

# **Aktuelle Aspekte zum Optionsmodell des § 1a KStG**

*Prof. Dr. Carsten Pohl LL.M.  
Finanzverwaltung NRW  
Hochschule für Finanzen NRW*

# Grundfragen der Optionsmöglichkeit

## Entwicklung:

- Seit langer Zeit gibt es immer wieder neue Bestrebungen, die Unternehmensbesteuerung rechtsformneutral auszugestalten.
- Einführung des **§ 1a KStG** durch das **KöMOG** v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050)

## Ziele (hierzu BT-Drs. 19/28656):

- Gewährleistung einer **wettbewerbsneutralen Besteuerung** (verfassungsrechtliches Gebot?, rechtspolitische Forderung?, ökonomisches Postulat? Wird das Ziel erreicht?)
- **Internationale Rechtsangleichung**

## BMF-Schreiben:

- Die Finanzverwaltung hat zwischenzeitlich zu Fragen des § 1a KStG Stellung genommen (vgl. **BMF v. 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212**)

# Voraussetzungen einer Option nach § 1a KStG

## 1. Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft

- Als Personenhandelsgesellschaften kommen u.a. die **OHG**, die **KG** und vergleichbare **ausländische PersG** (so auch **BMF v. 10.11.2021 Rn. 3**) in Frage
- Keine Erfassung z.B. der **GbR** (so auch BT-Drs. 10/28656, S. 19 f.) → allerdings Möglichkeit einer vorherigen Umwandlung (vgl. § 105 Abs. 2 HGB und *Ott DStZ 2021, 559*)
- Änderung nach Inkrafttreten des **MoPeG** am 1.1.2024? (vgl. BT-Drs. 10/28656, S. 19 f.)
- Geschäftsleitung und Sitz im Inland nicht erforderlich (Option zur **beschränkten** Körperschaftsteuerpflicht; so auch **BMF v. 10.11.2021 Rn. 4**; a.A. z.B. *Brühl/Weiss DStR 2021, 889 (891)*)
- **Problem:** Erweiterter Rechtstypenvergleich für ausländische Gesellschaften (hierzu **BMF v. 10.11.2021 Rn. 3**)

## Voraussetzungen einer Option nach § 1a KStG

15 Bei ausländischen Rechtsformen: Die Rechtsform der Gesellschaft ist vergleichbar mit

- Keine Angabe
- einer Kommanditgesellschaft im Sinne der §§ 161 ff HGB
- einer offenen Handelsgesellschaft im Sinne der §§ 105 ff HGB
- einer Partnerschaftsgesellschaft im Sinne des Partnerschaftsgesellschaftsgesetzes
- einer anderen Gesellschaftsform des deutschen Rechts

Auszug aus Elster

- Vorliegen einer **Mitunternehmerschaft** spielt erst bei Bewertung nach § 1a Abs. 2 KStG iVm § 20 UmwStG eine Rolle (**BMF v. 10.11.2021 Rn. 2, 29; a.A. IWW Institut AStW 2022, 44; Ott DStZ 2021, 559**)

# Voraussetzungen einer Option nach § 1a KStG

## 2. Antrag

- Der **Antrag** auf Option zur Körperschaftsbesteuerung ist grds. nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu stellen (hierzu **auch BMF v. 10.11.2021 Rn. 9 ff.**):

12

- Es wird unwiderruflich beantragt, die in Zeile 2 bezeichnete Gesellschaft ab dem in Zeile 3 benannten Zeitpunkt wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie nicht persönlich haftende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln.

Auszug aus Elster

- Antragsstellung grds. beim **zuständigen Feststellungsfinanzamt** nach § 180 Abs. 1 Nr. 2a AO) etc. (§ 1a Abs. 1 S. 2 KStG; zu Ausnahmen vgl. § 1a Abs. 1 S. 3 ff.)

## Voraussetzungen einer Option nach § 1a KStG

- **Fristgerecht:** Einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres
- Ein **verspäteter Antrag** ist **unwirksam** und gilt nicht automatisch als Antrag für das nächste Wirtschaftsjahr (**BMF v. 10.11.2021 Rn. 19; str.**)

3

Zeile 3

Beginn des ersten Wirtschaftsjahres, für das der Antrag gestellt wird



TT.MM.JJJJ

Auszug aus Elster

- Antrag kann nicht **vor der Gründung** der Gesellschaft gestellt werden (**so auch BMF v. 10.11.2021 Rn. 18; str.**)

# Voraussetzungen einer Option nach § 1a KStG

## 3. Zustimmung der Gesellschafter

- **Entsprechende Anwendung des § 217 UmwG** → Gesellschaftsvertrag kann aber vorsehen, dass für die Antragstellung eine **Mehrheitsentscheidung** der Gesellschafter ausreicht. Diese Mehrheit muss jedoch mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen betragen
- Mehrheitsklausel für den **echten Formwechsel** insoweit ausreichend (**BMF v. 10.11.2021 a.a.O. Rn. 12; str.**)
- Diese Zustimmung muss **bei Antragstellung** vorliegen (**BMF 10.11.2021 a.a.O. Rn. 12; Brühl/Weiss DStR 2021, 889 (892); aA Böhmer/Schewe FR 2022, 69 (70)**)

13

Der Antragstellung haben alle Gesellschafter zugestimmt. Soweit im Gesellschaftsvertrag eine Mehrheitsentscheidung vorgesehen ist, liegt die Zustimmung der erforderlichen Mehrheit (mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen) der Gesellschafter vor.

Zeile 13

Keine Angabe ▼

Auszug aus Elster

## Voraussetzungen einer Option nach § 1a KStG

- Nach h.M. wirkt ein Verstoß gegen § 217 UmwG im **Außenverhältnis** (wohl **BMF v. 10.11.2021 a.a.O. Rn. 12; str.**)



# Voraussetzungen einer Option nach § 1a KStG

## 4. Keine Anwendung auf Investmentfonds (§ 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 1 KStG)

16

Die Gesellschaft ist ein Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes.

Nein ▼

Auszug aus Elster

## Voraussetzungen einer Option nach § 1a KStG

5. **Keine** Anwendung auf Gesellschaften, die in dem **Staat ihrer Geschäftsleitung** keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht **vergleichbaren Steuerpflicht** unterliegen (§ 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG)
- **Ziel:** Verhinderung künstlicher hybrider Gesellschaften

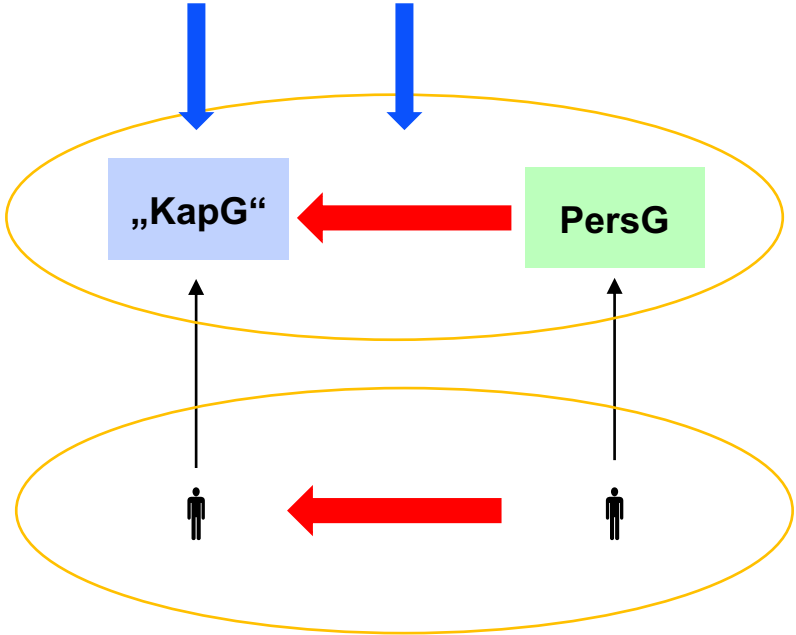
14

Wenn sich die Geschäftsleitung der Gesellschaft im Ausland befindet: Die Gesellschaft unterliegt in dem Staat, in dem sich die Geschäftsleitung befindet, einer der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht.

Keine Angabe ▼

Auszug aus Elster

# Rechtsfolge der Option nach § 1a KStG



# Rechtsfolge der Option nach § 1a KStG

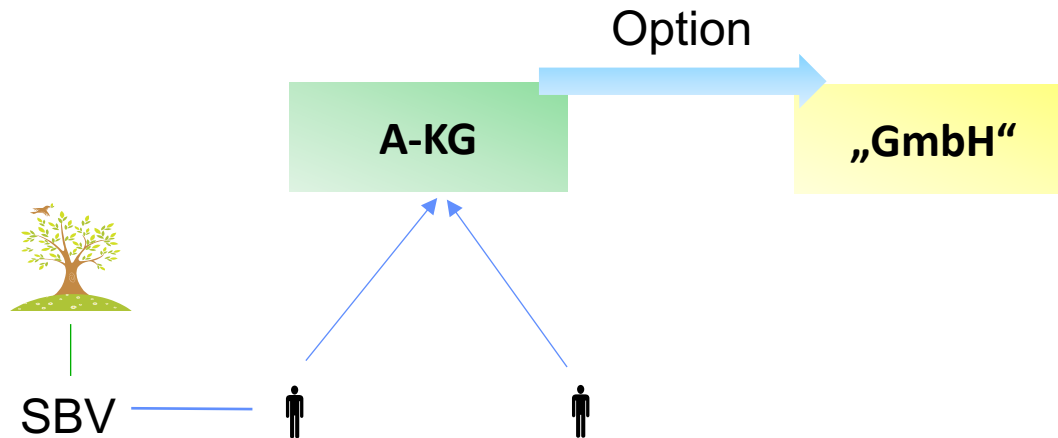
## Übergang zur Körperschaftbesteuerung

- Der Übergang zur Körperschaftsteuerbesteuerung gilt als **Formwechsel** iSd § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG (vgl. im Einzelnen § 1a Abs. 2 KStG)
- **Einbringungszeitpunkt:** Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wj., das dem Wj. iSd § 1a Abs. 1 S. 2 KStG unmittelbar vorangeht
- **Nachversteuerung nach § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG** (BMF v. 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 48)
- Problem: **Ergänzungsbilanzen** (BMF v. 10.11.2021 Rn. 44, 42)
- Problem: **Sonderbetriebsvermögen** (BMF v. 10.11.2021 Rn. 44, 34)

# Rechtsfolge der Option nach § 1a KStG

## Beispiel 1:

A (Komplementär) und B (Kommanditist) sind Gesellschafter der A-KG. Die A-KG hat zum 1.1.2022 wirksam nach § 1a Abs. 1 KStG optiert. A ist Inhaber eines Grundstücks, das er der A-KG für monatlich 2.000 € überlassen hat. Das Grundstück stellt eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar (stille Reserven 100 T€). Die Beteiligung von A und B an den stillen Reserven (1. Mio. €) beträgt jeweils 50%.



## Rechtsfolge der Option nach § 1a KStG

- Nach § 1a Abs. 2 S. 1 KStG gilt der Übergang zur KSt als **Formwechsel**
- Nach § 1a Abs. 2 S. 2 KStG finden die §§ 1, 25 UmwStG Anwendung (**Rechtsgrundverweis**)
- Einbringungsgegenstand iSd § 20 UmwStG ist der **jeweilige Mitunternehmeranteil** (so auch **so auch BMF v. 10.11.2021 Rn. 28**; FG Münster v. 25.7.2012, 10 K 3388/08 K, G, F, EFG 2021, 2057; **str.**)
- **Funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen** muss daher - spätestens zum Einbringungszeitpunkt - durch einen separaten zivilrechtlichen Übertragungsakt in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft übertragen werden (so BT-Drs. 19/28656, S. 21)
- **Stille Reserven** im Anteil des A sind daher aufzudecken und zu versteuern (vgl. auch *Schiffers/Jacobsen* DStZ 2021, 348, 359 f.; *Demuth* kösdi 2021, 22241, 22244; *Cordes/Kraft* FR 2021, 401, 407 f.; *Mayer/Käshammer* NWB 2021, 1300, 1309)

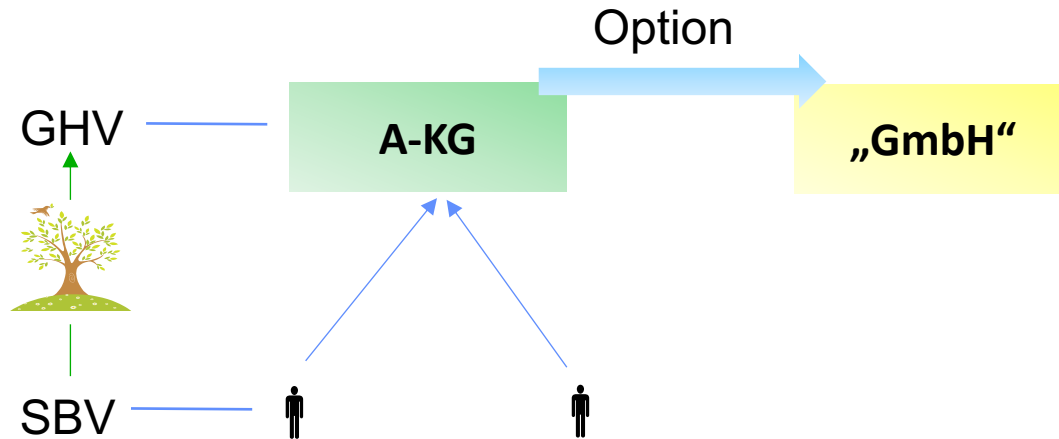
## Rechtsfolge der Option nach § 1a KStG

- **Stille Reserven** im Anteil des B können zum Buchwert übertragen werden (*Ott DStZ 2021, 559, 561*)
- Sofern die Voraussetzungen einer **Betriebsaufspaltung** vorliegen, werden die stillen Reserven im Grundstück (SBV) gem. **§ 6 Abs. 5 S. 2 EStG** nicht aufgedeckt

# Rechtsfolge der Option nach § 1a KStG

## Beispiel 2:

Wie Beispiel 1. Jedoch überträgt A das Grundstück zum Einbringungszeitpunkt in das Gesamthandsvermögen der A-KG.





## Rechtsfolge der Option nach § 1a KStG

- In Abweichung zur Lösung (Beispiel 1) werden nunmehr alle **funktional wesentlichen Wirtschaftsgüter** eingebracht
- Die **stillen Reserven im Anteil des A** können daher ebenfalls steuerneutral nach §§ 25, 20 UmwStG eingebracht werden
- Anwendung des § 6 Abs. 5 S. 4 EStG: Umwandlung als Veräußerung innerhalb der Sperrfrist (**3 Jahre**)? (BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rn. 33)
- Anwendung des **§ 6 Abs. 5 S. 5, 6 EStG** (sog. **Körperschaftsteuerklausel**)?
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt in den Fällen der §§ 20, 25 UmwStG eine Verletzung der Sperrfrist (**7 Jahre**) nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG vor (BMF v. 8.12.2011, BStBl. I 2011, 1279 Rn. 34; **aA** z.B. *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889, 894; *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401, 408)

## Rechtsfolge der Option nach § 1a KStG

- Vgl. **BMF v. 10.11.2021 Rn. 34**: *„Werden die einem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gesondert auf die optierende Personengesellschaft in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Ausübung der Option übertragen, liegt ein einheitlicher Vorgang vor, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen kann. Ein Anwendungsfall des § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG wird dadurch nicht begründet.“*
- **Zeitlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang?**
- **Mögliche Alternativgestaltung:** Übertragung des SBV in eine andere Personengesellschaft? (dagegen **BMF v. 10.11.2021 Rn. 33 iVm UmwStE Rn. 20.07**; **a.A.** z.B. *Ott DStZ 2021, 559*)

# Rechtsfolge der Option nach § 1a KStG

## Körperschaftbesteuerung

- Für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen gilt die optierende Gesellschaft als Kapitalgesellschaft (§ 1a Abs. 1 KStG)
- Betroffen: ESt, **KSt**, UmwStG, AStG, InvStG; **Gewerbesteuer** (§ 2 Abs. 8 GewStG)
- Optierende Gesellschaft als **Organgesellschaft**? (dagegen **BMF v. 10.11.2021 Rn. 55**; **a.A.** z.B. *Mayer/Käshammer* NWB 2021, 1300 (1308))
- Optierende Gesellschaft als **Organträger** (hierzu **BMF v. 10.11.2021 Rn. 55**)
- **Zivilrechtlich** bleibt die optierende Gesellschaft Personengesellschaft (**BMF v. 10.11.2021 Rn. 49**)
- **Verfahrensrechtlich** ist die optierende Personenvereinigung gleichwohl wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln (so bereits BT-Drs. 19/28656, 20)

# Rechtsfolge der Option nach § 1a KStG

## Sonstige Steuerarten

- Weitere Sondervorschriften zum **ErbStG**, **GrEStG** und **UStG**

## Wirkung für die Anteilseigner

- Für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen gelten die Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer KapG
- Ausschüttungsfiktion nach § 1a Abs. 3 S. 5 KStG

## Rückoption (§ 1a Abs. 4 KStG)

- Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG ist **unwiderruflich**
- Aber Möglichkeit der **Rückoption** nach § 1a Abs. 4 KStG

30

- Es wird beantragt, die in Zeile 2 bezeichnete Gesellschaft ab dem in Zeile 3 bezeichneten Zeitpunkt nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln.

Auszug aus Elster

- Bereits für das **erste Körperschaftsteuerjahr?** (str. hierzu *Dreßler/Kompolek Ubg 2022, 1 (3)*)
- Entsprechende Anwendung des § 1a Abs. 1 S. 2 ff. KStG:
  - Antrag ist von der Personengesellschaft bzw. „Kapitalgesellschaft“ zu stellen.
  - Antrag ist **widerruflich** (so wohl auch **BMF v. 10.11.2021 Rn. 90** wo nicht auf Rn. 23 (Unwiderruflichkeit) verwiesen wird).

## Rückoption (§ 1a Abs. 4 KStG)

- Keine **Zustimmung der Gesellschafter** erforderlich (so wohl auch **BMF v. 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 90** wo nicht auf die Rn. 12 verwiesen wird; **aA Böhmer/Stewe FR 2022, 69**)
- Rückoption auch ohne Antrag, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG (Keine Personengesellschaft; keine Handelsgesellschaft) entfallen
- Beim **Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters** Besonderheiten des § 1a Abs. 4 S. 5 KStG
- Rückoption gilt als **Formwechsel**; Keine Anwendung des § 9 S. 3 UmwStG
- Zur **Sperrfristverletzung** in Folge der Rückoption (**BMF v. 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 98; aA Böhmer/Stewe FR 2022, 69 (77)**)
- Hinweis: Vor diesem Hintergrund sollte die ursprüngliche Option für einen längeren Zeitraum (7 Jahre) einkalkuliert werden

**Vielen Dank für Ihre  
Aufmerksamkeit!**