

Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht

Das neue Optionsrecht zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) – der Weg in die Option und ausgewählte Fallgestaltungen

Dr. Julian Böhmer
16. September 2021

Linklaters

Überblick Option zur Körperschaftsbesteuerung

- > § 1a KStG
 - > Abs. 1: Ausübung der Option durch Antrag
 - > Abs. 2: Übergang zur Körperschaftsbesteuerung
 - > Abs. 3: Laufende Besteuerung des Gesellschafters der optierten Gesellschaft
 - > Abs. 4: Rückoption
- > § 2 Abs. 8 GewStG
- > § 50d Abs. 14 EStG
- > Folgeänderungen des BewG, ErbStG, GrEStG

Linklaters

Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht | September 2021 | 1

Antrag zur Körperschaftbesteuerung, § 1a Abs. 1 KStG

- > Antragsberechtigung ergibt sich aus § 1a Abs. 1 KStG
 - > Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften
 - > Nicht antragsberechtigt:
 - > GbR, (atypisch) stille Gesellschaft
 - > Gesellschaften, die nach Optionsausübung im Staat ihrer Geschäftsleitung nicht unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind
 - > Investmentfonds
 - > Unwiderruflicher Antrag spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs, ab dem Option wirken soll
 - > Rechtsfolge: Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft (Fiktion)
 - > Fiktion ist beschränkt auf Besteuerung nach dem Einkommen

Wirkung der Ausübung der Option, § 1a Abs. 2 KStG

- > Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt als Formwechsel i.S.v. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG
- > §§ 1, 25 UmwStG gelten entsprechend
 - > Eingebracht werden Mitunternehmeranteile (str.)
 - > Wesentliche Betriebsgrundlagen sind einzubringen, insb. auch des Sonderbetriebsvermögens
- > Einbringungszeitpunkt: Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr, in dem Option erstmals gelten soll, vorangeht
- > Keine Rückwirkung
- > Das in Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital wird auf dem steuerlichen Einlagekonto gutgeschrieben

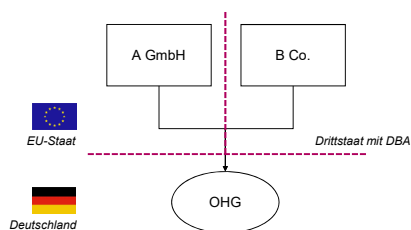
Wirkung der Option für den Gesellschafter, § 1a Abs. 3 KStG

- > Beteiligung des Gesellschafters gilt als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft
 - > Gesellschafter hat keinen Mitunternehmeranteil mehr
 - > Gesellschafter erzielt keine Einkünfte nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG mehr
 - > Gesellschafter hat kein Sonderbetriebsvermögen mehr
 - > Gesellschafter erzielt keine Sondervergütungen bzw. Sonderbetriebseinnahmen mehr
- > Grds. keine betrieblichen Einkünfte; anders u.U. bei Betriebsaufspaltung
- > Besondere Regelungen zum Zufluss
- > Keine Einnahmen-Überschuss-Rechnung

Rückoption, § 1a Abs. 4 KStG

- > Rückoption zur transparenten Besteuerung ist auf Antrag möglich
- > Rückoption gilt als Formwechsel i.S.v. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG
- > Zwingende Rückoption (ohne Antrag), wenn Voraussetzungen für Option entfallen
- > Sonderregelung für Anwachsung
 - > Ist übernehmender Rechtsträger Personengesellschaft oder natürliche Person: §§ 3 ff. UmwStG sind anwendbar
 - > Ist übernehmender Rechtsträger Kapitalgesellschaft: §§ 11 ff. UmwStG sind anwendbar
- > Wenn persönliche Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers i.S.v. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder 4 UmwStG nicht erfüllt werden: Liquidation, § 11 KStG ist anwendbar
- > Umwandlung der optierenden Personengesellschaft in Kapitalgesellschaft gilt als Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Körperschaft

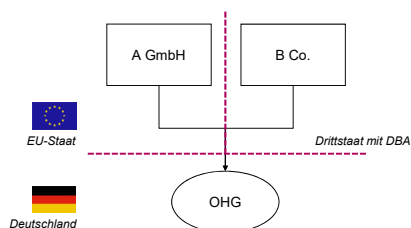
Fall 1: Ausübung der Option



Fall 1: Die A GmbH und die B Co. sind an einer inländischen OHG beteiligt. Die OHG erzielt hohe Gewinne, die langfristig thesauriert werden sollen. Beide Gesellschafter möchten deshalb, dass die OHG zur Körperschaftbesteuerung optiert.

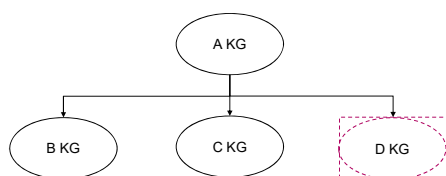
- > OHG ist tauglicher Antragsteller, § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG
- > Fiktiver Formwechsel gem. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG i.V.m. § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG; §§ 1, 25 UmwStG gelten entsprechend
- > A GmbH: § 1 Abs. 4 Nr. 2 a) aa) i.V.m. Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG (+)
- > B Co.: § 1 Abs. 4 Nr. 2 a) aa) (-); ebenso § 1 Abs. 4 Nr. 2 b) UmwStG (-)
- > Nach h.M. ist § 1 UmwStG dann teilweise anwendbar
- > B Co. kann nicht zu Buchwerten optieren. Fiktiver Formwechsel führt zu Realisation.

Fall 1: Ausübung der Option



- > Folge: B Co. könnte grundsätzlich Ergänzungsbilanz bilden
- > Aufgrund Ausübung der Option scheidet Möglichkeit einer Ergänzungsbilanz aus
- > Ergänzungsbilanzmehrkapital wird „sozialisiert“
- > Ausgleich zwischen den Gesellschaftern erforderlich
- > Gesellschaftsrechtlich bspw. über Gewinnvorab möglich
- > Steuerrechtliche Anforderungen?
- > Gelten Voraussetzungen des BMF-Schreibens zur inkongruenten Gewinnverteilung (BStBl. I 2014, 63)?

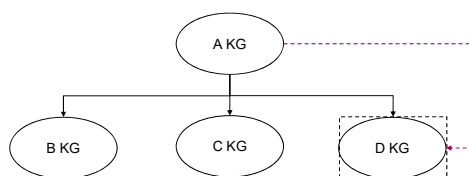
Fall 2: Neugründung



Fall 2: Die A KG ist die Obergesellschaft des A-Konzerns. Sämtliche Konzerngesellschaften weisen die Rechtsform der Personengesellschaft auf. Die A KG beabsichtigt sich in einem neuen Geschäftsfeld zu betätigen. Dazu soll eine neue D KG gegründet werden. In den ersten Jahren werden erhebliche Anlaufverluste erwartet. Diese möchte die A KG für gewerbesteuerliche Zwecke gerne nutzen.

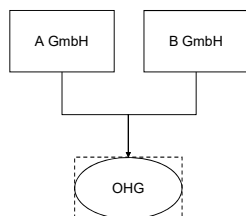
- > D KG ist tauglicher Antragsteller für Option
- > Erstmalige Ausübung der Option?
 - > § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG: spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll
 - > Gilt dies auch in Neugründungsfällen?
 - > Abweichendes Wirtschaftsjahr im Rahmen der Gründung notwendig, das ca. einen Monat nach Gründung endet?

Fall 2: Neugründung



- > Möglichkeit der Begründung einer Organschaft?
 - > § 17 KStG: eine andere, als die in § 14 Abs. 1 KStG bezeichnete Kapitalgesellschaft
 - > Nach § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG ist optierende Gesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln
 - > Nach h.M. im Zivilrecht kann eine Personengesellschaft einen Gewinnabführungsvertrag abschließen
 - > Eintragung im Handelsregister ist nach Auffassung des OLG München nicht möglich (OLG München v. 8.2.2011, 31 Wx 2/11)
 - > § 17 KStG verlangt aber auch keine Eintragung

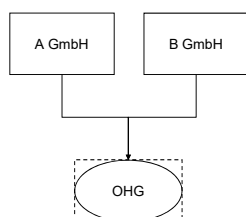
Fall 3: Rückoption auf Antrag



Fall 3: Die OHG hat zur Körperschaftsteuer optiert. Entgegen den ursprünglichen Erwartungen stellen A GmbH und B GmbH nach zwei Jahren fest, dass die Erwartungen in das Geschäft der OHG zu optimistisch waren und die OHG nun mittelfristig Verluste erzielt. Diese wollen sie gerne selbst nutzen. Sie möchten deshalb zur transparenten Besteuerung zurückeroptieren.

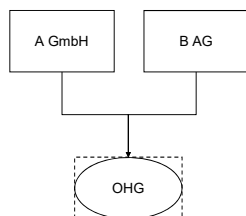
- > OHG ist tauglicher Antragsteller für Rückoption, § 1a Abs. 4 Satz 1 KStG
- > Fiktiver Formwechsel gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG i.V.m. § 1a Abs. 4 Satz 2 KStG
- > Rückoption grds. zum Buchwert möglich
- > Thesaurierte Gewinne werden nach § 7 UmwStG nachversteuert

Fall 3: Rückoption auf Antrag



- > Keine Frist für Ausübung der Rückoption
- > Aber: Anteile an OHG gelten nach § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG i.V.m. § 25, § 22 Abs. 1 UmwStG als sperrfristbehaftet
- > Formwechsel soll grds. rückwirkende Einbringungsgewinnbesteuerung auslösen (Tz. 00.02, 22.07 UmwStE)
- > Teleologische Reduktion von § 22 Abs. 1 UmwStG?
 - > Keine Statusverbesserung im Vergleich zu Situation vor Ausübung der Option
 - > Kein Transfer stiller Reserven zwischen den Mitgesellschaftern (siehe dazu BFH v. 18.11.2020, I R 25/18 Rn. 24)

Fall 4: Zwingende Rückoption

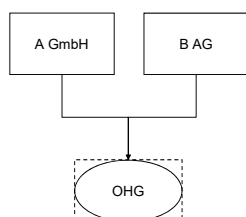


Fall 4: Die OHG hat zur Körperschaftsteuer optiert. Die B AG ist zwei Jahre nach Ausübung der Option zur Auffassung gelangt, dass das von der OHG betriebene Geschäft nicht mehr zur Unternehmensstrategie passt. Die B AG veräußert deshalb den Anteil an der OHG an die A GmbH.

Folgen bei B AG

- > B AG realisiert Veräußerungsgewinn. Auf diesen findet § 8b Abs. 2 KStG Anwendung.
- > Zudem kommt es zu einem rückwirkenden Einbringungsgewinn, § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG i.V.m. § 25 i.V.m. § 22 Abs. 1 UmwStG.
- > Zugleich: Step-up im Betriebsvermögen der OHG (§ 1a Abs. 2 Satz 2 KStG i.V.m. § 25 i.V.m. § 23 Abs. 2 Satz 1 UmwStG)

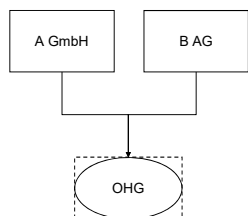
Fall 4: Zwingende Rückoption



Folgen bei A GmbH

- > A GmbH erwirbt Anteil an OHG, d.h. fiktiven Kapitalgesellschaftsanteil.
- > Infolge des Erwerbs des Anteils an der OHG kommt es zur Anwachsung der Personengesellschaft bei der A GmbH.
- > § 1a Abs. 4 Satz 5 KStG: Gesellschaft gilt als aufgelöst und als auf den verbleibenden Gesellschafter verschmolzen, wenn dieser die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwStG erfüllt.
- > Hier damit fiktive Verschmelzung nach §§ 11 ff. UmwStG
- > Auf Ebene der OHG Buchwertfortführung möglich (unter Berücksichtigung des Step-up)

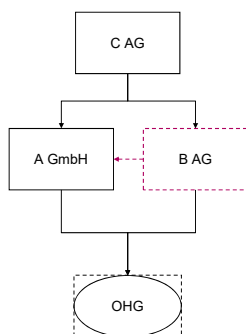
Fall 4: Zwingende Rückoption



Folgen bei A GmbH

- > Bei A GmbH: aufgrund vorherigen Anschaffungsvorgangs: Übernahmeverlust wahrscheinlich („Wegfall“ der aufgrund Erwerbs von B AG aufgewandten Anschaffungskosten)
- > Zudem: rückwirkender Einbringungsgewinn auf eigenen Anteil an der OHG (der vor Erwerb gehalten wurde)?
 - > Aber: keine Statusverbesserung; keine Verlagerung stiller Reserven

Abwandlung zu Fall 4: Verschmelzung

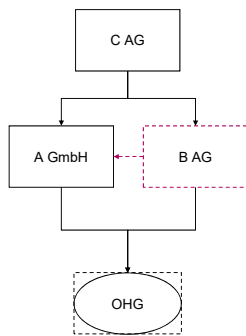


Abwandlung zu Fall 4: Die OHG hat zur Körperschaftsteuer optiert. Die Konzernmutter C AG ist zwei Jahre nach Ausübung der Option zur Auffassung gelangt, dass das von der OHG betriebene Geschäft nicht mehr in einer eigenständigen Gesellschaft betrieben werden soll. Die B AG wird deshalb auf Basis der letzten Schlussbilanz auf die A-GmbH verschmolzen.

Folgen bei B AG

- > Verschmelzung ist zu Buchwerten möglich
- > Zudem kommt es grds. zu einem rückwirkenden Einbringungsgewinn, § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG i.V.m. § 25 i.V.m. § 22 Abs. 1 UmwStG.
- > Aber: Billigkeitsmaßnahme nach Tz. 22.23 UmwStE möglich

Abwandlung zu Fall 4: Verschmelzung



Folgen bei A GmbH

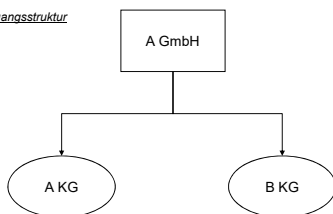
- > A GmbH übernimmt Anteil an OHG, d.h. fiktiven Kapitalgesellschaftsanteil.
- > Infolge des Erwerbs des Anteils an der OHG kommt es zur Anwachsung der Personengesellschaft bei der A GmbH.
- > § 1a Abs. 4 Satz 5 KStG: fiktive Verschmelzung nach §§ 11 ff. UmwStG.
- > Zu welchem Zeitpunkt erfolgt Anwachsung?
 - > wg. § 2 Abs. 1 UmwStG mit Rückwirkung?
- > Mit zivilrechtlichen Wirksamwerden der Verschmelzung?
 - > Besteht dann im Rückwirkungszeitraum steuerlich eine OHG mit nur einem Gesellschafter?

Linklaters

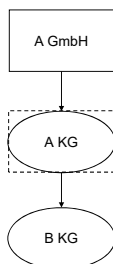
Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht | September 2021 | 16

Fall 5: Wirksamwerden der Option

Ausgangsstruktur



Zielstruktur



Fall 5: Die A GmbH ist an der A KG und der B KG beteiligt. Das Kapitalkonto der A GmbH bei der B KG ist negativ. Sie möchte nunmehr zum 31.12.2021 die Beteiligung an der B KG in die A KG einbringen. Zugleich soll die A KG zur Körperschaftsteuer optieren.

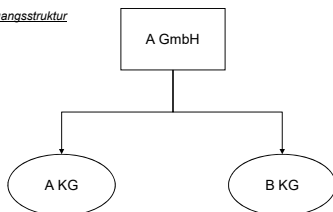
- > A KG ist tauglicher Antragsteller für Option
- > Fiktiver Formwechsel gem. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG i.V.m. § 1a Abs. 2 Satz 1 KStG; §§ 1, 25 UmwStG gelten entsprechend
- > Einbringung der B KG in A KG
 - > In welcher Reihenfolge werden Option und Einbringung wirksam?
 - > Erfolgt Einbringung noch in transparent besteuerte KG (§ 24 UmwStG) oder bereits in optierende Gesellschaft (§ 20 UmwStG)?

Linklaters

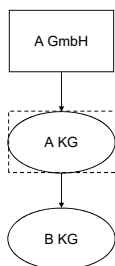
Düsseldorfer Vereinigung für Steuerrecht | September 2021 | 17

Fall 5: Wirksamwerden der Option

Ausgangsstruktur



Zielstruktur



- > § 1a Abs. 2 Satz 3 KStG: Einbringungszeitpunkt ist Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr i.S.d. § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG unmittelbar vorangeht.
- > Tatsächliche Reihenfolge: Ausübung der Option bzw. Abschluss des Einbringungsvertrags?
- > Aufschiebende Bedingung? Möglich ist, Einbringung aufschiebend bedingt auf Wirksamwerden der Option durchzuführen.
- > Auch umgekehrte Konstellation denkbar? Kann Option derart ausgeübt werden, dass deren Wirksamkeit aufschiebend bedingt auf die Einbringung ist?
 - > Bedingungsfeindlichkeit von Gestaltungsrechten?
 - > Aber: für Finanzamt entsteht keine Rechtsunsicherheit
 - > Gleichbehandlung mit „echtem“ Formwechsel/ Einbringung. Dort kann gewünschte Reihenfolge auch über Bedingungen gestaltet werden.

Dr. Julian Böhmer

Rechtsanwalt, Steuerberater, Düsseldorf
 Tel: +49 211 22977 548
julian.boehmer@linklaters.com

Königsallee 49-51
 40212 Düsseldorf
 Postfach 10 35 41
 40026 Düsseldorf
 Tel: (+49) 211 22977-0
 Fax: (+49) 211 22977-435

Linklaters LLP ist eine in England und Wales unter OC20345 registrierte Limited Liability Partnership, die als Anwaltskanzlei durch die Solicitors Regulation Authority zugelassen ist und deren Bestimmungen unterliegt. Der Begriff "Partner" bezeichnet in Bezug auf die Linklaters LLP Gesellschafter sowie Mitarbeiter der LLP oder der mit ihr verbundenen Kanzleien oder sonstigen Gesellschaften mit entsprechender Position und Qualifikation. Eine Liste der Namen der Gesellschafter der Linklaters LLP und der Personen, die zwar nicht Gesellschafter sind, aber als Partner bezeichnet werden, sowie ihrer jeweiligen beruflichen Qualifikation steht im eingetragenen Sitz der Firma in One Silk Street, London EC2Y 8HQ, England, oder unter www.linklaters.com zur Verfügung. Bei diesen Personen handelt es sich um deutsche oder ausländische Rechtsanwälte, die in ihrem jeweiligen Standort als nationale, juristische oder ausländische Anwälte registriert sind.

Wichtige Informationen bezüglich unserer aufsichtrechtlichen Stellung finden Sie unter www.linklaters.com/regulation.