

By PwC Deutschland | 11 November 2021

BMF: Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG)

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 11. November 2021 das finale Schreiben zum sog. Optionsmodell nach § 1a KStG veröffentlicht.

Die Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a Körperschaftsteuergesetz (KStG) wurde mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25. Juni 2021 eingeführt. Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften wird damit die Möglichkeit eingeräumt, ohne tatsächlichen Rechtsformwechsel ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden. Die Option zur Körperschaftbesteuerung kann erstmalig für nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Wirtschaftsjahre ausgeübt werden.

Am 30. September war bereits ein Entwurf des Schreibens veröffentlicht worden, vgl. unseren [Blogbeitrag](#).

Das Schreiben ist in insgesamt sieben Bereiche gegliedert:

- zeitliche Anwendung,
- persönlicher Anwendungsbereich,
- Antrag,
- Übergang zur Körperschaftbesteuerung,
- Zeitraum der Körperschaftbesteuerung,
- Beendigung der Option zur Körperschaftbesteuerung,
- Sonderfälle.

Die wesentlichen Aussagen des Schreibens sind folgend zusammengefasst.

I. Zeitliche Anwendung

Die Option kann erstmals für Wirtschaftsjahre ausgeübt werden, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen (§ 34 Absatz 1a KStG).

II. Persönlicher Anwendungsbereich

Antragsberechtigt sind Personenhandelsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften. Dies gilt auch, wenn die antragsberechtigte Gesellschaft nur eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt. Eine GmbH & Co. KG ist auch dann antragsberechtigt, wenn deren Komplementärgesellschaft vermögensmäßig nicht beteiligt ist.

Der persönliche Anwendungsbereich der Option ist auch Gesellschaften ausländischer Rechtsform eröffnet, die den in § 1a Abs. 1 S. 1 KStG genannten Gesellschaftsformen vergleichbar sind. Die Voraussetzung der Vergleichbarkeit ist in der Regel gegeben, wenn die ausländische Gesellschaft, die nach dem Rechtstypenvergleich als Personengesellschaft einzustufen ist (vgl. hierzu BMF-Schreiben vom 11.11.2011 (UmwStE), Rn. 01.27), bei Zugrundelegung deutscher Maßstäbe ein Handelsgewerbe i.S.d. § 1 HGB betreibt.

III. Antrag

Der Antrag auf Option ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu stellen.

Die Übermittlung dieses Datensatzes ist nach Maßgabe des § 87a Absatz 6 AO und nach § 87b AO über die amtlich bestimmte Schnittstelle vorzunehmen. Der Antrag ist grundsätzlich bei dem Finanzamt zu stellen, das für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a oder Absatz 5 i. V. m. § 179 Absatz 2 Satz 2 AO) örtlich zuständig ist. Bei Gesellschaften mit Sitz im Ausland, für die bislang keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 Buchstabe a oder Absatz 5 AO vorgenommen wird, gelten gesonderte Regeln.

Für die Option ist grundsätzlich die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich (§ 1a Absatz 1 Satz 1 zweiter Halbsatz KStG i. V. m. § 217 Absatz 1 Satz 1 UmwG). Diese muss im Zeitpunkt der Antragstellung vorliegen. Eine notarielle Beurkundung der Beschlussfassung ist nicht erforderlich.

Befindet sich der Ort der Geschäftsleitung im Ausland, so ist zudem anhand geeigneter Unterlagen darzulegen, dass die Gesellschaft im Optionszeitraum im anderen Staat einer der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht dem Grunde nach unterliegen wird (z. B. aktueller Körperschaftsteuerbescheid bzw. Bestätigung des ausländischen Staates). Zudem ist eine Ansässigkeitsbescheinigung der zuständigen ausländischen Steuerbehörde vorzulegen.

Antragsfrist

Der Antrag muss (auch bei neu gegründeten Gesellschaften oder übernehmenden Rechtsträgern einer Umwandlung) spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Option gelten soll, bei der jeweils zuständigen Finanzbehörde eingegangen sein. Im Fall eines kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahres ist der Antrag somit spätestens am 30. November des vorangehenden Jahres zu stellen, sofern sich nicht aus § 108 Absatz 3 AO etwas anderes ergibt.

Die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum im Zusammenhang mit dem Optionsantrag ist bei nach Ausübung der Option unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften nach § 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 EStG nur im Einvernehmen mit der nach Rn. 13 ff. zuständigen Finanzbehörde wirksam.

Da der Antrag von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft zu stellen ist (§ 1a Absatz 1 Satz 2 KStG), kann er nicht vor Gründung der Gesellschaft gestellt werden. Eine Option für das erste (Rumpf-)Wirtschaftsjahr ist damit ausgeschlossen.

Unwiderruflichkeit des Antrags

Der Antrag auf Option ist unwiderruflich (§ 1a Absatz 1 Satz 1 KStG). Eines erneuten Antrags für die folgenden Wirtschaftsjahre bedarf es nicht, wenn die Voraussetzungen für die Option ununterbrochen vorliegen.

IV. Übergang zur Körperschaftbesteuerung

Nach § 1a Absatz 2 Satz 1 KStG gilt der Übergang zur Körperschaftbesteuerung als Formwechsel im

Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 3 UmwStG. Damit wird als Folge der Option ertragsteuerlich ein Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang fingiert (Randnr. 00.02 UmwStE). Die nach Randnr. 25.01 UmwStE für den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft entsprechend anzuwendenden Randnr. 20.01 bis 23.21 UmwStE sind – mit Ausnahme der Ausführungen zur steuerlichen Rückwirkung – auch auf den fiktiven Formwechsel nach § 1a Absatz 2 Satz 1 KStG entsprechend anzuwenden.

Sind die für den Formwechsel erforderlichen persönlichen Anwendungsvoraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG bei einzelnen Gesellschaftern nicht erfüllt, sind die stillen Reserven im Betriebsvermögen der optierenden Personengesellschaft insoweit zwingend durch Ansatz des gemeinen Wertes aufzudecken. Die entsprechende Anwendung des § 20 UmwStG und auch das hierin enthaltene Bewertungswahlrecht nach § 20 Absatz 2 UmwStG setzen die Einbringung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft voraus. Handelt es sich bei der optierenden Gesellschaft nicht um eine Mitunternehmerschaft (sondern z. B. um eine vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaft), so kommt § 20 UmwStG nicht zur Anwendung mit der Folge, dass der Ansatz eines Buch- oder Zwischenwertes ausgeschlossen ist.

Gehören zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters funktional wesentliche Betriebsgrundlagen, die nicht bis zum fiktiven Einbringungszeitpunkt auf die Mitunternehmerschaft übertragen wurden, so ist hinsichtlich seines Mitunternehmeranteils der Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert ausgeschlossen (Randnr. 20.10 i. V. m. 20.06 UmwStE). Der Ansatz des Buch- oder Zwischenwertes ist auch dann ausgeschlossen, wenn die Beteiligung eines Mitunternehmers an einer Komplementärgesellschaft einer optierenden Kommanditgesellschaft, nicht eingebracht wird, sofern die Beteiligung eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

Bei einer Übertragung oder Überführung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option ist zu prüfen, ob infolge der Gesamtplanrechtsprechung die Voraussetzungen für die Anwendung des § 20 UmwStG nicht vorliegen (Randnr. 20.07 UmwStE).

Die Buchwerte der durch die Option eingebrachten Wirtschaftsgüter des Gesamthandsvermögens sind unter Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen zu bestimmen.

Bei ausländischen Gesellschaften erfolgt die Bewertung und der Ansatz der Wirtschaftsgüter in der steuerlichen Schlussbilanz im Sinne des § 20 UmwStG unter Zugrundelegung der Vorschriften des deutschen Steuerrechts (zum Buchwert vgl. § 1 Absatz 5 Nummer 4 UmwStG).

Einbringungszeitpunkt und Feststellung des steuerlichen Einlagekontos

Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Ausübung der Option unmittelbar vorangeht (§ 1a Absatz 2 Satz 3 KStG). Infolgedessen ist für die optierende Gesellschaft (wie für den übernehmenden Rechtsträger im Rahmen eines echten Formwechsels) bereits für die letzte juristische Sekunde des Vorjahres neben einer Eröffnungsbilanz auch eine steuerliche Schlussbilanz unter Zugrundelegung der ggf. aufgestockten Werte aufzustellen und eine

Körperschaftsteuererklärung sowie ggf. eine Gewerbesteuererklärung abzugeben. Von inländischen Gesellschaften ist ferner eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos abzugeben.

Da die Gesellschaft zivilrechtlich als Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft fortbesteht, verfügt sie anders als eine Kapitalgesellschaft nicht über Nennkapital im Sinne des § 27 Absatz 1 Satz 1 KStG. Nach § 1a Absatz 2 Satz 4 KStG wird daher das in der steuerlichen Schlussbilanz auszuweisende Eigenkapital (einschließlich des Eigenkapitals in Ergänzungsbilanzen) insgesamt auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst.

Verluste

Ein vortragsfähiger Gewerbeverlust (Fehlbetrag nach § 10a GewStG) der optierenden Personengesellschaft geht infolge der Option unter und lebt auch im Fall der Beendigung der Option nicht wieder auf. Dies gilt auch für den Zinsvortrag und einen EBITDA-Vortrag (§ 20 Absatz 9 UmwStG) sowie für Verluste nach § 15a und § 15b EStG.

V. Besteuerung der optierenden Gesellschaft

Da die optierende Gesellschaft ihr Rechtsstatut zivilrechtlich und somit gesellschaftsrechtlich nicht ändert, gelten für sie die gesellschafts- und handelsrechtlichen Vorgaben auch nach Ausübung der Option fort. Ertragsteuerlich wird die optierende Gesellschaft jedoch wie eine Kapitalgesellschaft behandelt (§ 1a Absatz 1 Satz 1 KStG, § 2 Absatz 8 GewStG).

Die optierende Gesellschaft ist für Zwecke der Anwendung eines DBA „ein Rechtsträger, der für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird“ und erfüllt damit die abkommensrechtlichen Voraussetzungen einer „Gesellschaft“ entsprechend Artikel 3 Absatz 1 Buchstabe b des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) 2017.

Eine optierende Gesellschaft kann unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit Organträgerin im Sinne von § 14 Abs. 1 Satz 1 Nummer 2 Satz 1 KStG sein (vgl. Rn. 4 des BMF-Schreibens vom 26. August 2003, BStBl I Seite 437). Eine bereits bestehende Organschaft wird fortgeführt. Die Ausübung der Option führt nicht zu einem Neubeginn der fünfjährigen Mindestlaufzeit im Sinne des § 14 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 1 KStG. Eine bislang bestehende finanzielle Eingliederung besteht insofern fort. Der fiktive Formwechsel ist kein wichtiger Grund für die Beendigung des Gewinnabführungsvertrages. Die Anerkennung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft scheidet dagegen aus.

Das Schreiben erläutert zudem noch zahlreiche weitere Punkte zur ertragsteuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft und ihrer Gesellschafter.

VI. Beendigung der Option

Auf Antrag ist eine Rückkehr zur transparenten Besteuerung möglich (§ 1a Absatz 4 Satz 1 bis 3 KStG). Der Antrag ist spätestens einen Monat vor Beginn desjenigen Wirtschaftsjahres zu stellen, in dem die

optierende Gesellschaft erstmals nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft besteuert werden soll.

Eine Beendigung der Option kraft Gesetzes (§ 1a Absatz 4 Satz 4 bis 7 KStG) kommt in Betracht, bei einem Wegfall der persönlichen Voraussetzungen für die Option, einer Umwandlung in eine Körperschaft oder wenn die optierende Gesellschaft infolge des Ausscheidens des vorletzten Gesellschafters als aufgelöst gilt.

Eine steuerliche Rückwirkung ist in allen Fällen der Beendigung der Option ausgeschlossen (§ 1a Absatz 4 Satz 2 i. V. m. § 9 Satz 3 UmwStG).

VII. Sonderfälle

Auch für Zwecke des UmwStG ist die optierende Gesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln.

Die optierende Gesellschaft hat für Wirtschaftsjahre, in denen sie wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird, eine Steuerbilanz nebst entsprechender Gewinn- und Verlustrechnung für eine Körperschaft nach § 5b Absatz 1 Satz 1 und Satz 3 EStG zu übermitteln.

Die optierende Gesellschaft ist für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen und damit auch bei der Zerlegung nach dem ZerlG wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln.

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 10. November 2021, IV C 2 - S 2707/21/10001 :004.

Keywords

Kömog, Körperschaftbesteuerung, Körperschaftsteuerrecht, Option, Personengesellschaften