

**Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option  
zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)  
vom 30.09.2021**

**EY-Stellungnahme**

Stand: 19.10.2021



## Inhaltsverzeichnis

---

1.	Executive Summary .....	1
2.	Persönlicher Anwendungsbereich.....	1
2.1	Ausländische Personengesellschaften.....	1
3.	Antragstellung.....	4
3.1	Antragsfrist - Neugründungsfälle.....	4
4.	Übergang zur Körperschaftsbesteuerung .....	4
4.1	Einbringung SBV.....	4
4.2	Zurückbehaltung von Forderungen des Sonderbetriebsvermögens .....	6
4.3	Nachversteuerungspflichtige Beträge nach § 34a Absatz 3 EStG.....	6
4.4	Bestehen von Unterbeteiligungen/Nießbrauchsrechten .....	7
5.	Zeitraum der Körperschaftsbesteuerung.....	8
5.1	Steuerliche Folgen bei Neueintritt eines Gesellschafters .....	8
5.2	Besteuerung der optierenden Gesellschaft - Anwendung der MTRL .....	8
5.3	Beteiligung an der optierenden Gesellschaft .....	9
5.4	Ausschüttungsfiktion und Kapitalkontenregelungen .....	10
5.5	Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Gesellschaft.....	10
6.	Sonderfälle .....	11
6.1	Umwandlungen während / i.R.d. Option .....	11
7.	Anregungen an den Steuergesetzgeber.....	12
7.1	Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs.....	12
7.2	Anpassung der Vorschrift § 6 Abs. 5 EStG.....	13
7.3	Neufassung der Vorschrift § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG .....	13
7.4	Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Gesellschaft.....	13

## 1. Executive Summary

---

Der Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) sowie die Möglichkeit einer Stellungnahme ist sehr zu begrüßen.

Nach Einführung des § 1a KStG durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021 (BGBl. I, S. 2050, BStBl. I, S. 889) haben sich einige, zum Teil grundlegende, Anwendungs- und Zweifelsfragen in Bezug auf die Option nach § 1a KStG ergeben und es ist erfreulich, dass seitens des BMF angestrebt wird, diese noch vor der erstmaligen Möglichkeit zur Optionsausübung nach § 1a KStG aufzuklären.

Insbes. grundlegende Anwendungsfragen, wie bspw. die rechtssichere Benennung des Einbringungsgegenstands (die jeweiligen Mitunternehmeranteile) oder die Klarstellung, dass bei Nichterfüllung sämtlicher Voraussetzungen des UmwStG (§§ 1 Abs. 4 oder 20 UmwStG) eine Option grundsätzlich (zwar unter Aufdeckung der stillen Reserven) möglich ist, werden durch den Entwurf des BMF-Schreibens bereits geklärt.

Nichtsdestotrotz möchten wir die Möglichkeit der Stellungnahme nutzen, um einige noch zu klärende oder ggf. verbesserungswürdige Punkte bzgl. der Option nach § 1a KStG anzusprechen und deren Berücksichtigung bei der finalen Erstellung des BMF-Schreibens anregen. Mitunter könnten einige Punkte nur durch den

Gesetzgeber rechtssicher geregelt werden. Für Zwecke der Gesamtwürdigung möchten wir auf deren Nennung gleichwohl nicht verzichten und haben diese Punkte nachfolgend entsprechend kenntlich gemacht.

## 2. Persönlicher Anwendungsbereich

---

### 2.1 Ausländische Personengesellschaften

Es ist sehr zu begrüßen, dass der persönliche Anwendungsbereich der Option auch für Gesellschaften ausländischer Rechtsform eröffnet ist. Auch, dass das Erfordernis der Vergleichbarkeit mit einer Personenhandelsgesellschaft näher ausgeführt wird, ist erfreulich, wenngleich sich in der praktischen Rechtsanwendung immer noch zahlreiche Zweifelsfragen bei der Qualifikation einer ausländischen Personengesellschaft als (Personen-)Handelsgesellschaft ergeben werden.

Aus den Ausführungen in Rz. 4, dass ausländische Gesellschaften nach Ausübung der Option der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG unterliegen, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) erzielen, leiten wir ab, dass grundsätzlich auch Gesellschaften ohne Sitz oder Geschäftsleitung und auch ohne steuerlichen Anknüpfungspunkt im Inland optieren können (sofern die Vergleichbarkeitskriterien erfüllt sind).

In der Literatur bereits aufgekommene Diskussionen, ob seitens der ausländischen Gesellschaft für die Option

zwingend eine Steuerpflicht in Deutschland bestehen muss, sollten dadurch wohl erledigt sein.

Beispiel:

An der französischen Société en nom collectif (SNC - Personenhandelsgesellschaft nach französischem Recht) ist der in Deutschland ansässige A beteiligt. Sitz und Geschäftsleitung befinden sich in Frankreich. Die SNC erzielt keine inländischen Einkünfte i.S.d. § 49 EStG (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) und hat daher, bis auf den inländischen Gesellschafter, keinen steuerlichen Anknüpfungspunkt im Inland.

Lösung:

Die SNC kann zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG optieren, wenn sie einen entsprechenden Antrag nach französischem Recht auch in Frankreich stellt oder bereits der französischen Körperschaftsteuerpflicht unterliegt (vgl. BMF-Schreiben vom 26.09.2014, a.a.O., Anlage zu Frankreich). Die Besteuerungsfolgen der Option nach § 1a KStG treten für den Beteiligten A ein; dieser erzielt künftig Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, es sei denn, die Einnahmen sind einer anderen Einkunftsart zuzurechnen (§ 1a Abs. 3 Satz 4 KStG, § 20 Abs. 8 Satz 1 EStG).

**Petitum:** Eine Klarstellung, dass die Option auch für ausländische Gesellschaften ohne steuerlichen Anknüpfungspunkt im Inland offenstehe, wäre aus Gründen der Rechtssicherheit wünschenswert.

### 3. Antragstellung

#### 3.1 Antragsfrist - Neugründungsfälle

In Rz. 18 wird ausgeführt, dass eine Option zur Körperschaftsbesteuerung für das erste (Rumpf-) Wirtschaftsjahr ausgeschlossen sei, da der Antrag nicht vor Gründung der Gesellschaft gestellt werden kann. Wir möchten anregen, dies ggf. zu überdenken und anderslauend zu regeln, da ansonsten Personengesellschaften mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr gegründet und nachfolgend direkt ein Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung gestellt werden müsste. Mit einer gründungsgleichen Option könnte erheblicher Aufwand sowohl seitens der Steuerpflichtigen als auch seitens der Finanzbehörden vermieden werden. Zusätzlich gibt es u.E. keine nachvollziehbaren Gründe dafür, die Option in Neugründungsfällen zu verwehren. Es ist bereits aus der gesetzlichen Regelung keine entsprechende Restriktion abzulesen, jedenfalls lässt sich aus § 1a Satz 2 KStG kein ausdrückliches Verbot entnehmen, dass ein Antrag nicht bereits i.R.d. Gründungsvorbereitungen gestellt werden dürfe. Im Sinne einer einfachen, unbürokratischen Handhabung sollte daher die Anwendung der Norm nicht ohne wirklich gute Gründe für alle Beteiligten erschwert werden. Weiterhin nimmt

die neue gesetzliche Regelung umfassend Anleihe bei dem bereits geltenden Umwandlungssteuergesetz. Auch hier sind rückwirkende Umwandlungen, auch bereits auf einen Zeitpunkt vor der zivilrechtlichen Existenz eines Rechtsträgers, nichts Außergewöhnliches. Vor diesem Hintergrund erscheint es überzeugender, die Option einer Gesellschaft ab ihrer (steuerlichen) Existenz zuzulassen. Hinzukommt, dass es nach u.A. nicht auszuschließen ist, dass in der praktischen Rechtsanwendung die Optionsausübung insbes. für neu errichtete Personengesellschaften in Frage kommen wird. Dies ist insbes. vor dem Hintergrund nachvollziehbar, dass bei bereits bestehenden Personengesellschaften eine Option annahmegemäß oft an den Hürden „Nachversteuerung nach § 34a EStG“ oder „Miteinbringung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen“ scheitern wird und die Option u.E. insbes. für neue Gesellschaftsstrukturen primär in Frage kommt.

**Petitum:** Das Angebot der Option zur Körperschaftssteuer sollte nicht unnötig erschwert werden. Wegen der bestehenden „Options-/Umwandlungshürden“ für bestehende Personengesellschaften dürfte eine Option insbes. für neu errichtete Personengesellschaften in Frage kommen. Die Option sollte ab der (steuerlichen) Errichtung möglich sein. Der Antrag sollte noch bis zum Ende des Gründungsjahres auch rückwirkend gestellt werden können.

### 4. Übergang zur Körperschaftsbesteuerung

#### 4.1 Einbringung SBV

Es ist erfreulich, dass nach Rz. 34 ein einheitlicher Vorgang, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen kann, auch dann vorliegen kann, wenn die einem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die optierende Personengesellschaft in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang gesondert mit der Ausübung der Option übertragen werden. Allerdings möchten wir darauf hinweisen, dass es in Rz. 34 nach u.A. statt „in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Ausübung der Option“ heißen müsste: „in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Wirksamwerden der Option“. Wir bitten dies anzupassen, um dahingehend ein rechtssicheres, gemeinsames Verständnis über den Einbringungszeitpunkt zu schaffen.

Dennoch ist auch mit den Ausführungen in Rz. 34 nicht die erhoffte Erleichterung bezüglich der Übertragung oder Überführung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option vorgesehen.

Diesbezüglich möchten wir nochmals darauf hinweisen, dass, wenn die Mit-Einbringung des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens i.R.d. Optionsausübung nicht zwingend ist, die Option nach § 1a KStG für die Rechtsanwender deutlich attraktiver wäre. Hierbei bleibt zu beachten, dass die aus dem Sonderbetriebsvermögen erzielten Einkünfte ohnehin der Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter unterliegen, für diese Zwecke eine Übertragung auf die optierende Personengesellschaft also nicht erforderlich wäre.

Denn entweder erfolgt eine Übertragung des Sonderbetriebsvermögens auf eine andere Mitunternehmerschaft und verbleibt somit steuerlich verhaftet. Die stillen Reserven werden damit nicht der Besteuerung entzogen. Oder das SBV würde in diesem Zusammenhang in das Privatvermögen überführt und dadurch der Besteuerung unterliegen. Beide Konstellationen führen zu keinem Besteuerungsausfall. Denn insbes. dann, wenn eine fiktive Einbringung/Formwechsel unter Mitübertragung des bisherigen Sonderbetriebsvermögens in das Gesamthandsvermögen nicht möglich oder nicht erwünscht ist, führt dies zu einer Optionssperre, nicht aber zu einem zusätzlichen Steueraufkommen.

Im Hinblick auf die diesbezüglichen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs<sup>1</sup> als auch die jüngeren Stellungnahmen der Finanzverwaltung ist darüber hinaus auch nicht nachvollziehbar, warum es sich vorliegend um Fälle eines sogenannten Gesamtplans handeln soll. Dies insbes auch deshalb, da der BFH diese Rechtsfigur mittlerweile nicht mehr als Teil des Richterrechts bejaht<sup>2</sup> (und eine gesetzliche Regelung dazu besteht gleichfalls nicht). Es fehlt damit an einer Rechtsgrundlage für die Prüfung eines „Gesamtplans“. Vielmehr ist nach unserem Verständnis der Rechtsprechung eine Separierung, auch von wesentlichen Betriebsgrundlagen, nach jüngerer Rechtsprechung steuerlich anzuerkennen und gerade nicht Ausschluss eines Gesamtplans. Außerdem regen wir an, nochmals über die Möglichkeit einer Ausweitung der Grundsätze nach Rn. 10 des BMF-Schreibens vom 20.11.2019 (BStBl. I, S. 1291) auch für Zwecke der Option nachzudenken, d.h. von einer Gesamtplanbetrachtung abzusehen (vgl. Rz. 35 des vorliegenden BMF-Entwurfsschreiben). U.E. ist eine Ungleichbehandlung nicht gerechtfertigt und widersprüchlich zu der inzwischen gefestigten Rechtsprechung.

*Petitum: Wir regen an, den Wortlaut der Rz. 34 wie folgt anzupassen “[...] in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Wirksamwerden der Option [...]” (d.h. es muss nach u.A. auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens und nicht auf den Ausübungszeitpunkt der Option abgestellt werden).*

*Weiter regen wir eine dahingehende Ergänzung an, dass eine Einbringung des Sonderbetriebsvermögens der Gesellschafter nicht zwingend für eine buchwertneutrale Optionsausübung erforderlich ist. Vielmehr sollte die gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG (Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen) und § 20 UmwStG entsprechend der ständigen Rechtsprechung auch hier eröffnet werden.*

In diesem Zusammenhang möchten wir zudem auf die für eine buchwertneutrale Option zwingende Miteinbringung einer Beteiligung eines Mitunternehmers (als funktional wesentliche Betriebsgrundlage) an der Komplementärgesellschaft, deren Tätigkeit auf die Geschäftsführungsfunktion bei der optierenden Personengesellschaft in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft beschränkt ist, eingehen (Rz. 32).

Bei einem „tatsächlichen“ Formwechsel i.S.d. § 25 UmwStG besteht die Besonderheit, dass die bisherige Komplementärstellung infolge der Einbringung aus rechtlichen Gründen zwangsläufig gegenstandslos werden muss, weil die vermögenslos werdende KG infolge des Umwandlungsakts von Rechts wegen erlischt. So führt u.a. die OFD Frankfurt aus, dass eine Übertragung der Beteiligung an der bisherigen Komplementärgesellschaft, deren Tätigkeit sich auf die Geschäftsführungsfunktion bei der KG beschränkt hat, wirtschaftlich ohne Sinn sei (vgl. Verfügung, OFD Frankfurt/M vom 03.12.2015 - S 2134 A - 14 - St 213). Es könnte deshalb in diesem Fall nicht davon ausgegangen werden, dass der vormalige Kommanditist mit der Beteiligung an der Komplementär-GmbH etwas für den übertragenen Mitunternehmeranteil Wesentliches zurückbehalten hat (vgl. BFH-Urteil vom 16.12.2009, I R 97/08, BStBl. II 2010, S. 808).

Auch wenn die seitens des BMF nun vorgenommenen Erwägungen bzgl. der für eine buchwertneutrale Option zwingende Miteinbringung vor dem Hintergrund, dass die optierende Personengesellschaft zivilrechtlich nicht von Rechts wegen erlischt, nachvollziehbar erscheinen, regen wir dringend eine Anpassung an. Denn faktisch

<sup>1</sup> Für Fälle betrieblicher Umstrukturierungen, in denen der BFH vom Gesamtplannedanken abgewichen ist, vgl. BFH-Urteil v. 25.11.2009, I R 72/08, BStBl. II 2010, S. 471; BFH-Urteil v. 09.11.2011, X R 60/09, BStBl. II 2012, S. 638; BFH-Urteil v. 02.08.2012, IV R 41/11; BFH-Urteil v. 09.12.2014, IV R 29/14.

<sup>2</sup> Vgl. Urteil v. 16.12.2015, IV R 8/12: „Ein daneben bestehendes oder darüberhinausgehendes Rechtsinstitut eines „Gesamtplans“ gibt es nicht.“

führt auch der „fiktive“ Formwechsel dazu, dass die Beteiligung an der Komplementärgesellschaft nichts Wesentliches für den übertragenen Mitunternehmeranteil darstellt. Vielmehr ist die Miteinbringung auch i.R.d. fiktiven Formwechsels „wirtschaftlich ohne Sinn“. Außerdem ist es nach u.A. fraglich, ob die Ungleichbehandlung wirklich das gewünschte Ergebnis sein kann.

Nicht zuletzt möchten wir darauf hinweisen, dass bei Festhalten an der in Rz. 32 dargestellte Auffassung in jedem Fall klargestellt werden sollte, dass diese lediglich für den fiktiven Formwechsel bzw. die Ausübung der Option nach § 1a KStG gilt. Ansonsten könnte die vorstehend dargestellte Rechtsauffassung, die für einen „tatsächlichen“ Formwechsel i.S.d. § 25 UmwStG gilt - u.a. manifestiert durch die BFH-Rechtsprechung oder die Verfügung der ODF Frankfurt - nicht mehr rechtssicher angewandt werden.

**Petitum: Wir regen eine dahingehende Anpassung an, dass eine Einbringung der Beteiligung an der bisherigen Komplementärgesellschaft, deren Tätigkeit sich auf die Geschäftsführungsfunktion bei der KG beschränkt hat, nicht zwingend für eine buchwertneutrale Optionsausübung erforderlich ist.**

## 4.2 Zurückbehaltung von Forderungen des Sonderbetriebsvermögens

Fraglich ist, ob die Zurückbehaltung von Forderungen im Sonderbetriebsvermögen (Sonderbilanz) als sonstige Gegenleistung i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG im Einbringungszeitpunkt zu würdigen ist. Denn auf Ebene der Gesellschaft stellen Fremdkapitalkonten (= Privatkonten; bzw. separate Darlehenskonten, die nicht für eine Verlustverrechnung zur Verfügung stehen) per se kein Eigenkapital dar, sondern werden in der Gesamthands- und Sonderbilanz als Forderungen oder Verbindlichkeiten (je nach Saldo) der Gesellschaft gegenüber dem Mitunternehmer behandelt. Nach u.A. dürfte dies zu verneinen sein. Dafür spricht auch, dass rein zivilrechtlich die Verbindlichkeit der Gesellschaft anlässlich des fiktiven Formwechsels (Option) nicht entsteht. Vor diesem Hintergrund wären Ausführungen wünschenswert, welche Sachverhalte aus Sicht der Finanzverwaltung nicht zu sonstigen Gegenleistungen i.S.d. § 25 i.V.m. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG führen, z.B. bereits vor der Optionsausübung bestehende Pensionsansprüche der Gesellschafter oder Gesellschafterdarlehen.

**Petitum: Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte klar gestellt werden, dass die Zurückbehaltung von Forderungen im Sonderbetriebsvermögen (Sonderbilanz) nicht als sonstige Gegenleistung i.S.v. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG qualifiziert.**

## 4.3 Nachversteuerungspflichtige Beträge

### nach § 34a Absatz 3 EStG

Hinsichtlich der mit dem Übergang zur Körperschaftbesteuerung verbundenen zwingenden Aufdeckung (und sofortigen Nachversteuerung) des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a EStG möchten wir eine Abmilderung für die Steuerpflichtigen anregen.

Zwar wird in Rz. 48 ausgeführt, dass der Steuerpflichtige unter den Voraussetzungen des § 34a Abs. 6 Satz 2 EStG für einen Zeitraum von höchstens zehn Jahren eine zinslose Stundung beantragen kann, allerdings ist dies mit der Voraussetzung verbunden, dass die Sofortversteuerung mit „erheblichen Härten für den Steuerpflichtigen verbunden“ sein müsste.

Vor dem Hintergrund, das Optionsmodell und dessen Inanspruchnahme für die Steuerpflichtigen nicht völlig unattraktiv zu machen (zumal zahlreiche Unternehmen, insbes. in Personengesellschaftsform organisierte Familienunternehmen, in den vergangenen Monaten ohnehin zahlreichen wirtschaftlichen Schwierigkeiten ausgesetzt waren), möchten wir anregen, eine Abmilderung der sofortigen Nachversteuerung allgemein zu prüfen, ohne dass es unbedingt eine „erhebliche Härte“ für die Steuerpflichtigen darstellen muss. Dies wiegt umso mehr vor dem Hintergrund, dass die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG ohnehin in Kritik steht und in Fällen der Option nach § 1a KStG keine zusätzliche Belastung für die Steuerpflichtigen darstellen sollte.

In diesem Zusammenhang ist weiterhin beachtlich, dass die Nachversteuerungsregelung im Rahmen der Einführung des Körperschaftsteuermodernisierungsgesetzes nicht angepasst wurde. Im Gegensatz zu anderen Bestimmungen, die der Gesetzgeber im Zusammenhang mit § 1a KStG überarbeitet und angepasst hat (z.B. § 2 Nr. 8 GewStG, § 2 InvStG, § 20 EStG, §§ 13a und 13b ErbStG) ist also hier gar keine Änderung erfolgt, die die Option zur Körperschaftsteuer überhaupt der Nachversteuerung unterwerfen würde. Dies erscheint auch sachgerecht, da die Nachversteuerungsbeträge auch nach der Option weiter sämtlichen Nachversteuerung-Tatbeständen unterliegen. Es bleibt damit lediglich bei einem Aufschub, aber nicht bei einem Wegfall einer späteren Besteuerung.

Da im Zuge der Optionsausübung das steuerbilanzielle Eigenkapital der Personengesellschaft insgesamt auf dem steuerlichen Einlagekonto der Kapitalgesellschaft erfasst wird, möchten wir anregen, dass die nicht entnommenen Gewinne/Gewinnrücklagen bzw. der nachversteuerungspflichtige Betrag nach § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG erst in dem Zeitpunkt nachversteuert wird, wenn das steuerliche Einlagekonto der optierten Gesellschaft ausgeschüttet wird. Insoweit käme es nicht zu einer sofortigen Nachversteuerung, die ansonsten einen echten (finanziellen) Nachteil und damit ggfs. „Showstopper“ für die Optionsausübung bedeuten würde. Da es sich vorliegend um einen fiktiven Formwechsel handelt, ist

es u.E. gut vertretbar insoweit eine Abweichung in den Rechtsfolgen zuzulassen.

**Petitum: Von einer Sofortversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags nach § 34a Abs. 3 Satz 2 EStG sollten Fälle des fiktiven Formwechsels aus dem Nachversteuerungstatbestand des § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG ausgenommen werden. Dies auch deshalb, da der Gesetzgeber hier gar keine entsprechende Ausweitung der Nachversteuerungstatbestände vorgenommen hat.**

#### 4.4 Bestehen von Unterbeteiligungen

Nach u.A. sollte das BMF-Entwurfsschreiben noch um Ausführungen für die Optionsausübung in Fällen, in denen an einem i.R.d. Option einzubringenden Mitunternehmeranteil Unterbeteiligungen oder Nießbrauchrechte bestehen, ergänzt werden.

Eine Unterbeteiligung ist keine gesetzlich vorgesehene Rechts- oder Gesellschaftsform (auch wenn die §§ 230 ff. HGB aufgrund der Verwandtschaft zur stillen Beteiligung nach h.M. sinngemäß anzuwenden sind). Es handelt sich um eine reine Innengesellschaft ohne Außenwirkung, deren Rechte und Pflichten sich nach der maßgeblichen Parteivereinbarung bemessen und lediglich die schuldrechtlichen Beziehungen zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten regelt. Innengesellschaften in der Form einer Unterbeteiligung haben bspw. große Relevanz bei Familienunternehmen, um den Kreis der Hauptbeteiligten klein zu halten.

Durch die Einräumung einer Unterbeteiligung entsteht eine doppelstöckige Personengesellschaftsstruktur. Der jeweilige Hauptbeteiligte und die Unterbeteiligten bilden eine Unterbeteiligungsgesellschaft in Form einer Innen-GbR, welche hierbei die Obergesellschaft ist. Ähnlich wie bei der stillen Gesellschaft wird für die steuerliche Qualifikation zwischen typischen und atypischen Unterbeteiligungen differenziert. Unter bestimmten Voraussetzungen ist ein Unterbeteiligter folglich einkommensteuerlich als Mitunternehmer der Innen-GbR anzusehen (BFH-Urteil vom 02.10.1997, IV R 75/96). Erforderlich ist hierfür, dass die Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil einer gewerblich tätigen Personengesellschaft eingeräumt wird und die Rechtsstellung des Unterbeteiligten so ausgestaltet ist, dass der Gewerbebetrieb der Hauptgesellschaft mittelbar anteilig auch für Rechnung des Unterbeteiligten betrieben wird und der Unterbeteiligte nach dem Gesamtbild dem Typus des Mitunternehmers entspricht (inkl. Partizipation an stillen Reserven) (vgl. BFH-Urteil vom 02.10.1997, IV R 75/96; BFH-Urteil vom 08.12.2016, IV R 8/14). Der atypisch Unterbeteiligte erzielt folglich originär gewerbliche Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG.

Fraglich sind nun die Rechtsfolgen für den Fall, dass die Unterpersonengesellschaft (an) deren

Mitunternehmeranteil Unterbeteiligungen bestehen) die Option nach § 1a KStG ausübt. Für die unmittelbar beteiligten Mitunternehmer ist unstreitig, dass diese ihre Mitunternehmeranteile i.R.d. fiktiven Formwechsels - bei Erfüllung sämtlicher Voraussetzungen nach den §§ 25, 20 ff. UmwStG buchwertneutral - in die optierende Gesellschaft einbringen. Bislang ungeklärt ist jedoch nach u.A., welche Rechtsfolgen sich für die mittelbar über eine Innengesellschaft beteiligten Gesellschafter an der optierenden Personengesellschaft, d.h. für die Unterbeteiligten, ergeben.

Grundsätzlich gilt hinsichtlich der Einbringung im Bereich von doppelstöckigen Personengesellschaften, dass als Einbringende die Gesellschafter der Unterpersonengesellschaft gelten, wenn alle Anteile an der Untergesellschaft eingebracht werden (vgl. Koch in Widmann/Bauschatz, eKomm Ab 01.01.2015, § 20 UmwStG Rz. 19 (Aktualisierung vom 28.01.2021). Auch der UmwSt-Erlass führt in Rz. 20.03 aus, dass die nur mittelbar über die Obergesellschaft beteiligten natürlichen oder juristischen Personen nicht Einbringende i.S.d. § 20 UmwStG sind.

Fraglich ist, welche Rechtsfolge sich aus dieser Beurteilung im Hinblick auf die Optionsausübung nach § 1a KStG der Untergesellschaft ergibt. Von der Finanzverwaltung und in der steuerlichen Literatur wird, soweit ersichtlich, nicht ausdrücklich auf die Folgen der Beteiligung einer Unterbeteiligungsgesellschaft an einem Einbringungsvorgang eingegangen. Nach Optionsausübung besteht die Unterbeteiligung nicht mehr an einem Mitunternehmeranteil, sondern an einem (fiktiven) Kapitalgesellschaftsanteil. Dabei ist das wirtschaftliche Eigentum i.S.v. § 39 Abs. 2 Nr. 2 AO nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu bestimmen (vgl. BFH-Urteil vom 01.08.2012, IX R 6/11). Mit einer Unterbeteiligung wird das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil nur dann begründet, wenn der Unterbeteiligte nach dem Inhalt der getroffenen Abrede alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte, wie Vermögens- und Verwaltungsrechte, ausüben und im Konfliktfall effektiv durchsetzen kann. Das bedeutet, dass in solchen Fällen eine Einzelfallprüfung zu erfolgen hat. Es kann nicht - wie in Fällen der Unterbeteiligung an einem Mitunternehmeranteil - davon ausgegangen werden, dass der Unterbeteiligte automatisch (mittelbar) einen Anteil an der Kapitalgesellschaft bzw. optierenden Gesellschaft hält.

In den Fällen, in denen ein atypisch Unterbeteiligter als wirtschaftlicher Eigentümer des Anteils des Hauptbeteiligten an der Kapitalgesellschaft qualifiziert werden kann („gesplitteter Anteil“), ist in der Rechtsbeziehung zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten jedoch keine Mitunternehmerschaft zu sehen (vgl. BFH vom 18.05.2005, VIII R 34/01). Nach allgemeinen Grundsätzen käme es durch den fiktiven Formwechsel

zu einer Aufgabe des Gewerbebetriebs der Innen-GbR, die zur Folge hätte, dass sämtliche stillen Reserven „automatisch“ realisiert und versteuert werden müssten, sofern sich die Unterbeteiligung nicht bereits in einem Betriebsvermögen befand (vgl. Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG-UmwStG, § 20 UmwStG, Rz. 134; Widmann, § 20 UmwStG, Rz. 134; Crezelius, JbFfSt 1992/1993, 235 f.). Nach u.A. sollte dies vorliegend aber nicht beabsichtigt sein, insbes. da durch den Vorgang kein Rechtsträgerwechsel stattfindet (eine Innen-GbR hat kein Gesamthandsvermögen) und folglich eine finale Besteuerung der stillen Reserven in der Person des Unterbeteiligten sichergestellt ist.

Wir regen daher an, auch den Unterbeteiligten insoweit als Einbringenden i.S.d. §§ 25, 20 ff. UmwStG zu behandeln, d.h. eine buchwertneutrale Einbringung i.S.d. § 20 UmwStG insoweit zu ermöglichen.

In diesem Zusammenhang ist auch die Fragestellung relevant, ob allgemein in doppelstöckigen Personengesellschaftsstrukturen, bei denen die Obergesellschaft durch die tatsächlich gewerblich tätige Untergesellschaft gewerblich infiziert ist, diese gewerbliche Infizierung durch die Option der Untergesellschaft wegzufallen droht (Fälle der sog. Aufwärtsinfektion einer Obergesellschaft nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 Alt. 2 EStG).

Denn die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft führt demgegenüber nicht zur Anwendung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG (d.h. nicht zur gewerblichen Infizierung), weil diese Beteiligung weder eine gewerbliche Betätigung der Personengesellschaft darstellt noch die Beteiligung unter § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG fällt (vgl. Stappertfend in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 15 EStG Anm. 1428).

Ein Wegfall der gewerblichen Infizierung durch die Ausübung der Option nach § 1a KStG sollte nach u.A. in keinem Fall eine steuerpflichtige Betriebsaufgabe der Obergesellschaft zur Folge haben.

**Petitum: Die Rechtsfolgen der Option einer Personengesellschaft an deren Mitunternehmeranteilen Unterbeteiligungen bestehen dergestalt klargestellt werden, dass nicht von einer automatischen Betriebsaufgabe bzw. Auflösung der Unterbeteiligungsgeellschaften auszugehen ist, insbes. da durch den Vorgang kein Rechtsträgerwechsel stattfindet und folglich eine finale Besteuerung der stillen Reserven in der Person des Unterbeteiligten sichergestellt ist. Wir regen daher an, auch den Unterbeteiligten insoweit als Einbringenden i.S.d. §§ 25, 20 ff. UmwStG zu behandeln, d.h. eine buchwertneutrale Einbringung i.S.d. § 20 UmwStG insoweit zu ermöglichen.**

## 5. Zeitraum der

# Körperschaftsbesteuerung

## 5.1 Steuerliche Folgen bei Neueintritt eines Gesellschafters

Weder der Gesetzestext des § 1a KStG, noch der Entwurf des BMF-Schreibens enthalten nähere Ausführungen über die steuerlichen Folgen eines Neueintritts von Gesellschaftern in die optierende Gesellschaft.

Lediglich Rz. 66 bestimmt, dass bei Aufnahme eines neuen Gesellschafters die Mitverstrickungsregelung nach § 22 Absatz 7 UmwStG sinngemäß Anwendung findet.

Wir möchten anregen, das Schreiben insoweit um eine Klarstellung zu ergänzen. Denkbar wären u.E. folgende Folgewirkungen bzw. Zweifelsfragen: i) es könnte eine erneute bzw. zusätzliche Antragstellung zur Option nach § 1a KStG durch den neuen Anteilsinhaber bzw. Gesellschafter an der optierten Gesellschaft nötig werden, um von den steuerlichen Folgen der Option erfasst zu sein. Fraglich wäre hierbei, ob diese Antragstellung während des laufenden Wirtschaftsjahrs erfolgen könnte; ii) könnte es zu einer Zwangsrückumwandlung kommen, die infolgedessen eine erneute Antragstellung zur Option nach § 1a KStG für das folgende Wirtschaftsjahr erforderlich machen würde. Insbes. letzteres wäre unbedingt zu vermeiden.

U.E. sollte klargestellt werden, dass i) bei einem Gesellschafterwechsel der nachrückende Gesellschafter in die Rechtsposition des ausscheidenden Gesellschafters auch in Bezug auf die ausgeübte Option nach § 1a KStG eintritt bzw. ii) auch bei Neueintritt eines Gesellschafters z.B. durch Kauf oder gegen Kapitalerhöhung dies keine schädliche Reaktion in Bezug auf die ausgeübte Option hervorruft. Aktuell würden wir die Rechtslage auch entsprechend verstehen, also dass keine Änderung in Bezug auf die ausgeübte Option eintritt, da es eine Option der Gesellschaft ist. Eine Klarstellung wäre jedoch wünschenswert.

**Petitum: Die Rechtsfolgen eines Neueintritt eines Gesellschafters in die optierende Gesellschaft sollten dergestalt klargestellt werden, dass die Option zur Körperschaftbesteuerung i.S.v. § 1a KStG unverändert fortgeführt wird.**

## 5.2 Besteuerung der optierenden Gesellschaft - Anwendung der MTRL

Eine Nichterhebung der Kapitalertragsteuer nach § 43b EStG (Umsetzung der Mutter-Tochter-Richtlinie) könnte bei der optierenden Personengesellschaft in Betracht kommen, wenn sie eine inländische Tochtergesellschaft wäre. Dafür müsste sie nach § 43b Abs. 2 Satz 3 EStG eine unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaft sein, die in der Anlage 2 zum EStG enthalten ist

und die Voraussetzungen in Art. 3 Abs. 1 Buchst. b der Richtlinie 2011/96/EU erfüllen.

Gemäß Rz. 52 soll die optierende Gesellschaft keine Gesellschaft i.S.d. Anlage 2 Nummer 3 (zu § 43b EStG) zum EStG sein. Nach Auffassung des BMF steht dem wohl der Wortlaut der Nummer 3 der Anlage 2 („ohne Wahlmöglichkeit“) und damit auch die Definition einer „Gesellschaft eines Mitgliedstaats“ aus Art. 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) entgegen. Fraglich ist u.E., ob eine Verweigerung der Anwendbarkeit der MTR - und folglich des § 43b EStG - , weil die Option nach § 1a KStG eine Wahlmöglichkeit i.S.d. vorstehenden Normen sei, sachgerecht ist. Zum einen hatte die Voraussetzung „ohne Wahlmöglichkeit“ annahmegemäß nicht die für das deutsche Steuerrecht neuartige Option nach § 1a KStG im Sinn, die überdies an zahlreiche Voraussetzungen und Hürden, nicht zuletzt an die 7-jährige Sperrfrist zur buchwertneutralen Rückoption nach § 22 UmwStG, geknüpft ist. Zum anderen ist fraglich, inwieweit durch das Versagen der Anwendbarkeit der MTR bzw. von § 43b EStG deutsches Steuersubstrat gefährdet ist. Die Norm § 43b EStG regelt die Besteuerung grenzüberschreitender Dividendenzahlungen zwischen verbundenen Unternehmen, um durch die Schaffung eines gemeinsamen Steuersystems jede Benachteiligung der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten gegenüber der Zusammenarbeit zwischen Gesellschaften desselben Mitgliedstaats zu beseitigen (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG 2017, § 43B EStG, Rn. 3).

Insbes. soll die MTR sicherstellen, dass Gewinnausschüttungen einer in einem Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft an ihre in einem anderen Mitgliedstaat ansässige Muttergesellschaft steuerlich neutral sind (vgl. EuGH vom 03.04.2008, C-27/07, Banque Fédérative du Crédit Mutuel, Slg 2008, I-2067). Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung/Doppelbelastung hat der Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft nach der MTR von der Erhebung einer Quellensteuer abzusehen und der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft muss die Dividende entweder von der Besteuerung freistellen oder die bei der Tochtergesellschaft erhobene KSt anrechnen (vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG 2017, § 43B EStG, Rn. 3). Zudem werden bereits heute auch Personengesellschaften in der Anlage 2 aufgeführt, die in dem jeweiligen Mitgliedstaat wie eine Kapitalgesellschaft einer KSt unterliegen (BTDrucks. 15/3677, S. 35; Bullinger, IStR 2004, S. 406 [409]; Lindberg in Blümich, § 43b Rz. 23 [2/2019]; vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG 2017, § 43B EStG, Rn. 8).

Nach den vorstehenden Grundsätzen und insbes. dem Sinn und Zweck der Norm, leuchtet eine Ungleichbehandlung einer optierenden Gesellschaft ggü. einer „echten“ Kapitalgesellschaft nicht ein. Die Möglichkeit der Nichterhebung der Kapitalertragsteuer nach § 43b

EStG durch die optierende Personenhandelsgesellschaft als eine inländische Tochtergesellschaft sollte daher nach u.A. überdacht werden, um die Option nicht unnötig zu erschweren. Ggf. könnte ein entsprechender Ausnahmetatbestand (unilaterale Ermöglichung der gleichen Begünstigung, wie bei Kapitalgesellschaften i.S.d. Anlage 2) geregelt werden. Dies erscheint u.E. insbes. vor dem Hintergrund des Verfahrens zur Nichterhebung der Kapitalertragsteuer plausibel; nach § 50d Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 43b Abs. 1 Satz 1 kann von dem Abzug nur abgesehen werden, wenn der inländischen Tochtergesellschaft eine Freistellungsbescheinigung des BZSt vorliegt. Die Freistellung erfordert einen Antrag der Muttergesellschaft als Gläubigerin der Kapitalerträge, der gem. § 50d Abs. 2 Satz 1 EStG nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim BZSt gestellt wird und die Voraussetzungen der Freistellung werden jeweils vom BZSt geprüft. Dabei trägt die Muttergesellschaft die objektive Feststellungslast, da sie die Anwendung einer Befreiungsvorschrift begeht. Wenn alle Voraussetzungen für die Befreiung vom Kapitalertragsteuer-Abzug insoweit erbracht werden können, dass eine doppelte Nichtbesteuerung ausgeschlossen werden kann, sollte nach u.A. die Option als „Wahlmöglichkeit“ diesem verfahrensrechtlichen Vorgehen und der Anwendung von § 43b EStG nicht im Wege stehen.

Alternativ und/oder zusätzlich regen wir an, zumindest (mit Wirkung für die Zukunft) eine Aufnahme der optierenden Gesellschaft in die Anlage 2 an den Steuergesetzgeber zu adressieren (sofern an der Auffassung festgehalten wird, dass ungeachtet der steuerlichen Folgen, die Aufzählung der Anlage 2 abschließend ist und daher nicht auf Gesellschaftsformen analog angewendet werden kann, selbst wenn diese mit den aufgeführten Gesellschaften vergleichbar sind (vgl. BFH-Urteil vom 11.01.2012, I R 25/10)).

***Petitum: Wir regen an, die Qualifikation einer optierenden Gesellschaft als Gesellschaft i.S.d. Anlage 2 Nummer 3 (zu § 43b EStG) oder der Anlage 3 Nummer 1 (zu § 50g EStG) zum EStG der Rechtslage anzupassen.***

### **5.3 Beteiligung an der optierenden Gesellschaft**

Weiter stellt sich u.E. die Frage - insbes. für Zwecke der Anwendung des Schachtelpiviligs nach § 8b KStG - wie genau, d.h. rechtssicher, die Beteiligungshöhe an einer optierenden Gesellschaft ermittelt werden kann.

In Rz. 61 wird lediglich ausgeführt, dass die Beteiligungshöhe nach den festen Kapitalkonten zu ermitteln sei, sofern der Gesellschaftsvertrag entsprechende Regelungen umfasst und diese über die maßgebenden Vermögensrechte entscheiden (insbes. das Gewinnbezugsrecht, aber auch Entnahm- und Auseinandersetzungsrechte). Andernfalls sei das Verhältnis der Kapitalanteile i.S.d. Handelsrechts maßgeblich.

Dabei ist zu beachten, dass die Norm des § 8b Abs. 4 KStG, die als Voraussetzung für die Anwendung von § 8b Abs. 1 KStG erfüllt sein muss, etwa auf den prozentualen Anteil am „Grund- oder Stammkapital“ abstellt. Ebenso die Norm § 9 Nr. 2a GewStG für Zwecke des gewerbesteuerlichen Schachtelprivilegs. Da eine optierende Gesellschaft jedoch nicht über ein „Grund- oder Stammkapital“ verfügt, ist es u.E. unbedingt erforderlich, die Anwendung der Schachtelprivilegien dennoch zu gewährleisten

***Petitum: Im Ansinnen einer rechtssicheren Anwendung für die Steuerpflichtigen sollte eine Nachschärfung der Kriterien zur Bestimmung der Beteiligungshöhe an der optierenden Gesellschaft erfolgen. Außerdem sollte klargestellt werden, dass für sämtliche steuerlichen Normen, die auf ein „Grund- oder Stammkapital“ abstellen, ein solches bei der optierenden Gesellschaft fingiert wird, insbes. dass die Normen § 8b Abs. 1 KStG (unbeachtlich von § 8b Abs. 4 KStG) sowie § 9 Nr. 2a GewStG zur Anwendung kommen.***

## 5.4 Ausschüttungsfiktion und Kapitalkontenregelungen

Nach u.A. sind die Regelungen der Rz. 76 ff. zur Ausschüttungsfiktion der Gewinnanteile und der jeweiligen steuerlichen Behandlung in Abhängigkeit der Kapitalkontenverbuchung nicht uneingeschränkt nachvollziehbar. Wir möchten anregen diesbezüglich noch Klarstellungen bezüglich Vereinfachungen zu treffen.

Die Regelung für fiktiv ausgeschüttete Beträge, die auf Fremdkapitalkonten der jeweiligen Gesellschafter zu verbuchen sind, nämlich dass die spätere Erfüllung der Verbindlichkeit steuerneutral bleibt, halten wir für zutreffend. Die Beträge werden dabei als Verbindlichkeiten qualifiziert und im weiteren Verlauf wird an dieser Qualifikation festgehalten.

Allerdings sollte die Regelung bezüglich fiktiv ausgeschütteter Beträge, die auf einem Eigenkapitalkonto verbucht werden, u.E. angepasst werden. Danach soll der fiktiv ausgeschüttete Betrag unmittelbar nach der fiktiven Ausschüttung als (wieder) eingelagert gelten. Nach u.A. sollte die eine Verbindlichkeit auslösende Ausschüttungsfiktion nicht dazu führen, dass die „fingierte Verbindlichkeit“ in Abhängigkeit der Kapitalkontenverbuchung schlicht wieder als Einlage umqualifiziert wird. Eine derartige Interpretation erscheint sehr künstlich fingiert und dürfte i.R.d. praktischen Anwendung fehleranfällig sein. Vielmehr böte sich u.E. an, entweder festzulegen, dass bei Beträgen, die auf einem Eigenkapitalkonto verbucht werden, keine Ausschüttungsfiktion fingiert wird. D.h. stattdessen eine Ausschüttung der Gewinnanteile erst bei tatsächlicher Ausschüttung angenommen und besteuert wird. Dies hätte die konsistente Folge, dass weder die Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters noch das

steuerliche Einlagekonto der Gesellschaft angepasst werden müssten. Auch müsste bei einer späteren Ausschüttung der als eingelagert geltenden Beträge nicht die Verwendungsreihenfolge nach § 27 KStG beachtet werden. Oder aber man fingiert diese Beträge dauerhaft als Verbindlichkeit und vermeidet damit gleichfalls ein „hin und her“ zwischen Ausschüttung und (Wieder)Einlage mit den vorgenannten praktischen Problemfeldern.

***Petitum: Wir regen an, die Regelungen bezüglich der Ausschüttungsfiktion zu überdenken und insbes. in Erwägung zu ziehen, dass bei Beträgen, die auf einem Eigenkapitalkonto verbucht werden, keine Ausschüttung zu fingieren, sondern – wie bei anderen Kapitalgesellschaften – erst mit Abfluss der Beträge.***

## 5.5 Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Gesellschaft

Da gem. Rz. 56 eine Anerkennung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft ausscheidet, da die formale Voraussetzung der Eintragungspflicht ins Handelsregister des Gewinnabführungsvertrags nicht erfüllt werden könnte, möchten wir eine dahingehende gesetzliche Anpassung anregen.

Nach u.A. – und augenscheinlich auch der Auffassung des BMF – sollte die Stellung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft steuerrechtlich möglich sein. Ein Scheitern an gesellschaftsrechtlichen Grundvoraussetzungen wäre höchst unerfreulich und nach u.A. schwer systematisch sinnvoll zu rechtfertigen sowie seitens der Steuerpflichtigen kaum nachvollziehbar. Zu den gesellschaftsrechtlichen Begebenheiten lässt sich feststellen, dass in der Praxis Gewinnabführungsverträge mit Personengesellschaften zwar kaum vorkommen, da die Eintragung eines Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister weder auf eine ausdrückliche gesetzliche Bestimmung gestützt noch aus einer entsprechenden Anwendung der für eine Satzungsänderung geltenden Vorschrift hergeleitet werden kann (vgl. Schaub, in: Ebenroth/Boujoung/Joost/Strohn, HGB, § 8 Rn.108). Dennoch sind Gewinnabführungsverträge mit einer Personengesellschaft als abhängiges Unternehmen theoretisch möglich, da eine Teilhabe aller Gesellschafter am Gewinn nicht notwendiger Bestandteil des Verbandszwecks der Personengesellschaft sei (vgl. Mülbert, in: MüKo-HGB, KonzernR Rn.316; Ulmer, in: MüKo-BGB, § 705 Rn.149 f.; Andeutung bei BGH NJW 1987, S. 3124 (3125)). Auch in der Beratungspraxis sind Fälle bekannt, in denen die Eintragung eines Gewinnabführungsvertrags mit einer Personengesellschaft in das Handelsregister möglich war. Vor diesem Hintergrund stellen wir uns die Frage, wie künftig rechtssicher und einheitlich gehandelt und beraten werden kann, sollte die Eintragung eines Gewinnabführungsvertrags mit einer Personengesellschaft künftig in einzelnen Registergerichten (doch) möglich sein. Insbes. sollte die sich anschließende

Fragestellung im BMF-Schreiben ergänzt werden, ob Gewinnabführungsverträge mit optierenden Personengesellschaften i.S.d. § 1a KStG, sofern sie in ein Handelsregister eingetragen sind, für Zwecke eines Organisationsverhältnisses i.S.d. § 14 ff KStG anerkannt werden, d.h. die optierende Gesellschaft als Organgesellschaft (doch) anerkannt wird, wenn die formale Voraussetzung der Eintragung ins Handelsregister erfüllt ist.

***Petitum: Es sollte in Erwägung gezogen werden, die Ausführungen hinsichtlich der Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Gesellschaft dahingehend zu ergänzen, dass es u.U. möglich ist, die formale Voraussetzung der Eintragung ins Handelsregister eines Gewinnabführungsvertrages mit einer Personengesellschaft zu erfüllen.***

## 6. Sonderfälle

### 6.1 Umwandlungen während / i.R.d. Option

#### Formwechsel einer optierenden Personenhandelsgesellschaft in eine Körperschaft

Im Hinblick auf die Regelung des § 1a Abs. 4 Satz 7 KStG, die den Fall regelt, dass sich die optierende Gesellschaft nach Ausübung der Option auch zivilrechtlich in eine Körperschaft umwandelt und dabei sicherstellt, dass diese Umwandlung steuerrechtlich wie eine Umwandlung von zwei Körperschaftsteuersubjekten (und nicht als kreuzende Umwandlung) behandelt wird, möchten wir folgende Anmerkung machen, bei der sich praktisch die gleiche Fragestellung ergibt.

#### Formwechsel einer Körperschaft in einer Personenhandelsgesellschaft unter gleichzeitiger Ausübung der Option:

Auch bei einem Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft i.S.d. § 9 UmwStG wäre es wünschenswert, dass die Steuerpflichtigen bereits i.R.d. Formwechsels die Möglichkeit einer Option nach § 1a KStG erhalten. Könnte die Option bereits zu

diesem Zeitpunkt ausgeübt werden, könnte der Formwechsel steuerrechtlich wie eine Umwandlung von zwei Körperschaftsteuersubjekten behandelt werden (Formwechsel von Kapitalgesellschaft in optierende Personengesellschaft). Andernfalls ergäbe sich steuerlich ein Formwechsel in eine Personengesellschaft und eine Behandlung als Kapitalgesellschaft wäre nach Ausübung der Option erst wieder für das folgende Wirtschaftsjahr möglich.

***Petitum: Um die Antragstellung zur Option nach § 1a KStG direkt mit einem Formwechsel nach § 9 UmwStG zu verbinden, sollte in Erwägung gezogen werden, dass - in Fällen in denen die Gesellschaft während des Wirtschaftsjahrs durch Umwandlung i.S.d. Umwandlungsgesetzes neu entsteht - der Antrag auch noch bis zum Ende des laufenden Wirtschaftsjahrs gestellt werden kann.***

Da die optierende Gesellschaft auch für Zwecke des UmwStG wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln ist und bspw. gemäß Rz. 99 die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils in die optierende Gesellschaft ein Vorgang nach § 20 UmwStG darstellen soll, ist i.R.d. § 20 UmwStG die Ausgabe „neuer Anteile“ als Gegenleistung erforderlich. Bedingt durch den Umstand, dass es sich bei der optierenden Gesellschaft aus zivilrechtlicher Sicht weiterhin um eine Personengesellschaft handelt, ist fraglich, wie die Ausgabe der „neuen Anteile“ bei der optierenden Gesellschaft behandelt bzw. abgebildet werden kann, wenn ein bereits vor der Einbringung beteiligter Gesellschafter Vermögen i.S.d. § 20 UmwStG (bspw. einen Teilbetrieb) in die optierende Gesellschaft einbringt. Denn nach der gesellschaftsrechtlichen Auffassung ist es grundsätzlich nicht möglich, mehrere Anteile an einer Personengesellschaft zu halten, d.h. die Beteiligung an einer Personengesellschaft kann nur einheitlich sein<sup>3</sup>.

Insoweit möchten wir eine Klarstellung anregen, dass die für § 24 UmwStG (Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft) bestehenden Grundsätze auf die optierende Gesellschaft analog anzuwenden sind. Denn § 24 UmwStG ist nach herrschender

<sup>3</sup> Vgl. Farwick in StuB 2020 Heft 5, S. 176 - 180, nach dem ein Anteil an einer Mitunternehmerschaft in den Händen eines Gesellschafters unteilbar ist (abgeleitet und in Übereinstimmung mit dem Zivilrecht, vgl. BGH-Urteil v. 20.04.1972, II ZR 143/69 und BGH-Urteil v. 22.05.1989, II ZR 211/88). Im Erbrecht könnte diese Auffassung modifiziert sein: So weit neu erworbene Anteile durch ein Sonderrecht belegt seien, sei denkbar, dass ein und derselbe Gesellschafter doch mehrere Anteile an einer Personengesellschaft hält. In der Literatur werden hierzu unterschiedliche Auffassungen vertreten, ob Sonderrechte und Durchgangserwerbe über das Erbrecht hinaus eine Mehrfachmitgliedschaft begründen können (vgl. Farwick, StuB 2020, Heft 5, S. 176 - 180 m.w.N.); diese Ausnahme soll vorliegend unberücksichtigt bleiben.

Auffassung auch anwendbar, wenn der Einbringende bereits Mitunternehmer war und seinen Mitunternehmeranteil durch die Einbringung eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils weiter aufgestockt wird (vgl. Rn. 24.07 UmwSt-Erlass). Weiter habe nach herrschender Auffassung die Gewährung des Mitunternehmeranteils i.R.d. Einbringung neben einer bereits bestehenden Mitunternehmerstellung nicht zur Folge, dass der Einbringende nunmehr zwei Mitunternehmeranteile hat (vgl. Schmitt/Hörtnagl/Schmitt, 9. Aufl. 2020, UmwStG § 24 Rn. 132 m.w.N.). Vielmehr muss das Kapitalkonto, welches die Beteiligung am Gewinn und Verlust, dem Vermögen und den Stimmrechten repräsentiert, erhöht werden (vgl. BFH-Urteil vom 29.07.2015, IV R 15/14, BStBl. II 2016, S. 593) oder aber auf andere Art und Weise weitere Gesellschaftsrechte gewährt werden (vgl. Rn. 24.07 UmwSt-Erlass).

Für die Option nach § 1a KStG bedeutet dies, dass nach u.A. die Notwendigkeit besteht, die steuerlichen Kapitalkonten gesellschafterbezogen in einer Schattenrechnung fortzuführen.

**Petitum:** Für die Anwendbarkeit von § 20 UmwStG i.R. einer Einbringung von Vermögen i.S.d. § 20 UmwStG durch die Gesellschafter einer optierenden Gesellschaft, regen wir an, dass – ähnlich wie bei § 24 UmwStG (Einbringung von Betriebsvermögen in eine Personengesellschaft) – eine Erhöhung des Kapitalkontos I ausreicht.

In diesem Zusammenhang könnte auch bzgl. § 22 UmwStG klargestellt werden, wie im Fall der Veräußerung der Beteiligung an der optierenden Gesellschaft oder eines der Veräußerung gleichgestellten Vorgangs innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt, die in der Norm des § 22 Abs. 1 UmwStG tatbeständliche geforderten „erhaltenen Anteile“ zu verstehen sind.

Beispiel:

A ist Beteiligter an einer optierenden Gesellschaft. Im Januar 2023 bringt er zu Buchwerten einen Teilbetrieb in die optierende Gesellschaft ein (Fall des § 20 UmwStG). Annahmegemäß (siehe vorstehend) hat sich durch die Einbringung lediglich sein Kapitalkonto I erhöht, neue Anteile erhält er durch die Einbringung nicht. Im Dezember 2023 veräußert er einen Teil seines Anteils an der optierenden Gesellschaft. Fraglich ist, wie für Zwecke des § 22 UmwStG die sperrfristbehafteten „erhaltenen Anteile“ zu verstehen sind.

Lösung:

Die (wertmäßig) erfolgte Erhöhung des Kapitalkontos I des A entspricht den sperrfristbehafteten Anteilen i.S.d. § 22 UmwStG. Fraglich ist, ob der Steuerpflichtige A argumentieren kann, dass er einen „Altanteil“ (Beteiligung vor Einbringung nach § 20 UmwStG) veräußert hat.

**Petitum: Insbes. für Zwecke des § 22 UmwStG und auch darüberhinausgehend, regen wir aus Gründen der Rechtssicherheit weiterführende Ausführungen zu den Kapitalkontenregelungen (gesellschafterbezogene Schattenrechnung über steuerlichen Kapitalkonten) und den Begriffen „erhalten / eingebrachte Anteile“ an.**

## 7. Anregungen an den Steuergesetzgeber

### 7.1 Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs

Gerne möchten wir die vorliegende Stellungnahme nutzen, um anzuregen den persönlichen Anwendungsbereich künftig auf Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) zu erweitern. Hierbei sollte beachtet werden, dass es sich bei der Option nach § 1a KStG um ein Wahlrecht und damit um ein Angebot an den Steuerpflichtigen handelt, das er annehmen kann, aber nicht muss. Insofern halten wir die ursprüngliche Begründung im Regierungsentwurf, dass die beratungsintensive Auseinandersetzung in keinem Verhältnis zu der voraussichtlich nur selten in Anspruch genommenen Optionsausübung für (kleinere) GbR stünde, für nicht nachvollziehbar. Gerade in Anbetracht der sich aus dem Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetzes (MoPeG) ergebenden Bestrebungen die GbR mit eigener Rechtsfähigkeit auszustatten, halten wir eine Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des § 1a KStG um GbR für konsequent. Dass sich die GbR, wie in der Regierungsbegründung angeregt, nur über die ebenso beratungs- und kostenintensive Hürde des Formwechsels in eine der berechtigten Gesellschaftsformen die persönlichen Voraussetzungen für die Option selbst schaffen solle, erscheint für den Steuerrechtsanwender nicht plausibel.

Im Hinblick auf Artikel 54 Abs. 2 AEUV i.V.m. § 1 Abs. 4 UmwStG bleibt überdies festzuhalten, dass auch im internationalen Kontext bereits GbR von den umwandlungsspezifischen Anwendungsregelungen umfasst werden; dies sollte als zusätzliches Argument dienen, die Option nach § 1a KStG auf GbR auszuweiten.

Außerdem regen wir an, auch die Komplementäre von Kommanditgesellschaften auf Aktien (KGaA) in den persönlichen Anwendungsbereich aufzunehmen. Das Gerüst einer KGaA bildet die KG mit einer natürlichen Person als Komplementär. Allerdings treten an die Stelle der Kommanditisten sogenannte Kommanditaktionäre, sodass sie systematisch durch die §§ 278 ff. AktG – auch steuerrechtlich – den Kapitalgesellschaften zugewiesen wird (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Der Gewinnanteil (soweit dieser nicht auf das Grundkapital entfällt) sowie Vergütungen der KGaA an den Komplementär

unterliegen dabei gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG nicht der Körperschaftsteuer auf der Ebene der Gesellschaft, sondern werden dem Komplementär als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 Abs. 1 Nr. 3 EStG zugerechnet.

**Petitum:** *Es sollte in Erwägung gezogen werden, sowohl GbR, als auch den Komplementär einer KGaA eine Option zum Wechsel zur Körperschaftbesteuerung anzubieten.*

## 7.2 Anpassung der Vorschrift § 6 Abs. 5 EStG

Vor dem Hintergrund der in Diskussion stehenden Erleichterung von Übertragungen oder Überführungen von Sonderbetriebsvermögen in Zusammenhang mit der Inanspruchnahme des Optionsmodells, möchten wir weiter anregen, eine Anpassung der Vorschrift des § 6 Abs. 5 EStG in Erwägung zu ziehen. Wir halten es für sinnvoll, eine Vermeidung einer Sperrfristverletzung nach § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 6 EStG bei sämtlichen (buchwertneutralen) Umwandlungen (inkl. Formwechsel i.S.v. § 1a Abs. 2 KStG) in Erwägung zu ziehen. Denn die derzeitige Regelung erscheint insgesamt nicht zielgerichtet, da u.E. zwei steuerneutral mögliche Vorgänge insofern keine Missbrauchsbekämpfungsvorschrift in Form der Sperrfristregelung benötigen. Insofern halten wir auch die Rz. 33 des BMF-Schreibens vom 08.12.2011, IV C 6 -S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, S. 1279 für nachbesserungswürdig bzw. überholt. Eine (steuerneutrale) Umwandlung zu Buchwerten innerhalb der Sperrfrist stellt danach einen sperrfristauslösenden Tatbestand dar, wohingegen keine Sperrfristverletzung vorliegt, wenn innerhalb der Sperrfrist eine weitere unter § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG fallende, zum Buchwert erfolgende Übertragung vorgenommen wird (Rz. 23). Diese Ungleichbehandlung ist in keiner Weise gerechtfertigt.

**Petitum:** *Das Auslösen einer Sperrfristverletzung nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG könnte durch eine gesetzliche Anpassung insgesamt vermieden werden. Diese sollte vorsehen, dass keine Sperrfristverletzung vorliegt, wenn innerhalb der Sperrfrist eine weitere Übertragung zum Buchwert erfolgt. Außerdem könnte § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG dahingehend ergänzt werden, dass Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz, die zum Buchwert erfolgen, keine Sperrfristverletzung auslösen.*

## 7.3 Neufassung der Vorschrift § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG

Gerne möchten wir die vorliegende Stellungnahme nutzen, um anzuregen, eine vollständige Neufassung der Vorschrift des § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG in Erwägung zu ziehen und in allen Fällen von Einbringungen und

Formwechseln (inkl. Formwechsel i.S.v. § 1a Abs. 2 KStG) eine Nachversteuerung über den Realisationstatbestand „Ausschüttung aus dem Einlagekonto“ sicherzustellen. Diese Neufassung müsste sodann noch um den alternativen Realisationstatbestand „Veräußerung/Auflösung der Kapitalgesellschaft bzw. optierten Personengesellschaft“ ergänzt werden.

Dadurch könnte die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG infolge des KöMoG mit einer Nachbesserung verbunden werden. Auch würde sich der Wechsel hin zur „Einlagekontobesteuerung“ sehr gut in den Gesamtkontext der Änderungen, die durch das KöMoG eingeführt wurden, einfügen (sog. Einlagelösung bei Organisationen i.S.v. §§ 14 ff. KStG).

**Petitum:** *Wir möchten eine gesetzliche Anpassung des Nachversteuerungstatbestands § 34a Abs. 6 Nr. 2 KStG anregen. Diese könnte vorsehen, dass in den Fällen der Einbringung eines Betriebs oder Mitunternehmeranteils in eine Kapitalgesellschaft oder eine Genossenschaft, in den Fällen des Formwechsels einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft sowie in den Fällen des Formwechsels nach § 1a Abs. 2 KStG erst in den Zeitpunkten der Ausschüttung aus den Einlagekonten der aufnehmenden Gesellschaften eine Nachversteuerung vorzunehmen ist. Außerdem müsste gesetzlich verankert werden, dass eine Nachversteuerung auch durchzuführen ist, wenn die aufnehmende Gesellschaft veräußert oder aufgelöst wird.*

## 7.4 Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Gesellschaft

Gemäß Rz. 56 scheide eine Anerkennung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft aus, da die formale Voraussetzung der Eintragungspflicht ins Handelsregister des Gewinnabführungsvertrages nicht erfüllt werden könne.

In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass sich nunmehr erneut eine gesetzgeberische Klarstellung anbieten würde, dass im Rahmen des § 17 KStG (andere Kapitalgesellschaften als Organgesellschaft), in dessen Anwendungsbereich man sich für die optierende Gesellschaft befinden müsste, auch eine schuldrechtlich wirksame Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns für die erfolgreiche Begründung einer Organgesellschaft ausreicht. Denn auch, wenn dies bereits jetzt wegen des fehlenden Verweises auf die §§ 291 ff. AktG in § 17 KStG u.E. argumentierbar wäre, sind schuldrechtliche Vereinbarungen in der Praxis von der Finanzverwaltung bislang nicht anerkannt. Auch im Hinblick auf Tochtergesellschaften mit Ansässigkeit in einem anderen EU-/EWR-Staat könnte so das in der Praxis häufig auftretende Problem, dass mangels Existenz des Rechtsinstituts des Gewinnabführungsvertrags (mit Ausnahme von Österreich, Portugal, Kroatien und

Slowenien; vgl. Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, KStG, § 14 Rz. 315) kein zivilrechtlich wirksamer Gewinnabführungsvertrag i.S.d. §§ 291 ff. AktG abgeschlossen werden kann, behoben werden. Auch wenn es dann in einem nächsten Schritt noch die Frage zu klären gilt, nach welchen Regeln der S. 1309 abzuführende Gewinn für eine ausländische Organgesellschaft zu berechnen ist (vgl. Lenski/Steinberg, GewStG 1995, § 2 GewStG, Rz. 3652, m.w.N.).

*Petitum: Um es einer i.S.v. § 1a KStG optierten Gesellschaft zu ermöglichen, die Stellung einer Organgesellschaft i.R. eines Organschaftsverhältnisses nach den §§ 14 ff. KStG einzunehmen, sollte eine dahingehende Anpassung des Gesellschaftsrechts in Erwägung gezogen werden. Außerdem möchten wir anregen, dass i.R.d. § 17 KStG auch eine schuldrechtlich wirksame Verpflichtung zur Abführung des ganzen Gewinns für die erfolgreiche Begründung einer Organschaft ausreicht.*

## EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über [ey.com/privacy](http://ey.com/privacy) verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter [ey.com](http://ey.com).

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2021 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

---

Verfasser  
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird – auch seitens der jeweiligen Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.



Ernst & Young GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Flughafenstraße 61  
70629 Stuttgart  
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>