

BRENNPUNKT

Schnitger · Rasch · Holle (Hrsg.)

Nationales und internationales Unternehmenssteuerrecht im Fokus

Inklusive

- ▶ ATADUmsG
- ▶ KöMoG
- ▶ AbzStEntModG

Schnitger/Rasch/Holle (Hrsg.)

Nationales und internationales Unternehmenssteuerrecht im Fokus

Nationales und internationales Unternehmens- steuerrecht im Fokus

Inklusive

- ▶ ATADUmsG
- ▶ KöMoG
- ▶ AbzStEntModG

Schnitger/Rasch/Holle (Hrsg.)

Unter Mitarbeit namhafter Experten aus Wissenschaft und Praxis.

ISBN 978-3-482-**67821-9**
eISBN 978-3-482-**02671-3**

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2022
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Krefeld

Druck: Elanders GmbH, Waiblingen

VORWORT

Zum Ende der 19. Legislaturperiode des Deutschen Bundestags wurden mehrere Gesetzesinitiativen nach teils sehr langwierigen Diskussionen verabschiedet. In ihrer Gesamtheit sind diese Änderungen für das deutsche Unternehmenssteuerrecht die seit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wohl mit bedeutsamsten Änderungen. Dabei zeigt sich, dass zunehmend internationale Entwicklungen den Gesetzgeber beeinflussen. Im Einzelnen:

Den Wunsch nach einer rechtsformneutralen Besteuerung hatte man im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 noch verhallen lassen. Die Diskussionen darüber rissen jedoch nicht ab. Nunmehr wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) mit § 1a KStG eine Optionsmöglichkeit eingeführt, welche es bestimmten Personengesellschaften ermöglicht, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Zweifelsohne stellt der Übergang in dieses Besteuerungsregime eine Herausforderung dar und wirft Detailfragen auf. Da gleichzeitig die sog. Thesaurierungsbegünstigung beibehalten wird, muss die Zukunft zeigen, welches der beiden Besteuerungsregime die höhere Bedeutung haben wird.

Ebenfalls durch das KöMoG wurde einer langjährigen Forderung der deutschen Unternehmen mit Blick die eingeschränkte Anwendbarkeit des Umwandlungssteuerrechts entsprochen. So wurde der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG (weitestgehend) globalisiert. Nach der Europäisierung durch das SESt-EG kann nunmehr auch für Umwandlungsvorgänge mit Bezug zu Drittstaaten das UmwStG Anwendung finden.

Auch für ertragsteuerliche Organschaften findet sich eine höchst praxisrelevante Änderung im Gesetz. Das Konzept der organschaftlichen Ausgleichsposten wird durch eine Einlagelösung ersetzt. Damit wird die von der Finanzverwaltung über 60 Jahre gelebte Verwaltungspraxis aufgegeben und an verschiedenen Stellen bedeutsam verändert.

Die Umsetzung der ATAD durch das ATADUmsG sollte nach Maßgabe der Richtlinie eigentlich bereits bis zum 31.12.2019 erfolgen. Die politischen Diskussionen, insbesondere zur Höhe der Niedrigsteuergrenze im Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung, haben sich aber erst zum Ende der Legislaturperiode auflösen lassen. Mit den Änderungen werden zahlreiche Regelungen des deutschen Steuerrechts europarechtlich abgesichert.

Während der Gesetzgeber mit Blick auf die Regelungen zur deutschen Zinsschranke und zur generellen Missbrauchsvermeidungsvorschrift kein Änderungsbedarf sah, wurden u.a. die folgenden weiteren Themenfelder aufgegriffen:

- ▶ Einführung einer Anti-Hybrid-Regelung; § 4k EStG
- ▶ Anpassung der sog. Entstrickungsregelungen im EStG und KStG.

Gleichzeitig wurde begleitet von vielen politischen Diskussionen eine Anpassung der sog. Wegzugsbesteuerung gem. § 6 AStG vollzogen, welche eine Schlechterstellung von Wegzügen in andere EU-Staaten vorsieht und daher europarechtlich umstritten ist.

Das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes (AbzStEntModG) sorgte im Bereich der Verrechnungspreise zu einer umfassende Revision des § 1 AStG. Die Änderungen strukturieren teilweise die Norm zur Vereinfachung der Rechtsanwendung um, beinhalten aber auch inhaltliche Änderungen.

Die sog. Anti-Treaty-Shopping-Regelung des deutschen Rechts in Form des § 50d Abs. 3 EStG wurden weiterhin überarbeitet. Auch wenn das Grundgerüst erhalten bleibt, wird die Regelung erheblich umgestaltet.

Das vorliegende Buch soll die praktische Anwendung der neuen Regelungen erleichtern und zugleich – ohne den Anspruch auf Vollständigkeit – zur Auslegung einen Beitrag leisten.

Die Erläuterungen geben erste Erkenntnisse zu den Regelungen wieder, welche im Rahmen von Diskussionen mit Mandanten und Kollegen gewonnen wurden. Die Beispiele sollen dem Leser einen praktischen Nutzen liefern und auch einen schnellen Zugang ermöglichen.

Wir danken unseren Mitautoren (welche allesamt bei PwC beschäftigt sind) für die Zusammenarbeit und den Einsatz bei dem Verfassen dieses Buches, welches insoweit als schöne Teamleistung betrachtet werden kann. Zudem gilt der Dank Stephan Gerski vom NWB Verlag für die Betreuung und die manchmal erforderliche Geduld.

Wir freuen uns auf einen kritischen Austausch. Ihre Anmerkungen senden Sie bitte an arne.schnitger@pwc.com, stephan.rasch@pwc.com oder florian.h.holle@pwc.com.

Berlin, München, den 1. Mai 2022

Dr. Arne Schnitger
Prof. Dr. Stephan Rasch
Dr. Florian Holle

Autorenverzeichnis

StB Thomas Brink*

StB Thomas Brinkmann, M.Sc.*

Dipl.-Finw. Simon Böskes, LL.B, Mitarbeiter am Lehrstuhl für Steuerrecht an der Bucerius Law School, Hamburg

Lukas Dunkelmann, M.Sc.*

StB Dr. Ronald Gebhardt, Lehrbeauftragter an der Christian-Albrechts-Universität zu Kiel*

StB Daniel Hartmann, M.Sc.*

StB Dr. Florian Holle, Lehrbeauftragter an der Otto-von-Guericke-Universität Magdeburg*

StB Dr. Matthis Hundrieser*

StB/FBISTR Sebastian Krüger, LL.M.*

StB Dr. Lars F. Nielsen, M.I.Tax*

StB Michael Oskamp, M.Sc.*

RA/StB Dipl.-Finw. Joost Osmers*

StB Felix Posch, M.A.*

RA Prof. Dr. Stephan Rasch, Honorarprofessor und Lehrbeauftragter an der Universität Augsburg*

StB Maximilian Reppel, M.Sc.*

Anna-Marie Schenkel, M.Sc.*

StB, CPA Dr. Arne Schnitger, LL.M., Lehrbeauftragter an der Freien Universität Berlin*

* PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

INHALTSÜBERSICHT

| | Seite |
|--|-------|
| Vorwort | V |
| Autorenverzeichnis | VII |
| <u>I. Nationales Steuerrecht</u> | |
| Kapitel I.1.: Optionsmodell § 1a KStG | 1 |
| Kapitel I.2.: Einlagelösung statt Ausgleichsposten bei der ertragsteuerlichen Organschaft | 91 |
| <u>II. Internationales Steuerrecht</u> | |
| Kapitel II.1.: Reform des § 1 AStG | 183 |
| Kapitel II.2.: Reform des § 6 AStG | 215 |
| Kapitel II.3.: Reform der Hinzurechnungsbesteuerung | 245 |
| Kapitel II.4.: § 8 AStG | 269 |
| Kapitel II.5.: § 10 AStG | 301 |
| Kapitel II.6.: § 13 AStG | 311 |
| Kapitel II.7.: Änderungen des § 20 Abs. 2 AStG für negative passive Betriebsstätteneinkünfte | 325 |
| Kapitel II.8.: § 4k EStG – Hybride Gestaltungen | 333 |
| Kapitel II.9.: Reform der Ent- und Verstrickungsbesteuerung | 447 |
| Kapitel II.10.: § 50d III EStG | 481 |
| Kapitel II.11.: (Teil-) Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes | 509 |
| Anhang 1 ATADUmsG | 533 |
| Anhang 2 KöMoG | 549 |
| Anhang 3 AbzStEntModG | 555 |

INHALTSVERZEICHNIS

| | |
|--------------------|-----|
| Vorwort | V |
| Autorenverzeichnis | VII |

KAPITEL I. NATIONALES STEUERRECHT

1.: OPTIONSMODELL § 1A KSTG

| | Rz. | Seite |
|--|-----|-------|
| A. Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung | 1 | 3 |
| I. Entstehungsgeschichte | 1 | 3 |
| II. Allgemeines | 19 | 9 |
| III. Übergang zur Körperschaftsbesteuerung | 44 | 14 |
| 1. Persönlicher Anwendungsbereich | 44 | 14 |
| 2. Antragstellung | 57 | 19 |
| 3. Umwandlungssteuerliche Anforderungen an den fiktiven Formwechsel | 73 | 24 |
| 4. Ausgewählte Rechtsfolgen des fiktiven Formwechsels | 99 | 34 |
| a) Verlustvorträge | 115 | 39 |
| b) Rechtsfolgen beim (fiktiv) einbringenden Rechtsträger | 120 | 40 |
| IV. Laufende Besteuerung der optierten Personengesellschaft und deren Gesellschafter | 145 | 44 |
| 1. Laufende Besteuerung auf Ebene der optierten Personengesellschaft | 145 | 44 |
| 2. Laufende Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter | 186 | 56 |
| 3. Sonstige ertragsteuerlichen Themen | 210 | 64 |
| 4. Verfahrensrechtliche Aspekte | 213 | 64 |
| 5. Exkurs Handelsrecht | 217 | 65 |
| V. Ende der Körperschaftsbesteuerung | 225 | 66 |
| 1. Überblick | 225 | 66 |
| 2. Ende der Körperschaftsbesteuerung auf Antrag | 228 | 67 |
| 3. Umwandlungssteuerliche Aspekte der Rückoption und weitere Rechtsfolgen | 236 | 68 |
| 4. Ende der Körperschaftsbesteuerung aufgrund gesetzlicher Anordnung | 266 | 77 |

| | Rz. | Seite |
|---|-----|-------|
| a) Wegfall der Voraussetzungen für die Ausübung der Option | 266 | 77 |
| b) Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters aus der optierten Gesellschaft | 273 | 79 |
| c) Zivilrechtliche Umwandlung der optierten Gesellschaft in eine Körperschaft | 282 | 81 |
| VI. Internationale Aspekte | 295 | 83 |

KAPITEL I.2.: EINLAGELÖSUNG STATT AUSGLEICHSPOSTEN BEI DER ERTRAGSTEUERLICHEN ORGANSCHAFT

| | | |
|---|----|-----|
| A. Annäherung an die Thematik/Methodik | 1 | 91 |
| I. Das bisherige Konzept der Ausgleichsposten | 1 | 91 |
| 1. Ein langer Weg | 1 | 91 |
| 2. Gesetzliche Kodifizierung des Ausgleichspostenkonzepts in § 14 Abs. 4 KStG a. F. | 6 | 94 |
| II. Gründe für die Aufgabe des Ausgleichspostenkonzepts | 14 | 95 |
| B. Die „Einlagelösung“ in der einfachen unmittelbaren Organschaft | 28 | 97 |
| I. Grundsätzlich keine Änderung des Tatbestands „Mehr-/Minderabführung“ | 28 | 97 |
| II. Rechtsfolgen der Minderabführung | 45 | 102 |
| 1. Fingierte Einlage | 45 | 102 |
| 2. Organgesellschaft | 47 | 103 |
| 3. Organträger | 48 | 103 |
| III. Rechtsfolgen der Mehrabführung | 61 | 105 |
| 1. Fingierte Einlagenrückgewähr | 61 | 105 |
| 2. Organgesellschaft | 63 | 106 |
| 3. Organträger | 68 | 108 |
| IV. Anwendungsregelung | 86 | 114 |
| C. Paradigmenwechsel und Anwendungsprobleme bei der Einlagelösung | 98 | 115 |
| I. Dogmatik und Auslegungsmaßstab für die Einlagelösung? | 98 | 115 |
| 1. Dogmatik und Auslegungsmaßstab des Ausgleichspostenkonzepts: Sicherstellung der Einmalbesteuerung des Organinkommens | 98 | 115 |

| | Rz. | Seite |
|---|-----|-------|
| 2. Dogmatik und Auslegungsmaßstab für die Einlagelösung nach Aufgabe der Begrenzung der Auswirkungen beim Organträger auf die Beteiligungsquote? | 102 | 117 |
| II. Bei Beteiligung des Organträgers von <100 %: Unsachgerechte Besteuerungsergebnisse bei im Ausgleichspostenkonzept beginnenden und im Konzept der Einlagelösung endenden Sachverhalten | 118 | 123 |
| III. Auswirkungen von Mehr- und Minderabführungen auf Betriebsvermögen und Eigenkapital laut Steuerbilanz des Organträgers | 126 | 125 |
| 1. Wirtschaftsgut Beteiligung statt bloße steuerliche Bilanzierungshilfe | 126 | 125 |
| 2. Auswirkungen auf Betriebsvermögen und Eigenkapital laut Steuerbilanz des Organträgers | 130 | 127 |
| IV. Auswirkungen des Konzeptwechsels bei Umwandlungs- und Einbringungsvorgängen | 136 | 129 |
| 1. Umwandlung des Organträgers | 136 | 129 |
| 2. Einbringung der Organbeteiligung | 141 | 131 |
| 3. Abspaltung aus dem Vermögen der Organgesellschaft | 149 | 134 |
| 4. § 20 UmwStG unterliegende Einbringung oder Umwandlung in/auf die Organgesellschaft (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG) | 152 | 135 |
| 5. Einbringung von Anteilen an einer (künftigen) Organgesellschaft durch Sacheinlage oder Anteilstausch in bestimmten Fällen (§ 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 i. V. m. Abs. 2 Satz 6 UmwStG) | 155 | 137 |
| D. Die „Einlagelösung“ bei mehrstufiger und bei mittelbarer Organshaft | 160 | 138 |
| I. Mehrstufige Organshaft | 160 | 138 |
| 1. Konzept der Ausgleichsposten bei mehrstufiger Organshaft | 160 | 138 |
| 2. Die „Einlagelösung“ in der mehrstufigen Organshaft | 167 | 142 |
| II. Mittelbare Organshaft | 183 | 147 |
| 1. Konzept der Ausgleichsposten bei mittelbarer Organshaft | 183 | 147 |
| 2. Die „Einlagelösung“ bei mittelbarer Organshaft | 191 | 152 |

| | Rz. | Seite |
|--|-----|-------|
| E. Umstellung bisher schon bestehender Organschaften auf das Konzept der „Einlagelösung“ | 210 | 160 |
| I. Regelungskonzept: Auflösung und Verrechnung bestehender Ausgleichsposten mit Beteiligungsbuchwert | 210 | 160 |
| 1. Überblick | 210 | 160 |
| 2. Zeitpunkt der Auflösung der dann „noch bestehenden Ausgleichsposten“ | 211 | 161 |
| 3. Auflösung grds. durch erfolgsneutrale Verrechnung mit dem Beteiligungsbuchwert | 228 | 166 |
| 4. Veräußerungsgewinn aus Beteiligung an Organgesellschaft, soweit passive Ausgleichsposten nicht verrechnet werden können | 234 | 168 |
| 5. Antragsgebundene Streckung der Besteuerung über 10 Wirtschaftsjahre | 237 | 169 |
| 6. Besonderheiten bei Personengesellschaften als Organträger | 244 | 171 |
| II. Umstellung bei mehrstufiger Organschaft | 255 | 173 |
| III. Umstellung bei mittelbarer Organschaft | 267 | 181 |

KAPITEL II. INTERNATIONALES STEUERRECHT

1.: REFORM DES § 1 ASTG

| | | |
|--|----|-----|
| A. Entstehungshintergrund | 1 | 184 |
| B. Regelungsgegenstand im Überblick inkl. Sinn und Zweck, Anwendungszeitpunkt | 11 | 186 |
| I. Abs. 1 | 21 | 188 |
| II. Abs. 2 | 28 | 189 |
| III. Abs. 3 | 38 | 190 |
| 1. Allgemeines | 38 | 190 |
| 2. Tatbestandsmerkmale | 39 | 190 |
| a) Definition und tatsächliche Verhältnisse | 39 | 190 |
| b) Vergleichbarkeitsanalyse und Bedingungen des Geschäftsvorfalles | 45 | 192 |
| c) „Price Setting vs. Price Outcome“ | 48 | 193 |

| | Rz. | Seite |
|--|------------|------------|
| d) Best method rule | 52 | 194 |
| e) Sachgerechte Anpassungen und hypothetischer Fremdvergleich | 55 | 195 |
| IV. § 1 Abs. 3a | 61 | 195 |
| 1. Allgemeines | 61 | 195 |
| 2. Korrektur auf den Median mit Öffnungsklausel | 62 | 196 |
| a) Änderung des § 1 Abs. 3a AStG i. d. F. AbzStEntModG durch das ATAD UmsG | 63 | 196 |
| b) OECD Perspektive zum Median | 69 | 198 |
| V. § 1 Abs. 3b | 80 | 200 |
| I. Allgemeines zur Funktionsverlagerung | 80 | 200 |
| VI. § 1 Abs. 3c AStG – DEMPE Konzept | 87 | 201 |
| 1. Allgemeines | 87 | 201 |
| 2. Tatbestandsmerkmale | 88 | 201 |
| 3. Rechtsfolgen | 89 | 202 |
| 4. Anmerkungen | 92 | 203 |
| VII. § 1a AStG | 101 | 206 |
| 1. Allgemeines | 101 | 206 |
| 2. Tatbestandsmerkmale | 102 | 206 |
| 3. Anmerkungen | 106 | 207 |
| C. Synopse der Änderungen | 109 | 208 |

KAPITEL II.2.: REFORM DES § 6 ASTG

| | | |
|---|-----------|------------|
| A. Regelungshintergrund und -gegenstand im Überblick | 1 | 216 |
| B. Überarbeitung der zeitlichen Anforderungen an das Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht und fiktive unbeschränkte Steuerpflicht in Rückkehrfällen | 11 | 218 |
| I. Persönlicher Anwendungsbereich | 11 | 218 |
| II. Reduzierung der zeitlichen Anforderungen und des Betrachtungszeitraums | 13 | 218 |
| III. <i>Fiktive</i> unbeschränkte Steuerpflicht in Rückkehrfällen | 21 | 219 |
| C. Neufassung der Realisationstatbestände in § 6 Abs. 1 AStG | 26 | 220 |
| I. Überblick | 26 | 220 |
| II. Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht | 28 | 220 |

| | Rz. | Seite |
|--|-----|-------|
| III. Unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt steuerpflichtige Person | 32 | 221 |
| IV. Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile | 40 | 222 |
| V. Überschießende Tendenzen der Wegzugstatbestände | 48 | 225 |
| D. Änderungen hinsichtlich der Rechtsfolge | 55 | 226 |
| I. Gesetzliche Festschreibung des Zeitpunkts der fiktiven Veräußerung | 55 | 226 |
| II. Berücksichtigung stiller Lasten? | 59 | 227 |
| III. Vorbehaltlich der Vorschriften des EStG, KStG und UmwStG | 66 | 228 |
| IV. Abkehr vom Rechtsfolgenverweis | 68 | 228 |
| V. Aufstockung der Anschaffungskosten nur bei tatsächlicher Entrichtung der geschuldeten Steuer | 76 | 231 |
| E. Einheitliche Stundungsregelung für EU-/EWR- und Drittstaatenfälle | 80 | 231 |
| I. Bisherige Regelung | 80 | 231 |
| II. Das neue einheitliche Ratenkonzept | 84 | 232 |
| 1. Bedeutung für Drittstaatenfälle | 86 | 232 |
| 2. Bedeutung für EU-/EWR-Fälle | 88 | 233 |
| III. Gründe für den Widerruf einer gewährten Stundung | 97 | 235 |
| F. Neufassung der sog. Rückkehrregelung | 104 | 237 |
| I. Ausdehnung des Zeitraums der vorübergehenden Abwesenheit | 106 | 237 |
| II. Anforderung an die Rückkehrabsicht | 116 | 239 |
| III. Katalog der schädlichen Ereignisse, die zu einer Versagung der Option führen | 121 | 240 |
| IV. Modifizierte Beibehaltung (EU/EWR-Fälle) bzw. Schaffung der Möglichkeit (Drittstaatenfälle) der Stundung des Steueranspruchs | 123 | 240 |
| V. Keine Erfassung eines sog. „verunglückten Wegzugs“ | 130 | 242 |
| G. Wegfall der Regelungen des bisherigen § 6 Abs. 6 AStG zur Berücksichtigung von Wertminderungen nach dem Wegzug | 134 | 243 |
| H. Änderung bei den Mitteilungspflichten (§ 6 Abs. 5 AStG) | 136 | 243 |
| I. Weiteranwendung von § 6 AStG a. F. auf am 31.12.2021 noch laufende Stundungen (§ 21 Abs. 3 AStG) | 138 | 243 |

KAPITEL II.3.: REFORM DER HINZURECHNUNGSBESTEUERUNG

| | | |
|--|----|-----|
| A. Einführung | 1 | 246 |
| I. Entstehungshintergrund | 1 | 246 |
| II. Änderungen im Überblick | 11 | 247 |
| B. Einzelheiten | 25 | 250 |
| I. Beherrschungskriterien | 25 | 250 |
| II. Beherrschungskonzept | 36 | 253 |
| III. Mittelbare Beteiligungen | 46 | 255 |
| IV. Beteiligung über inländische Betriebsstätte | 65 | 261 |
| V. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter | 74 | 263 |
| VI. Anwendungsausschluss bei Anwendung der Vorschriften des Investmentsteuergesetzes | 85 | 264 |

KAPITEL II.4.: § 8 AStG

| | | |
|---|----|-----|
| A. Einführung | 1 | 270 |
| I. Historisches zu § 8 AStG | 1 | 270 |
| II. Die Regelungstechnik des § 8 AStG nach den Änderungen des ATADUmsG | 15 | 273 |
| B. Einzelheiten | 27 | 274 |
| I. Einkünfte von Zwischengesellschaften | 27 | 274 |
| 1. Aktiv- vs. Passivkatalog | 27 | 274 |
| 2. Betrieb von Versicherungsunternehmen und Kreditinstituten | 31 | 275 |
| 3. Einkünfte aus der Aufnahme und darlehensweisen Vergabe von Kapital (ehemals § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG) | 37 | 276 |
| 4. Dividenden (Bezüge i. S. des § 8b Abs. 1 KStG) | 38 | 276 |
| a) Einführung | 38 | 276 |
| b) Grundregel | 39 | 277 |
| c) Ausnahme: Korrespondenzprinzip – § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. a | 42 | 277 |
| d) Ausnahme: Streubesitzdividenden – § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. b | 53 | 285 |
| e) Ausnahme: Kreditinstitute – § 8 Abs. 1 Nr. 7 Buchst. c | 54 | 285 |

| | Rz. | Seite |
|---|-----|-------|
| 5. Veräußerungsgewinne | 56 | 286 |
| 6. Umwandlungen | 59 | 286 |
| II. Die Möglichkeit des Gegenbeweises | 76 | 290 |
| III. Niedrigsteuergrenze | 99 | 294 |
| IV. Rechtsfolgen | 109 | 294 |
| V. Unionsrechtliche Beurteilung | 111 | 295 |
| 1. Dividendeneinkünfte | 111 | 295 |
| 2. Unionsrechtlicher Prüfungsmaßstab für die Hinzurechnungsbesteuerung | 112 | 295 |
| a) Allgemeine Hinzurechnungsbesteuerung | 117 | 296 |
| b) Erweiterte Hinzurechnungsbesteuerung | 123 | 297 |
| 3. Inhaltliche Anforderungen des Gegenbeweises im Lichte des Unionsrechts | 125 | 298 |

KAPITEL II.5.: § 10 ASTG

| | | |
|--|----|-----|
| A. Hinzurechnungsbetrag (§ 10 AStG) | 1 | 301 |
| I. Allgemeines | 1 | 301 |
| II. § 10 Abs. 1 AStG | 10 | 302 |
| III. § 10 Abs. 2 AStG | 19 | 302 |
| IV. § 10 Abs. 3 AStG | 25 | 304 |
| V. § 10 Abs. 4 AStG | 40 | 308 |
| VI. § 10 Abs. 5 AStG | 41 | 308 |
| VII. § 10 Abs. 6 AStG | 43 | 309 |

KAPITEL II.6.: § 13 ASTG

| | | |
|---|----|-----|
| A. Einführung | 1 | 312 |
| I. Historisches zu § 13 AStG | 1 | 312 |
| II. Die grundsätzliche Regelungstechnik des § 13 AStG | 11 | 313 |
| B. Einzelheiten | 22 | 314 |
| I. Grundtatbestand – Abs. 1 | 22 | 314 |
| II. Zwischeneinkünfte mit Kapitalanlagecharakter – Abs. 2 und 3 | 45 | 319 |
| III. Entsprechende Anwendung des „Escapes“ – Abs. 4 | 57 | 320 |

| | Rz. | Seite |
|---|-----|-------|
| IV. Kollisionsklausel zum Investmentsteuergesetz – Abs. 5 | 75 | 323 |
| VI. Rechtsfolgen | 88 | 324 |

KAPITEL II.7.: ÄNDERUNGEN DES § 20 ABS. 2 ASTG FÜR NEGATIVE PASSIVE BETRIEBSSTÄTTENEINKÜNFTE

| | | |
|---|----|-----|
| A. Einführung | 1 | 325 |
| I. Entstehungshintergrund | 1 | 325 |
| B. Einzelheiten | 10 | 328 |
| I. Regelungsgegenstand im Überblick inkl. Sinn und Zweck, Anwendungszeitpunkt | 10 | 328 |
| II. Beispielhafte Darstellung | 21 | 330 |

KAPITEL II.8.: § 4K ESTG – HYBRIDE GESTALTUNGEN

| | | |
|---|----|-----|
| A. Einführung | 1 | 334 |
| I. Entstehungshintergrund | 1 | 334 |
| II. Regelungsgegenstand | 15 | 336 |
| 1. Überblick | 15 | 336 |
| 2. Zeitlicher Anwendungsbereich | 21 | 338 |
| 3. Verhältnis zu anderen Vorschriften | 60 | 345 |
| B. § 4k Abs. 1 EStG | 67 | 347 |
| I. Allgemeines | 67 | 347 |
| II. § 4k Abs. 1 Satz 1 EStG | 71 | 347 |
| 1. Tatbestandsmerkmale | 71 | 347 |
| a) Aufwendungen für die Nutzung oder im Zusammenhang mit der Übertragung von Kapitalvermögen | 73 | 348 |
| b) Eine vom deutschen Recht abweichende steuerliche Qualifikation oder Zurechnung des Kapitalvermögens | 76 | 350 |
| c) Eine Nicht- oder Niedrigerbesteuerung der den Aufwendungen entsprechenden Erträge | 79 | 351 |
| d) Eine Kausalität zwischen der abweichenden Qualifikation oder Zurechnung und der Nicht- bzw. Niedrigerbesteuerung | 84 | 352 |
| 2. Rechtsfolge | 94 | 357 |

| | Rz. | Seite |
|--|-----|-------|
| III. § 4k Abs. 1 Satz 2 EStG | 101 | 358 |
| 1. Tatbestand | 101 | 358 |
| IV. Verhältnis zu ausländischen Anti-Hybrid-Regelungen | 109 | 359 |
| C. § 4k Abs. 2 EStG | 118 | 361 |
| I. Allgemeines | 118 | 361 |
| II. § 4k Abs. 2 Satz 1 EStG | 127 | 362 |
| 1. Tatbestandsmerkmale | 127 | 362 |
| a) Aufwendungen | 129 | 362 |
| b1) Eine vom deutschen Recht abweichende steuerliche Behandlung des Steuerpflichtigen | 132 | 363 |
| b2) Eine vom deutschen Recht abweichende steuerliche Beurteilung von anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen im Sinne des § 1 Absatz 4 Satz 1 Nummer 2 des Außensteuergesetzes | 138 | 367 |
| c) Die den Aufwendungen entsprechenden Erträge unterliegen in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung | 141 | 368 |
| d) Kausalität zwischen der abweichenden Behandlung oder Beurteilung und der Nichtbesteuerung ("auf Grund") | 149 | 372 |
| 2. Rechtsfolgen | 150 | 373 |
| III. § 4k Abs. 2 Satz 2 EStG | 159 | 374 |
| 1. Tatbestandsmerkmale | 159 | 374 |
| a) Erträge, die durch die vom deutschen Recht abweichende Zurechnung keiner tatsächlichen Besteuerung unterliegen | 161 | 374 |
| b) Eine ausländische vermögensverwaltende Personengesellschaft | 164 | 376 |
| c) Der Gläubiger der Erträge ist ein unbeschränkt steuerpflichtiger, unmittelbarer oder mittelbarer Gesellschafter | 167 | 377 |
| d) Die in Satz 1 genannten Aufwendungen werden in dem anderen Staat zum Abzug zugelassen | 169 | 378 |
| 2. Rechtsfolgen | 170 | 378 |
| IV. § 4k Abs. 2 Satz 3 EStG | 178 | 380 |
| 1. Tatbestandsmerkmale | 178 | 380 |
| a) Erträge | 180 | 380 |
| b) Desselben Steuerpflichtigen | 183 | 382 |
| c) Die Erträge stehen den Aufwendungen gegenüber | 190 | 385 |

| | Rz. | Seite |
|---|-----|-------|
| d) Die Erträge unterliegen sowohl im Inland als auch in dem Staat des Gläubigers oder, wenn es sich bei dem Gläubiger um eine Personengesellschaft handelt, im Staat des unmittelbaren oder mittelbaren Gesellschafters beziehungsweise des anderen Unternehmensteils im Rahmen einer anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehung | 196 | 388 |
| e) Eine tatsächlichen Besteuerung der Erträge | 202 | 390 |
| f) Nachweis durch den Steuerpflichtigen | 203 | 390 |
| 2. Rechtsfolgen | 205 | 391 |
| D. § 4k Abs. 3 EStG | 213 | 392 |
| 1. Allgemeines | 213 | 392 |
| 2. Tatbestandsmerkmale | 215 | 393 |
| a) Aufwendungen | 217 | 393 |
| b) Die den Aufwendungen entsprechenden Erträge unterliegen in keinem Staat einer tatsächlichen Besteuerung | 218 | 394 |
| c) Eine vom deutschen Recht abweichende steuerliche Zuordnung oder Zurechnung der Erträge nach den Rechtsvorschriften anderer Staaten | 220 | 394 |
| d) Eine Kausalität zwischen der abweichenden Zuordnung oder Zurechnung und der Nichtbesteuerung ("auf Grund") | 229 | 399 |
| 3. Rechtsfolge | 230 | 400 |
| E. § 4k Abs. 4 EStG | 238 | 400 |
| I. Allgemeines | 238 | 400 |
| II. § 4k Abs. 4 Satz 1 EStG | 248 | 401 |
| 1. Tatbestandsmerkmale | 248 | 401 |
| a) Aufwendungen... | 250 | 401 |
| b) ...die auch in einem anderen Staat... | 255 | 404 |
| c) ...berücksichtigt werden. | 256 | 404 |
| 2. Rechtsfolgen | 264 | 409 |
| III. § 4k Abs. 4 Satz 2 EStG | 274 | 410 |
| IV. § 4k Abs. 4 Satz 3 EStG | 283 | 413 |
| V. § 4k Abs. 4 Satz 4 EStG | 290 | 414 |

| | Rz. | Seite |
|---|-----|-------|
| F. § 4k Abs. 5 EStG | 298 | 416 |
| I. Allgemeines | 298 | 416 |
| II. § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG | | 417 |
| 1. Tatbestandsvoraussetzungen | 301 | 417 |
| a) Aufwendungen | 303 | 418 |
| b) Aus diesen Aufwendungen unmittelbar oder mittelbar resultierende Erträge | 304 | 418 |
| c) Aufwendungen, deren Abzug beim Gläubiger, einem weiteren Gläubiger oder einer anderen Person bei entsprechender Anwendung dieses Absatzes oder der Absätze 1 bis 4 versagt würde (sog. hybride Aufwendungen) | 306 | 420 |
| d) Gegenüberstehen von den resultierenden Erträgen und den hybriden Aufwendungen | 312 | 422 |
| 2. Rechtsfolge | 325 | 427 |
| 3. Verhältnis von § 4k Abs. 5 Satz 1 EStG zu ausländischen Regelungen zu importierten Besteuerungsinkongruenzen | 328 | 428 |
| III. § 4k Abs. 5 Satz 2 EStG | 334 | 429 |
| G. § 4k Abs. 6 EStG | 345 | 430 |
| I. Allgemeines | 345 | 430 |
| II. § 4k Abs. 6 Satz 1 EStG | 354 | 431 |
| 1. Tatbestandsmerkmale | 354 | 431 |
| a) Der Tatbestand dieser Absätze... | 356 | 431 |
| b1) ...zwischen nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG... | 358 | 432 |
| b2) ... oder zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte verwirklicht wird... | 362 | 434 |
| b3) ... oder wenn eine strukturierte Gestaltung anzunehmen ist. | 363 | 434 |
| 2. Rechtsfolge | 364 | 434 |
| III. § 4k Abs. 6 Satz 2 EStG | 370 | 434 |
| 1. Tatbestandsmerkmale | 370 | 434 |
| 2. Rechtsfolge | 380 | 440 |
| IV. § 4k Abs. 6 Satz 3 EStG | 387 | 440 |
| 1. Tatbestandsmerkmale | 387 | 440 |

| | Rz. | Seite |
|---|-----|-------|
| a) Einen steuerlichen Vorteil, der sich ohne die Anwendung der vorstehenden Absätze ergeben würde... | 389 | 441 |
| b1) ...ganz oder zum Teil in die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen <i>eingerechnet wurde</i> ... | 390 | 441 |
| b2) ...oder die Bedingungen der vertraglichen Vereinbarungen oder die den <i>vertraglichen Vereinbarungen zugrunde liegenden Umstände darauf schließen lassen, dass die an der Gestaltung Beteiligten den steuerlichen Vorteil erwarten konnten</i> . | 392 | 442 |
| 2. Rechtsfolge | 394 | 443 |
| V. § 4k Abs. 6 Satz 4 EStG | 400 | 443 |
| 1. Tatbestandsmerkmale | 400 | 443 |
| a) Nach den äußeren Umständen ist vernünftigerweise nicht davon auszugehen, dass dem Steuerpflichtigen der steuerliche Vorteil bekannt war... | 402 | 443 |
| b) ...und der Steuerpflichtige weist nach, dass er nicht an dem steuerlichen Vorteil beteiligt wurde. | 403 | 444 |
| 2. Rechtsfolge | 404 | 444 |
| H. § 4k Abs. 7 EStG | 411 | 444 |
| I. Regelungsinhalt | 411 | 444 |

KAPITEL II.9.: REFORM DER ENT- UND VERSTRICKUNGSBESTEUERUNG

| | | |
|---|----|-----|
| A. Änderungen bei der Ent- und Verstrickungsbesteuerung | 1 | 447 |
| I. Regelungshintergrund und -gegenstand im Überblick | 1 | 447 |
| II. Entstrickung bei Ausschluss oder Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts | 10 | 450 |
| III. Neue Bewertungsregeln im Hinblick auf die Verstrickung bei Begründung des deutschen Besteuerungsrechts | 16 | 451 |
| IV. Verstrickung bei Wegfall einer Beschränkung des deutschen Besteuerungsrechts | 25 | 453 |
| 1. Überblick | 25 | 453 |
| 2. Grundsatz der Wertverknüpfung | 27 | 454 |
| 3. Antragsgebundenes Wahlrecht | 30 | 455 |
| 4. Vorliegen einer Entstrickungsbesteuerung im anderen Staat | 36 | 457 |

| | Rz. | Seite |
|--|-----|-------|
| V. Entsprechende Anwendung der Verstrickungsregelungen für Wirtschaftsgüter der außerbetrieblichen Sphäre einer Körperschaft | 45 | 458 |
| B. Zeitliche Streckung der Besteuerung eines Entstrickungsgewinns | 54 | 460 |
| I. Überblick | 54 | 460 |
| II. Bildung eines Ausgleichspostens nach § 4g EStG (Überführungen von Einzelwirtschaftsgütern) | 56 | 460 |
| 1. Allgemeines | 56 | 460 |
| 2. Anwendungsbereich der Vorschrift | 60 | 462 |
| 3. Antragstellung und Bildung eines Ausgleichspostens | 66 | 463 |
| 4. Auflösung des Ausgleichspostens | 71 | 465 |
| 5. Anzeigepflichten | 74 | 467 |
| 6. Wegfall der Sonderregelung im Fall der vorzeitigen Rückführung | 77 | 468 |
| 7. Anwendung von § 4g EStG bei Einnahmen-Überschussrechnung | 78 | 468 |
| 8. Zeitliche Anwendung | 79 | 469 |
| III. Stundung nach § 36 Abs. 5 EStG bei Entstrickung von (Teil-)Betrieben (fiktive finale Betriebsaufgabe) | 85 | 469 |
| 1. Allgemeines | 85 | 469 |
| 2. Ratenzahlung, Verzinsung und Sicherheitsleistung | 94 | 471 |
| 3. Schädliche Ereignisse nach § 36 Abs. 5 Satz 4 EStG | 98 | 473 |
| 4. Erklärungs- und Anzeigepflichten | 110 | 478 |
| 5. Zeitliche Anwendung | 119 | 479 |

KAPITEL II.10.: § 50D III EStG

| | | |
|--|----|-----|
| A. Einführung | 1 | 482 |
| I. Historisches zu § 50d Abs. 3 EStG | 1 | 482 |
| II. Die grundsätzliche Regelungstechnik des § 50d Abs. 3 EStG nach den Änderungen durch das AbzStEntModG | 16 | 484 |
| III. Vergleich zur vorherigen Rechtslage | 21 | 485 |
| B. Einzelheiten | 31 | 486 |
| I. Die persönliche Entlastungsberechtigung – „ <i>dieser Anspruch</i> “ | 31 | 486 |
| II. Die sachliche Entlastungsberechtigung | 48 | 489 |

| | Rz. | Seite |
|---|-----|-------|
| III. Der (umgekehrte) Principal Purpose Test (PPT) | 77 | 496 |
| IV. Die Börsenklausel | 95 | 500 |
| V. Die unberührte Anwendung von § 42 AO | 101 | 502 |
| VI. Rechtsfolgen | 106 | 502 |
| VII. Unionsrechtliche Beurteilung | 115 | 503 |
| C. Praxisrelevante Punkte zum Entlastungsverfahren nach § 50c EStG | 139 | 507 |
| VIII. Allgemeines | 139 | 507 |
| IX. Praxisrelevante Einzelheiten | 149 | 508 |

KAPITEL II.11.: (TEIL-) GLOBALISIERUNG DES UMWANDLUNGSSTEUERGESETZES

| | | |
|---|----|-----|
| A. Hintergrund | 1 | 512 |
| I. Hintergrund zum Bedürfnis von steuerneutralen Umwandlungen | 1 | 512 |
| II. Kurzaufsatz zur Entstehungs- und Fortentwicklungsgeschichte des UmwStG | 10 | 513 |
| III. Begrenzung des persönlichen Anwendungsbereichs des UmwStG de lege lata | 15 | 514 |
| IV. Drittstaatenumwandlung außerhalb des UmwStG de lege lata | 28 | 517 |
| V. Kritik an räumlicher Begrenzung des UmwStG | 35 | 518 |
| B. Änderungen durch das KöMoG im Überblick und Anwendungzeitpunkt | 40 | 518 |
| I. Persönlicher Anwendungsbereich des UmwStG de lege ferenda | 40 | 518 |
| II. Änderungen in anderen Gesetzen | 54 | 522 |
| C. Formen grenzüberschreitender und ausländischer Umwandlungen | 61 | 523 |
| D. Vergleichbarkeit der Vorgänge | 73 | 525 |
| E. Ausgewählte Praxisbeispiele | 82 | 527 |

ANHÄNGE

| | |
|------------------------------|-----|
| Anhang 1 ATADUmsG | 533 |
| Anhang 2 KöMoG | 549 |
| Anhang 3 AbzStEntModG | 555 |

Kapitel I. Nationales Steuerrecht

1.: Optionsmodell § 1a KStG

Von Sebastian Krüger, Dr. Matthias Hundrieser und Dr. Ronald Gebhardt

LITERATUR:

Adrian/Fey, Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, *StuB* 8/2021 S. 309; *Behrens/Seemaier*, Änderung der §§ 5, 6 Abs. 3 GrEStG durch das KöMoG und das StAbwG, *DStR* 2021 S. 1673; *Bochmann/Bron*, Die nächste Stufe der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts: Vom MoPeG zum KöMoG, *NZG* 2021 S. 613; *Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk*, Das Optionsmodell für PersGes. im Licht grenzüberschreitender Sachverhalte, *DB* 2021 S. 2521; *Böhmer/Mühlhausen/Oppel*, Körperschaftsteuer-Option: Die Körperschaftsteuer-Option nach § 1a KStG n.F. im internationalen Steuerrecht – Überblick anhand von Beispielfällen, *ISR* 2021 S. 388; *Brühl/Weiss*, „Check the box“ from good old Germany – Die Option zur Besteuerung als Körperschaft nach dem Entwurf des KöMoG, *DStR* 2021 S. 889; *dies.*, Keine Besteuerungsschaukel! – Die Rückoption zur transparenten Besteuerung nach dem Entwurf des KöMoG, *DStR* 2021 S. 945; *dies.* Die Option zur Körperschaftbesteuerung nach der endgültigen Fassung des KöMoG, *DStR* 2021 S. 1617; *Cordes/Kraft*, Regierungsentwurf zum Optionsmodell - Körperschaftsteuer ab 2022 auch für Personengesellschaften?, *FR* 2021 S. 401; *Demuth*, Hinweise zum Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts aus Beratersicht, *KÖSDI* 2021 S. 22242; *ders.*, KöMoG: Immobiliengesellschaft als optierende Gesellschaft, *NWB* 35/2021 S. 2586; *Dibbert/Dorn*, „Optionsmodell“ – BMF-Schreiben vom 10.11.2021, *DB* 2021 S. 2796; *Dorn/Dibbert*, Gesetz zur Modernisierung des KStG (KöMoG) vorgelegt – Optionsmodell für PersGes. in Sicht!, *DB* 2021 S. 706; *Dorn/Weiss*, Das Optionsmodell iSd § 1a KStG – eine Option für vermögensverwaltende Personengesellschaften?, *DStR* 2021 S. 2489; *Dreßler/Kompolsek*, Das Optionsmodell zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft nach dem vom Bundestag beschlossenen KöMoG – Überblick, Einordnung, Vorteilhaftigkeitsüberlegungen, *Ubg* 2021 S. 301; *Fischer*, Der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrecht, *GmbHR* 2021, R 144; *Fuhrmann*, KöMoG: Das Optionsmodell im Umwandlungssteuerrecht. Praxisrelevante Fragestellungen im Zusammenhang mit dem Wechsel des Besteuerungsregimes, *NWB* 32/2021 S. 2356; *Graw*, Formwechsel der übernehmenden KapGes. als Veräußerung i.S.d. § 22 Abs. 2 Satz 1 UmwStG 2006, *DB* 2021 S. 1502; *Gebhardt/Krüger/Hundrieser*, Weitere Konkretisierungen zur Einlagenrückgewähr aus Drittstaaten, *IWB* 24/2019 S. 982; *Geiger/Biehlmaier*, Optionsmodell bei Transaktionen – alles wie gehabt?, *Ubg* 2021 S. 555; *Grotherr*, Außensteuerrechtliche Auswirkungen und Zweifelsfragen der Option von Personenhandelsgesellschaften zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG), *Ubg* 2021 S. 568; *Haase*, Internationalsteuerliche Aspekte des geplanten KöMoG, *Ubg* 2021 S. 193; *ders.*, Option nach § 1a KStG auch für ausländische Personengesellschaften? Eine Lösung mit systematischen Widersprüchen, *IWB* 16/2021 S. 647; *Hageböke/Stangl*, „Globalisierung“ des UmwStG durch das KöMoG und Einbringungen durch Drittstaatengesellschafter, *Ubg* 2021 S. 242; *dies.*, „Überschießende Richtlinienumsetzung“: Verstoß der „Nichtnegativitätsbedingung“ in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG 2006 gegen Art. 4 i.V.m. Art. 9 FRL, *FR* 2021 S. 680; *Haug*, Entwurf eines Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) - Folgen aus dem Options-

modell für die Investmentbesteuerung, FR 2021 S. 410; *Häck*, Wegzug natürlicher Personen mit sperffristbehafteten Anteilen iSv § 22 Abs. 1 UmwStG, IStR 2018 S. 929; *Holle/Krüger/Weiss*, Die geplante Erweiterung der persönlichen Anwendbarkeit des UmwStG durch das KöMoG – Globalisierung des UmwStG?, IStR 2021 S. 489; *Jacobsen*, Vorschlag zur vollständigen Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts, DStZ 2021 S. 490; *Jacobsen/Hildebrandt*, Wirtschaftliche Beteiligungs- und Beteiligtenidentität i. S. des § 15a EStG bei Unternehmensumwandlungen, DStR 2013 S. 433; *Kahlenberg*, Aktuelle Entwicklungen im Bereich der Wegzugsbesteuerung (§ 6 AStG), IStR 2020 S. 378; *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, Das Optionsmodell – ein wichtiger Schritt in Richtung Rechtsformneutralität und stärkerer Wettbewerbsfähigkeit, Wpg 2021 S. 1166; *Leitsch*, Einführung eines Optionsmodells – Zur Möglichkeit der Körperschaftsbesteuerung für Personengesellschaften, BB 2021 S. 1943; *Ley/Brandenburg*, Unternehmensteuerreform 2008: Thesaurierung und Nachversteuerung bei Personennunternehmen, FR 2007 S. 1085; *Liekenbrock*, Kann eine optierende Personengesellschaft Organgesellschaft sein?, DB 2021 S. 2111; *Lüdicke/Eiling*, Erste Überlegungen zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, BB 2021 S. 1439; *Kanzler*, Verfassungswidrige Benachteiligung Steuerpflichtiger durch die Exklusivoption zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, FR 2021 S. 1049; *Korn*, KöMoG: Auswirkungen aus der Existenz verrechenbarer Verluste und von Überentnahmen. Fallstricke und Nebenwirkungen bei der Option zur Körperschaftsbesteuerung, NWB 36/2021 S. 2660; *Kölbl/Luce*, Optionsmodell nach dem KöMoG-E – eine erste Analyse ausgewählter Fragestellungen, Ubg 2021 S. 264; *Krüger/Gebhardt*, Neues zur Sperrfristverletzung nach § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG durch Umwandlungen (§ 22 Abs. 1 und 2 UmwStG) – Zugleich Anmerkung zu den BFH-Urteilen vom 18.11.2020 – I R 24/18 sowie I R 25/18, GmbHR 2021 S. 1200; *Lauer*, Der persönliche Anwendungsbereich der Körperschaftsteueroption – Ist eine Erweiterung geboten?, Ubg 2021 S. 548; *Link*, Der Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), NWB 42/2021 S. 3100; *Linn/Maywald*, Der Rechtstypenvergleich nach MoPeG und KöMoG, IStR 2021 S. 825; *Mayer/Käshammer*, Das Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung – Praxishinweise und steuerliche Implikationen. Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, NWB 18/2021 S. 1300; *Müller/Lucas/Mack*, Das Optionsmodell im Internationalen Steuerrecht. Folgewirkungen aus der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG, IWB 13/2021 S. 528; *Nagel/Schlund*, KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, NWB 26/2021 S. 1874; *Neu/Schiffers/Watermeyer*, Praxisrelevante Schwerpunkte aus dem UmwStE-Entwurf, GmbHR 2011 S. 729; *Ott*, Der Begriff der sonstigen Gegenleistung bei Einbringungen nach UmwStG. Diskussion ausgewählter Gestaltungsmöglichkeiten, StuB 21/2016 S. 812; *ders.*, Ausgewählte Fragen zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, DStZ 2021 S. 559; *Patt*, Die Bedeutung der optierenden (Personen-)Gesellschaft (§ 1aKStG) bei den Einbringungsvorschriften der §§ 20 ff. UmwStG, EStB 2021 S. 391; *Prinz*, Globalisierung des deutschen Umwandlungssteuerrechts durch das KöMoG – Begrüßenswert, aber unvollständig, FR 2021 S. 561; *ders.*, Optierende Personenhandelsgesellschaft und ertragsteuerliche Organshaft, DB 2021 M5; *Rapp*, Einbringung von Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften nach § 20 UmwStG – Umstrukturierungshindernis Gesellschafterverbindlichkeiten?, DStR 2017 S. 580; *Rickermann*, Das Optionsmodell: Rein in die KSt, raus aus der KSt: Sind

PersGes. bald die besseren KapGes.?, DB 2021 S. 1035; *ders.*, Rein in die KSt, raus aus der KSt: Chancen und Risiken des Optionsmodells für die Praxis, DB 2021 S. 1561; *Schaaf/Hannweber*, Reichweite der sonstigen Gegenleistung i.S.d. § 20 UmwStG: Diskussion von Beispielfällen zur Einbringung von Mitunternehmeranteilen, DStZ 2016 S. 15; *Schiffers*, Optionsmodell für Personengesellschaften nach dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz : handels- und steuerbilanzielle Aspekte bei der optierenden Gesellschaft, DStZ 2021 S. 530; *ders.*, Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG – Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung in der Entwurfsfassung vom 30.9.2021, DStZ 2021 S. 900; *Schiffers/Jacobsen*, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG): Optionsmodell für Personengesellschaften DStZ 2021 S. 348; *Schmitt/Keuthen*, Folgen der (unabhängigen) Bestimmung von Einbringungsgegenstand und Einbringendem im Rahmen von § 20 UmwStG bei der Beteiligung von Mitunternehmerschaften, DStR 2015 S. 860; *Stangl*, Ausgewählte Zweifels- und Praxisfragen zur Einbringung nach dem UmwSt-Erlass 2011, GmbHR 2012 S. 253; *Schnitger/Krüger*, Praxisfragen zur Anwendung der Meldepflichten nach §§ 138d ff. AO bei grenzüberschreitenden M&A-Transaktionen und Unternehmensrestrukturierungen, DB 2020 S. 2421; *Strecker/Carlé*, KöMoG: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen des Optionsmodells. Steuerliche Herausforderungen und Lösungsansätze, NWB 28/2021 S. 2022; *von Goldacker/Mathy/Schuster*, Reichweite der Fiktion im Optionsmodell nach § 1a KStG: Begründung sperrfristbehafteter Anteile nach § 22 UmwStG fraglich?, BB 2021 S. 2967; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, Zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts – oder: *eventus varios res nova semper habet*, DStR-Beih. 2021 S. 3; *Wagner*, KöMoG - Einschränkungen bei der Befreiung nach §§ 5 und 6 GrEStG bei Ausübung der Körperschaftsteuer-Option nach § 1a KStG i.d.F. des KöMoG / StB, DStZ 2021 S. 604; *Winkler/Carlé*, KöMoG: Optionsmodell und Erbschaft-/Schenkungsteuerrecht. Durchbrechung der einheitlichen Betrachtungsweise von Mitunternehmeranteilen, NWB 34/2021 S. 2508; *Zapf*, Die Option für Personen(handels)gesellschaften zur Körperschaftbesteuerung – Teil I, BB 2021 S. 2711.

A. Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung

I. Entstehungsgeschichte

Das Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsellschaften wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (nachfolgend: KöMoG) vom 25.6.2021¹ eingeführt. Es kann mit gewisser Berechtigung als das Herzstück des Reformvorhabens des KöMoGs bezeichnet werden, da hierdurch für die betroffenen Personengesellschaften eine völlig neue Besteuerungsmöglichkeit geschaffen wurde. Umgekehrt sieht das Gesetz keine Möglichkeit vor, dass Kapitalgesellschaften zur transparenten Besteuerung optieren können.

¹ BGBl I 2021 S. 2050.

- 2 **Ziele der Reform:** Nach der Gesetzesbegründung zielt die Einführung des Optionsmodells darauf ab, Besteuerungsunterschiede zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften zu nivellieren, um somit die Voraussetzung für eine rechtsformneutrale Besteuerung zu schaffen.¹ Dieses Ziel scheint mit der Reform insofern erreicht zu sein, als künftig steuerliche Gründe für die Wahl einer Personengesellschaft nur noch eine geringere Rolle spielen dürften. So ermöglicht die Option künftig, die außersteuerlichen (sprich zivilrechtlichen) Vorteile einer Personengesellschaft (z. B. bessere gesellschaftsrechtliche Handhabbarkeit oder mitbestimmungsrechtliche Aspekte und ggf. auch Unternehmenspublizität) zu erhalten und gleichzeitig die steuerlichen Vorteile der Kapitalgesellschaft zu erlangen. Eine vollständige steuerliche Gleichstellung von zur Körperschaftsteuer optierten Personen- zur Kapitalgesellschaft wurde indes durch das KöMoG nicht erreicht. Denn zum einen ist nur für bestimmte Personengesellschaften eine Option möglich. Zum anderen sind nicht alle steuerlichen Vorschriften auf die optierte Personengesellschaften anwendbar und zuletzt kann es unter gewissen Umständen zu einer zwangsweisen Rückkehr zur transparenten Besteuerung kommen, die es bei auch zivilrechtlich als Kapitalgesellschaften ausgestalteten Rechtsträgern denklogisch nicht geben kann.
- 3 Politisch sollte mit der Option zur Körperschaftsteuer auch die Stärkung der Wettbewerbsfähigkeit insbesondere der vielen auf internationalen Märkten erfolgreich tätigen Familienunternehmen in der Rechtsform der Kommanditgesellschaft oder der offenen Handelsgesellschaft erreicht werden.² Inwieweit der gewünschte Effekt eintreten wird, wird zum Teil auch kritisch gesehen.³
- 4 Die Idee, bestimmten Personengesellschaften die Wahlmöglichkeit zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft zu eröffnen, wurde in zahlreichen Stellungnahmen vielfach im Grundsatz begrüßt.⁴ Wesentliche Kritikpunkte waren neben technischen Anmerkungen (und der äußerst geringen Zeitspanne zwischen Veröffentlichung des Referentenentwurfs und Kabinettsbeschluss und damit faktisch fehlender Möglichkeit zur Stellungnahme⁵) die Komplexität

1 Vgl. etwa den Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 19.3.2021, BT-Drs. 19/28656 (nachfolgend: BT-Drs. 19/28656), S. 1 und 15.

2 Vgl. Möhlenbrock im Begleitschreiben zum Referentenentwurf des KöMoGs v. 19.3.2021.

3 Vgl. sog. „8er-Runde“, Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) anlässlich der Anhörung am 3. Mai 2021 v. 29.4.2021, S. 4; Kölbl/Luce, Ubg 2021 S. 264, 270 f.; Heinemann, zitiert in der FAZ, abrufbar unter: <https://www.faz.net/aktuell/wirtschaft/olaf-scholz-baut-die-koerperschaftsteuer-um-neue-steuergesetze-17257709.html>.

4 Vgl. Deutscher Steuerberaterverband e.V., Stellungnahmen v. 29.4.2021; Hey, Stellungnahme v. 2.5.2021; IDW, Stellungnahme v. 30.4.2021; sog. „8er-Runde“, Stellungnahme v. 29.4.2021; Schiffers, Stellungnahme v. 29.4.2021.

5 Vgl. z. B. Deutscher Steuerberaterverband e.V., Stellungnahmen v. 29.4.2021.

der Regelungen¹ und ein geringer Anwendungsbereich bzw. eine geringe Attraktivität² der Option. Daneben wurde auch kritisiert, dass im Rahmen des KöMoG keine Reform der Thesaurierungsbegünstigung in § 34a EStG erfolgt ist.³

Entstehungshintergrund: Laut Gesetzesmaterialien soll mit der Einführung des Optionsmodells das sog. „Modell 1“ der „Brühler Empfehlungen“ aufgegriffen werden.⁴ Bei den „Brühler Empfehlungen“ handelt es sich um Reformvorschläge für die Unternehmensbesteuerung einer vom Bundesfinanzministerium im Jahre 1999 eingesetzten Kommission.⁵ Die Kommission setzte sich seinerzeit u. a. aus Vertretern von Finanzverwaltung, Beraterschaft, Wissenschaft, der Wirtschaft und verschiedener Verbände zusammen. Andere Empfehlungen der Kommission sind mittlerweile Bestandteil des deutschen Steuerrechts geworden. Dies betrifft die sog. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG („Modell 2“) und die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer nach § 35 EStG („Modell 3“).

Ein erster Versuch der Umsetzung der „Brühler Empfehlungen“ wurde mit dem Entwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung vom 15.2.2000⁶ unternommen. Der damalige Gesetzesentwurf der Bundesregierung sah vor, mit einem neuen § 4a KStG-E eine Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsteuer zu schaffen. Nach § 4a Abs. 1 Satz 1 KStG-E sollte für natürliche Personen oder Mitunternehmerschaften, die in einem inländischen Betrieb Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Arbeit oder Land- und Forstwirtschaft erzielen, die Möglichkeit bereitgestellt werden, auf unwiderruflichen Antrag wie eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft besteuert zu werden (§ 4a Abs. 1 KStG-E). Der Einzelunternehmer bzw. die Mitunternehmer sollten dabei die Stellung eines Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft einnehmen (§ 4a Abs. 2 KStG-E). Der Weg in die Körperschaftsbesteuerung sollte als Einbringung nach dem Umwandlungssteuergesetz mit der Möglichkeit einer steuerlichen Rückbeziehung behandelt werden. Für einen entstehenden Einbringungsgewinn sollte eine Stundungsmöglichkeit geschaffen werden (§ 4a Abs. 3 KStG-E). Der Übergang zur Be-

1 Vgl. Deutscher Steuerberaterverband e.V., Stellungnahmen v. 29.4.2021. A. A. Hey, Stellungnahme v. 2.5.2021; Schiffers, Stellungnahme v. 29.4.2021.

2 Vgl. Hey, Stellungnahme v. 2.5.2021; sog. „8er-Runde“, Stellungnahme v. 29.4.2021 sowie BR-Drucks. 244/21 S. 2.

3 Vgl. IDW, Stellungnahme v. 30.4.2021.

4 Vgl. etwa den Gesetzesentwurf der Bundesregierung v. 24.3.2021, S. 1.

5 Vgl. Kommission zur Reform der Unternehmensbesteuerung eingesetzt vom Bundesminister der Finanzen, BB 1999 S. 1188.

6 BT-Drucks. 14/2683 S. 77 f. und 122 ff.

steuerung nach dem Einkommensteuergesetz (transparente Besteuerung) sollte nach umwandlungssteuerlichen Regelungen erfolgen, für die ebenfalls die Möglichkeit einer steuerlichen Rückbeziehung vorgesehen war (§ 4 Abs. 5 KStG). Konkrete Regelungen, wann eine Rückkehr zur transparenten Besteuerung zu erfolgen hat und inwieweit es hierzu eines Antrages bedurfte oder in welchen Fällen dies zwangsweise geschieht, fehlten im Gesetzentwurf.

- 7 Die in § 4a KStG-E vorgeschlagenen Regeln beinhalteten einige Elemente, die sich auch in dem nunmehr Gesetz gewordenen § 1a KStG wiederfinden, wie etwa das Erfordernis eines Antrags, die Fiktion einer Kapitalgesellschaft, Aussagen zum Vorliegen von Gewinnausschüttungen oder zum steuerlichen Einlagekonto oder die Behandlung der Hinein-/Herausoption als umwandlungssteuerlicher Vorgang. Im Detail finden sich aber auch Unterschiede zwischen § 1a KStG und § 4a KStG-E, wie etwa die nur in § 4a KStG-E geregelte Fiktion einer unbeschränkten Steuerpflicht, die Möglichkeit einer Option auch für Einzelunternehmer und land- und forstwirtschaftliche Betriebe sowie die Optionsmöglichkeit mit steuerlicher Rückwirkung.
- 8 Der damals vorgelegte Reformentwurf wurde seitens der Bundesländer wegen erwarteter Anwendungsprobleme und eines geringen Anwendungsbereichs kritisiert.¹ Schlussendlich wurde das Optionsmodell nach § 4a KStG-E infolge der Beschlussempfehlung des Vermittlungsausschusses² gestrichen.
- 9 Erst ab ca. 2018 wurde das Optionsmodell wieder in Erinnerung gebracht. So veröffentlichte das IDW mit Datum vom 16.10.2018 und vom 13.11.2019 Positionspapiere zu diesem Thema³ – zu diesem Zeitpunkt jedoch ohne eine breitere Resonanz in der Öffentlichkeit auszulösen. Das vom IDW vorgeschlagene Modell sah die Möglichkeit vor, dass sich land- und forstwirtschaftlich, gewerblich oder selbständig tätige Mitunternehmerschaften auf Gesellschafterbeschluss und ausdrücklichen Antrag hin für ertragsteuerliche Zwecke wie eine Kapitalgesellschaft besteuern lassen können. Eine Fiktion der unbeschränkten Steuerpflicht wie in § 4a Abs. 1 KStG-E oder die Optionsmöglichkeit für Einzelunternehmer sah das Positionspapier nicht vor. Wie nunmehr auch in § 1a Abs. 2 KStG geregelt, sollte der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung als fiktiver Formwechsel ohne Rückbeziehungsmöglichkeit erfolgen. Mit Blick auf zurückbehaltenes (funktional wesentliches) Sonderbe-

1 Vgl. Plenarprotokoll 752 v. 9.6.2000.

2 Vgl. BT-Drucks. 14/3760 S. 7.

3 Vgl. IDW, Unternehmenssteuerrecht. IDW Positionspapier zur Modernisierung des Unternehmenssteuerrechts, 2018; IDW, IDW Positionspapier zum Einstieg in eine Rechtsformneutrale Besteuerung („Optionsmodell“), 2. Aufl. 2019.

triebsvermögen regte das IDW eine steuerneutrale Lösungen an (vgl. nunmehr anders in Abschnitt III.3.). Bezüglich der Gewinnverwendung wies das IDW auf die Gefahr des phasengleichen Zuflusses der Gewinne am Ende des Wirtschaftsjahres hin. Vor diesem Hintergrund regte das IDW zum einen die Aufnahme von Thesaurierungsgrundsätzen in den Gesellschaftsvertrag (vgl. hierzu auch die Hinweise nach derzeit geltendem Recht in Abschnitt IV.1.) und zum anderen besondere Regelungen zur Entstehung von Kapitalertragsteuer an (vgl. dagegen die Umsetzung im Rahmen des KöMoG in Abschnitt IV.2). Eine Rückoption sollte auf Antrag möglich sein und – wie in § 1a Abs. 4 KStG vorgesehen – als fiktiver Formwechsel nach umwandlungssteuerlichen Grundsätzen erfolgen.

Das Bundesministerium der Wirtschaft und Energie (BMWi) veröffentlichte mit Stand 1.10.2019 ein Dokument, welches – neben Verbesserungen bei der Thesaurierungsbegünstigung – die Einführung eines Optionsmodells zur Körperschaftsbesteuerung für Personenunternehmen anregte.¹ Ein Positionspapier der CDU/CSU-Bundestagsfraktion mit ähnlichem Inhalt datierte vom 5.11.2019.² Am 3.6.2020 einigte sich dann der Koalitionsausschuss auf die Einführung eines Optionsmodells zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften, was jedoch nicht sofort umgesetzt wurde. Eine Reform der Thesaurierungsbegünstigung war in dem Beschluss nicht mehr enthalten (und wurde später auch nicht umgesetzt).³ 10

Gesetzgebungsverfahren: Die Einführung des Optionsmodells erfolgte im Rahmen des KöMoG. Mit Datum vom 24.3.2021 hatte das Bundeskabinett den Entwurf dazu – inhaltlich nahezu mit dem Referentenentwurf des BMF vom 17.3.2021 identisch – beschlossen. Der Bundesrat hat mit Datum vom 7.5.2021 Stellung zu dem Gesetzentwurf genommen.⁴ Die dort angeregten Änderungen wurden teilweise durch die Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses des Bundestages übernommen.⁵ Im Wesentlichen wurden folgende Regelungen angepasst: 11

1 Vgl. Bundesministerium für Wirtschaft und Energie, Wertschätzung Stärkung Entlastung Mittelstandsstrategie, 2019, S. 9.

2 Vgl. CDU/CSU-Fraktion im Deutschen Bundestag, Modernisierung der Unternehmensbesteuerung in Deutschland, Beschluss v. 5.11.2019.

3 Vgl. Corona-Folgen bekämpfen, Wohlstand sichern, Zukunftsfähigkeit stärken – Ergebnis Koalitionsausschuss v. 3.6.2020, abrufbar unter: https://www.bmwi.de/Redaktion/DE/Downloads/E/eckpunktepapier-corona-folgen-bekaempfen.pdf?__blob=publicationFile&v=6 (zuletzt aufgerufen am 20.12.2021).

4 Vgl. BR-Drucks. 244/1/21 S. 2 ff.

5 Vgl. BT-Drucks. 19/29843 S. 8 ff.

- ▶ Antragstellung ist durch einen nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung vorzunehmen (vgl. → Rz. 61),
- ▶ Antrag für die Option muss spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab die die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll, gestellt werden (vgl. → Rz. 60),
- ▶ Ergänzung von Bestimmungen zum Antragsadressaten (Finanzamt) in besonderen Fällen (z. B. wenn keine gesonderte oder einheitliche Feststellung der Gewinne der Personengesellschaft erfolgt oder wenn die Personengesellschaft nur Einkünfte erzielt, die dem Steuerabzug unterliegen) (vgl. → Rz. 65 ff.),
- ▶ Möglichkeit, den Antrag erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen zu stellen (vgl. → Rz. 28),
- ▶ Einschränkung der Anwendung der grunderwerbsteuerlichen Befreiungstatbestände nach § 5 und § 6 GrEStG im Zusammenhang mit optierten Personengesellschaften (vgl. → Rz. 35 f.),
- ▶ Klarstellung, dass auch optierte Gesellschaften anspruchsberechtigt i. S. des FZuG sind und
- ▶ Schaffung eines Treaty-Overrides in § 50d Abs. 14 EStG in Fällen bestimmter Qualifikationskonflikte im Zusammenhang mit optierten Gesellschaften (vgl. → Rz. 301 f.)

Den geänderten Gesetzentwurf hat der Bundestag in seiner Sitzung am 21.5.2021 angenommen. Die Zustimmung des Bundesrates datiert vom 25.6.2021. Am 30.6.2021 wurde das KöMoG schlussendlich im BGBl I verkündet.¹

- 12 **Weitere Entwicklung:** Eine erste kleinere Korrektur des Optionsmodells wurde wenig später mit dem Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze vom 25.6.2021² vorgenommen. Die Änderung betraf Gesellschaften nach § 15 Abs. 3 EStG, die zur Körperschaftsteuer optiert haben und auch in das erbschaftsteuerlich begünstigungsfähige Betriebsvermögen nach § 97 BewG einbezogen werden sollten (vgl. → Rz. 29 ff.).³

1 BGBl 2021 II S. 2050.

2 BGBl 2021 I S. 2056, „Steuerroasenabwehrgesetz – StAbwG“.

3 Vgl. BT-Drucks. 19/30470 S. 51.

Mit Datum vom 11.8.2021 hat das Finanzministerium des Landes Schleswig-Holstein einen Vordruck für den Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Abs. 1 KStG bzw. für den Antrag auf Rückoption nach § 1a Abs. 4 KStG veröffentlicht.¹ Des Weiteren ist mit Datum vom 10.11.2021 das finale BMF-Schreiben zu § 1a KStG veröffentlicht worden.² Hierin nimmt die Verwaltung zu verschiedenen Auslegungsfragen Stellung. 13

Im Koalitionsvertrag von SPD, Bündnis 90/die Grünen und FDP vom 24.11.2021 ist u.a. festgehalten, dass das Optionsmodell und die Thesaurierungsbesteuerung auf notwendige praxistaugliche Anpassungen evaluiert und geprüft wird.³ Ob und wenn ja, welche gesetzlichen Änderungen hinsichtlich § 1a KStG mglw. erfolgen werden, muss abgewartet werden. 14

Einstweilen frei

15–18

II. Allgemeines

Ertragsteuerliche Rechtsgrundlagen: Zentrale Norm für das Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung ist **§ 1a KStG**. In Abs. 1 werden die Antragsvoraussetzungen und die grundsätzlichen Rechtsfolgen geregelt. Abs. 2 beinhaltet Aussagen dazu, wie der Übergang von der transparenten zur intransparenten Besteuerung zu behandeln ist (fiktiver Formwechsel). In Abs. 3 finden sich konkretisierende Regelungen, wie die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft bzw. deren Beteiligung an der Gesellschaft steuerlich zu behandeln sind. Abs. 4 regelt die Rückkehr zur transparenten Besteuerung (sog. Rückoption, die ggfs. auch zwangsweise erfolgen kann). 19

Neben den Regelungen in § 1a KStG wird der Katalog der unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften in **§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG** um die Option ausübende Gesellschaften ergänzt. 20

Für gewerbsteuerliche Zwecke enthält **§ 2 Abs. 8 GewStG** eine Regelung, dass die optierende Gesellschaft auch gewerbsteuerlich als Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter ebenfalls wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln sind (vgl. → Rz. 173 f.). 21

1 FinMin Schleswig-Holstein, Kurzinfor v. 11.8.2021 - VI 313-S 2700-015.

2 Vgl. BMF-Schreiben v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001 :004 (nachfolgend: „BMF“); der Entwurf datiert v. 30.9.2021, vgl. dazu etwa Link, NWB 2021 S. 3100 sowie Schiffers, DStZ 2021 S. 900.

3 Koalitionsvertrag 2021 – 2025 zwischen der SPD, Bündnis 90/ die Grünen und FDP v. 24.11.2021, S. 165.

- 22 Die Anteile an der optierten Gesellschaft werden gem. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG den dort jeweils genannten Anteilen gleichgestellt.
- 23 Für die Besteuerung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen finden sich in **§ 50d Abs. 14 EStG** besondere Regelungen in Fällen von Qualifikationskonflikten im grenzüberschreitenden (DBA)-Kontext (vgl. → Rz. 301 f.).
- 24 Ferner enthält § 1 Abs. 2 Satz 2 FZuLg die Klarstellung, dass optierende Gesellschaften für Zwecke der Forschungszulage als Steuerpflichtige des KStG anspruchsberechtigt sind.
- 25 **Grundsätzliche ertragsteuerliche Reichweite der Option:** Nach dem Beginn des Wirtschaftsjahres, für den der Antrag gestellt wurde, ist die optierende Gesellschaft ertragsteuerlich umfassend wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln. In der Folge ist sie selbst Körperschaft- und Gewerbesteuersubjekt. Zivilrechtlich bleibt sie gleichwohl Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft.
- 26 Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft sind wie die (nicht persönlich haftenden) Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln. Das sonst bei Personengesellschaften zur Anwendung kommende Transparenzprinzip ist (bis zur optionalen oder zwangsweisen Rückkehr) nicht mehr anwendbar.

BEISPIEL: ► Die X-KG ist nur in Hamburg (gewerbesteuerlicher Hebesatz 470 %) gewerblich tätig und wird infolge eines erfolgreichen Optionsantrags ab dem Vz. 2022 ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. In dem genannten Jahr erzielt die Gesellschaft einen steuerpflichtigen Gewinn von 100.000 €.

Der Gewinn der X-KG wird in Folge der Optionsausübung mit 15.000 € Körperschaftsteuer, 825 € Solidaritätszuschlag und 16.450 € Gewerbesteuer belegt. Eine Besteuerung nach dem Transparenzprinzip auf Ebene der Gesellschafter der X-KG findet nicht statt. Sofern eine Ausschüttung des Gewinns der optierten Gesellschaft erfolgt, unterliegt diese (neben der Kapitalertragsteuer) bei den Gesellschaftern dem gesonderten Tarif nach § 32d EStG bzw. dem Teileinkünfteverfahren, soweit er auf eine natürliche Person als Gesellschafter entfällt. Handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, ist § 8b KStG zu prüfen. Gewerbesteuerlich sind auf Ebene der Gesellschafter die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG zu prüfen. Im internationalen Kontext stellen sich darüber hinaus weitere Fragen (vgl. → Rz. 295 ff.)

- 27 Die Regelung des § 1a KStG hat grds. für solche gesetzliche Vorschriften Bedeutung, die sich auf die Besteuerung nach dem Einkommen beziehen. Die Option wirkt sich – neben der Anwendbarkeit des KStG – daher auch auf weitere Gesetze im Bereich der Ertragsteuern aus, so dass die Option grds. auch für Zwecke des EStG, AStG, UmwStG oder des InvStG zu beachten ist.¹ Die

1 Vgl. BT-Drucks. 19/28656 S. 21.

Option führt in diesem Zusammenhang auch dazu, dass die Gesellschaft für Zwecke der KSt/EST/SolZ/GewSt verfahrensrechtlich wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist. Das Optionsmodell soll nach der Gesetzesbegründung jedoch dort seine Grenzen finden, wo gesetzliche Regelungen oder einzelne Tatbestandsmerkmale nur von „echten“ (sprich auch zivilrechtlich als solche behandelte) Kapitalgesellschaften erfüllt werden können (vgl. z. B. → Rz. 169 zum Nennkapital).¹

Anwendungsregelungen: Das Gesetz tritt zum 1.1.2022 in Kraft. Nach § 34 Abs. 1a KStG ist § 1a KStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Antrag erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre gestellt werden kann. 28

Auswirkungen bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer: Nach dem Willen der Bundesregierung sollte die Option keine Bedeutung für das Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht haben.² 29

Hintergrund dessen ist, dass das BewG und ErbStG grds. an die zivilrechtliche Einordnung des Erwerbsgegenstandes anknüpfen. Gleichwohl wird in Teilen dennoch auf die ertragsteuerliche Einordnung abgestellt, so dass die Option im Ergebnis insoweit Bedeutung für das BewG und ErbStG hat. 30

Infolgedessen werden optierende Gesellschaften, wenn sie ihrer Tätigkeit nach einer Gesellschaft i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, des § 15 Abs. 3 oder des § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechen, in den Katalog erbschaftsteuerlich begünstigungsfähiger Gesellschaften des § 97 BewG aufgenommen.³ 31

Die vorgenommenen Änderungen im ErbStG und BewG stellen demgemäß sicher, dass auch die optierte Personengesellschaft für diese Zwecke Personengesellschaft bleibt. Als Begünstigungsvorschrift ist daher grds. § 13b Abs.1 Nr. 2 ErbStG und nicht § 13b Abs.1 Nr. 3 ErbStG für Anteile an einer Kapitalgesellschaft einschlägig. 32

Die Gleichstellung der optierten Personengesellschaft mit einer „normalbesteuerten“ Personengesellschaft gilt allerdings für Zwecke des ErbStG nicht uneingeschränkt. Infolge der Ausübung der Option kann nämlich bei der optie- 33

1 Vgl. BT-Drucks. 19/28656 S. 21; als Beispiel wird die Norm des § 9 Abs. 1 Nr. 1 oder 28 KStG genannt.

2 Vgl. Gesetzentwurf der Bundesregierung v. 24.3.2021, S. 12.

3 Die betreffende Regelung in § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG, welche auch auf §§ 13a und 13b ErbStG durchschlägt, wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens mehrfach angepasst und hat ihre finale Fassung erst durch Art. 9 des Gesetzes zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb und zur Änderung weiterer Gesetze erhalten (BT-Drucks. 19/30470 S. 33, 51).

renden Gesellschaft kein ertragsteuerliches Sonderbetriebsvermögen mehr vorliegen. Dies wirkt sich auch auf den Umfang des erbschaft- und schenkungsteuerlichen Betriebsvermögens i. S. des § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 BewG aus, so dass entsprechendes Vermögen künftig nicht mehr erbschaft- oder schenkungsteuerlich begünstigt werden kann.¹ Eine andere Würdigung ist bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung vorzunehmen. In diesem Fall liegt hinsichtlich des Besitzunternehmens eigenständiges Betriebsvermögen vor, das von der erbschaftsteuerlichen Begünstigung grds. nicht ausgeschlossen ist.²

BEISPIEL: ▶ Der B überträgt im Wege der vorweggenommenen Erbfolge seine Beteiligung an der gewerblich tätigen X-KG an den Z. Zusammen mit der Beteiligung geht eine Darlehensforderung des B gegenüber der X-KG über.

Hat die X-KG erfolgreich zur Körperschaftsbesteuerung optiert, ist eine erbschaftsteuerliche Begünstigung der vorweggenommenen Erbfolge für Betriebsvermögen nur im Hinblick auf die Beteiligung am Gesamthandsvermögen möglich. Die Forderung kann nicht mehr als ertragsteuerliches Sonderbetriebsvermögen erfasst werden und zählt damit auch nicht mehr zum erbschaftsteuerlich begünstigungsfähigen Betriebsvermögen i. S. des § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Sie ist als Kapitalforderung im Privatvermögen des B zu erfassen und unterliegt regelmäßig einer ungeminderten Belastung mit Erbschaftsteuer.

Abwandlung: Anstelle der Darlehensforderung hat der B der Gesellschaft eine Immobilie überlassen. Die Immobilie bildet als wesentliche Betriebsgrundlage das Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung. In diesem Fall liegt kein Privatvermögen, sondern steuerliches Betriebsvermögen des B vor. Es liegt die Übertragung eines gewerblichen Unternehmens vor. Eine erbschaftsteuerliche Begünstigung sollte damit nicht mehr ausgeschlossen sein (§ 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG).³

- 34 **Auswirkungen bei der Grunderwerbsteuer:** Die Ausübung der Option soll grds. ebenfalls keine Auswirkung auf die Grunderwerbsteuer haben. Dementsprechend bleibt § 1 Abs. 2a GrEStG auch für die optierte Personengesellschaft anwendbar.
- 35 Zwar kann sich die optierte Gesellschaft als Gesamthand grds. auch auf die Steuerbefreiungen in §§ 5 und 6 GrEStG berufen. Allerdings wird der Anwendungsbereich dieser Regelungen für optierte Gesellschaften durch folgende Normen eingeschränkt:

1 Vgl. Adrian/Fey, StuB 8/2021 S. 309, 311, UAAAH-75909; Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021 S. 348, 356; Kölbl/Luce, Ubg 2021 S. 264, 269; Böhrer in Mössner/Oellerich/Valta, KStG, § 1a Rz. 97; anders dagegen Winkler/Carlé, NWB 34/2021 S. 2508, 2511 f., RAAAH-87156, die sich für ein „fiktives Sonderbetriebsvermögen“ für Zwecke des ErbStG aussprechen, welches fortzuführen sei.

2 Vgl. hierzu Jülicher in Troll/Gebel/Jülicher/Gottschalk, ErbStG, 61. Erg.-Lfg. Januar 2021, § 13b ErbStG Rz. 117, 261 ff. oder von Sothen in Scherer, Unternehmensnachfolge, 6. Aufl. 2020, § 6 Rz. 14 ff.

3 Vgl. Lüdicke/Eiling, BB 2021 S. 1439, 1443.

► § 5 Abs. 1 und 2 GrEStG

► § 6 Abs. 3 GrEStG

Die Steuerbefreiung nach **§ 5 Abs. 1 und 2 GrEStG** (Übergänge eines Grundstücks auf die Gesamthand) gilt nicht für eine Gesamthand, die nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optiert hat, es sei denn, die Ausübung und Wirksamkeit der Option liegt mehr als zehn Jahre zurück und die jeweilige Beteiligung am Vermögen besteht länger als zehn Jahre (§ 5 Abs. 1 Satz 2 und Abs. 2 Satz 2 GrEStG). Für bereits erfolgte Übertragungen nach § 5 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG soll das Ausüben und Wirksamwerden der Option während der jeweiligen Frist als schädliche Anteilsverminderung i. S. von § 5 Abs. 3 Satz 2 GrEStG gelten. Im Gesetzentwurf findet sich hierfür keine besondere Anwendungsregelung, so dass nicht auszuschließen ist, dass es auch mit Blick für vor Inkrafttreten des KöMoG erfolgte Übertragungsvorgänge zu einem Sperrfristverstoß im Fall der Ausübung der Option kommen kann.

36

BEISPIEL: ► Die X-KG hat mit Wirkung zum 1.1.2022 zur Körperschaftsbesteuerung optiert. Im Laufe des Jahres geht ein inländisches Grundstück aus dem Alleineigentum der natürlichen Person Y auf die Gesamthand über. Der Y ist zu 90 % an der X-KG beteiligt.

Im Fall einer nichtoptierten Personengesellschaft wäre die Steuer nach § 5 Abs. 2 Satz 1 GrEStG i. H. von 90 % nicht zu erheben. Da die Ausübung und Wirksamkeit der Option zum Zeitpunkt des Übergangs weniger als zehn Jahre zurückliegt, findet die Befreiung jedoch keine Anwendung und der Vorgang unterliegt (vorbehaltlich anderer Befreiungstatbestände) der Grunderwerbsteuer (§ 5 Abs. 2 Satz 2 i. V. mit § 5 Abs. 1 Satz 2 GrEStG).

Abwandlung: Für den Fall, dass die Übertragung bereits am 2.7.2021 erfolgt ist, gilt die Ausübung der Option als Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand, so dass eine Befreiung ebenfalls nicht mehr erfolgen und damit rückwirkend entfallen dürfte (§ 5 Abs. 3 Satz 3 GrEStG).

Analog wird die Steuerbefreiung von Übergängen von Grundstücken von einer Gesamthand auf eine andere Gesamthand gem. **§ 6 Abs. 3 GrEStG** nicht gewährt, wenn die Erwerberin nach § 1a KStG zur Körperschaftsbesteuerung optiert hat, es sei denn, die Ausübung und Wirksamkeit der Option liegt mehr als zehn Jahre zurück und die jeweilige Beteiligung am Vermögen besteht länger als zehn Jahre. Eine mit § 5 Abs. 3 Satz 2 GrEStG vergleichbare Regelung für einen nachträglichen Sperrfristverstoß findet sich (derzeit) in § 6 GrEStG nicht. Dem Vernehmen nach sind diesbezüglich gesetzgeberische Nachjustierungen nicht ausgeschlossen.

37

BEISPIEL: Die X-KG hat mit Wirkung zum 1.1.2022 zur Körperschaftsbesteuerung optiert. Im Laufe des Jahres geht ein inländisches Grundstück aus dem Gesamthandsvermögen der Y-OHG, die nicht nach § 1a KStG optiert hat, auf die X-KG über. Die Y-OHG ist zu 90 % an der X-KG beteiligt.

Im Fall einer nichtoptierten Personengesellschaft wäre die Steuer nach § 6 Abs. 3 Satz 1 GrEStG i. H. von 90 % nicht zu erheben. Da die erwerbende Gesamthand nach § 1a KStG optiert hat und das Grundstück von einer nichtoptierten Gesamthand übergeht, findet die Befreiung keine Anwendung und der Vorgang unterliegt (vorbehaltlich anderer Befreiungstatbestände) der Grunderwerbsteuer (§ 6 Abs. 3 Satz 4 GrEStG). Eine Rückausnahme ist auch nicht möglich, da die Ausübung und Wirksamkeit der Option noch nicht länger als zehn Jahre zurückliegt.

Variante I: Hat die Y-OHG ebenfalls nach § 1a KStG optiert, findet die Rückausnahme nach § 6 Abs. 3 Satz 4 GrEStG keine Anwendung und die Befreiung sollte i. H. von 90 % zu gewähren sein.¹

Variante II: Für den Fall, dass die Übertragung bereits am 2.7.2021 erfolgt ist, sollte die Befreiung ebenfalls i. H. von 90 % zu gewähren sein, da § 6 GrEStG keine Vorbehaltensfristen wie § 5 Abs. 3 GrEStG enthält.

38 **Umsatzsteuerliche Auswirkungen:** Die Option hat keine Auswirkungen auf die Umsatzsteuer.

39–43 *Einstweilen frei*

III. Übergang zur Körperschaftsbesteuerung

1. Persönlicher Anwendungsbereich

44 **Optionsfähige Personengesellschaften:** Zur Körperschaftsbesteuerung können *Personenhandelsgesellschaften* und *Partnerschaftsgesellschaften* optieren, welche die Anforderungen des § 1a Abs. 1 Satz 6 KStG erfüllen (keine Anwendung des InvStG und Personengesellschaft unterliegt in ihrem (ausländischen) Geschäftsleitungsstaat einer vergleichbaren Körperschaftsteuerpflicht; siehe dazu → Rz. 52 f.).

45 Zulässige Rechtsformen sind alle nach deutschem Recht gegründete Personenhandelsgesellschaften (wie die OHG und die KG) sowie die Partnerschaftsgesellschaften (wie die PartG und die PartGmbH).² Unerheblich für den persönlichen Anwendungsbereich ist, wer Gesellschafter der Personengesellschaft ist. Damit steht die Option auch Personengesellschaften offen, zu deren Gesellschafterkreis Kapital- oder Personengesellschaften gehören. Der Umstand,

1 Gl. A. Behrens/Seemaier, DStR 2021 S. 1673, 1676; Wagner, DStZ 2021 S. 604, 607.

2 Nach den Gesetzesmaterialien sollen „vom persönlichen Anwendungsbereich des § 1a KStG grundsätzlich alle Gesellschaften erfasst [sein], die auch für einen tatsächlichen Formwechsel nach § 25 UmwStG in Frage kommen“, siehe BT-Drucks. 19/28656, S. 21.

dass bei einer GmbH & Co. KG die Komplementärgesellschaft ggf. nicht am Vermögen beteiligt ist, steht der Antragsberechtigung der KG nicht entgegen.¹ Die Option gilt nach dem Wortlaut auch für Personenhandelsgesellschaften, die ihren Ort der Geschäftsleitung im Ausland haben, sofern die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Satz 6 KStG erfüllt sind (vgl. → Rz. 52 f.).

Darüber hinaus legen die Gesetzesmaterialien und die Verwaltungsmeinung nahe, dass auch zu den erfassten deutschen Rechtsformen vergleichbare ausländische Gesellschaftsformen grds. das Optionsrecht in Anspruch nehmen können.² Für nach ausländischem Recht gegründete Gesellschaften sollte dies damit zumindest dann gelten, wenn

- ▶ diese nach dem Rechtstypenvergleich als Personengesellschaften qualifizieren,³
- ▶ entweder als Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft zu beurteilen sind und
- ▶ gleichzeitig die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 Satz 6 KStG erfüllen (siehe unter → Rz. 52 f.).⁴
- ▶ Die Verwaltung hat im finalen BMF-Schreiben zudem klargestellt, dass die Option einer ausländischen Personengesellschaft auch dann möglich sein soll, wenn diese noch keine inländischen Einkünfte erzielt.⁵

Für die Frage, wann eine Personenhandelsgesellschaft vorliegt, betont die Finanzverwaltung, dass nach Zugrundelegung deutscher Maßstäbe ein Handelsgewerbe (§ 1 HGB) betrieben werden muss.⁶ Handelsgewerbe ist danach jeder Gewerbebetrieb außer solche, die nach Art und Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordern. Ein Gewerbe ist nach diesem Verständnis eine erkennbar planmäßige auf Dauer angelegte, selbständige auf Gewinnerzielung ausgerichtete, wirtschaftliche Tätigkeit am Markt

1 Vgl. BMF, Rz. 2.

2 Vgl. etwa BT-Drucks. 19/28656 S. 20 ff.; BMF, Rz. 3 und 4; vgl. auch Fuhrmann, NWB 32/2021 S. 2356, 2357, LAAAH-86121.

3 Vgl. BMF, Rz. 3 mit Verweis auf BMF, Schreiben v. 11.11.20211, IV C 2 – S 1978 – b/08/10001, BStBl. I S. 1314 (nachfolgend: „UmwStE 2011“), Tz. 01.27. Siehe zum Rechtstypenvergleich nach dem sog. LLC-Erlass v. 19.3.2004 zuletzt BFH-Beschluss v. 18.5.2021, I B 75/20 und 76/20; zum Rechtstypenvergleich für Zwecke des § 1a KStG vgl. auch Linn/Maywald, IStR 2021 S. 825.

4 Ebenso Mayer/Käshammer, NWB 18/2021 S. 1300, 1306, PAAAH-77399; Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 889, 891; Müller/Lucas/Mack, IWB 13/2021 S. 528, 530, EAAAH-83164; Zapf, BB 2021 S. 2711, 2713 f.; Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih. 21 S. 3, 35f.; Wackerbeck in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 1 KStG Rz. 13; so wohl auch Bochmann/Bron, NZG 2021 S. 613 f.; a. A. Haase, Ubg 2021 S. 193, 195; ders. IWB 16/2021 S. 647 ff., LAAAH-86844.

5 Vgl. BMF, Rz. 4.

6 Vgl. BMF, Rz. 3.

unter Ausschluss z. B. freiberuflicher Tätigkeit.¹ Unklar und im BMF-Schreiben nicht angesprochen ist, inwieweit eine Eintragung einer ausländischen Personengesellschaft in ein ausländisches Register, das dem deutschen Handelsregister vergleichbar ist, zur Anerkennung als Personenhandelsgesellschaft führen kann. Unseres Erachtens sollte dies möglich sein.

- 48 Entsprechend sollte u. E. auch für Gesellschaften, die nach ausländischem Recht als Kapitalgesellschaften zu beurteilen sind, die aber nach dem Rechtstypenvergleich aus deutscher Sicht gesellschaftsrechtlich als Personengesellschaften qualifizieren, von der Option Gebrauch machen können, sofern die Voraussetzungen von § 1a Abs. 1 Satz 6 KStG erfüllt sind (vgl. → Rz. 52 f.).

BEISPIEL: Die X-SrC (Sociedad Regular Colectiva Compania, eine spanische Personengesellschaft), die in Spanien Fahrräder produziert und vertreibt, beantragt die Option nach § 1a KStG. Der Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft liegt in Spanien. Nach dem dortigen Recht wird die SrC intransparent besteuert² und dort aufgrund ihres Ortes der Geschäftsleitung einer der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterworfen.

Die X-SrC kann nach hier vertretener Auffassung nach § 1a KStG zur Körperschaftsteuer optieren. Nach Tabelle 1 des BMF-Schreibens vom 24.12.1999³ ist diese mit einer OHG vergleichbar. Die Produktion und der Vertrieb von Fahrrädern sollten ein Handelsgewerbe nach § 1 HGB darstellen. Die X-SrC würde folglich unter den persönlichen Anwendungsbereich des § 1a Abs. 1 KStG fallen. Dies gilt u. E. unabhängig davon, ob der fiktive Formwechsel unter das UmwStG fällt.

Abwandlung: Es handelt sich um eine ungarische X-Kft. Eine Option sollte möglich sein, wenn die X-Kft nach dem Rechtstypenvergleich als Personengesellschaft zu qualifizieren ist und als Personenhandelsgesellschaft einzustufen wäre. Ist die X-Kft hingegen als Kapitalgesellschaft zu qualifizieren, wird die Gesellschaft ohnehin wie eine Körperschaft besteuert; eine Option ist dann nicht notwendig und möglich.

- 49 Zu beachten ist jedoch, dass das Vorliegen einer optionsfähigen Gesellschaft nicht automatisch bedeutet, dass der fiktive Formwechsel (vgl. → Rz. 73 ff.) nach dem UmwStG stets zu Buchwerten möglich ist. Eine Option sollte u. E. jedoch auch dann möglich sein, wenn der durch die Ausübung der Option ausgelöste fiktive Formwechsel nach dem UmwStG *nicht* zum Buchwert möglich wäre, z. B. wenn

1 Vgl. Merkt in Baumbach/Hopt, HGB, 40. Aufl. 2021, § 1 HGB Rz. 12.

2 Vgl. Behrenz in Wassermeyer, DBA, DBA-Spanien, Anhang Überblick über das Steuerrecht Spaniens Rz. 7.

3 BMF, Schreiben v. 24.12.1999, BStBl 1999 I S. 1076.

- ▶ die Personengesellschaft eine vermögensverwaltende Personenhandels-gesellschaft ist (also nicht unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder Abs. 3 EStG fällt)¹,
- ▶ der Mitunternehmer der Personengesellschaft funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens zurückbehält (vgl. → Rz. 92 ff.)² oder
- ▶ die Personengesellschaft eine Drittstaaten-Personengesellschaft ist oder die Gesellschafter der Personengesellschaft in einem Drittstaat ansässig und die Voraussetzungen von § 1 Abs. 4 UmwStG nicht erfüllt sind (vgl. → Rz. 78 ff.)³.

Nicht optionsfähige Personengesellschaften: Gesellschaften, die keine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften sind, können nicht optieren. Dies betrifft die GbR, Erbengemeinschaften, stille Gesellschaften oder die KGaA. Ebenfalls kann nicht ein Einzelunternehmen, ein (atypisch) still beteiligter Gesellschafter oder der Vollhafter an einer KGaA für seinen Anteil optieren.⁴ Der Vollhafter kann jedoch dann für sich genommen optieren, wenn dieser eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft ist, welche die Anforderungen des persönlichen Anwendungsbereichs in § 1a Abs. 1 KStG erfüllt.⁵

50

Die Gesetzesmaterialien stellen daneben fest, dass nach Umsetzung des MoPeG⁶ zumindest der GbR ein Optionsrecht eingeräumt werden könnte.⁷

51

1 So auch Bochmann/Bron, NZG 2021 S. 613, 616; Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021 S. 348, 351; Böhmer/Mühlhausen/Oppel, ISR 2021 S. 388, 393; Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih. 2021, S. 3, 9; a. A. Fuhrmann, NWB 32/2021 S. 2356, 2357, LAAAH-86121; Ott, DStZ 2021 S. 559, 561; Demuth, KÖSDI 2021 S. 22242; ders., NWB 35/2021 S. 2586, 2588, ZAAAH-87590; Leitsch, BB 2021 S. 1943, 1944; Wackerbeck in: Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 1a KStG Rz. 11. Aus dem finalen BMF-Schreiben geht klar hervor, dass auch vermögensverwaltende Personengesellschaften grds. erfasst sind, vgl. Rz. 2.

2 Gl. A. Dreßler/Kompolek, Ubg 2021 S. 301, 304.

3 Ebenso Mayer/Käshammer, NWB 18/2021 S. 1300, 1307, PAAAH-77399; Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih. 21 S. 3, 37.

4 So auch Adrian/Fey, StuB 8/2021 S. 309, 310, UAAAH-75909; Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021 S. 348, 351.

5 Vgl. Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 889, 891.

6 Vgl. Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts, BGBl. I 2021 S. 3436.

7 Vgl. BT-Drucks. 19/28656 S. 21; bis dahin besteht die Möglichkeit, die GbR in eine für die Option nach § 1a KStG „begünstigende“ Rechtsform umzuwandeln, um so dennoch in den persönlichen Anwendungsbereich des Optionsmodells zu gelangen, was der Gesetzgeber sogar selbst vorschlägt: „Diese Gesellschaften können allerdings über den Formwechsel in eine der berechtigten Gesellschaftsformen selbst die persönlichen Voraussetzungen für die Option schaffen“, siehe BT-Drucks. 19/28656 S. 21; gleiches gilt auch für den Einzelunternehmer. Vgl. auch Kelm/Rindermann/Hennrichs, Wpg 2021 S. 1166; kritisch zur Nichtberücksichtigung der GbR vgl. Nagel/Schlund, NWB 26/2021 S. 1874, 1877, UAAAH-82032; mit verfassungsrechtlichen Bedenken, dass die GbR nicht erfasst ist Lauer, Ubg 2021 S. 548; Kanzler, FR 2021 S. 1049; anders Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih. 21 S. 3, 41 ff., wonach bei § 1a KStG im Ergebnis keine durchgreifenden verfassungsrechtlichen Zweifel bestehen.

- 52 Die Option ist überdies nicht für Investmentfonds i. S. des Investmentsteuergesetzes (§ 1a Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 KStG) vorgesehen.¹
- 53 Ebenfalls nicht optiert werden kann, wenn Gesellschaften nach Ausübung der Option in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Körperschaftsteuerpflicht unterliegen (§ 1a Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 KStG).² Durch diese Einschränkung soll die Schaffung von Qualifikationskonflikten durch die Option verhindert werden.³ Als Beispiel führen die Gesetzesmaterialien eine Gesellschaft an, die im Geschäftsleitungsstaat steuerlich transparent behandelt wird. Die Feststellung, wo sich der Ort der Geschäftsleitung bei Personengesellschaften befindet, kann im Einzelfall herausfordernd sein, da u.U. sämtliche Gesellschafter zur Geschäftsführung befugt sein können.⁴ Nicht ausdrücklich geregelt und auch in den Gesetzesmaterialien nicht besprochen wird, wann eine vergleichbare Körperschaftsteuerpflicht vorliegt. Unseres Erachtens sollte ausreichen, dass es auf eine abstrakte Körperschaftsteuerpflicht im Ausland ankommt, so dass z. B. eine etwaige sachliche Steuerbefreiung unmaßgeblich ist.⁵ Die Verwaltung verlangt, dass (i) die Vergleichbarkeit anhand geeigneter Unterlagen nachgewiesen wird (z. B. aktueller Körperschaftsteuerbescheid oder Bestätigung des ausländischen Staates) und (ii) eine Ansässigkeitsbescheinigung vorzulegen ist.⁶

BEISPIEL: ➔ Die A-KG (eine nach dem Recht der Republik Österreich gegründete Personenhandelsgesellschaft) beantragt die Option nach § 1a KStG. Der Ort der Geschäftsleitung der Gesellschaft liegt in Österreich; die Gesellschafter der X-KG sind ausschließlich in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig.

Nach § 1a Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 KStG ist eine Option nicht möglich. Die Gesellschaft unterliegt in Österreich keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht entsprechenden Steuerpflicht. Eine KG wird nach Steuerrecht von Österreich als transparentes Gebilde und nicht als selbständiges Steuersubjekt behandelt. Auf die unbeschränkte Steuerpflicht der Gesellschafter kommt es nicht an.

- 54 Im BMF-Schreiben vom 10.11.2021 fordert die Verwaltung, dass *„das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen für die Option während des gesamten Besteuerungszeitraums auf Anforderung für jedes Jahr von der optierenden Gesell-*

1 Siehe dazu im Detail Haug, FR 2021 S. 410 ff.

2 Vgl. dazu BMF, Rz. 5. Hierbei kommt es nach Verwaltungsauffassung auf die Verhältnisse zum steuerlichen Übertragungstichtag an (vgl. → Rz. 99).

3 Vgl. BT-Drucks. 19/28265 S. 22.

4 Vgl. Haase, Ubg 2021 S. 193, 196.

5 So wohl auch Haase, Ubg 2021 S. 193, 194; Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih. 2021 S. 3, 37.

6 Vgl. BMF, Rz. 11.

schaft nachzuweisen [ist].“ Sofern ein solcher Nachweis nicht erbracht wird, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die persönlichen Voraussetzungen für das betreffende Jahr nicht vorgelegen haben. Zudem sind Änderungen der persönlichen Voraussetzungen der Finanzbehörde mitzuteilen.¹ Im Falle des Steuerabzugs ist der Nachweis mit der Stellung eines Antrags auf Entlastung vom Steuerabzug zu erbringen.²

Explizit gesetzlich geregelt sind diese Nachweispflichten in § 1a KStG nicht. 55
 Eine Nachweispflicht könnte sich i. V. mit der allgemeinen Pflicht zur Abgabe der Körperschaftsteuererklärung (§ 31 Abs. 1 Satz 1 KStG i. V. mit § 25 Abs. 3 Satz 1 EStG) i. V. mit den allgemeinen Mitwirkungspflicht (§ 90 Abs. 1 AO) ergeben.³ Auf weitere mögliche Konsequenzen (z.B. Rückkehr zur transparenten Besteuerung durch fiktiven Rückformwechsel nach § 1a Abs. 4 KStG, ggf. einschließlich eines damit verbundenen Sperrfristverstoßes nach § 22 UmwStG) geht das Schreiben nicht weiter ein.

Unklar ist hinsichtlich der Nachweispflichten z. B., welche Nachweise konkret 56
 beizubringen sind. Im Kontext des § 1a Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 KStG könnten z. B. ausländische Körperschaftsteuererklärungen, Körperschaftsteuerbescheide und Ansässigkeitsbescheinigungen als Nachweis dahingehend tauglich sein, dass die ausländische Personengesellschaft tatsächlich in ihrem Geschäftsleitungsstaat körperschaftsteuerpflichtig ist.⁴ Für den Nachweis, dass eine inländische Personenhandelsgesellschaften oder Partnerschaftsgesellschaft vorliegt, könnte bspw. ein aktueller Handelsregisterauszug bzw. Partnerschaftsregisterauszug ausreichend sein.

2. Antragstellung

Grundsätzliches: Gemäß § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG ist seitens der Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft ein unwiderruflicher Antrag 57
 für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen beim zuständigen Finanzamt (vgl. → Rz. 65 f.) zu stellen. Eine wirksame Antragstellung kann grds. nicht mehr zurückgenommen werden.⁵

Für eine erst noch zu gründende Personengesellschaft ist eine Antragstellung 58
 nach dem Wortlaut nicht möglich, da sie selbst bzw. die zur Geschäftsführung befugten Gesellschafter den Antrag unter Wahrung der Frist stellen müssen.

1 Vgl. BMF, Rz. 6, 99.

2 Vgl. BMF, Rz. 7.

3 Nach Schiffers ist eine Rechtsgrundlage nicht erkennbar, vgl. Schiffers, DStZ 2021 S. 900, 903.

4 Vgl. BMF, Rz. 11

5 Vgl. Dreßler/Kompolek, Ubg 2021 S. 301, 302.

Ist die Gesellschaft gegründet, kann sie den Antrag unter den weiteren Voraussetzungen stellen. Nach dem derzeitigen Wortlaut dürfte die (neu) gegründete Personengesellschaft allerdings nicht unmittelbar als optierte Gesellschaft qualifizieren, da sich der Antrag und dessen Rechtsfolgen stets auf das jeweils nachfolgende Wirtschaftsjahr beziehen und die Personen(handels-)gesellschaft zivilrechtlich erst mit Eintragung in das Handelsregister entsteht.¹ Zwischen dem Zeitpunkt der Eintragung im Handelsregister und Beginn der Körperschaftsbesteuerung erfolgt eine Besteuerung nach dem Transparenzprinzip. Will man diesen Zeitraum bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr verkürzen, müsste zuvor das Wirtschaftsjahr (ggf. mit Zustimmung des Finanzamts)² umgestellt werden.³

- 59 **Beschluss über den Antrag:** Da der Antrag die Besteuerung aller Gesellschafter betrifft, bedarf es vorher einer Beschlussfassung der Gesellschafter über die Ausübung der Option; diese muss im Zeitpunkt der Antragstellung vorliegen.⁴ Hierzu wird in § 1a Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 KStG auf die umwandlungsrechtliche Regelung zum Beschluss der Gesellschafterversammlung für den Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft (§ 217 Abs. 1 UmwG) verwiesen.⁵ Dort wird in § 217 Abs. 1 Satz 1 UmwG angeordnet, dass der Umwandlungsbeschluss der Einstimmigkeit bedarf. In § 217 Abs. 1 Satz 2 und 3 wird zugelassen, dass – wenn es im Gesellschaftsvertrag vorgesehen ist – auch eine Mehrheitsentscheidung zulässig ist, diese jedoch mind. $\frac{3}{4}$ der abgegebenen Stimmen betragen muss. Weitere daneben getroffene bzw. vertraglich nicht abbedungene strengere Regelungen (wie z. B. Widerspruchsrechte oder Zustimmungsvorbehalte) sollten davon nicht berührt sein. Das gilt z. B. auch im Falle von Unterbeteiligungen oder Nießbrauchsabreden.⁶ Aus der Anleitung zum Formular zur Antragstellung gem. § 1a KStG geht hervor, dass der Be-

1 Vgl. BMF, Rz. 16 und 18. Zustimmend Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih. 2021 S. 3, 10; Zapf, BB 2021 S. 2711, 2718. Kritisch, dass Gründungsfälle nicht erfasst sind Nagel/Schlund, NWB 26/2021 S. 1874, 1875, UAAAH-82032. Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 889, 896 sprechen bei Gründungsfällen von einer Gesetzeslücke. Nach Kelm/Rindermann/Hennrichs, Wpg 2021 S. 1166, 1174 sollten Neugründungsfälle möglich sein, wenn der Beschluss anlässlich der Gründungsversammlung erfolgt.

2 Dazu BMF, Rz. 17.

3 So wohl auch Bochmann/Bron, NZG 2021 S. 616, 614.

4 Vgl. BMF, Rz. 12.

5 Eine notarielle Beurkundung des Beschlusses im Kontext des Optionsmodells ist nicht erforderlich, vgl. BMF, Rz. 12. So bereits Kelm/Rindermann/Hennrichs, Wpg 2021 S. 1166, 1169; a. A. Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 889, 892.

6 Vgl. Cordes/Kraft, FR 2021 S. 401, 409. Strengere gesellschaftsrechtliche Regelungen im Ausland bei ausländischen Gesellschaften gehen vor, vgl. BMF, Rz. 12.

schluss dem zuständigen Finanzamt als Nachweis gesondert zu übermitteln ist.¹ Kommt ein einstimmiger Beschluss nicht zustande oder wird das Quorum nicht erreicht, fehlt es an einer Wirksamkeit des Antrags, so dass der Tatbestand nicht erfüllt wäre.² Zwar kann ein weiterer Beschluss über einen (neuen) Antrag auch später getroffen bzw. wiederholt werden. Hierbei muss aber die Frist nach § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG beachtet werden, soll noch mit Wirkung für den nächsten VZ optiert werden.³

Form und Frist des Antrags: Der Antrag ist spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll (§ 1a Abs. 1 Satz 2 KStG). Da die Regelung des § 1a KStG erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre gestellt werden kann (vgl. → Rz. 28), muss der Antrag bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr somit bis spätestens zum 30.11.2021 gestellt werden.⁴ Eine Verlängerung der Frist ist nicht möglich.⁵ 60

Der Antrag ist grds. nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung zu stellen.⁶ In Härtefällen soll auch ein schriftlicher Antrag nach amtlichen Muster möglich sein (Verweis auf § 31 Abs. 1a Satz 2 KStG in § 1a Abs. 1 Satz 2 Halbsatz 2 KStG).⁷ 61

Keinesfalls ausreichend ist es somit, den Antrag mit der Steuererklärung für den VZ zu stellen, für den zur Körperschaftsbesteuerung optiert werden soll. 62

An den Antrag ist – anders als seitens des Bundesrates zwischenzeitlich vorgeschlagen⁸ – im Gesetz keine bestimmte Bindungsfrist geknüpft (z. B. anders als für Zwecke der (optionalen) Gewinnermittlung nach der Tonnage in § 5a Abs. 3 Satz 7 EStG).⁹ Theoretisch wäre es somit möglich, dass bereits nach einem Wirtschaftsjahr wieder zur transparenten Besteuerung zurückgekehrt wird.¹⁰ Allerdings können Sperrfristen an anderer Stelle in Folge der Optionsausübung bestehen (z. B. nach § 22 UmwStG, vgl. → Rz. 126), so dass im Einzel- 63

1 Vgl. FinMin Schleswig-Holstein, Kurzinfor v. 11.8.2021 - VI 313-S 2700-015. So im Ergebnis mittlerweile auch BMF, Rz. 12.

2 Vgl. Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 889, 892; a. A. Kelm/Rindermann/Hennrichs, Wpg 2021 S. 1166, 1169 und 1171.

3 Vgl. auch BMF Rz. 19.

4 Vgl. BMF, Entwurf v. 30.9.2021 - IV C 2 - S 2700/20/10001 :022, Rz. 16.

5 Im Einzelfall ist aber eine Wiedereinsetzung nach § 110 AO zu prüfen.

6 Vgl. dazu FinMin Schleswig-Holstein, Kurzinfor v. 11.8.2021 - VI 313-S 2700-015.

7 Vgl. dazu BMF, Rz. 10.

8 Im Gesetzgebungsverfahren hatte der Bundesrat noch eine Bindungsfrist von sieben Jahren vorgeschlagen, vgl. BR-Drucks. 244/21 (B) S. 4.

9 So auch die Begründung, vgl. BT-Drucks. 19/28656 S. 24.

10 Vgl. Dorn/Dibbert, DB 2021 S. 706, 707.

fall andere Gründe gegen eine unmittelbare Rückkehr zur transparenten Besteuerung sprechen können.

64 Ob der Antrag bedingt sein darf (also z. B. davon abhängig gemacht werden kann, dass der fiktive Formwechsel tatsächlich zu Buchwerten möglich ist), ist nicht geklärt; in anderen Zusammenhängen hat die Finanzverwaltung jedenfalls festgehalten, dass ein Buchwertantrag „bedingungsfeindlich“ ist.¹ Dies sollte u.E. auf den vorliegenden Fall übertragbar sein.

65 **Adressat des Antrags:** Der Antrag ist grds. beim für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 AO zuständigen Finanzamt zu stellen (§ 1a Abs. 1 Satz 2 KStG).² Für Personenhandelsgesellschaften mit einem gewerblichen Betrieb und Geschäftsleitung in Deutschland ist dies nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet.

BEISPIEL: Die X-LLC unterhält in Deutschland gewerbliche Betriebsstätten. Die Gesellschafter sind im In- oder Ausland ansässig. Für die steuerpflichtigen Einkünfte erfolgt nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO eine gesonderte Feststellung.

Nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO ist das Finanzamt, in dem eine Betriebsstätte bzw. die bedeutendste Betriebsstätte unterhalten wird, für die gesonderte Feststellung nach § 180 AO zuständig. An dieses Finanzamt ist der Optionsantrag nach § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG zu richten.

66 Erfolgt keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte, ist der Antrag bei dem für die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Gesellschafters zuständigen Finanzamt zu stellen (§ 1a Abs. 1 Satz 3 KStG). Hat die Gesellschaft ihren Sitz im Inland, ist der Antrag abweichend hiervon bei dem Finanzamt zu stellen, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat (§ 1a Abs. 1 Satz 5 KStG).

BEISPIEL: Die X-LLC (eine US-amerikanische Personengesellschaft) hat keine Einkünfte aus inländischen Quellen. Neben mehreren im Ausland ansässigen Gesellschaftern hat die X-LLC einen inländischen Gesellschafter. Eine gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a AO findet nicht statt (§ 180 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 AO). Die Einkünfte des inländischen Gesellschafters aus der X-LLC werden im Rahmen der Steuerveranlagung des Gesellschafters erfasst.

Eine Zuständigkeit für die gesonderte Feststellung nach § 18 Abs. 1 oder Abs. 2 AO lässt sich nicht feststellen. Adressat für den Antrag ist daher nach §§ 19 bzw. 20 AO i. V. mit § 1a Abs. 1 Satz 3 KStG das Wohnsitz- bzw. Geschäftsleitungsfinanzamt des inländischen Gesellschafters.

1 Vgl. UmwStE 2011, Tz. 03.29.

2 Vgl. BMF, Rz. 13 f.

Erzielt die Gesellschaft ausschließlich Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug nach § 50a EStG unterliegen und gilt die Steuer infolgedessen nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG bzw. nach § 32 Abs. 1 KStG als abgegolten, ist der Antrag grds. beim BZSt zu stellen (§ 1a Abs. 1 Satz 4 KStG). Auch hier gilt jedoch, dass wenn die Gesellschaft ihren Sitz im Inland hat, das Finanzamt zuständig ist, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat (§ 1a Abs. 1 Satz 5 KStG). 67

BEISPIEL: Die X-LLC (eine US-amerikanische Personengesellschaft, deren Gesellschafter vorliegend allesamt im Ausland ansässig sind) unterhält zwar keine Betriebsstätte in Deutschland, bezieht jedoch von einer im Inland ansässigen GmbH Dividenden. Die Dividenden unterliegen nach § 43 EStG dem Steuerabzug vom Kapitalertrag. Die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ist nach § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG bzw. § 32 Abs. 1 KStG als abgegolten.

Infolge des Vorliegens von abzugssteuerpflichtigen Einkünften ist Adressat für den Antrag nach § 1a Abs. 1 Satz 4 KStG das BZSt.

Nicht alle denkbaren Konstellationen sind abgedeckt: Weitere Regelungen zum zuständigen Finanzamt enthält das Gesetz nicht. Unklar ist daher die Bestimmung der Zuständigkeit, wenn die Gesellschaft noch gar keinen Anknüpfungspunkt in Deutschland hat (fehlende inländische Einkünfte und fehlende inländische Gesellschafter); bspw. in dem Fall, in dem die Gesellschaft erst künftig eine geschäftliche Aktivität in Deutschland aufnehmen möchte. Zwar hat die Verwaltung im BMF-Schreiben in Rz. 4 nunmehr klargestellt, dass die Option einer ausländischen Personengesellschaft auch dann möglich sein soll, wenn diese noch keine inländischen Einkünfte erzielt (→ Rz. 46). Aussagen zu diesbezüglichen Zuständigkeitsregelungen fehlen allerdings. 68

Antrag für mehrere Personengesellschaften: Soll für mehrere Personengesellschaften optiert werden, muss der Antrag für jede Personenhandelsgesellschaft gesondert gestellt werden (z. B. bei doppelstöckigen Personengesellschaften).¹ 69

(Keine) unmittelbare Entscheidung über den Antrag: Die Regelung des § 1a KStG sieht in verfahrensrechtlicher Hinsicht nicht vor, dass es in Folge der Antragstellung einen gesonderten Bescheid oder anderweitigen Verwaltungsakt dergestalt gibt, wie das zuständige Finanzamt über den Antrag entschieden hat. Aus dem BMF-Schreiben geht hervor, dass das zuständige Finanzamt das Vorliegen der Voraussetzungen für den Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG summarisch prüft.² Daher werden die Gesellschafter bis zur erstmaligen Bekannt- 70

1 Gl. A. Cordes/Kraft, FR 2021 S. 401, 407.

2 Vgl. BMF, Rz. 20.

gabe entsprechender Steuerbescheide für den VZ., für den die Körperschaftsbesteuerung zum ersten Mal gelten soll, im unklaren darüber gelassen, ob der Antrag – wie gewünscht – erfolgreich war. Als erstes (positives) „Indiz“ könnte herangezogen werden, ob das zuständige Finanzamt eine neue Steuernummer für die optierte Gesellschaft vergibt, wobei dies keinen anfechtbaren Verwaltungsakt darstellt.¹ Rechtsbehelfe können gleichwohl frühestens gegen die erstmaligen Steuerbescheide geltend gemacht werden.

- 71 Die ablehnende Entscheidung über den Antrag stellt nach zutreffender Auffassung der Finanzverwaltung einen Verwaltungsakt dar.² Hierbei handelt es sich jedoch nicht zwingend um einen gesonderten Bescheid, der zusätzlich zeitnah zur Stellung des Optionsantrages ergehen muss. Eine ablehnende Entscheidung könnte sich ggf. auch darin manifestieren, dass das Finanzamt unter Hinweis darauf, dass die Voraussetzungen für die Option nach § 1a Abs. 1 KStG nicht vorgelegen haben, für das betroffene Wirtschaftsjahr anstelle eines Körperschaftsteuerbescheides einen Bescheid zur gesonderten und einheitlichen Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gegenüber der Personengesellschaft erlässt. Eine Behebung von Mängeln im ursprünglichen Optionsantrag ist infolge des zeitlichen Versatzes in diesem Fall nicht möglich.
- 72 Vor diesem Hintergrund könnte im Einzelfall daher darüber nachgedacht werden, ob dem Antrag auf Optionsausübung ein Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft vorgeschaltet wird. Hierbei sind u. a. die Verfahrensdauer³ sowie Kosten zu berücksichtigen.

3. Umwandlungssteuerliche Anforderungen an den fiktiven Formwechsel

- 73 **Überblick:** Der Wechsel zur Körperschaftsbesteuerung soll als (fiktiver) Formwechsel i. S. des § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG vollzogen werden, für den die §§ 1 und 25 UmwStG entsprechend gelten sollen (§ 1a Abs. 2 Satz 1 und 2 KStG). Die Option ändert jedoch nichts daran, dass die zu optierende Gesellschaft zivilrechtlich weiterhin eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft bleibt. Die Vorschriften des UmwG (§§ 190 ff. UmwG) sind damit nicht anzuwenden.

1 Vgl. BMF, Rz. 20.

2 Vgl. BMF, Rz. 22.

3 Über den Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft soll (nicht muss) innerhalb von sechs Monaten ab Eingang des Antrags bei der zuständigen Finanzbehörde entschieden werden (§ 89 Abs. 2 Satz 4 AO) und kann daher länger dauern, was die Fristeinhaltung nach § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG ggf. gefährden könnte.

Für die Steuerneutralität des (fiktiven) Umwandlungsvorgangs ist Voraussetzung, dass (i) das UmwStG sachlich und persönlich anwendbar ist (vgl. → Rz. 76 ff.) und (ii) die einzelnen Voraussetzungen des § 25 Satz 1 i. V. mit §§ 20 ff. UmwStG erfüllt sind (siehe unter → Rz. 86 ff.). Diesbezüglich ergeben sich im Vergleich mit einem auch zivilrechtlich vollzogenen Formwechsel nur punktuelle Unterschiede oder Besonderheiten, so dass nachfolgend nur die wesentlichen – hier relevanten – Punkte eines Formwechsels nach dem UmwStG dargestellt werden sollen. 74

Die Feststellungslast dafür, dass die Voraussetzungen für den fiktiven Formwechsel nach § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG vorliegen, trägt nach Auffassung der Verwaltung die antragstellende Gesellschaft.¹

Es ist davon auszugehen, dass der Wechsel zur Körperschaftsbesteuerung grds. als entgeltlicher, tauschähnlicher Vorgang zu beurteilen ist.² In dem Fall spricht viel dafür, dass in Folge der Option nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen eine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe nach § 16 EStG anzunehmen sein sollte soweit nach § 25 Satz 1 i. V. mit §§ 20 ff. UmwStG kein Buchwertansatz in Frage kommt.³ 75

Persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich des UmwStG: Durch die in § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG angeordnete Fiktion, dass der Wechsel zur Körperschaftsbesteuerung wie ein Formwechsel i. S. des § 1a Abs. 3 Nr. 3 UmwStG behandelt wird, sollte der *sachliche* Anwendungsbereich des UmwStG stets erfüllt sein. 76

Darüber hinaus muss der *persönliche* Anwendungsbereich des § 1 Abs. 4 Satz 1 UmwStG gegeben sein. Dieser wurde im Zuge des KöMoG zwar geändert. Inhaltliche Änderungen gehen damit allerdings nicht einher (vgl. (Teil-) Globalisierung des UmwStG → Rz. 42 ff.).⁴ 77

Der persönliche Anwendungsbereich des § 1 Abs. 4 Satz 1 UmwStG ist bei einem Formwechsel nach Auffassung der Verwaltung an die folgenden Voraussetzungen geknüpft⁵: 78

1 Vgl. BMF, Rz. 27.

2 Vgl. BMF, Rz. 24 mit Verweis auf UmwStE 2011, Tz. 00.02; Mayer/Käshammer, NWB 18/2021 S. 1300, 1302, PAAAH-77399; Fischer, GmbHR 2021, R 144, 146.

3 Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021 S. 348, 358 gehen von einer Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG aus.

4 Vgl. dazu auch Holle/Krüger/Weiss, IStR 2021 S. 489 ff.; Prinz, FR 2021 S. 561 ff.

5 Vgl. BMF, Rz. 26; siehe dazu im Einzelnen auch im Kontext des § 1a KStG Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 1617, S. 1622 f.; Böhmer/Mühlhausen/Oppel, ISR 2021 S. 388 ff.

- ▶ Übernehmender und übertragender Rechtsträger müssen einen Nexus zur EU/EWR aufweisen.
- ▶ Gleiches gilt grds. auch für die Gesellschafter der Personengesellschaft, wobei u.U. auch Gesellschafter außerhalb der EU bzw. des EWR erfasst sein können, wenn Deutschland das Besteuerungsrecht an den neu ausgegeben Anteilen hat.

79 **Übernehmender Rechtsträger:** Nach Auffassung der Verwaltung muss ein übernehmender Rechtsträger (hier: die fiktiv optierende Gesellschaft) eine Gesellschaft sein, die nach dem Recht eines Mitgliedstaates der EU/EWR gegründet wurde und deren Sitz und Geschäftsleitung sich innerhalb eines dieser Staaten befindet (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG). Umstritten und höchststrich-terlich noch nicht entschieden ist allerdings, ob § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UmwStG bei einem zivilrechtlichen Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesell-schaft überhaupt anwendbar ist. Diesbezüglich wird teilweise vertreten, dass es – mangels eines zivilrechtlichen Übertragungsvorgangs – keinen überneh-menden Rechtsträger geben kann. Somit sei ein Formwechsel einer Drittstaa-ten-Personengesellschaft in eine Drittstaaten-Kapitalgesellschaft vom persön-lichen Anwendungsbereich des UmwStG erfasst, sofern die Voraussetzung des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b) UmwStG erfüllt ist.¹

80 **Übertragender Rechtsträger.** Zusätzlich muss der (fiktiv) umwandelnde Rechts-träger ebenfalls eine solche EU/EWR-Gesellschaft sein. Im Falle von Personen-gesellschaften müssen deren Anteilseigner einen EU/EWR-Bezug aufweisen. Das bedeutet, dass natürliche Personen in der EU/EWR ansässig und Kapital-gesellschaften EU/EWR-Gesellschaften sein müssen (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UmwStG).

81 Alternativ wäre es ausreichend, wenn das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Veräußerungsgewinns an den (fiktiv) erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt ist (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG).²

82 Sollten für einzelne Gesellschafter die Voraussetzungen gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UmwStG nicht vorliegen, wäre nur für den betreffenden Gesell-schafter das UmwStG und damit die Norm des § 25 UmwStG nicht anwend-bar, da § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb UmwStG eine „so-

1 Zum Meinungsstand vgl. etwa Graw in Rödter/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Auflage 2019, § 1 Rz. 177 m.w.N.

2 Vgl. Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 25 UmwStG Rz. 9a.

weit"-Formulierung enthält.¹ Im Falle des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG wird beim Formwechsel zutreffend die Auffassung vertreten, dass ebenfalls auf den jeweiligen (einbringenden) Mitunternehmer abzustellen ist², was die Verwaltung zutreffenderweise im BMF-Schreiben zu § 1a KStG ebenfalls so sieht.³

BEISPIEL: Der Optionsantrag wurde von der X-kft. gestellt (eine Personengesellschaft nach ungarischem Recht, die nach dortigem Recht der Körperschaftsteuer unterliegt). Gesellschafter der X-kft. ist (i) der A, eine in Frankreich ansässige natürliche Person, (ii) die in Deutschland ansässige B-GmbH sowie (iii) die C-Inc., eine US-amerikanische Kapitalgesellschaft, welche die Anteile an der X-Kft. im Betriebsvermögen ihrer deutschen Betriebsstätte hält.

Zwar ist mit der C-Inc. auch eine nicht in der EU/EWR ansässige Person beteiligt, was vorliegend jedoch unschädlich sein sollte, da infolge der Zuordnung der Beteiligung zu einer inländischen Betriebsstätte das Besteuerungsrecht hinsichtlich der (fiktiv) erhaltenen Anteile nicht ausgeschlossen oder beschränkt wäre (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG).⁴ A als in Frankreich ansässige Person und die B-GmbH als nach deutschem Recht gegründete Gesellschaft mit Ort der Geschäftsleitung im Inland erfüllen dagegen die Ansässigkeitsvoraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a UmwStG.

Bei Gesellschaftern, die in einem Drittstaat ansässig sind, kommt es im Einzelfall folglich darauf an, ob das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich der (fiktiv) erhaltenen Anteile ausgeschlossen oder beschränkt ist. Soweit ein DBA vorhanden ist, welches in Fällen von Veräußerungsgewinnen von Anteilen i. d. R. dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers das Besteuerungsrecht zuweist (Art. 13 Abs. 5 OECD-MA 2017), wäre die Voraussetzung von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG regelmäßig nicht gegeben.⁵ 83

Die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG sollten hingegen dann gegeben sein, wenn § 50d Abs. 14 EStG anwendbar ist (vgl. → Rz. 301 f.), da der dort verortete Treaty Override das deutsche Besteuerungsrecht an den erhaltenen Anteilen sicherstellen soll.⁶ 84

BEISPIEL: Der Optionsantrag wurde von der X-OHG gestellt. Diese hat neben einem in Deutschland und in Italien ansässigen Gesellschafter einen dritten Gesellschafter, der in den USA ansässig ist.

1 Vgl. etwa Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 25 UmwStG Rz. 9a.

2 Vgl. Mayer/Käshammer, NWB 18/2021 S. 1300, 1307, PAAAH-77399 sowie Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 1617, 1622 jeweils m. w. N.

3 Vgl. BMF, Rz. 26.

4 Vgl. Klingberg in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 1 UmwStG Rz. 40; so auch das in UmwStE 2011, Tz. 01.53 gelöste Beispiel.

5 Zu Fallgruppen vgl. Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 1617, 1622 f.

6 Zu § 50d Abs. 14 EStG und § 1 Abs. 4 UmwStG vgl. auch Brühl/Weiss, DStR 2021 S. 1617, 1621.

Zwar sollte eine Option nach § 1a KStG möglich sein; für den in den USA ansässigen Gesellschafter sollte allerdings das UmwStG nicht anzuwenden sein, so dass insoweit eine Steuerneutralität des fiktiven Formwechsels ausscheiden würde. Denn das Besteuerungsrecht Deutschlands hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der fiktiv erhaltenen Anteile wäre wegen Art. 13 Abs. 5 DBA USA grds. ausgeschlossen. Der Umstand, dass das Besteuerungsrecht an den fiktiv erhaltenen Anteilen für den Italien ansässigen Gesellschafter nach Art. 13 Abs. 4 DBA Italien ebenfalls nicht besteht, ist für die Vorschrift dagegen irrelevant. Die Erfüllung des EU/EWR-Bezugs eines Gesellschafters ist ausreichend. Daher erscheint nach Literaturauffassung § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG im Drittstaatenfall unionsrechtlich problematisch zu sein, da ein nicht zu rechtfertigender Verstoß gegen die Kapitalverkehrsfreiheit naheliegt.¹ Anders wäre der Fall im Hinblick auf den Drittstaaten-Gesellschafter zu lösen, wenn § 50d Abs. 14 Satz 2 EStG im Einzelfall einschlägig wäre. Sofern der ausländische Staat (hier die USA) die optierte Gesellschaft weiterhin als transparent besteuerte Gesellschaft ansieht und infolgedessen einen Veräußerungsgewinn aufgrund von Art. 13 Abs. 2 DBA USA freistellen würde, behält sich Deutschland das Besteuerungsrecht ungeachtet des DBA gem. § 50d Abs. 14 Satz 2 EStG vor, da aus deutscher steuerlicher Sicht Art. 13 Abs. 5 OECD-MA 2017 einschlägig wäre. In einem solchen Fall wäre es denkbar, dass Deutschland das Besteuerungsrecht an den fiktiv erhaltenen Anteilen somit nicht verliert und die Voraussetzung von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG erfüllt wäre.

85 Wie bei einem auch zivilrechtlich vollzogenen Formwechsel müssen die Voraussetzungen des persönlichen Anwendungsbereichs des UmwStG spätestens bis zum steuerlichen Übertragungstichtag vorliegen.² Da eine steuerliche Rückwirkung für den fiktiven Formwechsel nicht möglich ist und als Einbringungszeitpunkt das Ende des Wirtschaftsjahres gilt, das dem Wirtschaftsjahr i. S. des § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG unmittelbar vorangeht (§ 1a Abs. 2 Satz 3 KStG, siehe → Rz. 99), ist für das Vorliegen der Voraussetzungen nach § 1 Abs. 4 Satz 1 UmwStG auf diesen Stichtag abzustellen. Bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr wäre dies regelmäßig der 31.12.

86 **Mitunternehmeranteil als Einbringungsgegenstand beim fiktiven Formwechsel:** Da der Wechsel zur Körperschaftbesteuerung als (fiktiver) Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft behandelt wird, für den § 25 UmwStG entsprechend gelten soll (§ 1a Abs. 2 Satz 2 KStG), müssen³ (qualifizierende) Unternehmensteile nach § 20 Abs. 1 UmwStG oder Anteile an Kapitalgesellschaften i. S. des § 21 UmwStG vorliegen. Für Zwecke des § 20 Abs. 1 UmwStG stellt sich die Frage, ob der *Betrieb* der Mitunternehmerschaft oder

1 Vgl. im Detail Hageböke/Stangl, Ubg 2021 S. 242 ff.; Prinz, FR 2021 S. 561, 563; Jacobsen, DStZ 2021 S. 490, 496 ff.

2 Vgl. BMF, Rz. 26 mit Verweis auf UmwStE 2011, Tz. 01.52.

3 Zum Rechtsgrundverweis des § 25 Satz 1 i. V. mit §§ 20 ff. UmwStG vgl. etwa Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 25 Rz. 4.

Mitunternehmeranteile eingebracht werden. Bedeutung hat die Bestimmung des Einbringungsgegenstands vor allem dahingehend, dass bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen auch funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens einzubringen sind (siehe sogleich unter → Rz. 92 ff.), wobei die Nichtübertragung nur für den einzelnen und nicht für sämtliche Mitunternehmer „schädlich“ wäre; im Gegensatz dazu wäre dies bei der Einbringung eines Betriebs für sämtliche Mitunternehmer problematisch, falls funktional wesentliche Betriebsgrundlagen nicht übertragen werden.¹

Wie bei einem zivilrechtlich vollzogenen Formwechsel sollte als Einbringungsgegenstand u. E. der jeweilige Gesellschaftsanteil (Mitunternehmeranteil) anzusehen sein. Zwar ist dies höchstrichterlich noch nicht entschieden und die Finanzverwaltung hat sich im Umwandlungssteuererlass 2011 zum Formwechsel nach § 25 UmwStG nicht ausdrücklich dazu geäußert. Die h. M. geht aber davon aus, dass bei einem Formwechsel nach § 25 Satz 1 UmwStG nicht der Betrieb sondern der Mitunternehmeranteil als Einbringungsgegenstand anzusehen ist.² Dieses Verständnis wurde kürzlich vom Finanzministerium Schleswig-Holstein mit der Verfügung vom 11.5.2021 bestätigt.³ Im BMF-Schreiben zu § 1a KStG geht die Verwaltung ebenfalls davon aus, dass die Mitunternehmeranteile einzubringen sind.⁴ 87

Da nach der hier vertretenen Auffassung Mitunternehmeranteile einzubringen sind, müssen dem Grunde nach auch Mitunternehmeranteile vorliegen. Erfasst sind neben Anteilen an originär gewerblich tätigen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) bspw. auch gewerblich infizierte oder gewerblich geprägte Personengesellschaften (§ 15 Abs. 3 Nr. 1 oder 2 EStG).⁵ Dagegen stellen rein vermögensverwaltende Personengesellschaft in ertragsteuerlicher Hinsicht keine Mitunternehmerschaft dar, so dass insoweit keine für § 20 Abs. 1 UmwStG qualifizierende Sachgesamtheit gegeben ist. 88

1 Vgl. dazu z. B. Nagel/Schlund, NWB 26/2021 S. 1874, 1879, UAAAH-82032.

2 Vgl. Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 25 UmwStG Rz. 27; Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 25 Rz. 24; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 19; Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 25 Rz. 43; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbock, KStG, § 25 UmwStG Rz. 28; Schießl in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, § 25 UmwStG Rz. 21; Trautmann in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, 2. Aufl. 2019, § 25 Rz. 23; Schmitt/Keuthen, DStR 2015 S. 860, 867; so auch FG Münster, Urteil v. 25.7.2012 - 10 K 3388/08 K, G, F, EFG 2012 S. 2057 Nr. 21, rkr.

3 Vgl. FinMin Schleswig-Holstein, Erlass v. 11.5.2021 - VI 313-S-1978c-041.

4 Vgl. BMF, Rz. 28.

5 Vgl. dazu auch BMF, Rz. 29, wonach es ebenfalls ausreichend ist, wenn die Gesellschaft Einkünfte nach § 13 oder § 18 EStG erzielt.

- 89 Im Falle von vermögensverwaltenden Personengesellschaften könnte allerdings § 25 Satz 1 i. V. mit 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG anzuwenden sein, wenn zum Vermögen der zu optierenden, aber vermögensverwaltenden Gesellschaft die Mehrheit von Anteilen an Kapitalgesellschaften gehört (sog. qualifizierter Anteilstausch).¹
- 90 Sofern ein Mitunternehmeranteil (fiktiv) eingebracht wird und zum Betriebsvermögen ein Anteil an einer Mitunternehmerschaft gehört (doppelstöckige Personengesellschaft), liegt nach Finanzverwaltungsauffassung ein einheitlicher Einbringungsvorgang vor, so dass für die Untergesellschaft kein separater Einbringungsvorgang nach § 20 Abs. 1 UmwStG gegeben sein soll.²
- 91 **Einbringende Personen/Gesellschafterbezogene Betrachtung:** Da im Falle des Übergangs zur Körperschaftsbesteuerung die jeweiligen Mitunternehmer (fiktive) Anteile als Gegenleistung erhalten, sollten – auch für Zwecke des § 1a Abs. 2 KStG – die Mitunternehmer als Einbringende anzusehen sein.³ Da zudem als Einbringungsgegenstand der (jeweilige) Mitunternehmeranteil anzusehen sein sollte, erfolgt die Prüfung der umwandlungssteuerlichen Voraussetzungen – wie bei einem auch zivilrechtlich vollzogenen Formwechsel – gesellschaftlicherbezogen.⁴ Der Antrag auf Buchwertfortführung i. S. von § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG (vgl. → Rz. 110) kann ebenfalls gesellschaftlicherbezogen und somit unterschiedlich ausgeübt werden.⁵ Diese Rechtsauffassung wird nunmehr auch explizit von der Verwaltung geteilt.⁶

1 Vgl. Fuhrmann, NWB 32/2021 S. 2356, 2357, LAAAH-86121; Dorn/Weiss, DStR 2021 S. 2489, 2491 sowie BMF, Rz. 30 sowie 32.

2 Vgl. UmwStE 2011, Tz. 25.01 i. V. mit 20.12.

3 Vgl. UmwStE 2011, Rz. 25.01 i. V. mit Rz. 20.10 i. V. mit Rz. 20.02 und 20.03; Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 25 Rz. 43; Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 25 UmwStG Rz. 30; Hötzel/Kaesler in FGS/BDI, Der Umwandlungssteuer-Erlass 2011, 2012, S. 319; Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 25 Rz. 23; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 18; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbock, KStG, § 25 UmwStG Rz. 27; Schießl in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, § 25 UmwStG Rz. 21; Arjes in Haase/Hruschka, UmwStG, 2. Aufl. 2017, § 25 Rz. 27; Trautmann in Kraft/Edelmann/Bron, UmwStG, 2. Aufl. 2019, § 25 Rz. 20 f.; Schmitt/Keuthen, DStR 2015 S. 860, 867.

4 Vgl. Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 25 UmwStG Rz. 28; Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 25 Rz. 37; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 19; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbock, KStG, § 25 UmwStG Rz. 47; Schießl in Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, § 25 UmwStG Rz. 21 und 23; Schmitt/Keuthen, DStR 2015 S. 860, 867; Stangl, GmbHR 2012 S. 253, 258.

5 Vgl. Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 25 Rz. 37; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 19; Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbock, KStG, § 25 UmwStG Rz. 47; Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 25 UmwStG Rz. 28. So auch BMF, Rz. 32.

6 Vgl. BMF, Rz. 28, 29 und 32.

Funktional wesentliche Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen: Zu einem Mitunternehmeranteil gehören auch die im Sonderbetriebsvermögen befindlichen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen.¹ Ob funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen vorliegt, ist für jeden Einzelfall gesondert zu prüfen und sollte im Einzelfall ggf. im Rahmen einer verbindlichen Auskunft abgefragt werden. Hierbei ist nicht nur das Sonderbetriebsvermögens I sondern auch des Sonderbetriebsvermögens II zu betrachten. Bei der Einbringung von Mitunternehmeranteilen kann nach Auffassung der Verwaltung u. U. auch die Beteiligung an der Komplementär-GmbH, die i. d. R. dem Sonderbetriebsvermögen II zuzuordnen ist, funktional wesentlich sein.² 92

Zur Frage, zu welchem Zeitpunkt eine wesentliche Betriebsgrundlage (des Sonderbetriebsvermögens) vorliegen muss, hat sich die Verwaltung im Kontext des § 1a KStG bislang nicht geäußert. Diesbezüglich werden im Schrifttum unterschiedliche Ansichten vertreten.³ Diskutiert wird einerseits, dass auf den Einbringungsstichtag (vgl. → Rz. 99) abzustellen ist.⁴ Andererseits soll auf den Zeitpunkt des Zugangs des Antrags nach § 1a KStG beim zuständigen Finanzamt abgestellt werden.⁵ Unseres Erachtens ist die erstgenannte Auffassung vorzugswürdig, so dass auf die Verhältnisse des steuerlichen Übertragungsstichtags abgestellt werden sollte. 93

Da § 1a Abs. 2 KStG zum Sonderbetriebsvermögen keine abweichenden Regelungen trifft, hindert das Vorhandensein von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen die steuerneutrale Ausübung der Option nach § 1a KStG für denjenigen Mitunternehmer, der über funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen verfügt. Demzufolge müsste das funktional wesentliche Sonderbetriebsvermögen auf die zu optierende Gesellschaft **gesondert übertragen** werden, sofern eine Einbringung zu Buch- oder Zwi- 94

1 Vgl. R 4.2 Abs. 2 EStR (2012); BMF, Rz. 32.

2 Vgl. BMF, Rz. 32 sowie Ott, DStZ 2021 S. 559, 563; Bochmann/Bron, NZG 2021 S. 613, 616; Schießl in: Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 1a KStG Rz. 198; vgl. hierzu OFD Frankfurt/M. v. 13.2.2014 - S 2134 A - 14 - St 213, DStR 2014 S. 746 zum zivilrechtlichen Formwechsel. Bestehen Zweifel daran, ob die Beteiligung an der Komplementär-GmbH funktional wesentlich ist, sollte die Beteiligung aus Vorsichtsgründen in die zu optierende Personengesellschaft eingebracht werden, vgl. Demuth, NWB 2021 S. 2586, 2589 f.; Kölbl/Luce, Ubg 2021 S. 264, 266.

3 Bei Umwandlungen stellt die Verwaltung bei Mitunternehmeranteilen auf die Verhältnisse zum (rückbezogenen) steuerlichen Übertragungsstichtag ab (vgl. Tz. 20.14 i. V. mit Tz. 15.04 UmwStE 2011), während die wohl h. M. auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Einbringungsvertrags abstellen will, vgl. Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 3. Aufl. 2019, § 20 Rz. 104 m. w. N.

4 So Kölbl/Luce, Ubg 2021 S. 264, 266; so wohl auch Ott, DStZ 2021 S. 559, 562.

5 So Strecker/Carlé, NWB 28/2021 S. 2022, 2025, DAAAH-83092.

schenwerten angestrebt wird.¹ Denn der fiktive Formwechsel betrifft ausschließlich den Gesamthandsbereich der Personengesellschaft. Somit sollte sichergestellt werden, dass spätestens bis zum Einbringungszeitpunkt (siehe → Rz. 99) das wirtschaftliche und zivilrechtliche Eigentum übertragen wird.² Eine Überlassung zur Nutzung des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens ist nach Auffassung der Finanzverwaltung dagegen nicht ausreichend.³

- 95 In den Fällen eines auch zivilrechtlich vollzogenen Formwechsels vertritt die h. M., dass Mitübertragungen von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens auch in den Anwendungsbereich des § 25 i. V. mit § 20 Abs. 1 UmwStG einbezogen werden können.⁴ Diese Sichtweise teilt die Verwaltung im Kontext des § 1a KStG ausdrücklich.⁵ Eine separate Anwendung von § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG, der infolge des Formwechsels möglicherweise einen automatischen Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 4 bzw. 6 EStG auslösen würde⁶, findet dann nicht statt, da § 25 UmwStG als speziellere Vorschrift vorgeht.⁷
- 96 Weitgehende Einigkeit besteht darin, dass ein zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit dem Formwechsel bestehen muss.⁸ Uneinigkeit besteht im Detail darin, wie dieser rechtlich herzustellen oder auf welchen zeitlichen Bezugspunkt abzustellen ist.⁹ Die Verwaltung hat sich in ihrem BMF-Schreiben zu § 1a KStG nicht dazu geäußert. Für Zwecke der Option nach § 1a KStG ist aus unserer Sicht zu empfehlen, die Einbringung mit dem Optionsbeschluss zu ver-

1 Die Gesetzesbegründung spricht diesbezüglich von einer „Nebenvereinbarung“, vgl. BT-Drucks. 19/28656 S. 21.

2 Gl. A. Ott, DStZ 2021 S. 559, 561; Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih. 2021 S. 3, 12; so wohl auch Cordes/Kraft, FR 2021 S. 401, 408, dort. Fn. 37; a. A. Bochmann/Bron, NZG 2021 S. 613, 616: „punktgenau zum Beginn des ersten körperschaftsteuerpflichtigen Wirtschaftsjahres.“ Nach Rickermann, DB 2021 S. 1035, 1036 kommt es auf den Zeitpunkt der Optionsausübung an.

3 Vgl. Tz. 25.01 i. V. mit Tz. 20.10 i. V. mit 20.08 UmwStE 2011.

4 Vgl. Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 25 UmwStG Rz. 35, Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 25 Rz. 31, Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 25 UmwStG Rz. 27, Schmitt in Schmitt/Hörtnagel/Stratz, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwG Rz. 20.

5 Vgl. BMF, Rz. 34.

6 Vgl. Cordes/Kraft, FR 2021 S. 401, 408; Nagel/Schlund, NWB 26/2021 S. 1874, 1879, UAAAH-82032.

7 Vgl. Nitzschke in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 25 UmwStG Rz. 27; so auch BMF, Rz. 34.

8 Vgl. Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 25 Rz. 31; Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 25 UmwStG Rz. 27.

9 Vgl. dazu etwa Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 25 Rz. 31; Nitzschke in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, § 25 UmwStG Rz. 27 im Detail.

knüpfen und in der entsprechenden Vereinbarung die zu übertragene(n) Wirtschaftsgüter möglichst konkret zu benennen und eine dingliche Übertragung (ggf. aufschiebend bedingt) zum fiktiven Einbringungsstichtag¹ zu regeln.²

Soll eine Übertragung des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögen auf die Personengesellschaft nicht erfolgen, wird diskutiert, ob die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen steuerneutral in ein anderes Betriebsvermögen nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG übertragen werden könnten.³ Diesbezüglich ist zu beachten, dass die Finanzverwaltung nach derzeitigem Stand des UmwStE 2011 einen missbräuchlichen Gesamtplan prüfen will, sofern funktional wesentliche Betriebsgrundlagen in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Einbringung in ein anderes Betriebsvermögen überführt oder übertragen wird.⁴ Für Zwecke des § 6 Abs. 3 EStG geht die Verwaltung in Anschluss an die jüngere BFH-Rechtsprechung indes nicht mehr von der Prüfung eines Gesamtplans aus, sondern stellt allein auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Übertragung ab.⁵ Sowohl für Zwecke des § 20 UmwStG als auch für Optionsmodell spricht viel dafür, dass ebenfalls eine zeitpunktbezogene Betrachtung gilt.⁶ Gleichwohl geht die Verwaltung hinsichtlich der Option des § 1a KStG davon aus, dass die in Tz. 20.07 UmwStE 2011 niedergelegte Auffassung auch für das Optionsmodell gilt.⁷

Sofern im Einzelfall hingegen nicht funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen vorliegt, kann dieses zurückbehalten werden können. Infolgedessen würde das zurückbehaltene Sonderbetriebsvermögen grds. als zum steuerlichen Übertragungsstichtag entnommen betrachtet werden, so dass die darin enthaltenen stillen Reserven aufzudecken sind, sofern es nicht (mehr) einem Betriebsvermögen (bspw. aufgrund einer Betriebsaufspaltung) zugehörig ist.⁸

1 Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski, UmwStG, 5. Aufl. 2019, § 25 Rz. 31 und Patt in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 25 UmwStG Rz. 35 wollen dagegen auf den Zeitpunkt der Handelsregistereintragung abstellen; eine solche erfolgt im Rahmen der Option jedoch nicht. Schmitt in Schmitt/Hörtnagel/Stratz, UmwG/UmwStG, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwG Rz. 20 stellt dagegen auf die Übertragung im Zusammenhang mit dem Umwandlungsbeschluss ab.

2 Ähnlich auch Adrian/Fey, StuB 8/2021 S. 309, 312, UAAAH-75909; Ott, DStZ 2021 S. 559, 561; Schießl in Widmann/Mayer, Umwandlungsrecht, § 1a KStG Rz. 168.

3 Vgl. z. B. Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021 S. 348, 359.

4 Vgl. UmwStE 2011, Tz. 20.07.

5 Vgl. BMF, Schreiben v. 20.11.2019, BStBl 2019 I S 1291, Rz. 9 und 13, ergänzt durch BMF, Schreiben v. 5.5.2021, BStBl 2021 I S. 696

6 Vgl. Ott, DStZ 2021 S. 559, 562 m. w. N.

7 Vgl. BMF, Rz. 35.

8 Vgl. UmwStE 2011, Tz. 25.01 i. V. mit 20.10 i. V. mit 20.08. So auch BMF, Rz. 36.

BEISPIEL: Die X-KG hat wirksam zur Körperschaftbesteuerung optiert. An der X-KG sind A und B beteiligt. A hat der X-KG ein Gebäude zur Nutzung überlassen (funktional wesentliche Betriebsgrundlage). B hat der X-KG aus seinen privaten Geldmitteln ein Darlehen gewährt (keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage). Gesonderte Übertragungen im Zusammenhang mit der Ausübung der Option sind nicht erfolgt.

Mit Blick auf den A liegt keine Einbringung eines Mitunternehmeranteils nach § 25 i. V. mit § 20 Abs. 1 UmwStG vor, da eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage nicht mit auf den fiktiv übernehmenden Rechtsträger übertragen worden ist. Bei B liegt hingegen keine funktionale Betriebsgrundlage vor, so dass bei ihm von der Einbringung eines ganzen Mitunternehmeranteils ausgegangen werden kann und die Inanspruchnahme des Buchwertprivilegs von § 20 UmwStG nicht ausgeschlossen wird. Allerdings kann das von B gewährte Darlehen nach Ausübung der Option kein Sonderbetriebsvermögen mehr darstellen und gilt als zum Teilwert in das Privatvermögen entnommen.

4. Ausgewählte Rechtsfolgen des fiktiven Formwechsels

- 99 **Einbringungszeitpunkt und (keine) Rückwirkung:** Als Einbringungszeitpunkt legt § 1a Abs. 2 Satz 3 i. V. mit Abs. 1 Satz 2 KStG das Ende des Wirtschaftsjahres fest, in dem die Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a Abs. 1 KStG ausgeübt wurde.
- 100 Die Regelung des § 1a KStG kann erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre gestellt werden, so dass der Antrag bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr bis spätestens zum 30.11.2021 für das Wirtschaftsjahr 2022 beim örtlich zuständigen Finanzamt gestellt werden muss. Der 31.12.2021 wäre damit als steuerlicher Einbringungsstichtag anzusehen.¹ Bei rechtzeitiger Antragstellung bis zum 30.11.2021 für das (kalenderjahrgleiche) Wirtschaftsjahr 2022 wäre dies der 31.12.2021. Auf diesen Zeitpunkt hat die optierte Personengesellschaft eine Übertragungs- und die fiktive Kapitalgesellschaft eine Eröffnungsbilanz aufzustellen (§ 1a Abs. 2 Satz 2 KStG i. V. mit § 25 Satz 2 i. V. mit § 9 Satz 2 UmwStG).² Für die fiktive Kapitalgesellschaft ergibt sich nach dieser Sichtweise ein „Ein-Sekunden-Wirtschaftsjahr“, für wel-

1 Vgl. Ott, DStZ 2021 S. 559, 560.

2 Vgl. BMF, Rz. 41; so bereits Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021 S. 348, 358; Kölbl/Luce, Ubg 2021 S. 264, 268; Ott, DStZ 2021 S. 559, 560; Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beih. 2021 S. 3, 13; a. A. Bochmann/Bron, NZG 2021 S. 613, 616, dort. Fn. 24, wonach entsprechende Bilanzen auf den Beginn des ersten Wirtschaftsjahres aufzustellen sind, zu dem die Option wirksam wird. Nach Fuhrmann, NWB 32/2021 S. 2356, 2359, LAAAH-86121 ist auf den 31.12. die Übertragungsbilanz und auf den 1.1. die Eröffnungsbilanz aufzustellen.