

BMF-SCHREIBEN ZUR OPTION ZUR KÖRPERSCHAFTSBESTEuerung

ANMERKUNGEN ZU DER STELLUNGNAHME DER FINANZVERWALTUNG
VON DR. SEBASTIAN MATENAER

ABSTRACT

Mit dem BMF-Schreiben vom 10. November 2021, veröffentlicht im Bundessteuerblatt Teil I, Seite 2212 ff., hat die Finanzverwaltung zu der neu eingeführten Option zur Körperschaftbesteuerung gemäß § 1a KStG, mit der Personengesellschaften auf Antrag wie Kapitalgesellschaften besteuert werden können, Stellung genommen. Diese Stellungnahme erfolgte nicht einmal fünf Monate nach Aufnahme der Neuregelung in das Körperschaftsteuergesetz mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25. Juni 2021 (KöMoG). Das BMF-Schreiben beantwortet einige bislang nicht geklärte Fragestellungen bei Anwendung des Optionsmodells.

I. Die Neuregelung des § 1a KStG im Überblick

Die bedeutendste Neuregelung des KöMoG ist das Antragswahlrecht nach § 1a KStG, mit dem Personenhandelsgesellschaften zur Körperschaftbesteuerung optieren können.¹ Eine zivilrechtliche Umwandlung ist dafür nicht erforderlich. Die optierende Gesellschaft unterliegt dem Trennungsprinzip, das heißt, sie wird für Ertragsteuerzwecke wie eine Kapitalgesellschaft behandelt und unterliegt der Körperschaftsteuer. Nur bei Auszahlung von Gewinnanteilen an die Gesellschafter folgt für diese (fiktiven) Dividendenausschüttungen eine weitere Einkommensbesteuerung auf der Ebene der Gesellschafter. Der kritische Punkt an der Neuregelung ist allerdings, dass steuerlich ein Formwechsel fingiert wird. Die Tatbestandsvoraussetzungen und die Rechtsfolgen einer formwechselnden Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gleichen dabei steuerrechtlich grundsätzlich den Auswirkungen bei der Einbringung einer Kommanditbeteiligung bzw. eines Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft. Wenn die Voraussetzungen für die Buchwertfortführung nach dem UmwStG nicht erfüllt werden, sind die stillen Reserven in den Anteilen an der Personengesellschaft zu realisieren und zu versteuern. Daher muss die Entscheidung für einen Antrag nach § 1a KStG sehr sorgsam vorbereitet und geprüft werden.

II. Zusammenfassung der wesentlichen Regelungen des BMF-Schreibens

Die Option zur Körperschaftbesteuerung gemäß § 1a KStG ist an eine Vielzahl von Voraussetzungen geknüpft. Daher sollen nachfolgend nur einige Regelungen des BMF-Schreibens herausgegriffen werden, die gerade für große Familienunternehmen von besonderer Bedeutung sind.

¹ Vgl. auch Seemann/Neckenich, FuS 5/2021, S. 199 ff.

1. Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen (im Sonderbetriebsvermögen)

Die Gesellschafter von Personengesellschaften sind häufig Eigentümer von Wirtschaftsgütern, die sie der Gesellschaft zur Nutzung überlassen (z.B. eine Betriebsimmobilie). Diese im Eigentum der Gesellschafter gehaltenen und der Personengesellschaft dienenden Wirtschaftsgüter stellen steuerlich sogenanntes Sonderbetriebsvermögen dar. Wirtschaftsgüter, die sich im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter befinden und die für die Personengesellschaft eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, müssen im Rahmen des fiktiven Formwechsels infolge der Beantragung der Option zur Körperschaftbesteuerung auf die Personengesellschaft übertragen werden, um die Buchwerte im Zuge des fiktiven Formwechsels fortführen zu können.² Geklärt ist nunmehr, dass ein im Sinne des UmwStG begünstigter einheitlicher Vorgang auch noch dann vor- ➤

² Vgl. Seemann/Neckenich, FuS 5/2021, S. 200.

INHALT

- I. Die Neuregelung des § 1a KStG im Überblick
- II. Zusammenfassung der wesentlichen Regelungen des BMF-Schreibens
 1. Funktional wesentliche Betriebsgrundlagen (im Sonderbetriebsvermögen)
 2. Verlustvorträge
 3. Nachversteuerungspflichtige Beiträge nach § 34a EStG
 4. Internationales Steuerrecht
 5. Grunderwerbsteuer
 6. Sperrfristen
 7. Gesellschafterkonten
- III. Fazit & Ausblick

liegt, wenn die im Sonderbetriebsvermögen befindlichen, funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Ausübung der Option auf die Personengesellschaft übertragen werden.³ Diese klarstellende Aussage im BMF-Schreiben wird in der Praxis die Erfüllung der Voraussetzungen zur Buchwertfortführung erleichtern.⁴

Nach dem BMF-Schreiben ist zudem bei vorheriger steuerneutraler Übertragung von Wirtschaftsgütern eine zeitraumbezogene Betrachtung angezeigt, mit der Folge, dass Übertragungen oder Überführungen wesentlicher Betriebsgrundlagen im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang (sogenannter Gesamtplan) der Buchwertfortführung des fiktiven Formwechsels entgegenstehen.⁵ Eine konkrete Angabe, wann ein zeitlicher (und wirtschaftlicher) Zusammenhang aus Sicht der Finanzverwaltung vorliegt, ist dem BMF-Schreiben aber nicht zu entnehmen. Dass nach der BFH-Rechtsprechung⁶ die Gesamtplanrechtsprechung auf Einbringungsvorgänge nach § 20 UmwStG keine Anwendung findet, wird von der Finanzverwaltung bedauerlicherweise bisher nicht anerkannt.

2. Verlustvorträge

Gewerbsteuerliche Verlustvorträge der optierenden Gesellschaft gehen infolge der Option zur Körperschaftbesteuerung gemäß § 1a Abs. 2 i.V.m. § 23 Abs. 5 UmwStG unter und leben auch nicht wieder auf, wenn die Option beendet wird. Gleiches gilt für Zins- und EBITDA-Vorträge sowie für Verluste nach §§ 15a, 15b EStG.⁷ Zur Attraktivität des Optionsmodells hätte ein Einfrieren der Verlustvorträge bzw. der Zins- und EBITDA-Vorträge bis zu einer Ausübung der Rückoption beitragen können.

3. Nachversteuerungspflichtige Beträge nach § 34a EStG

Für Personengesellschaften, die in früheren Veranlagungszeiträumen die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG in Anspruch genommen haben, kommt es infolge der Ausübung der Option zur Körperschaftbesteuerung zu einer Versteuerung

des nachversteuerungspflichtigen Betrags.⁸ Zwar lässt sich die Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags systematisch mit dem fiktiven Formwechsel im umwandlungsteuerrechtlichen Sinne begründen. Trotzdem stellt diese Regelung für viele Steuerpflichtige eine große Hürde bei der Entscheidung über eine Optierung zur Körperschaftbesteuerung dar. Daran ändert die, von der Finanzverwaltung in dem BMF-Schreiben unter den Voraussetzungen des § 34a Abs. 6 Satz 2 EStG, eingeräumte zinslose Stundungsmöglichkeit über einen Zehnjahreszeitraum nur wenig.

4. Internationales Steuerrecht

Eine optierende Gesellschaft kann aus Sicht der Finanzverwaltung die Mutter-Tochter- sowie die Zins- und Lizenzrichtlinie nicht in Anspruch nehmen bzw. erfüllt nicht die Voraussetzungen der §§ 43b und 50g EStG.⁹ Dies muss bei der Antragstellung bedacht werden.

Für optierende Gesellschaften gilt nach dem BMF-Schreiben ferner die Wegzugsbesteuerung gemäß § 6 AStG.¹⁰ Dies bedeutet, dass die Ausübung der Option bei einem im Ausland lebenden Gesellschafter zu einem Wegzugsbesteuerungstatbestand führt. Aufgrund der weiter voranschreitenden Internationalisierung des Gesellschafterkreises stellt dies eine weitere Hürde bei der Entscheidung über die Option zur Körperschaftsteuer dar.

5. Grunderwerbsteuer

Das BMF-Schreiben muss wohl so verstanden werden, dass die Option zur Körperschaftbesteuerung einen Verstoß gegen § 5 Abs. 3 Satz 3 GrEStG bzw. § 5 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 5 Abs. 1 Satz 2 GrEStG darstellt.¹¹ Wenn ein Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft zeitgleich mit der Beantragung der Option übertragen wird, löst dieser Vorgang daher Grunderwerbsteuer aus.¹²

6. Sperrfristen

Wenn der Übergang zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a Abs. 2 KStG i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf

3 Ein Anwendungsfall des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG wird dadurch aus Sicht der Finanzverwaltung nicht begründet. Vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2212, Rn. 34.

4 Es ist allerdings darauf zu achten, dass bei einer disquotalen Übertragung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen aus dem Sonderbetriebsvermögen keine Wertverschiebungen zwischen den Gesellschaftern stattfinden.

5 Vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2212, Rn. 35.

6 Vgl. BFH-Urteil vom 25.11.2009, I R 72/08, BStBl. II 2010, S. 471; BFH-Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16, BStBl. II 2019, S. 738.

7 Vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2212, Rn. 47.

8 Vgl. § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG.

9 Vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2212, Rn. 52.

10 Vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2212, Rn. 62.

11 So auch Herkens, GmbH-StB 2021, S. 388; vgl. auch Nagel/Schlund, NWB 2021, S. 1880, Demuth, NWB 2021, S. 2591; Behrens/Seemaier, DStR 2021, S. 1675; Wackerbeck in Brandis/Heuermann, Ertragsteuerrecht, 159. EL Oktober 2021, § 1a KStG Rn. 30.

12 Vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2212, Rn. 58.

Antrag zum Buchwert oder Zwischenwert erfolgt ist, sind für die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft die Behaltensregelungen des § 22 UmwStG einschließlich der Regelungen zum jährlichen Zurechnungsnachweis gemäß § 22 Abs. 3 UmwStG zu beachten.¹³

Die Ausübung des Wahlrechts kann ggf. als fiktiver Formwechsel aber auch selbst zu einem Sperrfristverstoß, beispielsweise gemäß § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 i.V.m. § 22 Abs. 2 Satz 6 UmwStG im Hinblick auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, führen,¹⁴ wenn die Anteile an einer Personengesellschaft zuvor zum Buchwert nach § 20 UmwStG eingebracht wurden. Überdies führt eine Rückoption oder sonstige Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung innerhalb von sieben Jahren zu einer Sperrfristverletzung.¹⁵

Das BMF-Schreiben sieht leider keine Billigkeitsregelung vor, dass bei Beantragung einer Rückoption im Sinne des § 1a Abs. 4 KStG und unter der Voraussetzung einer Buchwertfortführung von einer rückwirkenden Einbringungs-gewinnbesteuerung abgesehen werden kann.

7. Gesellschafterkonten

Auf der Grundlage des Gesetzeswortlauts gelten Gewinnanteile als ausgeschüttet, wenn diese entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.¹⁶

Nach dem BMF-Schreiben sollen Gewinnanteile, deren Auszahlung der Gesellschafter mit der Feststellung des Jahresabschlusses von der Gesellschaft verlangen kann, in diesem Zeitpunkt als ausgeschüttet gelten, sofern gesellschaftsvertraglich nichts Abweichendes geregelt ist. Bedarf es aber beispielsweise für die Auszahlung oder Entnahme noch eines gesonderten Beschlusses, liegt nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig noch keine fiktive Ausschüttung vor.¹⁷

Vor diesem Hintergrund kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass bei einer Gutschrift der Gewinne auf einem, nur mit gesondertem Beschluss entnahmefähigen Kapitalkonto, keine fiktive Ausschüttung vorliegt.¹⁸ Diese Klarstellung im BMF-Schreiben ist für die Praxis sehr hilfreich. In jedem Fall sollten bestehende Gesellschaftsverträge im Hinblick auf die Gewinnverteilungs- und Entnahmerege-

lungen kritisch überprüft werden, um unerwünschte Steuerfolgen zu vermeiden.

III. Fazit und Ausblick

Das BMF-Schreiben beantwortet einige bislang nicht geklärte Anwendungsfragen im Hinblick auf die Option zur Körperschaftsbesteuerung. Es bleiben aber weiter offene Punkte. So ist z.B. fraglich, ob eine optierende Gesellschaft nach den von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen abkommensberechtigt ist. Das BMF-Schreiben nimmt zu dieser Frage nur allgemein und bezugnehmend auf das OECD-Musterabkommen Stellung. Ausführungen zur erbschaftsteuerlichen Behandlung einer optierenden Gesellschaft sind in dem BMF-Schreiben gar nicht enthalten.¹⁹

Das Festhalten an der Gesamtplanbetrachtung im Hinblick auf die Übertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen vor der Optionsausübung ist als restriktiv zu beurteilen. Überdies sieht die Finanzverwaltung keine Billigkeitsmaßnahmen vor, z.B. bei Beantragung einer Rückoption im Sinne des § 1a Abs. 4 KStG.

Die oben dargestellte Zusammenfassung des BMF-Schreibens zeigt aber auch, welche Komplexität ein Antrag auf Option mit sich bringt. Der weitere Fortgang der Diskussionen um den § 1a KStG darf daher mit Spannung erwartet werden. ◆

¹⁹ Vgl. dazu Dörfler/Spitz, ErbStB 2022, S. 14.



Dr. Sebastian Matenaer ist Steuerberater und Partner bei Hennerkes, Kirchdörfer & Lorz.

KEYWORDS

Option zur Körperschaftsbesteuerung • KöMoG • KStG
• BMF-Schreiben • Optionsmodell

¹³ Vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2212, Rn. 46.

¹⁴ Vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2212, Rn. 45.

¹⁵ Vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2212, Rn. 98.

¹⁶ Vgl. § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG.

¹⁷ Vgl. BMF-Schreiben vom 10.11.2021, BStBl. I 2021, S. 2212, Rn. 74.

¹⁸ So auch Zapf, NWB 2021, S. 3803.