

BMF: Finales Schreiben zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG)

Am 10.11.2021 veröffentlichte das BMF das finale Schreiben zum Optionsmodell nach § 1a KStG. Das Schreiben behandelt Anwendungsfragen zu der neu eingeführten Optionsmöglichkeit für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften zur Körperschaftsbesteuerung, die erstmalig für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre ausgeübt werden kann. Gegenüber der Entwurfsversion vom 30.09.2021 enthält das finale Schreiben ein paar wenige Ergänzungen, beispielsweise zu vermögensverwaltenden Gesellschaften und zu Organschaften.

Hintergrund

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts vom 25.06.2021 (KöMoG, siehe [Deloitte Tax-News](#)) wurde u.a. die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG eingeführt, die es Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften ermöglicht, ohne tatsächlichen Rechtsformwechsel ertragsteuerlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden.

Mit seinem am 30.09.2021 veröffentlichten Entwurf nahm die Finanzverwaltung erstmals ausführlich zu Anwendungsfragen hinsichtlich dieser gesetzlichen Neuregelung Stellung und legte den Verbänden das Entwurfsschreiben zur Stellungnahme vor.

Am 10.11.2021 veröffentlichte das BMF nun das finale Schreiben zum Optionsmodell.

Änderungen des finalen BMF-Schreibens gegenüber der Entwurfsversion

Auch wenn sich gegenüber der Entwurfsversion keine wesentlichen Änderungen ergeben haben, enthält das finale BMF-Schreiben u.a. die folgenden Ergänzungen (in *kursiv* hervorgehoben):

- *Vermögensverwaltende Gesellschaften* werden ausdrücklich als antragsberechtigte Gesellschaften genannt (Rn. 2).
- Die Option für Gesellschaften ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland ist auch dann möglich, *wenn die Gesellschaft keine inländischen Einkünfte erzielt* (Rn. 4).
- Neben einer Körperschaftsteuererklärung ist *ggfs. auch eine Gewerbesteuererklärung* unter Zugrundelegung der ggfs. aufgestockten Werte für das Vorjahr, also dem Wirtschaftsjahr, das der erst der erstmaligen Ausübung der Option unmittelbar vorangeht, abzugeben (Rn. 41).
- Hinsichtlich der Einkommensermittlung der optierenden Gesellschaft wird aufgeführt, dass eine *Überleitungsrechnung der Handelsbilanz nach § 60 Abs. 2 EStDV nicht möglich ist* (Rn. 53).
- Eine optierende Gesellschaft kann *unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit* Organträgerin im Sinne von § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG sein. *Die Ausübung der Option führt nicht zu einem Neubeginn der fünfjährigen Mindestlaufzeit im Sinne des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG. Eine bislang bestehende finanzielle Eingliederung besteht insofern fort* (Rn. 55).
- *Ist für die Besteuerung die Beteiligungshöhe an der optierenden Gesellschaft maßgeblich (z.B. in §§ 8b und 8c KStG sowie § 9 Nr. 2a und 7 GewStG), so ist diese nach den festen Kapitalkonten (sogenannten Kapitalkonten I) zu ermitteln, sofern der Gesellschaftsvertrag entsprechende Regelungen umfasst und diese über die maßgebenden Vermögensrechte entscheiden (insbesondere das Gewinnbezugsrecht, aber auch Entnahme- und Auseinandersetzungsrechte)* (Rn. 61).
- Gewinnanteile, deren Auszahlung der Gesellschafter mit Feststellung des Jahresabschlusses von der Gesellschaft verlangen kann, gelten weiterhin in diesem Zeitpunkt als ausgeschüttet. *Bedarf es allerdings z.B. für die Auszahlung oder Entnahme noch eines gesonderten Beschlusses, liegt regelmäßig noch keine fiktive Ausschüttung vor* (Rn. 74).
- *Der Entlastungsanspruch nach § 44a Abs. 9 EStG (zwei Fünftel der einbehaltenen und abgeführten Kapitalertragsteuer werden erstattet, wenn der Gläubiger der Kapitalerträge eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft ist) wird durch § 50d Abs.*

14 S. 1 EStG (Verhinderung von weißen Einkünften bei Qualifikationskonflikten im Fall einer optierenden Gesellschaft) nicht eingeschränkt (Rn. 79).

- Die optierende Gesellschaft kann eine Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen (§ 80 Abs. 1 AO) für die Körperschaftsteuer erteilen. Bis zur Ausübung der Option erteilte Generalvollmachten bleiben wirksam; der Vertretungsumfang erstreckt sich in diesem Fällen auch auf die Körperschaftsteuer. Auf einzelne Steuerarten begrenzte Vollmachten gelten auch weiterhin nur für diesen begrenzten Umfang; eine Erweiterung der Bevollmächtigung auf die Körperschaftsteuer bedarf dann einer neuen Vollmacht mit angepasstem Umfang (Rn. 87).

Verwaltungsanweisung (Gesamtüberblick)

Das BMF-Schreiben enthält die folgenden sieben Themenbereiche:

- zeitliche Anwendung,
- persönlicher Anwendungsbereich,
- Antrag (u.a. Form und Adressat des Antrags, Antragsfrist, Entscheidung über den Antrag),
- Übergang zur Körperschaftsbesteuerung (u.a. Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes, Einbringungsgegenstand und Bewertungswahlrecht, Einbringungszeitpunkt, Sperrfristen, Verluste),
- Zeitraum der Körperschaftsbesteuerung (u.a. Besteuerung der optierenden Gesellschaft, ertragsteuerliche Organschaft, Beteiligung an der optierenden Gesellschaft),
- Beendigung der Option (u.a. Rückoption, Beendigung der Option kraft Gesetzes),
- Sonderfälle (u.a. Umwandlungen während der Option zur Körperschaftsbesteuerung).

Im Folgenden werden die wesentlichen Aussagen des BMF-Schreibens dargestellt.

Abweichungen zur Entwurfsversion sind *kursiv* dargestellt:

Zeitliche Anwendung

Die Option zur Körperschaftsbesteuerung kann erstmals für Wirtschaftsjahre ausgeübt werden, die nach dem 31.12.2021 beginnen (§ 34 Abs. 1a KStG).

Persönlicher Anwendungsbereich

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

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

Antrag

Der Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung ist grundsätzlich nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 180 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 Buchst. a oder Abs. 5 i.V.m. § 179 Abs. 2 S. 2 AO) örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen..

Für die Option zur Körperschaftsbesteuerung ist grundsätzlich die Zustimmung aller Gesellschafter im Zeitpunkt der Antragstellung erforderlich (§ 1a Abs. 1 S. 1 Hs. 2 KStG i.V.m. § 217 Abs. 1 S. 1 UmwG). Eine notarielle Beurkundung der Beschlussfassung bedarf es nicht.

Das BMF-Schreiben enthält darüber hinaus weitere Ausführungen zu Zuständigkeiten bei ausländischen Gesellschaften.

Antragsfrist

Der Antrag muss (auch bei neu gegründeten Gesellschaften oder übernehmenden Rechtsträgern einer Umwandlung) spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Option zur Körperschaftsbesteuerung gelten soll, bei der jeweils zuständigen Finanzbehörde eingegangen sein. Im Fall eines kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahres ist der Antrag somit spätestens am 30.11. des vorangehenden Jahres zu stellen, sofern sich nicht aus § 108 Abs. 3 AO etwas anderes ergibt. Da der Antrag von der

Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft zu stellen ist (§ 1a Abs. 1 S. 2 KStG), kann er nicht vor Gründung der Gesellschaft gestellt werden. Eine Option zur Körperschaftsbesteuerung für das erste (Rumpf-)Wirtschaftsjahr ist damit ausgeschlossen.

Unwiderruflichkeit des Antrags

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

Übergang zur Körperschaftsteuerbesteuerung

Nach § 1a Abs. 2 S. 1 KStG gilt der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung als Formwechsel i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG. Damit wird als Folge der Option ertragsteuerlich ein Anschaffungs- und Veräußerungsvorgang fingiert (vgl. Rn. 00.02 UmwStE).

Sind die für den Formwechsel erforderlichen persönlichen Anwendungsvoraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG bei einzelnen Gesellschaftern nicht erfüllt, sind die stillen Reserven im Betriebsvermögen der optierenden Personengesellschaft insoweit zwingend durch Ansatz des gemeinen Wertes aufzudecken. Gleiches gilt, wenn es sich bei der optierenden Gesellschaft um eine vermögensverwaltende Personengesellschaft handelt. Diese kann nur unter Aufdeckung der stillen Reserven optieren, da sie keine Mitunternehmerschaft ist und die entsprechende Anwendung von § 20 UmwStG und auch das hierin enthaltene Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG die Einbringung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft voraussetzen.

Gehören zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters funktional wesentliche Betriebsgrundlagen, die nicht bis zum fiktiven Einbringungszeitpunkt auf die Mitunternehmerschaft übertragen wurden, ist hinsichtlich seines Mitunternehmeranteils ein Ansatz zum Buch- oder Zwischenwert ausgeschlossen (Rn. 20.10 i.V.m. 20.06 UmwStE). Der Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts ist auch ausgeschlossen, wenn eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage in Form einer Beteiligung eines Mitunternehmers an der Komplementärgesellschaft nicht eingebracht wird. Bei einer Übertragung oder Überführung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung ist außerdem zu prüfen, ob infolge der Gesamtplanrechtsprechung die Voraussetzungen für die Anwendung von § 20 UmwStG nicht vorliegen (Rn. 20.07 UmwStE; ggfs. dann kein buchwertneutraler fiktiver Formwechsel).

Einbringungszeitpunkt

Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung unmittelbar vorangeht (§ 1a Abs. 2 S. 3 KStG). Infolgedessen ist für die optierende Gesellschaft (wie für den übernehmenden Rechtsträger im Rahmen eines echten Formwechsels) bereits für die letzte juristische Sekunde des Vorjahres neben einer Eröffnungsbilanz auch eine steuerliche Schlussbilanz unter Zugrundelegung der ggf. aufgestockten Werte aufzustellen und eine Körperschaftsteuererklärung sowie ggfs. eine Gewerbesteuererklärung abzugeben. Von inländischen Gesellschaften ist ferner eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos abzugeben.

Verluste

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

Behandlung der optierenden Gesellschaft

Die optierende Gesellschaft ist für Zwecke der Anwendung eines DBA „ein Rechtsträger, der für die Besteuerung wie eine juristische Person behandelt wird“ und erfüllt damit die abkommensrechtlichen Voraussetzungen einer „Gesellschaft“ entsprechend Art. 3 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA 2017. Sie ist jedoch keine Gesellschaft i.S.d. Mutter-Tochter-Richtlinie (vgl. § 43b EStG).

Eine optierende Gesellschaft kann unabhängig von der Art ihrer Tätigkeit Organträgerin sein, sodass eine bereits bestehende Organschaft unverändert fortgeführt werden kann. *Die Ausübung der Option führt nicht zu einem Neubeginn der fünfjährigen Mindestlaufzeit im Sinne des § 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 S. 1 KStG.* Eine Anerkennung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft scheidet dagegen aus.

Neben den oben genannten Aspekten enthält das BMF-Schreiben hinsichtlich der ertragsteuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft und ihren Gesellschaftern noch zahlreiche weitere Ausführungen zu den Folgen der Optionsausübung.

Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung

Auf Antrag ist nach § 1a Abs. 4 S. 1 bis 3 KStG eine Rückoption möglich. Dies setzt eine Antragstellung spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres voraus, in dem die optierende Gesellschaft erstmals nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft besteuert werden soll. Es ist aber auch eine Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung kraft Gesetzes (§ 1a Abs. 4 S. 4 bis 7 KStG) möglich. Dies kann bei Wegfall der persönlichen Voraussetzungen, einer zivilrechtlichen Umwandlung in eine Körperschaft oder beim Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters der Fall sein.

Sonderfälle

Auch für Zwecke des UmwStG ist die optierende Gesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln. Das BMF-Schreiben stellt die unterschiedlichen Folgen für die Anwendung des UmwStG dar.

Die optierende Gesellschaft hat für Wirtschaftsjahre, in denen sie wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird, eine E-Bilanz für eine Körperschaft nach § 5b Abs. 1 S. 1 EStG zu übermitteln.

Betroffene Norm

§ 1a KStG

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 11.10.2021, [IV C 2 - S 2707/21/10001 :004](#)

Weitere Fundstellen

BMF, Entwurf vom 30.09.2021, [IV C 2 -S 2700/20/10001 :022](#) , siehe [Deloitte Tax News](#)

BMF, Schreiben vom 11.11.2011, Umwandlungssteuererlass, BStBl. I 2011, S. 1314

www.deloitte-tax-news.de

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.

