

Bundesministerium der Finanzen
11016 Berlin



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

E-Mail

Abt. Steuerrecht und Rechnungslegung

Unser Zeichen: Fi/We
Tel.: +49 30 240087-60
Fax: +49 30 240087-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

19. Oktober 2021

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

wir begrüßen ausdrücklich, dass das BMF zeitnah und vor Ablauf der Frist für den Antrag auf Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung ein Schreiben veröffentlicht, mit dem Zweifelsfragen zur neuen Vorschrift des § 1a KStG geklärt werden sollen. Dies ist im Sinne der Steuerpflichtigen, die vor der Ausübung der Option sehr genau über die damit verbundenen Anforderungen und Konsequenzen informiert sein müssen.

Bei einer vollkommen neuen Norm liegt es in der Natur der Sache, dass zu Beginn noch nicht alle möglichen Fragen und Probleme offensichtlich sind und beantwortet bzw. gelöst werden können. Unsere anliegende Stellungnahme greift daher nur einige grundsätzliche Aspekte auf.

Ein wesentliches Problem bleibt in jedem Fall bestehen: Die Entscheidung des Gesetzgebers, die Option zur Körperschaftsbesteuerung als fiktiven Formwechsel auszugestalten, verstellt den Unternehmen den Weg in die Option, die aus unterschiedlichen Gründen auch keinen „echten“ Formwechsel vornehmen wollen oder können. Unserer Einschätzung nach wird es daher nur in wenigen Fällen tatsächlich zur Ausübung der Option kommen und zwar gerade durch solche Personengesellschaften, die heute bereits die Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG in Anspruch nehmen. Die Neuregelung geht damit an den Bedürfnissen des kleineren Mittelstandes vorbei. Daher halten wir eine möglichst zügige Reform der Thesaurierungsbegünstigung, wie sie in der Vergangenheit bereits diskutiert und angekündigt wurde, in der neuen Legislaturperiode für dringend geboten.

Mit freundlichen Grüßen

Claudia Kalina-Kerschbaum
Geschäftsführerin

i. A. Dr. Carola Fischer
Referatsleiterin

Anlage



Bundessteuerberaterkammer
KÖRPERSCHAFT DES ÖFFENTLICHEN RECHTS

Anlage

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

**Abt. Steuerrecht und
Rechnungslegung**

Telefon: 030 24 00 87-60
Telefax: 030 24 00 87-77
E-Mail: steuerrecht@bstbk.de

19. Oktober 2021

Vorbemerkung

Die durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts eingeführte Möglichkeit einer Option für bestimmte Personengesellschaften, sich wie eine Körperschaft besteuern zu lassen, hat teilweise große Erwartungen geweckt. Die genauere Analyse der Neuregelung hat jedoch gezeigt, dass der Wert des Modells im Wesentlichen im außersteuerlichen Bereich liegt (Offenlegungspflichten, Prüfungspflichten, Betriebsratsproblematiken). Voraussichtlich wird die Option daher nur in wenigen Fällen, insbesondere von Gesellschaften international tätiger Personengesellschaftskonzerne, ausgeübt werden.

Auch für die wenigen Gesellschaften, die aus unserer Sicht für eine Option in Frage kommen, wären jedoch zusätzliche Erläuterungen und Klarstellungen erforderlich.

Zu Tz. 6

Das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen für die Option zur Körperschaftsteuer soll auf Anforderung für jedes Jahr bei Abgabe der Körperschaftsteuererklärung nachzuweisen sein. Offen bleibt, wie dieser Nachweis zu führen wäre. Da ein fehlender Nachweis das Nichtvorliegen der persönlichen Optionsvoraussetzungen nach sich zieht und somit zu einer zwangsweisen Rückkehr zur transparenten Besteuerung führt, halten wir an dieser Stelle eine Konkretisierung für notwendig.

Zu Tz. 32

In der Textziffer wird ausgeführt, dass der Ansatz des Buch- oder Zwischenwerts ausgeschlossen ist, 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. Damit wird impliziert, dass jede Beteiligung an einer Komplementär-GmbH eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellt.

Dies wird jedoch bisher nicht so gesehen. Nach einer Verfügung der OFD Frankfurt/M. (Vfg. v. 3. Dezember 2015 – S 2134 A-14-St 213, DStR 2016, S. 676) ist bei der Einbringung des Betriebs einer KG in eine Gesellschaft anderer Rechtsform im Zuge eines Formwechsels eine Übertragung der Beteiligung an der bisherigen Komplementärgesellschaft wirtschaftlich ohne Sinn. Es könne deshalb in diesem Fall nicht davon ausgegangen werden, dass der vormalige Kommanditist mit der Beteiligung an der Komplementär-GmbH etwas für den übertragenen Mitunternehmeranteil Wesentliches zurückbehalten habe (vgl. auch BFH v. 16. Dezember 2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, S. 808).

Für eine Abweichung von dieser ansonsten – zu Recht – geltenden Betrachtungsweise für Zwecke des § 1a KStG besteht aus unserer Sicht keine Begründung. Sollte die Finanzverwal-

tung dies gleichwohl beabsichtigen, sollte darauf noch deutlicher hingewiesen werden. Dies würde faktisch wie ein Zwang zur Einheits-GmbH & Co. KG wirken.

Außerdem sollte in dieser Textziffer auch das Thema der sonstigen Gegenleistungen angesprochen werden. Wenn im Fall von § 20 UmwStG Gesellschafterdarlehen weiter bestehen bleiben, liegt eine Forderung gegenüber der Gesellschaft vor. Diese dürfte nicht als sonstige Gegenleistung eingestuft werden, die zur Aufdeckung von stillen Reserven führen würde. In solchen Fällen gehören die Gesellschafterdarlehen u. E. mit zum Einbringungsgegenstand. Dies müsste im BMF-Schreiben klargestellt werden.

Zu Tz. 35

Laut dieser Textziffer soll 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 sein, ob infolge der Gesamtplanrechtsprechung die Voraussetzungen für die Anwendung von § 20 UmwStG nicht vorliegen. Es wird dazu auf Rdnr. 20.07 UmwStE verwiesen, die wiederum auf BFH-Rechtsprechung aus den Jahren 2001 und 2010 Bezug nimmt.

Diese BFH-Rechtsprechung ist jedoch (zumindest weitgehend) überholt. In jüngerer Zeit haben sich mehrere Senate des BFH zu Übertragungsvorgängen in Rahmen des § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG geäußert und dabei neue Grundsätze angelegt. Dies ist (in Teilen) auch von der Finanzverwaltung anerkannt und umgesetzt worden. Im vorliegenden Entwurf heißt es jedoch nun, dass die Grundsätze zu Rdnr. 10 des BMF-Schreibens vom 20. November 2019 (BStBl. I 2019, S. 1291) nicht anzuwenden sein sollen. In dieser Rdnr. 10 wird gerade Bezug auf die neuere BFH-Rechtsprechung genommen, nach der eine gleichzeitige Anwendung der beiden Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG Auslagerung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen/Sonderbetriebsvermögen) und § 6 Abs. 3 EStG möglich ist. Die Gesamtplanrechtsprechung spielt in diesem Bereich keine Rolle (mehr); sie ist laut BFH nur bei Fragen der §§ 16, 34 EStG relevant (BFH v. 9. Dezember 2014 – IV R 29/14, BStBl. II 2019, S. 723).

Da mehrere Buchwertprivilegien nebeneinander Anwendung finden können, muss es auch möglich sein, Wirtschaftsgüter vor der Option in ein anderes Betriebsvermögen auszulagern, ohne dass stille Reserven aufgedeckt werden müssen. Nur diese Möglichkeit würde es Personengesellschaften mit Sonderbetriebsvermögen ermöglichen, die Option auszuüben; denn die Gründe, aus denen heraus bestimmte Wirtschaftsgüter im Sonderbetriebsvermögen statt im Gesamthandsvermögen gehalten werden, werden in den meisten Fällen einer Überführung dieser Wirtschaftsgüter in das Gesamthandsvermögen dauerhaft entgegenstehen.

Wenn der Umwandlungssteuererlass einer entsprechenden Regelung entgegenstehen sollte, sollte er angepasst und die oben angesprochene neuere BFH-Rechtsprechung sollte berücksichtigt werden.

Zu Tz. 53

Hinsichtlich der Einkommensermittlung der optierenden Gesellschaft wird auf R 7.1 Abs. 1 Satz 2 KStR verwiesen. Kann hieraus gefolgert werden, dass im Rahmen der Einkommensermittlung der optierenden Gesellschaft sowohl die Erstellung einer originären Steuerbilanz (resultierend aus einer originären steuerlichen Buchführung der fiktiven Kapitalgesellschaft) als auch die Erstellung einer Handelsbilanz für die fortbestehende Personengesellschaft plus steuerlicher Überleitung auf die optierende Gesellschaft (fiktive Kapitalgesellschaft) möglich sind?

Eine Klarstellung in Übereinstimmung mit den ggf. anzupassenden Textziffern 60 und 100 ist aus Sicht der Praxis insbesondere mit Blick auf mögliche Zweifelsfragen bei einer steuerlichen Außenprüfung dringend erforderlich.

Zu Tz. 56

Im Entwurf wird klargestellt, dass die optierende Gesellschaft keine Organgesellschaft im Rahmen eines ertragsteuerlichen Organkreises sein kann. Aussagen zur umsatzsteuerlichen Organschaft sind nicht enthalten. Welche Rechtsgrundsätze sind bei der Prüfung der finanziellen, organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederung zu Grunde zu legen? Ist das BMF-Schreiben vom 26. Mai 2017 bzw. UStAE 2.8 Abs. 5a für Personengesellschaften anwendbar oder gelten die Grundsätze für Kapitalgesellschaften?

Zu T. 60

Für die Praxis sind insbesondere auch Fragen der Gewinnermittlung und Abschlusserstellung für die optierende Gesellschafter von hoher Relevanz. Dazu wird in der Tz. 60 ausgeführt: „Besteht eine Buchführungspflicht nach dem HGB ... für die zivilrechtlich fortbestehende Personengesellschaft, gilt diese auch für die optierende Gesellschaft.“ Daraus ergeben sich folgende Anwendungsfragen:

- Reicht es im Sinne der angesprochenen Fiktion aus, dass die optierende Gesellschaft auf die handelsrechtliche Buchführung der Personengesellschaft verweist und der handelsrechtliche Jahresüberschuss/-fehlbetrag der Personengesellschaft der Besteuerung zugrunde zu legen ist, nachdem er vorab um steuerliche Besonderheiten korrigiert worden ist? Diese Korrektur um steuerliche Besonderheiten würde dann die Überleitung des handelsrechtlichen Jahresüberschusses/-fehlbetrags der Personengesellschaft auf einen Steuerbilanz-Ergebnis der fiktiven Kapitalgesellschaft umfassen („doppelte Überleitung“), bevor dann die außerbilanziellen Korrekturen (R 7.1 Abs. 1 Satz 2 KStR) ansetzen?

- Wie ist im Fall einer (angenommenen) „doppelten Überleitung“ der letzte Satz in Tz. 60 zu verstehen, der die optierende Gesellschaft für steuerliche Zwecke zur Erstellung einer „Bilanz“ (ohne GuV?) verpflichtet?
- Worin unterscheidet sich die „E-Bilanz“ (Tz. 100), die die optierende Gesellschaft zu übermitteln hat, von der „Bilanz“, die in Tz. 60 erwähnt wird?
- Wie ist die Formulierung im Hinblick auf Tz. 53 zu verstehen, da gemäß Körperschaftsteuerrichtlinie der Gewinn lt. Steuerbilanz oder der um steuerliche Besonderheiten korrigierte handelsrechtliche Jahresüberschuss der Besteuerung zugrunde zu legen ist?

Zu Tz. 74

Für die Praxis noch nicht hinreichend geklärt ist das Nebeneinander von gesellschaftsrechtlichen Regelungen für die zivilrechtlich fortbestehende Personengesellschaft und ihren Gesellschafterkapitalkonten und der steuerlichen Behandlung als Kapitalgesellschaft bei Ausschüttungen.

Nach Tz. 74 gelten Gewinnanteile, deren Auszahlung der Gesellschafter mit Feststellung des Jahresabschlusses von der Gesellschaft verlangen kann, in diesem Zeitpunkt als ausgeschüttet, sofern gesellschaftsvertraglich nichts Abweichendes geregelt ist. Gilt dies unabhängig davon, auf welchem der Gesellschafterkonten eine Gutschrift erfolgt, und ob es sich dabei um ein Fremdkapitalkonto oder ein Eigenkapitalkonto handelt?

Hier sind u. E. präzisere Ausführungen erforderlich.

Zu Tz. 76

Bisher üblich und im Gesellschaftsvertrag vereinbart ist die Erstellung des Jahresabschlusses im neuen Jahr und anschließend die Gutschrift des Gewinns auf den Gesellschafterdarlehenskonten zum 31.12. des Vorjahres. Diese Gutschrift löst aber sofort die Pflicht zur Anmeldung und zum Abzug der Kapitalertragsteuer aus. Dies ist zeitlich nicht lösbar. Eine Anpassung des Gesellschaftsvertrages wäre erforderlich, wird aber nicht in jedem Fall vorgenommen werden. Es sollte versucht werden, hier eine andere Lösung zu finden.