

Bundesministerium der Finanzen
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock
Leiter der Steuerabteilung
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin

per E-Mail: IVC2@bmf.bund.de

Kürzel
NP/Me – S 08/21

Telefon
+49 30 27876-540

Telefax
+49 30 27876-799

E-Mail
mein@dstv.de

Datum
19.10.2021

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

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

haben Sie vielen Dank, dass Sie uns oben genannten Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) übermittelt haben. Gern nehmen wir als Deutscher Steuerberaterverband e.V. (DStV) hierzu Stellung. Wir freuen uns, wenn Sie unsere Anregungen berücksichtigen.

A. Vorwort

Vor dem Hintergrund, dass die Option zur Körperschaftsbesteuerung bereits erstmals für 2022 in Betracht kommen kann, ist es grundsätzlich sehr zu begrüßen, dass vergleichsweise zeitnah zur Verabschiedung des KöMoG am 25.06.2021 bereits der Entwurf eines BMF-Schreibens zum Optionsmodell vorliegt. Der DStV erachtet es ebenfalls als positiv, dass mit dem Entwurf eine Vielzahl von unklaren Punkten wie z.B. der persönliche Anwendungsbereich (Rz. 2 bis 8), Fragen zum Antrag (Rz. 9 bis 23) und zur Behandlung der funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen (Rz. 34) grundsätzlich einer praktikablen Klärung zugeführt werden.

Ausführungen zur Grunderwerbsteuer und zu anderen Steuerarten, die von der Option (z.B. Erbschaft- und Schenkungsteuer) nicht erfasst werden, fehlen leider hingegen. Ebenso wären

Hinweise zur umsatzsteuerlichen Behandlung wünschenswert gewesen - z.B. für den Fall, dass Tätigkeitsvergütungen für den Gesellschafter vor der Option umsatzsteuerpflichtig waren (vgl. Abschn. 1.6 Abs. 3 UStAE) und nach der Option als Einkünfte nach § 19 EStG zu erfassen sind. Gleichfalls lässt der Entwurf Ausführungen zur Behandlung von Gesellschafterdarlehen an die Gesellschaft, die vor der Option vergeben wurden, und zu den steuerlichen Folgen für den Ansatz zum Buchwert (Stichwort: sonstige Gegenleistung) vermissen. Insoweit hätte sich der DStV eine weitergehende Rechtssicherheit für die Praxis vorstellen können.

B. Entwurf des BMF-Schreibens im Detail

Zu Rz. 6: Jährlicher Nachweis über persönliche Voraussetzungen - § 1a Abs. 1 Satz 1, 3 KStG

Nach Rz. 6 des Entwurfs ist der Nachweis über die persönlichen Voraussetzungen für die Option auf Anforderung für jedes Jahr bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung von der optierenden Gesellschaft zu erbringen. Erfolgt der Nachweis nach dem Erstjahr der Option nicht, sei davon auszugehen, dass die persönlichen Voraussetzungen für die Option in dem betreffenden Wirtschaftsjahr nicht vorgelegen haben.

Demnach würde die Nichterbringung des Nachweises die Besteuerung nach dem KStG zwangsweise beenden. Es käme automatisch – ohne ausdrücklichen Antrag - zu einem Rück-Formwechsel. Geschähe dies innerhalb von sieben Jahren nach dem Einbringungszeitpunkt, käme es zu einer Verletzung der Sperrfrist nach § 22 Abs. 1 i.V.m. § 23 Abs. 2 UmwStG. Es käme zu einer rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns I im Jahr der Option für den Einbringenden.

Dies stellt weitreichende, praktische Folgen für den Einbringenden dar, die nach Auffassung des DStV nicht vom Gesetz gedeckt sind. Der Wortlaut des § 1a Abs. 1 Satz 1, 3 KStG sieht nicht explizit vor, dass der Nachweis jährlich bei Abgabe der Steuererklärung zu erfolgen hat. Insofern ist die über das Gesetz hinausgehende, geplante Vorgabe des Entwurfs höchst kritisch zu sehen.

Petition: Mangels gesetzlicher Grundlage regt der DStV dringend an, in Rz. 6 die Passage „...für jedes Jahr bei der Abgabe der Körperschaftsteuererklärung...“ zu streichen.

Zu Rz. 32: Anteile an einer Komplementär-GmbH als funktional wesentliche Betriebsgrundlage im Sonderbetriebsvermögen - § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG

Nach Rz. 34 Satz 4 des Entwurfs soll beim fiktiven Formwechsel ein Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts ausgeschlossen sein, wenn eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage in Form einer Beteiligung eines Mitunternehmers an der Komplementärgesellschaft, deren Tätigkeit auf die Geschäftsführungsfunktion bei einer GmbH & Co. KG beschränkt ist, nicht in die Mitunternehmerschaft eingebracht wird.

Diese Auffassung steht im Widerspruch zu geltenden Verlautbarungen seitens eines Teils der Finanzverwaltung zur Beurteilung der Qualifikation von Anteilen als funktional wesentliche Betriebsgrundlage beim echten Formwechsel. Beim echten Formwechsel gehören nach der Verfügung der OFD NRW vom 21.06.2016 (DB 2016, S. 1907) die Anteile an der Komplementär-GmbH nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen. Wird die Einordnung der OFD NRW zugrunde gelegt, wäre die Einbringung des Anteils an der Komplementärgesellschaft keine Voraussetzung für den Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts beim fiktiven Formwechsel.

Petition: Angesichts der Wertung der Verfügung der OFD NRW zum echten Formwechsel regt der DStV an, Satz 4 in Rz. 32 zu streichen. Soweit dem Streichungsvorschlag nicht nähergetreten wird, sollte ausdrücklich klargestellt werden, dass die Beurteilung der OFD NRW auch für den fiktiven Formwechsel gilt. Gründe für eine unterschiedliche Einordnung von Anteilen an Komplementärgesellschaften bei einem echten und einem fiktiven Formwechsel sind nicht ersichtlich.

Zu Rz. 34: Unschärfen in der Formulierung - § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG

Nach Rz. 34 des Entwurfs soll ein einheitlicher Vorgang vorliegen, wenn die einem Sonderbetriebsvermögen zugehörigen funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gesondert auf die optierende Personengesellschaft in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Ausübung der Option übertragen werden. Dieser einheitliche Vorgang soll insgesamt unter § 20 UmwStG fallen können. Ein Anwendungsfall des § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG soll dadurch nicht begründet werden.

Diese Klarstellung ist grundsätzlich positiv zu bewerten, da so kein Verstoß gegen die in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG normierte siebenjährige Sperrfrist ausgelöst wird. Allerdings ergeben sich folgende Fragen zu Formulierungen in Rz. 34.

Es erscheint nicht nachvollziehbar, warum der vorgenannte Grundsatz nicht auch für nicht funktional wesentliche Betriebsgrundlagen ausdrücklich festgehalten wird. Gründe für eine unterschiedliche Behandlung von funktional wesentlichen und nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen sind nicht ersichtlich.

Zudem spricht die Formulierung in Satz 1 der Rz. 34 davon, dass ein solcher Fall insgesamt unter § 20 UmwStG „...*fallen kann*...“. Sie lässt offen, warum der Vorgang bei Vorliegen eines zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhangs mit der Ausübung der Option nicht stets unter § 20 UmwStG fällt.

Schließlich stellt sich die Frage, ob die Billigkeitsregelung in Rz. 34 auch beim echten Formwechsel bzw. bei einer echten Einbringung nach § 20 UmwStG anwendbar ist, wobei in diesen Fällen auf den Umwandlungsbeschluss nach § 193 UmwG abzustellen wäre.

Petition: Der DStV regt zur Schaffung von Rechtssicherheit an, klarstellende Ausführungen zu vorgenannten Fragen in den Entwurf aufzunehmen. Es sollte insoweit ein Gleichlauf zwischen funktional wesentlichen und nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen sowie zwischen echtem und fiktivem Formwechsel herbeigeführt werden. Der Relativsatz „...*, der insgesamt unter § 20 UmwStG fallen kann*...“ in Satz 1 der Rz. 34 sollte ersetzt werden durch „...*der insgesamt unter § 20 UmwStG fällt*...“.

Zu Rz. 35: Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung - § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG

Nach Rz. 35 des Entwurfs soll bei einer Übertragung oder Überführung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen in ein anderes Betriebsvermögen in zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Option zur Körperschaftbesteuerung zu prüfen sein, ob infolge der Gesamtplanrechtsprechung die Voraussetzungen für die Anwendung von § 20 UmwStG nicht vorliegen.

Diese rigide Vorgabe erachtet der DStV als nicht nachvollziehbar. Die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung ist inzwischen für § 6 Abs. 3 EStG von der Finanzverwaltung aus guten Gründen aufgegeben worden (BMF vom 20.11.2019, BStBl 2019 I S. 1291; BMF vom 05.05.2021, BStBl 2021 I S. 696). Deren Anwendung bei Einbringungen erscheint darüber hinaus mehr als fraglich und verursacht Rechtsunsicherheiten. Aufgrund der streng auf den Stichtag

bzw. Einbringungszeitpunkt bezogenen Betrachtungsweise des BFH (vgl. BFH-Urteil vom 29.11.2017, Az. I R 7/16, BStBl 2019 II S. 738) könnte die im Entwurf vorgesehene Sichtweise bei einer finanzgerichtlichen Prüfung verworfen werden. Auch Wacker weist darauf hin, dass die Auffassung der Finanzverwaltung zur Prüfung der Gesamtplanrechtsprechung der Ansicht des BFH im vorstehenden Urteil entgegensteht, der eine vorherige Ausgliederung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen grundsätzlich als unschädlich für einen Buchwerteinbringung nach § 20 UmwStG ansieht (vgl. Wacker in Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR 2021, Beihefter zu Heft 41, S. 12).

Petition: Aus Gründen der Folgerichtigkeit (Stichwort: Aufgabe der Gesamtplanrechtsprechung bei § 6 Abs. 3 EStG) und unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung zur strengen Zeitpunkt Betrachtung regt der DStV nachdrücklich an, Rz. 35 zu streichen. Konsequenterweise sollte für echte Einbringungen im UmwStE die Vorgabe in Satz 2 der Rz. 20.07, die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung prüfen zu müssen, aufgegeben werden.

Zu Rz. 41: Steuerliche Schlussbilanz - § 1a Abs. 2 Satz 3 KStG

Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Ausübung der Option zur Körperschaftbesteuerung unmittelbar vorangeht (§ 1a Abs. 2 Satz 3 KStG). Nach Rz. 41 des Entwurfs soll infolgedessen für die optierende Gesellschaft - wie für den übernehmenden Rechtsträger im Rahmen eines echten Formwechsels - bereits für die letzte juristische Sekunde des Vorjahres eine steuerliche Schlussbilanz unter Zugrundelegung der ggf. aufgestockten Werte aufzustellen sein.

Im Zusammenhang mit den bei einem fiktiven Formwechsel aufzustellenden Bilanzen ergibt sich folgende Frage in der Praxis: Bei einem echten Formwechsel hat die übertragende Gesellschaft neben der regulären Jahresbilanz (1. Bilanz) nach § 25 Satz 2 i.V.m. § 9 Satz 2 UmwStG eine Übertragungsbilanz (ohne aufgestockte Werte / 2. Bilanz) und die übernehmende Gesellschaft eine Eröffnungsbilanz (3. Bilanz) aufzustellen. Vor diesem Hintergrund ist für den fiktiven Formwechsel unklar, ob für das Ein-Sekunden-Wirtschaftsjahr im Einbringungszeitpunkt neben einer Eröffnungsbilanz (mit ggf. aufgestockten Werten) auch noch eine (identische) steuerliche Schlussbilanz (4. Bilanz) zu erstellen ist. Möglicherweise kann Rz. 41 so verstanden werden, dass nur eine - mit der Eröffnungsbilanz identische - steuerliche Schlussbilanz ggf. unter Aufstockung aufzustellen ist - also neben der regulären Jahresbilanz nur eine weitere Bilanz. Dies

wäre eine deutliche Erleichterung. Ob dem Entwurf dieses Verständnis zugrunde liegt, ist allerdings nicht gesichert.

Die Beantwortung dieser Frage hat auch Bedeutung für den maßgeblichen Zeitpunkt, bis zu dem nach § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG spätestens der Antrag auf Ansatz der Buch- oder Zwischenwerte zu stellen ist (...bis zur erstmaligen Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz).

Petition: Der DStV regt zur Erleichterung in der Praxis eine Klarstellung dahingehend an, dass die steuerliche Schlussbilanz ausreicht und – angesichts der Identität des Inhalts der Eröffnungs- und der Schlussbilanz - keine Übertragungsbilanz sowie Eröffnungsbilanz auf denselben Zeitpunkt zu erstellen sind. Zudem sollte ergänzt werden, dass der Antrag auf Ansatz des Buchwerts spätestens bis zur Abgabe der steuerlichen Schlussbilanz gestellt werden kann.

Zu Rz. 44: Ergänzungs- und Sonderbilanzen - § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG

Nach Rz. 44 des Entwurfs sollen Ergänzungs- und Sonderbilanzen infolge der Option zur Körperschaftbesteuerung nicht fortzuführen sein. Zur Berücksichtigung von Ergänzungsbilanzen bei der Bewertung der eingebrachten Mitunternehmeranteile verweist der Entwurf auf Rz. 39 und zu den Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto auf Rz. 42.

Die Erläuterungen in den Rz. 39 und 42 sind hingegen sehr rudimentär. Rz. 39 enthält beispielsweise keine detaillierten Ausführungen zur Behandlung von positiven oder negativen Ergänzungsbilanzen. Gerade unter Berücksichtigung des Umstands, dass auch der UmwStE hierzu keine Auskünfte gibt, wäre an dieser Stelle mehr Klarheit hilfreich.

Petition: Wünschenswert wären in Rz. 44 i.V.m. Rz. 39 Ausführungen und Rechenbeispiele zur Behandlung von und zu den Rechtsfolgen bei positiven und negativen Ergänzungsbilanzen.

Zu Rz. 74 bis 79: Zeitpunkt der Ausschüttungen - § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG

Die Rz. 74 bis 79 des Entwurfs führen zwar aus, wann Gewinnanteile als ausgeschüttet gelten. Die Hinweise lassen aber Ausführungen zu gesellschaftsvertraglichen bzw. buchhalterischen Vorgaben für die Praxis vermissen, wie es sich verhindern lässt, dass Gewinnanteile als ausgeschüttet gelten bzw. deren Ausschüttung verlangt werden kann (§ 1a Abs. 3 Satz 5 KStG).

Offen bleibt etwa, ob dafür z.B. die Buchung auf einer gesamthänderischen Rücklage oder einem Kapitalkonto II ausreicht, wenn aus diesen Konten nur aufgrund eines Gesellschafterbeschlusses entnommen werden darf.

Petition: Ein wesentliches Ziel der Option ist die temporär günstigere Besteuerung auf Ebene der optierenden Gesellschaft. Zur Steigerung der Attraktivität der Option wären insofern ergänzende Hinweise im BMF-Schreiben sehr hilfreich, wie ein ungewollter Zufluss aufgrund der in § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG normierten Ausschüttungsfiktionen vermieden werden kann. Der DStV regt die Klarstellung an, dass z.B. die Gutschrift von Gewinnanteilen auf der gesamthänderisch gebundenen Rücklage bzw. einer Thesaurierungs-Rücklage oder auf einem Kapitalkonto II den Zufluss von Gewinnanteilen verhindert, wenn die spätere Entnahme der Gewinne eines entsprechenden Beschlusses der Gesellschafter bedarf.

Zu Rz. 89: Widerruflichkeit des Antrags auf Beendigung des fiktiven Formwechsels - § 1a Absatz 4 Satz 1 bis 3 KStG

Auf Antrag ist nach § 1a Absatz 4 Satz 1 bis 3 KStG eine Rückkehr zur transparenten Besteuerung 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. Der Entwurf sieht vor, dass die Rz. 9 ff. insoweit entsprechend gelten sollen.

Der Verweis auf die Rz. 9 ff. umfasst die Rz. 23, die Ausführungen zur Unwiderruflichkeit des Antrags auf die Ausübung der Option nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG enthält. Insofern legt der Verweis in Rz. 89 nahe, dass der Entwurf von einer Unwiderruflichkeit des Antrags auf den Rück-Formwechsel ausgeht. Die Annahme der Unwiderruflichkeit des Antrags auf Beendigung der Option wäre indes contra legem. Der Wortlaut des § 1a Abs. 4 Satz 1 KStG sieht die Unwiderruflichkeit des Beendigungsantrags nicht vor – im Unterschied zum Wortlaut nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG. Zudem verweist § 1a Abs. 4 Satz 3 KStG für den Beendigungsantrag lediglich auf die Sätze 2, 3 und 5 von § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG und damit gerade nicht auf die Unwiderruflichkeit im Sinne des § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG.

Vor diesem Hintergrund weist die Rz. 89 eine Unschärfe in der Formulierung auf. Sie dürfte in der Praxis Fragen aufwerfen und zu Rechtsunsicherheiten führen.

Petition: Zur Schaffung von Rechtssicherheit regt der DStV an, den Verweis in Rz. 89 zu konkretisieren. Der Verweis sollte wie folgt gefasst werden: „*Die Rn. 9 bis 22 gelten insoweit entsprechend.*“ Soweit dieser Anregung nicht beigetreten wird, sollte in Rz. 89 folgender, klarstellender Satz 2 ergänzend aufgenommen werden: „*Der Antrag auf Beendigung der Option ist widerruflich.*“

Wir hoffen, auf Ihre Zustimmung zu stoßen. Gern stehen wir für weitere Erörterungen zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

gez.
SyndikusRA/StB Norman Peters
(Hauptgeschäftsführer)

gez.
RAin/StBin Sylvia Mein
(Geschäftsführerin)

Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) repräsentiert bundesweit rund 36.500 und damit über 60 % der selbstständig in eigener Kanzlei tätigen Berufsangehörigen. Er vertritt ihre Interessen im Berufsrecht, im Steuerrecht, der Rechnungslegung und dem Prüfungswesen. Die Berufsangehörigen sind als Steuerberater, Steuerbevollmächtigte, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und Berufsgesellschaften, in den uns angehörenden 16 regionalen Mitgliedsverbänden freiwillig zusammengeschlossen.
