

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

ZENTRALVERBAND DES
DEUTSCHEN HANDWERKS E. V.
Mohrenstr. 20/21
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.
Burgstr. 28
10178 Berlin

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND (HDE)
DER EINZELHANDEL E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

BUNDESVERBAND DER DEUTSCHEN
INDUSTRIE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.
Breite Str. 29
10178 Berlin

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.
Wilhelmstr. 43/43G
10117 Berlin

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN
E. V.
Am Weidendamm 1A
10117 Berlin

20. Oktober 2021

Bundesministerium der Finanzen
10117 Berlin

Per E-Mail:

**Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur
Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG)**

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir bedanken uns für die Übersendung des Entwurfs eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG) vom 30. September 2021 und die Möglichkeit zur Stellungnahme, die wir gerne wahrnehmen.

Zu begrüßen ist ausdrücklich, dass die Finanzverwaltung so zeitnah nach Verabschiedung des Gesetzes den Entwurf eines BMF-Schreibens vorlegt, das den Unternehmen ermöglicht, noch vor Ablauf der ersten Antragsfrist von Ende November (und in Kenntnis der Auffassung der Finanzverwaltung) sachgerecht zu entscheiden, ob sie von der Option Gebrauch machen.

In der anliegenden Stellungnahme haben wir konkrete Einzelfragen herausgearbeitet und wären Ihnen dankbar, wenn Sie diese vor der Veröffentlichung des BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung mit aufnehmen würden.

Zur Rechtssicherheit im Umgang mit der neuen Regelung des § 1a KStG sollte die Finanzverwaltung zudem den Unternehmen zeitnah und verbindlich die Wirksamkeit der Option bestätigen. Sonst laufen die Unternehmen Gefahr, zum Teil erst Jahre später im Rahmen einer Betriebsprüfung die verbindliche Rechtsansicht der Finanzbehörde zu erlangen. Sehr aufwändig müssten dann z. B. die Anmeldungen und Abführungen zur Kapitalertragsteuer rückabgewickelt werden; ebenso die Steuerveranlagungen der optierenden Gesellschaft sowie ihrer Gesellschafter.

Darüber hinaus möchten wir noch einmal unsere bereits im Gesetzgebungsverfahren vorgetragenen Anmerkungen zum Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz in Erinnerung bringen und aus Sicht der Wirtschaft die Notwendigkeit eines Gesetzgebungsverfahrens unterstreichen, um die erkannten Verbesserungsmöglichkeiten umzusetzen. Anderenfalls besteht die Gefahr, dass aufgrund der sich im Entwurf des BMF-Schreibens dargestellten Auslegungsergebnisse aus Sicht vieler Unternehmen deutliche Hürden der Anwendung des § 1a KStG ergeben und somit die Gefahr besteht, dass § 1a KStG eine so geringe tatsächliche Anwendung erfährt wie § 34a EStG (Antwort vom 6. Dezember 2018 auf die kleine Anfrage der FDP-Bundestagsfraktion, BT-Drucksache 19/6308, Antwort auf Frage 22). Hierzu zählen insbesondere die Anwendung des § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG, die Pflicht zur Einbringung funktionalen Sonderbetriebsvermögens sowie der Wegfall von Ergänzungsbilanzen.

Darüber hinaus besteht unverändert die Notwendigkeit einer praxisgerechten Ausgestaltung der Thesaurierungsbegünstigung im Sinne des § 34a EStG, die unseres Erachtens zeitnah in einem weiteren Gesetz zur Unternehmensbesteuerung umgesetzt werden muss.

Zudem möchten wir darauf hinweisen, dass das im August verkündete Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts erhebliche Auswirkungen auf das Optionsmodell haben wird. Wir wären Ihnen deshalb dankbar, wenn Sie diese Auswirkungen bereits in das geplante Anwendungsschreiben einfließen lassen könnten.

Ungeachtet dessen wäre es für alle Beteiligten sehr hilfreich, wenn die finale Fassung des BMF-Schreibens so schnell wie möglich veröffentlicht werden könnte, damit sein Inhalt noch in die Entscheidung über die Wahrnehmung des Optionsrechts einfließen kann, die bis spätestens Ende November getroffen werden muss.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

DEUTSCHER INDUSTRIE- UND
HANDELSKAMMERTAG E. V.

Dr. Rainer Kambeck

BUNDESVERBAND
DER DEUTSCHEN INDUSTRIE E. V.

Dr. Monika Wünnemann

ZENTRALVERBAND DES DEUTSCHEN
HANDWERKS E. V.

Carsten Rothbart

BUNDESVEREINIGUNG DER DEUTSCHEN
ARBEITGEBERVERBÄNDE E. V.

Renate Hornung-Draus

BUNDESVERBAND DEUTSCHER
BANKEN E. V.

Joachim Dahm Yokab Thomsen

GESAMTVERBAND DER DEUTSCHEN
VERSICHERUNGSWIRTSCHAFT E. V.

Dr. Volker Landwehr Dr. Lutz Weber

HANDELSVERBAND DEUTSCHLAND
(HDE) E.V.

Ralph Brügelmann

BUNDESVERBAND GROSSHANDEL,
AUSSENHANDEL, DIENSTLEISTUNGEN E. V.

Michael Alber

Das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts soll am 1. Januar 2022 in Kraft treten. Mit dem Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung vom 30. September 2021 hat das BMF zu wesentlichen Anwendungsfragen Stellung genommen. Es sind aber einige weitere Anwendungsfragen offen, die im Rahmen des BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung geklärt werden sollten. Wir wären Ihnen insoweit dankbar, wenn Sie die nachfolgenden Anmerkungen bei der Erstellung des Anwendungsschreibens zum KöMoG berücksichtigen könnten.

1. Konkretisierung einzelner Randziffern des vorliegenden Entwurfs eines BMF-Schreibens

Zu Randziffer 2

Nach dem Gesetzeswortlaut können Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften die Option zur Körperschaftsbesteuerung ausüben. Das Gesetz differenziert nicht zwischen Mitunternehmerschaften und rein vermögensverwaltenden Personengesellschaften. In der Literatur wird als Zweifelsfrage aufgeworfen, ob auch vermögensverwaltenden Personengesellschaften von § 1a KStG erfasst werden. Der Entwurf des BMF-Schreibens geht erkennbar davon aus (vgl. z. B. Rz. 30).

Petitum:

In Rz. 2 sollte u. E. „klarstellend“ ausgeführt werden, dass auch rein vermögensverwaltende Personengesellschaften vom Anwendungsbereich des § 1a KStG mit umfasst sind.

Zu Randziffer 6

Nach Rz. 6 des Entwurfs des BMF-Schreibens ist das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen für die Option zur Körperschaftsbesteuerung auf Anforderung für jedes Jahr „bei Abgabe“ der Körperschaftsteuererklärung von der optierenden Gesellschaft nachzuweisen. In § 1a KStG ist eine Frist für die Nachweiserbringung nicht geregelt. Nach unserem Verständnis steht die im Entwurf des BMF-Schreibens gewählte Formulierung einer Nachweiserbringung nach Abgabe der Körperschaftsteuererklärung nicht entgegen, insb. wenn die Aufforderung durch das Finanzamt erst nach der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung ergeht. Gleichwohl ist diese Formulierung nicht eindeutig.

Im Grundsatz ist es nachvollziehbar, dass die Nachweisführung bereits „bei“ Abgabe der Körperschaftsteuererklärung (nach entsprechender Aufforderung durch das zuständige Finanz-

amt) geführt werden soll. Mangels einer gesetzlichen Regelung gelten u. E. aber die allgemeinen Grundsätze für die Frist zur Nachweiserbringung. Der Nachweis über das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen sollte daher bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung möglich sein. Die Formulierung „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“ im Sinne einer Ausschlussfrist ist u. E. gesetzlich nicht gedeckt.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass der Nachweis über das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen noch bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung möglich ist.

Zu Randziffer 7

- a) In Rz. 7 des Entwurfs des BMF-Schreibens wird die Nachweiserbringung für Fälle geregelt, in denen die optierende Gesellschaft keine Körperschaftsteuererklärung abgeben muss, weil sie nur einem abgeltenden Steuerabzug unterliegende inländische Einkünfte erzielt. Die Nachweiserbringung hat „mit“ der Stellung des Antrags auf Entlastung vom Steuerabzug zu erfolgen. In § 1a KStG ist eine Frist für die Nachweiserbringung nicht geregelt.

Im Grundsatz ist es nachvollziehbar, dass die Nachweisführung bereits „mit“ der Antragstellung geführt werden soll. Mangels einer gesetzlichen Regelung gelten u. E. aber die allgemeinen Grundsätze für die Frist zur Nachweiserbringung. Es wäre wünschenswert, wenn die Nachweiserbringung auch noch nach der Stellung des Antrags auf Entlastung vom Steuerabzug möglich wäre (z. B. bis zur Entscheidung über die Entlastung oder entsprechend der Grundsätze des § 50c EStG). Die Formulierung „mit der Stellung des Antrags“ im Sinne einer Ausschlussfrist ist u. E. nicht gesetzlich gedeckt.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, dass die Nachweiserbringung auch noch nach der Stellung des Antrags auf Entlastung vom Steuerabzug möglich ist (z. B. bis zur Entscheidung über die Entlastung oder entsprechend der Grundsätze des § 50c EStG).

- b) Die Regelung erfasst nicht explizit optierende ausländische Gesellschaften ohne inländische Einkünfte (Outbound-Strukturen), die mangels beschränkter Körperschaftsteuerpflicht nach Optionsausübung keine Körperschaftsteuererklärung abgeben müssen.

Petition:

Für optierende Gesellschaften, die keine inländischen Einkünfte erzielen, wäre eine Regelung zur Nachweisführung wünschenswert.

Zu Randziffer 12

In Rz. 12 des Entwurfs des BMF-Schreibens wird auch auf zivilrechtliche Anforderungen an die Zustimmung der Gesellschafter zur Optionsausübung eingegangen. Der Umwandlungsbeschluss nach § 217 Abs. 1 UmwG muss gemäß § 193 Abs. 1 UmwG in einer Versammlung der Anteilhaber gefasst werden. Im Wortlaut von § 217 Abs. 1 UmwG findet dies, anders als die notarielle Beurkundung, die sich nur aus § 193 Abs. 3 UmwG ergibt, auch seinen Niederschlag, weil dort von „nicht anwesenden“ Gesellschaftern und von „erschiedenen“ Gesellschaftern die Rede ist.

Petition:

U. E. wäre es wünschenswert, dass für einen wirksamen Beschluss der Gesellschafter nach § 1a KStG auch ein Beschluss im schriftlichen Verfahren ausreichend ist.

Zu Randziffer 17

Nach Rz. 17 des Entwurfs des BMF-Schreibens ist die Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum im Zusammenhang mit dem Optionsantrag nach § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG nur im Einvernehmen mit der zuständigen Finanzbehörde wirksam. Unseres Erachtens erstreckt sich der persönliche Anwendungsbereich des § 4a Absatz Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG nur auf unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige. Ausländische Gesellschaften ohne inländische Einkünfte (Outbound-Strukturen) werden hingegen nicht erfasst.

Petition:

Rz. 17 sollte explizit beschränkt werden auf optierende Gesellschaften, die nach Optionsausübung unbeschränkt oder beschränkt Körperschaftsteuerpflichtig sind. Andere ausländische Gesellschaften können ihr Wirtschaftsjahr auch ohne Einvernehmen der zuständigen Finanzbehörde wirksam umstellen.

Zu Randziffer 18

Das Anwendungsschreiben stellt in Rz. 18 fest, dass der Optionsantrag nicht vor Gründung der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft gestellt werden kann, da er von dieser gemäß § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG zu stellen ist. Da er aufgrund der fehlenden Eintragung ins Partnerschafts- (§ 7 Abs. 1 PartGG) oder Handelsregister (§ 105 Abs. 2 HGB) auch nicht in derselben logischen Sekunde der Gründung selbst gestellt werden kann, ist die Option für das erste (Rumpf-) Wirtschaftsjahr laut Anwendungsschreiben ausgeschlossen. Dieser Ausschluss trifft vor allem Start-ups, für die das Optionsmodell bereits zum Gründungszeitpunkt von Interesse sein wird, wenn sie die zivilrechtlichen Vorteile einer Personengesellschaft nutzen, sich jedoch steuerlich wie eine Kapitalgesellschaft aufstellen möchten. Durch ein Versagen der Option zum Gründungszeitpunkt hemmt man jedoch gerade die jungen, innovativen Unternehmen, die eine Unterstützung zu Anfang benötigen, um später den Wirtschaftsstandort Deutschland voranzutreiben. Zudem wird die Steuerrechtssituation durch eine unterschiedliche Behandlung der Gesellschaft am Anfang unnötig verkompliziert.

Petition:

Die Option sollte auch für das erste (Rumpf-)Geschäftsjahr einer Gesellschaft beantragt werden können.

Zu Randziffer 21

Nach Rz. 21 des Entwurfs des BMF-Schreibens erfolgt grds. keine gesonderte Mitteilung, dass die Finanzbehörde von einem wirksamen Antrag ausgeht. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre eine explizite Mitteilung der zuständigen Finanzbehörde auch im Fall eines wirksamen Antrags wünschenswert. Um den Grad der Rechtssicherheit weiter zu erhöhen, wäre mit Blick auf die weitreichenden Folgen der Optionsausübung eine nicht bloß summarische Prüfung der gesetzlichen Antragsvoraussetzungen durch die zuständige Finanzbehörde wünschenswert, sondern z. B. eine gesonderte Feststellung. Andernfalls könnten vergleichbare Situationen wie bei der umsatzsteuerlichen Organschaft entstehen, in denen oftmals erst Jahre später im Rahmen einer Außenprüfung das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft entgegen der bisherigen Einordnung bejaht oder verneint wird. Ein besonderes Bedürfnis an einer solchen Wirksamkeitsprüfung besteht auch wegen der kurzen Fristen des § 1a KStG – Antragstellung spätestens einen Monat vor Beginn der Option.

Petitum:

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte eine explizite Mitteilung des Ergebnisses einer Wirksamkeitsprüfung der zuständigen Finanzbehörde auch im Fall eines wirksamen Antrags erfolgen, z. B. in Form einer gesonderten Feststellung bzw. sollte die Erteilung der KSt-Nummer als Verwaltungsakt zur Anerkennung der Optionsausübung ausgestaltet werden.

Zu Randziffer 32

- a) Nach Rz. 32 des Entwurfes des BMF-Schreibens soll das Bewertungswahlrecht des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht greifen, wenn funktional wesentliche Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters nicht bis zum fiktiven Einbringungszeitpunkt auf die Mitunternehmerschaft übertragen wurden. Diese Rechtsfolge ergibt sich u. E. nicht zwingend aus der Fiktion des Formwechsels nach § 1a Abs. 2 KStG. Die Reichweite und vor allem die Voraussetzungen einer gesetzlichen Fiktion sollten sich am Sinn und Zweck derselben orientieren. § 1a KStG soll eine Besteuerung nach dem KStG ermöglichen, ohne dass eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft mit all ihren zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Folgen erfolgen müsste. Insbesondere sollte in die Auslegung der Sinn und Zweck des Erfordernisses der Einbringung wesentlicher Betriebsgrundlagen für die Anwendung des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG mit einbezogen werden. Mit dem Erfordernis soll die Besteuerung der stillen Reserven und das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland sichergestellt werden. Eine fortgeltende Steuerverstrickung dieser Vermögensgegenstände lässt sich jedoch auch z. B. durch eine analoge Anwendung der Regelungen zur Betriebsaufspaltung oder aber durch ein „Restbetriebsvermögen“, wie es der Vorschlag des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) enthält, sicherstellen.

Petitum:

Es sollte für das Bewertungswahlrecht des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf das Erfordernis der Einbringung des funktional wesentlichen Betriebsvermögens verzichtet werden.

- b) Der Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts soll nach Rz. 32 des Entwurfes des BMF-Schreibens ausgeschlossen sein, wenn eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage in Form einer Beteiligung eines Mitunternehmers an der Komplementärgesellschaft, deren Tätigkeit auf die Geschäftsführungsfunktion bei der optierenden Personengesellschaft in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft beschränkt ist, nicht eingebracht wird. Bei einem zivilrechtlichen Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft stellt die Beteiligung an einer solchen Komplementärgesellschaft hingegen keine

funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar (vgl. BFH-Urteil vom 16. Dezember 2009, I R 97/08, BStBl. II 2010, S. 808; OFD NRW vom 21.06. Juni 2016). Im Fall des fiktiven Formwechsels nach § 1a KStG erfüllt die Komplementärgesellschaft zwar zivilrechtlich weiterhin ihre Funktion, da die optierende Gesellschaft zivilrechtlich als Kommanditgesellschaft bestehen bleibt. Zudem wäre es zur Vermeidung des Entstehens einer Einheits-KG wünschenswert, wenn aus Sicht der Finanzverwaltung auf die Übertragung der Anteile an der Komplementärgesellschaft auf die optierende Gesellschaft – ggf. aus Billigkeitsgründen – verzichtet werden könnte.

Petitur:

Die Beteiligung des Mitunternehmers an der Komplementärgesellschaft sollte nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sinne der Rz. 32 zählen.

Zu Randziffer 35

Werden die einem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung nicht auf die Mitunternehmerschaft übertragen, sondern in ein anderes Betriebsvermögen übertragen oder überführt, ist nach den Ausführungen in Rz. 35 des Entwurfs zu prüfen, ob infolge der Gesamtplanrechtsprechung die Voraussetzungen für die Anwendung von § 20 UmwStG vorliegen oder nicht (Rz. 20.07 UmwStE). Der Bundesfinanzhof hat allerdings mittlerweile in unterschiedlichen Verfahren im Zusammenhang mit § 6 Abs. 3 EStG und §§ 20 ff. UmwStG eine Anwendung des Gesamtplangedankens abgelehnt (vgl. beispielsweise BFH-Urteil vom 16. Dezember 2015, IV R 8/12, BStBl. 2017 II S. 766) und folgt vielmehr einer streng stichtagsbezogenen Sichtweise.

Petitur:

Es sollte insoweit klargestellt werden, wann eine für die Anwendung von § 20 UmwStG schädliche Übertragung oder Überführung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen nach Ansicht der Finanzverwaltung in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option vorliegt.

Zu Randziffer 39

Rz. 39 des Entwurfs des BMF-Schreibens ist zu entnehmen, dass etwaige Ergänzungsbilanzen der Mitunternehmer mit Beginn der Option wegfallen sollen. Auch dieses Ergebnis lässt sich nicht eindeutig aus dem Gesetzeswortlaut des lediglich fiktiven Formwechsels ableiten. Wesen der Option nach § 1a EStG ist die Möglichkeit der Rückoption. Diese wird jedoch durch den endgültigen Wegfall von etwaigen Ergänzungsbilanzen erschwert, wenn nicht sogar in den betreffenden Fällen konterkariert. Denn es wären zum Teil aufwändige gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen im Vorfeld der Option nötig. Durch den Wegfall von Ergänzungsbilanzen wird steuerliches Abschreibungspotential, das bisher lediglich den Mitunternehmern zustand, auf die sich die Ergänzungsbilanzen bezogen, auf sämtliche Mitunternehmer verteilt. Somit ergibt sich für die Zukunft eine Verringerung der Steuerbelastung der übrigen Mitunternehmer, die gesellschaftsrechtlich im Vorfeld ausgeglichen werden müsste. Die Ergebnisse der Ergänzungsbilanzen sollten u. E. stattdessen fortgeführt und z. B. im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung nach § 60 EStDV berücksichtigt werden.

Petition:

Auf den Wegfall von Ergänzungsbilanzen sollte verzichtet werden. Möglich wäre stattdessen eine Berücksichtigung der Ergänzungsbilanzen im Wege des § 60 EStDV.

Zu Randnummer 41

Laut Satz 1 des Entwurfes soll als Einbringungszeitpunkt das Ende des Wirtschaftsjahres gelten, das dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen „Ausübung“ der Option zur Körperschaftsteuerbesteuerung unmittelbar vorangeht. Hier könnte die Verwendung des Begriffs „Ausübung“ zu Missverständnissen führen, weil darunter auch das Wirtschaftsjahr der „Beantragung“ der Option verstanden werden könnte, was der Rechtslage nach § 1a Abs. 2 Satz 3 i. V. m. Abs. 1 Satz 2 KStG nicht entsprechen würde.

Petition:

In Rz. 41 Satz 1 sollte statt von „Ausübung“ besser von „Beginn“ der Option gesprochen werden.

Zu Randziffer 45

Nach Rz. 45 des Entwurfes des BMF-Schreibens soll in nicht abschließender Aufzählung durch die Option eine Verletzung mehrerer steuerlicher Sperrfristen ausgelöst werden. Diese Rechtsfolgen ergeben sich u. E. ebenfalls nicht zwingend aus der Fiktion des Formwechsels nach § 1a Abs. 2 KStG. Die Reichweite und vor allem die Voraussetzungen einer gesetzlichen Fiktion messen sich am Sinn und Zweck derselben. § 1a KStG soll eine Besteuerung nach dem KStG ermöglichen, ohne dass eine Umwandlung in eine Kapitalgesellschaft mit all ihren zivilrechtlichen und steuerrechtlichen Folgen erfolgen müsste. Die Postulierung von Sperrfristen gerade im Zusammenspiel mit dem Erfordernis der vorherigen Einbringung von wesentlichen Betriebsgrundlagen stellt jedoch eine derart hohe Hürde der Optionsausübung dar, dass der Sinn und Zweck der fiktiven Umwandlung, der Option, ins Leere zu laufen droht. Das Beispiel zu Rz. 45 verdeutlicht dieses vom Gesetzgeber u. E. nicht beabsichtigte Ergebnis sehr deutlich: Will man einerseits das Erfordernis der Einbringung der wesentlichen Betriebsgrundlagen erfüllen, läuft man andererseits Gefahr, Sperrfristen zu verletzen. Vielmehr sollte die Anwendung von steuerlichen Sperrfristen anhand des Zwecks der jeweiligen Sperrfrist geprüft werden. Diese besteht in der Regel in der weiteren Steuerverstrickung von Betriebsvermögen. Da tatsächlich keine zivilrechtliche Umwandlung der Personengesellschaft erfolgt, kann auch auf andere Weise eine Steuerverstrickung sichergestellt werden.

Die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG soll darüber hinaus verhindern, dass die stillen Reserven in den übertragenen Wirtschaftsgütern mittelbar realisiert werden, in dem die Anteile an der Kapitalgesellschaft begünstigt veräußert werden. Genau dann greift jedoch auch die Sperrfrist des § 22 Abs. 1 UmwStG, der zu einer nachträglichen (ggf. anteiligen) Besteuerung der stillen Reserven der Personengesellschaft im Zeitpunkt des (fiktiven) Formwechsels führt. Diese Frist beträgt sieben Jahre ab dem (fiktiven) Formwechsel und läuft deshalb im Normalfall länger, mindestens jedoch genau so lange wie die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG. § 22 UmwStG schützt hier passgenau vor missbräuchlichen Gestaltungen, so dass insofern kein Bedarf mehr für die Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG besteht. § 1a KStG i. V. m. § 22 UmwStG sollte als speziellere und auch passgenauere Vorschrift Vorrang vor § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG eingeräumt werden und diesen insoweit verdrängen.

Auch Weiss/Brühl (in DStR 2019, S. 1065 ff) und Ortman-Babel/Bolik/Wernicke (in SteuK 2011, S. 335 ff) sehen schon beim tatsächlichen Formwechsel vor dem Hintergrund der Missbrauchsregelung des § 22 UmwStG keinen Bedarf für die Anwendung der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG und sprechen sich dementsprechend für die alleinige Anwendung der spezielleren und passgenaueren Regelung des UmwStG aus. Dies gilt erst recht für die fiktive Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG, um im Hinblick auf das Ziel des Gesetzgebers,

nämlich durch die Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsteuer eine rechtsformneutrale Besteuerung zu ermöglichen, keine unnötigen Hürden aufzubauen.

Petition:

Auf eine Sperrfristverletzung allein durch die Option sollte verzichtet werden; zumindest aber sollten die Folgen vor dem Hintergrund des Zwecks der Option überdacht und im Ergebnis deutlich reduziert werden.

Zu Randziffer 47

Nach Rz. 47 des Entwurfes des BMF-Schreibens soll ein vortragsfähiger Gewerbeverlust (Fehlbetrag nach § 10a GewStG) der optierenden Personengesellschaft infolge der Optionsausübung untergehen. Dies soll auch für den Zinsvortrag und einen EBITDA-Vortrag (§ 20 Absatz 9 UmwStG) sowie für Verluste nach § 15a und § 15b EStG gelten. Auch diese Rechtsfolge ist u. E. nicht zwingend – wir verweisen auf unsere Ausführungen zu Rz. 32.

Petition:

Auf den Wegfall des gewerbesteuerlichen Verlustvortrages, des Zinsvortrages, des EBITDA-Vortrages sowie der Verluste nach §§ 15a und 15b EStG sollte verzichtet werden.

Zu Randziffer 52

Laut Rz. 52 des Entwurfs des Anwendungsschreibens soll die Mutter-Tochter-Richtlinie für eine optierende Gesellschaft nicht anwendbar sein, da diese keine Gesellschaft i. S. d. Anlage 2 Nummer 3 zum EStG (zu § 43b EStG) bzw. Art. 2 Buchst. A (iii) der Richtlinie Nr. 2011/96/EU (Mutter-Tochter-Richtlinie) ist. Grund dafür ist die Wahlmöglichkeit zur Körperschaftsteuer, die entsprechend versagt wird. Auch diese Inkongruenz der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und optierenden Gesellschaften reduziert die vom Gesetzgeber angestrebte gleichlaufende Besteuerung, sodass hierbei ebenfalls dringender Nachbesserungsbedarf besteht.

Petition:

Die Mutter-Tochter-Richtlinie sollte auch für optierende Gesellschaften zur Anwendung kommen.

Zu Randziffer 55

- a) Nach Rz. 55 des Entwurfs des BMF-Schreibens kann eine optierende Gesellschaft Organträgerin sein. Eine bereits bestehende Organschaft werde fortgeführt.

Petition:

U. E. ist dieser Auffassung zuzustimmen. Es sollte jedoch klargestellt werden, dass eine neue fünfjährige Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags nicht erforderlich ist und die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft ununterbrochen zum übernehmenden Rechtsträger fortbesteht.

- b) Eine optierende Gesellschaft kann vor Ausübung der Option bereits Organträgerin sein. Laut Rz. 24 soll als Folge der Optionsausübung ein Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang fingiert werden mit Verweis auf Rz. 00.02 UmwStE. Zudem sollen die Rz. 25.01 i. V. m. Rz. 20.01-23.21 UmwStE für entsprechend anwendbar erklärt werden (Rz. 25 des BMF-Schreiben-EntwurfsEntwurfs). In Rz. Org.10 i. V. m. Org.05 UmwStE wird geregelt, wie organschaftliche Ausgleichsposten bei einem zivilrechtlichen Formwechsel des Organträgers zu behandeln sind. Im Entwurf des BMF-Schreibens wird auf die Auswirkungen der Optionsausübung auf organschaftliche Ausgleichsposten bei der optierenden Gesellschaft nicht eingegangen.

Petition:

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollten auch die RnRz. Org.10 i. V. m. Org.05 UmwStE für organschaftliche Ausgleichsposten bei der optierenden Gesellschaft für entsprechend anwendbar erklärt werden.

- c) Die optierende Gesellschaft wird gem. § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG wie eine Kapitalgesellschaft behandelt und kann daher Organträgerin sein. Daher kommt es bei einer optierenden Organträgerin – anders als bei einer nicht optierenden Organträger-Personengesellschaft – nicht auf eine originär gewerbliche Tätigkeit an.

Petition:

Um Rechtsunsicherheiten auszuschließen, sollte klargestellt werden, dass es bei einer optierenden Organträgerin nicht auf eine originär gewerbliche Tätigkeit ankommt.

Zu Randziffer 56

Nach den Regelungen des § 1a KStG war es fraglich, ob sich eine optierende Personengesellschaft als Organgesellschaft wirksam zur Gewinnabführung im Sinne des § 17 Abs. 1 KStG durch den Abschluss eines EAV im Sinne des § 291 AktG verpflichten kann. Da optierende Personenunternehmen trotz steuerrechtlicher Fiktion aus Sicht des Zivilrechts jedoch nach wie vor Personalgesellschaften sind, sollte eine analoge Anwendung ausscheiden. Insofern stellt sich die Frage nach einem fiktiven Gewinnabführungsvertrag allein für steuerliche Zwecke. Das Anwendungsschreiben verneint die Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Gesellschaft jedoch und verweist dabei vor allem auf die eintragungspflichtige Form und den organisationsrechtlichen Charakter des Gewinnabführungsvertrags. Problematisch sei, dass nach dem deutschen Gesellschaftsrecht keine Eintragungspflicht für Personengesellschaften in das Handelsregister besteht und auch Gesellschaftsverträge und entsprechende Vertragsänderungen nicht zu den eintragungspflichtigen Tatbeständen i. S. d. §§ 106, 162 HGB oder § 4 PartGG gehören.

Dabei ist jedoch auch die Eintragung des Gewinnabführungsvertrags bei Kapitalgesellschaften nicht im Steuerrecht selbst verankert. Bei einer nicht nach §§ 319 bis 327 AktG eingegliederten Aktiengesellschaft wird gemäß § 294 Abs. 2 AktG ein Gewinnabführungsvertrag erst wirksam, wenn sein Bestehen in das Handelsregister des Sitzes der abhängigen Aktiengesellschaft eingetragen worden ist (konstitutive Wirkung der Eintragung). Auch bei der GmbH wird gemäß Rechtsprechung (vgl. BGH vom 30. Januar 1992, II ZB 15/91) ein Gewinnabführungsvertrag erst mit Eintragung in das Handelsregister der abhängigen GmbH wirksam.

§ 14 KStG knüpft an die zivilrechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags an (§ 14 Abs. 2 KStG). Das Erfordernis der Eintragung in das Handelsregister ergibt sich dabei aus dem Handelsrecht und nicht aus dem Steuerrecht. Dementsprechend stellen auch die KStR (R 14.5 Abs. 1) fest, dass bei einer eingegliederten AG oder KGaA, bei der das AktG keine Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister verlangt, die Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags eintritt, sobald er in Schriftform abgeschlossen ist.

Eine optierte Personenhandelsgesellschaft ist für Zwecke der Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln. Damit finden u. a. grundsätzlich alle Regelungen des Körperschaftsteuergesetzes Anwendungen, die auf Kapitalgesellschaften Bezug nehmen. Lediglich Regelungen, die nur für bestimmte, ausdrücklich bezeichnete Kapitalgesellschaften gelten, finden auf die optierende Gesellschaft keine Anwendung (vgl. Gesetzesbegründung, Bundesrats-

drucksache 244/21). § 14 KStG nimmt zwar nur auf bestimmte, konkret genannte Kapitalgesellschaften Bezug, aber § 17 KStG regelt eine entsprechende Anwendung der §§ 14 bis 16 KStG für andere als die in § 14 Abs. 1 KStG bezeichnete Kapitalgesellschaften. Zu diesen anderen Kapitalgesellschaften gehören folglich für die Anwendung der Regel zur körperschaftsteuerlichen Organschaft auch optierte Gesellschaften (vgl. auch Bochmann/Bron: NZG 2021, S. 613ff (S. 615)).

§ 17 KStG stellt nicht auf das Bestehen eines Gewinnabführungsvertrags im Sinne des § 291 AktG ab (den nur die AG, KGaA oder SE abschließen kann), sondern auf eine wirksame Verpflichtung der Kapitalgesellschaft, ihren ganzen Gewinn an ein anderes Unternehmen im Sinne des § 14 KStG abzuführen, wobei (1) die Gewinnabführung den in § 301 AktG genannten Betrag nicht überschreiten darf und (2) eine Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung vereinbart werden muss.

Ein wirksamer Vertrag, der inhaltlich einem Gewinnabführungsvertrag entspricht und die erforderlichen Regelungen zur Verlustübernahme enthält, ist deshalb auch steuerlich anzuerkennen (vgl. Frotscher/Drüen, KöMoG 2021 Erstkommentierung, KStG § 1a Rz. 65; Dötsch § 17 KStG, Tz. 14; Frotscher/Drüen, KStG § 14 Rz. 327c; Mentel, Schulz DStR 2000, S. 489). Eine Eintragung des Gewinnabführungsvertrags in das Handelsregister ist nur dann Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung einer Organschaft, wenn die Eintragung für die rechtliche Wirksamkeit des Gewinnabführungsvertrags erforderlich ist, wie dies bei einer GmbH, nicht aber bei einer Personengesellschaft als abhängige Gesellschaft der Fall ist.

Diese Auslegung entspricht auch der Zielsetzung des Gesetzes, mit dem Personenhandels- gesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit eingeräumt werden soll, dieselben steuerlichen Regelungen in Anspruch nehmen zu können wie Kapitalgesellschaften (Bundesratsdrucksache 244/21). Ohne die Organgesellschaftsfähigkeit der optierenden Gesellschaft wird das Optionsmodell für viele bestehende und zukünftige Unternehmensverbände nicht umsetzbar sein.

Petitum:

Vor dem Hintergrund der obigen Darlegungen sollte eine Organgesellschaftsfähigkeit einer optierenden Gesellschaft im BMF-Schreiben nicht von vornherein ausgeschlossen werden.

Zu Randnummer 74

Laut § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG gelten Gewinnanteile erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. Der Entwurf will das dahingehend auslegen, dass Gewinnanteile, deren Auszahlung der Gesellschafter mit Feststellung des Jahresabschlusses von der Gesellschaft verlangen kann, grundsätzlich bereits in diesem Zeitpunkt als ausgeschüttet gelten. Auf die tatsächliche Entnahme oder Auszahlung soll es nicht ankommen (Rz. 74 Satz 2 und 3 des Entwurfes). Diese Auslegung der Vorschrift erscheint sehr weitgehend, wenn man den Wortlaut der Vorschrift berücksichtigt, nach dem beide Varianten gleichberechtigt nebeneinanderstehen („oder“), nicht einer Rangfolge unterliegen. Wir verstehen den Gesetzestext dahingehend, dass mit ihm lediglich eine Untergrenze gesetzt werden soll, d. h., dass die Ausschüttungsfiktion nicht vor Entnahme bzw. vor Auszahlungsverlangen zum Tragen können kann, nicht aber dahingehend, dass immer die frühere der beiden Varianten zum Tragen kommen muss.

Petition:

Die Sätze 2 und 3 der Rz. 74 sollten dahingehend sind zu streichen, da sie nicht vom Gesetzeswort gedeckt sind.

Zu Randziffer 88

Nach Rz. 88 des Entwurfs des BMF-Schreibens sollen die Gesellschafter für von der Gesellschaft selbst geschuldete Steuern haften. In diesem Zusammenhang ist noch ungeklärt, wie mit nachträglichen Steuerzahlungen resp. -erstattungen zu verfahren ist, die nach einer Betriebsprüfung für Zeiträume vor Beginn der Option festgesetzt werden.

Petition:

Es sollte klargestellt werden, wie mit nachträglich festgesetzten Steuern für Zeiträume vor Beginn der Option umgegangen werden soll.

2. Weitere Aspekte, die aus Sicht der Wirtschaft berücksichtigt werden sollten

Darüber hinaus sollten unseres Erachtens in das Anwendungsschreiben zur Option zur Körperschaftsbesteuerung noch folgende Aspekte aufgenommen werden:

Steuerliche Folgen der Veräußerung von Anteilen

Wir wären dankbar für Ausführungen über die steuerlichen Folgen der Veräußerung von Anteilen, die an der optierenden Personengesellschaft gehalten werden bzw. zum Neueintritt von Gesellschaftern. Dabei wäre eine Klarstellung wünschenswert, dass der neu-eintretende Gesellschafter in die Rechtsposition des ausscheidenden Gesellschafters auch in Bezug auf die ausgeübte Option nach § 1a KStG eintritt.

Einfluss der Option auf die Erbschaftsteuer

Die Ausübung der Option beeinflusst die Erbschaftsteuer grundsätzlich nicht, da die Personengesellschaften denselben erbschaftsteuerlichen Regelungen unterliegen. Insoweit bleiben insbesondere auch §§ 13a und 13b ErbStG nach der Option anwendbar.

Es sollte allerdings sichergestellt sein, dass die Ausübung der Option nach schenkweiser Übertragung eines Mitunternehmeranteils innerhalb der fünfjährigen Sperrfrist des § 13a Abs. 6 ErbStG keinen Wegfall des Verschonungsabschlags bzw. Abzugsbetrages auslöst. Hier sollte eine entsprechende Klarstellung erfolgen.

Zudem ist bisher nicht eindeutig geregelt, ob die Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die an die optierende Personengesellschaft überlassen werden, noch nach §§ 13a und 13b ErbStG begünstigt sind. Da die optierenden Personengesellschaften den Personengesellschaften im Sinne des § 15 Abs. 1 EStG gleichgestellt werden, gehen wir von einer weiterhin bestehenden Begünstigung aus und bitten um entsprechende Bestätigung.

Sonstige Gegenleistungen

Wünschenswert wären darüber hinaus Ausführungen, 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.

Buchführungspflicht der optierenden Gesellschaft: Derivative oder originäre Buchführungspflicht?

Infolge der Ausübung der Option nach § 1a KStG wird die Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen materiell-rechtlich und verfahrensrechtlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt. Mit Blick auf die Buchführungspflicht der optierenden Gesellschaft stellt sich die Frage, ob die handelsrechtliche Buchführungspflicht nach § 238 HGB, der die Personenhandelsgesellschaft weiterhin unterliegt, ausreicht, um für die im Steuerrecht materiell-rechtlich als Kapitalgesellschaft zu behandelnde optierende Gesellschaft eine abgeleitete Buchführungspflicht (vgl. § 140 AO) festzustellen. Oder ob sich für die optierende Gesellschaft (mangels eines tatsächlichen Pendantes als Kapitalgesellschaft im Handelsrecht) „lediglich“ eine originäre Buchführungspflicht aus § 141 AO ergibt. Die Gesetzesbegründung enthält hierzu keine Ausführungen, vielmehr schreibt sie als Gewinnermittlung den Bestandsvergleich vor „unabhängig davon, ob handels- und gesellschaftsrechtlich eine Buchführungspflicht besteht“ (vgl. Begründung zu § 1a Abs. 3 Satz 6 KStG).

Bestandsvergleich nach § 1a Abs. 3 Satz 6 KStG und § 60 Abs. 2 EStDV

Der Gewinn einer optierenden Gesellschaft ist stets durch Bestandsvergleich zu ermitteln (vgl. Begründung zu § 1a Abs. 3 Satz 6 KStG). Es stellt sich in diesem Zusammenhang jedoch die Frage, ob beim Bestandsvergleich der optierenden Gesellschaft beide in § 60 Abs. 2 EStDV genannten Möglichkeiten zur Verfügung stehen.

Mit Blick auf eine (angenommene) derivative Buchführungspflicht und die in § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV genannte Überleitungsrechnung stellt sich die Frage, ob die optierende Gesellschaft darin (d. h. in der Überleitungsrechnung) künftig eine Anpassung der Handelsbilanz, die den Vorgaben der Personenhandelsgesellschaft folgt, auf die den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz einer Kapitalgesellschaft) vornehmen kann. Eine solche Überleitung würde zwar eine Finanzbuchführung ausschließlich nach handelsrechtlichen Vorgaben (d. h. dem Recht einer Personenhandelsgesellschaft folgend) ermöglichen, würde aber gleichzeitig praktische Widersprüche in der unterjährigen steuerlichen Behandlung bei der Verbuchung bestimmter Geschäftsvorfälle (Bsp.: Personenhandelsgesellschaft zahlt monatlich Zinsen für Gesellschafterdarlehen, die gemäß der getroffenen Vereinbarung handelsrechtlich unterjährig als Gewinnvorab gebucht werden. Wie sind die unterjährigen Buchungen aus steuerlicher Sicht bei der optierenden Gesellschaft einzustufen?). Eine Klarstellung, ob die optierende Gesellschaft von § 60 Abs. 2 Satz 1 EStDV Gebrauch machen kann, sehen wir gerade

auch mit Blick auf mögliche Zweifelsfragen im Rahmen der E-Bilanz-Übermittlung und künftiger Betriebsprüfungen als dringend geboten an. Andernfalls bliebe der optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen nur die Alternative einer (originären) steuerlichen Buchführung, aus der heraus direkt eine den steuerlichen Vorschriften entsprechende Bilanz (Steuerbilanz; vgl. § 60 Abs. 2 Satz 2 EStDV) erstellt wird. Das wäre dann ein eigenständiges, zweites Rechenwerk, das neben die handelsrechtliche Buchführung (§ 238 HGB) und den handelsrechtlichen Jahresabschluss nach § 242 HGB träte.