



Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

10117 Berlin, Reinhardtstraße 52, ☎ 030 / 25 93 96 0

Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG); GZ IV C 2 - S 2700/20/10001:022; DOK 2021/1026806

Vielen Dank für die Möglichkeit, zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftbesteuerung nach § 1a KStG Anregungen und Hinweise zu übermitteln.

Wir begrüßen ausdrücklich, die neue Regelung durch ein BMF-Schreiben zu begleiten. Für die Praxis sind Ausführungen zu dem insgesamt komplexen Regelungstatbestand wichtig. Mit der Neuregelung soll es Personenhandels- und Partnergesellschaften möglich werden, wie eine Kapitalgesellschaft behandelt zu werden, auch wenn kein zivilrechtlicher Formwechsel stattfindet.

Rdnr. 6 Nachweis der Voraussetzungen für Optionsausübung

Nach Rdnr. 6 des Entwurfs des BMF-Schreibens ist das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen für die Option zur Körperschaftbesteuerung 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. Mangels einer gesetzlichen Regelung gelten die allgemeinen Grundsätze für die Frist zur Nachweiserbringung. Die Formulierung „bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung“ im Sinne einer Ausschlussfrist ist gesetzlich nicht gedeckt. Der Nachweis über das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen sollte daher bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung möglich sein

Rdnr. 7 Nachweis ohne Körperschaftsteuererklärung

In Rdnr. 7 des Entwurfs des BMF-Schreibens wird die Nachweiserbringung für Fälle geregelt, in denen die optierende Gesellschaft keine Körperschaftsteuererklärung abgeben muss, weil sie nur inländische Einkünfte erzielt, die dem abgeltenden Steuerabzug unterliegen. 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.

Auch hier gelten 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).

Rdnr. 12 Gesellschafterbeschluss

Rdnr. 12 fordert die Zustimmung aller Gesellschafter zur Optionsausübung. Der Umwandlungsbeschluss nach § 217 Abs. 1 UmwG muss gemäß § 193 Abs. 1 UmwG in einer Versammlung der Anteilshaber 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. Wir regen an, dass für einen wirksamen Beschluss der Gesellschafter nach § 1a KStG auch ein Beschluss im schriftlichen Verfahren ausreichend ist.

Rdnr. 20 Entscheidung über den Antrag

Nach Rdnr. 20 soll die Finanzbehörde einen Antrag auf Optionsausübung summarisch prüfen, ob die Antragsvoraussetzungen vorliegen. 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 Situationen entstehen, in denen oftmals erst Jahre später im Rahmen einer Außenprüfung das Vorliegen der Voraussetzungen entgegen der bisherigen Einordnung verneint wird. Ein besonderes Bedürfnis an einer solchen Wirksamkeitsprüfung besteht auch wegen der kurzen Fristen des § 1a KStG. Danach ist die Antragstellung spätestens einen Monat vor Beginn der Option auszuüben. Um Rechtssicherheit zu gewährleisten, sollten die Antragsvoraussetzungen verbindlich geprüft werden und eine explizite Mitteilung des Ergebnisses einer Wirksamkeitsprüfung der zuständigen Finanzbehörde auch im Fall eines wirksamen Antrags erfolgen, z. B. in Form einer gesonderten Feststellung.

Rdnr. 22 Verwaltungsakt ablehnende Entscheidung

In Rdnr. 22 wird festgelegt, dass die ablehnende Antwort auf den Optionsantrag ein Verwaltungsakt ist. Sofern die Finanzverwaltung hingegen von einem wirksamen Antrag ausgeht, sieht der Entwurf des BMF-Schreibens in Rdnr. 22 vor, dass dem Steuerpflichtigen kein entsprechender Verwaltungsakt zugeht. Aus Gründen der Rechtssicherheit und vor dem Hintergrund der weitreichenden Folgen einer Optionsausübung sollte auch im positiven Fall ein Verwaltungsakt erlassen werden. Auch die Erteilung der Körperschaftsteuernummer nach Rdnr. 21 sollte als Verwaltungsakt zur Anerkennung der Optionsausübung ausgestaltet werden. Ohne diese Mitteilungen als Verwaltungsakt hätten die Unternehmen im Grunde keine Rechtssicherheit, dass der Antrag auf Optionsausübung vom Finanzamt genehmigt wurde.

Rdnr. 32 Bewertungswahlrecht

Nach Rdnr. 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 nicht zwingend aus der Fiktion des Formwechsels nach § 1a Abs. 2 KStG. Sinn und Zweck von § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist, die Verlagerung von Steuer substrat zu verringern. Dies erfolgt bei der möglichen Optionsausübung nicht. Es sollte vielmehr eine einfache Möglichkeit der anderen Besteuerung eröffnet werden.

Wenn aber die vorherige Einbringung von wesentlichen Betriebsgrundlagen verlangt wird, stellt dies eine derart weitreichende Folge der Optionsausübung dar, dass der Sinn und Zweck der fiktiven Umwandlung, der Option, ins Leere zu laufen droht. Der Anwendungsbereich wird so stark eingeschränkt.

Wir regen an, für das Bewertungswahlrecht des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG auf das Erfordernis der Einbringung des funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens zu verzichten.

Rdnr. 32 Auswirkungen auf Komplementärgesellschaften

Rdnr. 32 beinhaltet auch Ausführungen, 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. Der Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts soll ausgeschlossen sein.

Bei einem zivilrechtlichen Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft stellt die Beteiligung an einer solchen Komplementärgesellschaft hingegen keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar, so auch BFH I R 97/08, BStBl. II 2010, S. 808; OFD NRW vom 21.06.2016.

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. Gleichwohl 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.

Darüber hinaus wäre ein solches Ergebnis unverhältnismäßig, wenn die Komplementärgesellschaft zugleich auch für weitere Kommanditgesellschaften die Komplementärstellung innehat. In einem solchen Fall wäre für alle Kommanditgesellschaften, für die diese Gesellschaft die

Komplementärstellung innehat, § 1a KStG ausgeschlossen, da sie jeweils nicht das Erfordernis der Einbringung der Beteiligung an der Komplementärgesellschaft dahingehend erfüllen könnten, dass im Ergebnis sämtliche Anteile an dieser der Mitunternehmerschaft zuzuordnen wären.

Wir regen an, die Beteiligung des Mitunternehmers an der Komplementärgesellschaft nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sinne der Rdnr. 32 zu zählen.

Rdnr. 33 Veräußerung funktional wesentlicher Betriebsgrundlage

Nach Rdnr. 33 schließt eine Veräußerung oder Entnahme von Wirtschaftsgütern in einem zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung, die keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage sind, den Ansatz des eingebrachten Vermögens zum Buch- oder Zwischenwert nicht aus.

Ebenso wird in Rdnr. 34 und 35 auf den zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang verwiesen.

Keine Aussagen werden aber zur Frage getroffen, wann der zeitliche und wirtschaftliche Zusammenhang vorliegt und wie dieser nachzuweisen ist. Dies kann zukünftig zu Streitigkeiten über die Auslegung der Begrifflichkeiten zwischen Unternehmen und Finanzämtern kommen. Dies sollte vermieden werden. Wir regen daher an, diese praxisrelevante Frage im BMF-Schreiben zu erörtern.

Rdnr. 35 Aussonderung von Wirtschaftsgütern aus dem Sonderbetriebsvermögen

In Rdnr. 35 wird geregelt, dass bei einer Übertragung oder Überführung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftsbesteuerung zu prüfen ist, ob infolge der Gesamtplanrechtsprechung die Voraussetzungen für die Anwendung von § 20 UmwStG nicht vorliegen (Rdnr. 20.07 UmwStE). Die Grundsätze zu Rdnr. 10 des BMF-Schreibens vom 20. November 2019 (BStBl. I 2019, S. 1291) sollen nicht anzuwenden sein.

Im BMF-Schreiben vom 20. November 2019 (BStBl. I 2019, S. 1291) hat die aktuelle Rechtsprechung zu § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG Eingang gefunden.

Diese sollte nicht wieder ausgeschlossen, sondern für entsprechend anwendbar erklärt werden. Wir regen an, die Prüfung mit Blick auf die jüngere Gesamtplanrechtsprechung des BFH (z. B. BFH I R 72/08, BStBl. II 2010, S. 471; X R 60/09, BStBl. II 2012, S. 638) bei einer Vorabübertragung bzw. -veräußerung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen als die Ausnahme anzusehen und vielmehr die Regelungen aus dem BMF-Schreiben vom 20. November 2019 zu bestätigen.

Rdnr. 88 Haftung

Nach Rdnr. 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 bzw. -erstattungen zu verfahren ist, die nach einer Betriebsprüfung für Zeiträume vor Beginn der Option festgesetzt werden. Wir regen an, klarzustellen, wie mit nachträglich festgesetzten Steuern für Zeiträume vor Beginn der Option umgegangen werden soll.

Wir bitten die Hinweise bei den folgenden Beratungen zu berücksichtigen.

Bund der Steuerzahler Deutschland e.V.

20. Oktober 2021