

An das
Bundesministerium der Finanzen
Steuerabteilung (Abteilung IV)
Wilhelmstr. 97
10117 Berlin
ausschließlich per E-Mail

Institut der Wirtschaftsprüfer
in Deutschland e.V.

Roßstraße 74
40476 Düsseldorf
Postfach 32 05 80
40420 Düsseldorf

TELEFONZENTRALE:
+49 (0) 211 / 45 61 - 0

INTERNET:
www.idw.de

E-MAIL:
info@idw.de

BANKVERBINDUNG:
Deutsche Bank AG Düsseldorf
IBAN: DE53 3007 0010 0748 0213 00
BIC: DEUTDE33XXX
USt-ID Nummer: DE119353203

Düsseldorf, 31.07.2026

703/562

Verbesserung des Optionsmodells (§ 1a KStG)

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Regierungskoalition hat sich am 01.07.2026 auf ein Programm für Aufschwung und Beschäftigung verständigt. Das Programm enthält auch eine Änderung des Einkommensteuertarifs, u.a. eine Erhöhung des Einkommensteuersatzes ab einem bestimmten zu versteuernden Einkommen (zvE), nämlich 45 % ab einem zvE von 250.000 € sowie 47 % ab einem zvE von 280.000 €. Diese Erhöhung des Spitzensteuersatzes trifft insbesondere mittelständische Unternehmen. Denn für Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist die Einkommensteuer de facto ihre Unternehmensteuer. Diese das Rückgrat der deutschen Wirtschaft bildenden Unternehmen stehen in einem intensiven internationalen Wettbewerb und würden ohne wirksame Begleitmaßnahmen durch die geplante Anpassung des Tarifs zwangsläufig ertrags- und liquiditätswirksam belastet – und das in einer Phase ohnehin schwachen Wachstums.

Vor diesem Hintergrund sollten thesaurierte Gewinne solcher Unternehmen möglichst mit einem international vergleichbaren effektiven Steuersatz besteuert werden. Damit werden mittelständischen Unternehmen mit Blick auf die Steuerbelastung keine Wettbewerbsnachteile auferlegt und Spielräume für Zukunftsinvestitionen und notwendige Transformationen, z.B. zu Klimafreundlichkeit und für Technologisierung, geschaffen.

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:
Melanie Sack, WP StB, Sprecherin
des Vorstands;
Dr. Torsten Moser, WP;
Dr. Daniel P. Siegel, WP StB

Amtsgericht Düsseldorf
Vereinsregister VR 3850

Mit der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und der Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG existieren bereits Instrumente, um einen wichtigen Beitrag zur Erreichung dieser Ziele leisten zu können. Allerdings zeigen Erfahrungen aus der Beratungspraxis, dass diese Werkzeuge mit erheblichen Hürden, systematischen Schwächen und einer enormen Komplexität behaftet sind und daher nur zu selten genutzt werden. Da dem Vernehmen nach keine Verbesserungen des § 34a EStG nach den Änderungen durch das "Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland" geplant zu sein scheinen, begrüßen wir es umso mehr, dass das Programm für Aufschwung und Beschäftigung zumindest eine Verbesserung des Optionsmodells ankündigt.

Bereits im Rahmen der "Evaluierung der Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG) und der Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG)" haben wir mit Schreiben vom 09.01.2023 sowie den "Quick Fixes im Bereich der Besteuerung von Personengesellschaften" vom 23.09.2025 umfassend Stellung genommen zu § 1a KStG und den Hindernissen für dessen Anwendung. Daher fassen wir im Folgenden die relevantesten praktischen Herausforderungen samt möglichen Verbesserungen für die Nutzung von § 1a KStG zusammen.

Sonderbetriebsvermögen/Gesamtplan

Wir regen an, die Möglichkeit der Übertragung von Sonderbetriebsvermögen praxisgerechter auszugestalten, beispielsweise durch die uneingeschränkte Zulassung einer Vorabausgliederung nach § 6 Abs. 5 EStG.

Ist einer Personengesellschaft Sonderbetriebsvermögen zuzuordnen, erschwert dieses die Anwendung des Optionsmodells nach § 1a KStG. Dies gilt insbesondere dann, wenn es sich bei dem Sonderbetriebsvermögen um Grundstücke oder Gebäude handelt. Eine (zivilrechtliche) Übertragung des Sonderbetriebsvermögens vom Mitunternehmer auf die Mitunternehmerschaft ist in diesen Fällen häufig nicht gewünscht. Eine Vorabausgliederung von wesentlichen Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens steht nach Ansicht der Finanzverwaltung unter dem Vorbehalt der Prüfung der "Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung" (vgl. BMF v. 02.01.2025 - IV C 2 - S 1978/00035/020/040, BStBl. I 2025, Rn. 20.07; BMF v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, Rn. 35). In diesem Zusammenhang ist zu berücksichtigen, dass die Vorwegübertragung einer wesentlichen Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens als schädliches Zurückbehalten im Rahmen des fiktiven Formwechsels betrachtet werden könnte. Nach der geltenden Rechtslage wäre dem fiktiven Formwechsel in diesem Fall die Steuerneutralität verwehrt. Diese Konstellation führt in der Praxis zu einem bedeutenden Hemmnis für die Inanspruchnahme von § 1a KStG.

Die Möglichkeit zum Wechsel des Besteuerungsregimes, also die Voraussetzungen sowie die Reichweite der gesetzlichen Fiktion, sollten sich am Sinn und Zweck der Vorschrift orientieren. In erster Linie gilt es, das Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland sowie eine Besteuerung der stillen Reserven sicherzustellen. So besteht einerseits die Möglichkeit, durch eine gesetzliche Ergänzung des § 1a Abs. 2 Satz 2 KStG die Übertragung von Sonderbetriebsvermögen in ein anderes Betriebsvermögen zu erlauben. Andererseits kann ein Abbau dieses Optionshemmnisses im Rahmen einer untergesetzlichen Lösung durch die uneingeschränkte Zulassung einer Vorabausgliederung von Sonderbetriebsvermögen, z.B. unter Nutzung von § 6 Abs. 5 EStG, erfolgen. Entsprechend der Rechtsprechung des BFH ist im Hinblick auf das Zusammenspiel von § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und § 6 Abs. 3 EStG mittlerweile geklärt – und durch die Finanzverwaltung anerkannt –, dass der Einsatz steuerneutraler Vorbereitungsmaßnahmen für die nachfolgende Übertragung unschädlich ist. Es ist nicht ersichtlich, warum sich die rechtlichen Verhältnisse anders darstellen sollten, wenn der Vorwegübertragung ein (fiktiver) Formwechsel – folglich ein Vorgang, welcher dem UmwStG unterfallen könnte – folgt.

Nachversteuerungspflichtige Beträge des § 34a EStG

Wir regen an, eine gesetzliche Regelung zu implementieren, nach der nachversteuerungspflichtige Beträge aus der vorherigen Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung in das Regime der Körperschaftsbesteuerung überführt werden können.

Das Optionsmodell nach § 1a KStG richtet sich insbesondere an diejenigen Personengesellschaften, deren Gesellschafter zwecks Angleichung der Besteuerungssituation an diejenige einer Kapitalgesellschaft bislang die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG in Anspruch genommen haben bzw. nehmen.

Allerdings führt die Ausübung der Option – gleichfalls wie der tatsächliche Formwechsel einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft – nach derzeitigem Recht gemäß § 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG zu einer sofortigen Nachversteuerung der in der Vergangenheit begünstigt besteuerten Gewinne in Gestalt der sog. nachversteuerungspflichtigen Beträge i.S. des § 34a Abs. 3 EStG (vgl. BMF v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:04, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 48). Dies stellt in der Praxis gerade für solche Personengesellschaften, bei denen Gewinne in wesentlichem Umfang thesauriert worden sind und die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen worden ist, ein wesentliches Hindernis zur Ausübung der Option dar. Dieses steuerliche Umstrukturierungshindernis ist insofern von Bedeutung, als sich sowohl § 34a EStG als auch § 1a KStG vorwiegend an ertragsstarke und im intensiven internationalen Wettbewerb stehende Personenunternehmen richtet, welche hinsichtlich ihrer Wettbewerbsfähigkeit, Eigenkapitalbasis und Investitionsmöglichkeiten gestärkt werden

sollen (vgl. Gesetzesbegründung zur Einführung des § 34a EStG; Entwurf eines Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 v. 27.03.2007, BT-Drs. 16/4841, 1 f.).

Das gesetzliche Nebeneinander der beiden Instrumente des § 34a EStG und des § 1a KStG mit dem vergleichbaren Ziel einer Annäherung der Steuerbelastung von Personen- und Kapitalgesellschaften in Bezug auf thesaurierte Gewinne erfordert die Möglichkeit eines weitgehend friktionslosen Wechsels von der Nutzung der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG zur Option nach § 1a KStG.

- Vor diesem Hintergrund sowie um einer möglichst vergleichbaren Effektivsteuerbelastung auf Gesellschaftsebene und damit dem Ziel einer rechtsformneutralen Besteuerung näher zu kommen, sollte eine gesetzliche Regelung geschaffen werden, nach der nachversteuerungspflichtige Beträge aus der vorherigen Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung in das Regime der Körperschaftsbesteuerung übergehen können.

Eine Möglichkeit dafür ist, dass das steuerliche Einlagekonto i.S. des § 27 KStG bei Eintritt in die Körperschaftsbesteuerung infolge der Optionsausübung nach § 1a KStG um die nachversteuerungspflichtigen Beträge gekürzt wird. Auf diesem Wege wird idealtypisch erreicht, dass die Auskehrung des zuvor unter Inanspruchnahme des Thesaurierungssteuersatzes nach § 34a EStG aufgebauten steuerlichen Eigenkapitals der optierenden Personengesellschaft steuerlich nicht als Einlagenrückgewähr, sondern als Ausschüttung aus dem ausschüttbaren Gewinn einer Körperschaft (§ 27 Abs. 1 Satz 5 KStG) zu behandeln ist, welche bei den Gesellschaftern zu einer entsprechenden Nachbelastung aus der Besteuerung der Ausschüttung führt (so bereits die Initiative des Landes NRW, BR-Drs. 310/18, 4). Zu überlegen ist der Umgang mit einem sich durch die Kürzung ergebenden negativen steuerlichen Einlagekonto. Dieses entsteht meist durch eine lange Phase der Thesaurierung und/oder hohe Thesaurierungsquoten und stellt bei vielen Unternehmen den Regelfall dar. Hier bietet sich ein Sonderausweis analog zu § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG an, dessen Feststellung auf die letzte Sekunde als steuerliche Personengesellschaft erfolgt. Dabei handelt es sich, wie im jetzigen System der §§ 27, 28 KStG, um eine gesellschaftsbezogene Betrachtungsweise. Ein solcher Sonderausweis dient der Sicherstellung der nachversteuerungspflichtigen Beträge im derzeit bestehenden System der Körperschaftsteuer und ist über die gesonderte Feststellung hinaus für alle Beteiligten transparent einsehbar.

Die überführten nachversteuerungspflichtigen Beträge werden bei Ausschüttung mit der Kapitalertragsteuer i.H. von 25 % (zzgl. Solidaritätszuschlag) besteuert und unterliegen somit der gleichen Steuerbelastung wie bei der eigentlichen Nachversteuerung gemäß § 34a Abs. 4 Satz 2 EStG.

Für den Veräußerungsfall sind flankierende Regelungen erforderlich, da sich das Nachversteuerungspotential aufgrund der doppelten Buchwertverknüpfung des § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG grundsätzlich nicht mindernd auf die Anschaffungskosten auswirken würde. Die Erfassung des Nachversteuerungssubstrats könnte im Fall der Veräußerung über ein System der rückwirkenden Besteuerung oder unter Durchbrechung der strengen Wertverknüpfung mittels einer Korrektur der steuerlichen Anschaffungskosten der Beteiligung der Gesellschafter sichergestellt werden.

Etwaigen Bedenken gegen eine solche Regelung mit Blick auf im Ausland ansässige Gesellschafter der optierenden Personengesellschaft, bei denen Deutschland kein oder nur ein beschränktes Besteuerungsrecht für die Gewinnausschüttungen hat, kann bspw. in der Weise Rechnung getragen werden, dass die nachversteuerungspflichtigen Beträge die Anschaffungskosten der Gesellschafter nicht erhöhen und in diesen Fällen eine Ausschüttung über die Anschaffungskosten hinaus als Sperrfristverstoß i.S. des § 22 Abs. 1 UmwStG behandelt wird, der zu einer rückwirkenden Besteuerung als Gewinn aus dem fiktiven Formwechsel führt.

Homogener Formwechsel

Wir regen an, gesetzlich klarzustellen, dass bei einem zivilrechtlichen Formwechsel einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bei gleichzeitiger Option zur Körperschaftsteuer i.S. von § 1a KStG ein sog. homogener Formwechsel vorliegt und damit ein (durchgehender) Verbleib im System der Körperschaftsteuer verbunden ist.

Nach der ursprünglichen Rechtslage zu § 1a KStG war es nicht möglich, eine bestehende Kapitalgesellschaft unmittelbar und identitätswahrend in eine optierende Personengesellschaft formzuwechseln. Die Kapitalgesellschaft musste zunächst (zivilrechtlich) in eine Personengesellschaft formgewechselt werden. Hiermit verbunden waren entsprechende steuerliche Nachteile (insbesondere eine fiktive Ausschüttung von offenen Rücklagen nach § 7 UmwStG) sowie ein zeitweiser, möglicherweise unerwünschter Übergang zur transparenten Besteuerung. Erst in einem zweiten Schritt konnte die Antragstellung und somit der "fiktive" Rückformwechsel nach § 1a KStG i.V. mit §§ 20, 25 UmwStG erfolgen – ebenfalls verbunden mit entsprechenden steuerlichen Nachteilen, z.B. der Entstehung einer Sperrfrist im Hinblick auf die Anteile an der optierten Personengesellschaft nach § 22 UmwStG.

Dies wurde damit begründet, dass die durch den (zivilrechtlichen) Formwechsel entstehende Personengesellschaft für das erste Wirtschaftsjahr keinen wirksamen Optionsantrag stellen konnte (vgl. BMF v. 10.11.2021 - IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 18). Mit dem Wachstumschancengesetz wurde § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 2 KStG ergänzt, wonach der Optionsantrag

im Fall eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder der Personengesellschaft mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr gestellt werden kann. Nach der wohl überwiegenden Auffassung im Fachschrifttum ist die Neuregelung so zu verstehen, dass hierdurch ein nahtloser, homogener Formwechsel ermöglicht wird, der keine ertragsteuerlichen Folgen auslöst. So ist auch die Gesetzesbegründung zu verstehen (vgl. Referentenentwurf zum Wachstumschancengesetz v. 14.07.2023, S. 221), wonach die betreffenden Gesellschaften durch die Neuregelung die Möglichkeit erhalten sollen, steuerlich ununterbrochen als Körperschaftsteuersubjekt behandelt zu werden. Dem Gesetzeswortlaut ist die diesbezügliche Rechtsfolge jedoch nicht eindeutig zu entnehmen und auch das zur "alten" Rechtslage ergangene BMF-Schreiben v. 10.11.2021 steht hierzu (noch) im Widerspruch. Es verbleibt für die Steuerpflichtigen eine entsprechende Rechtsunsicherheit, ob es durch den Formwechsel der Kapitalgesellschaft in die optierende Gesellschaft nicht doch kurzzeitig ("logische Sekunde") zu einem nachteiligen Wechsel in das Besteuerungsregime der Personengesellschaft kommt. Das Optionsmodell bleibt vor dem Hintergrund der Rechtsunsicherheit in den betreffenden Fällen daher weiter unattraktiv.

Es bedarf einer Klarstellung, dass bei Antragstellung bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels i.S. von § 1a Abs. 1 Satz 7 Nr. 2 KStG ein homogener Formwechsel vorliegt und dies als Umwandlung einer Körperschaft in eine Kapitalgesellschaft gilt – analog der Klarstellung gemäß § 1a Abs. 4 Satz 7 KStG.

Optierte Gesellschaft als Organgesellschaft

Wir regen an, dass eine nach § 1a KStG optierte Personengesellschaft als mögliche Organgesellschaft i.S. des § 17 KStG anerkannt wird.

Nach Ansicht der Finanzverwaltung scheidet die Anerkennung der optierenden Personengesellschaft als Organgesellschaft aus (vgl. BMF v. 10.11.2021 - IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 56). Begründet wird diese Sichtweise insbesondere damit, dass die Regelungen des Gewinnabführungsvertrags in eintragungspflichtiger Form vereinbart werden und organisationsrechtlichen Charakter haben müssten. Nach deutschem Gesellschaftsrecht bestehe jedoch weder eine Eintragungspflicht für Unternehmensverträge mit Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften noch führten sie dazu, dass das Gesellschaftsstatut unternehmensvertraglich überlagert werde. Die vorstehend bezeichnete Auffassung erscheint mit Blick auf die gesetzlichen Vorgaben als unangemessen restriktiv. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung der Organshaft ist gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG, dass sich eine SE, AG oder KGaA durch einen Gewinnabführungsvertrag i.S. von § 291 AktG wirksam zur Abführung ihres ganzen Gewinns verpflichtet. Dies gilt nach der besonderen

Seite 7/7 zum Schreiben vom 31.07.2026 an das BMF

steuerlichen Vorschrift des § 17 Abs. 1 Satz 1 KStG entsprechend, wenn sich eine andere als die oben bezeichnete Kapitalgesellschaft wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn abzuführen. Die steuerrechtlich relevanten Regelungen der §§ 14 und 17 KStG verlangen mithin keine Eintragung des Gewinnabführungsvertrags, sondern nur dessen (zivilrechtliche) Wirksamkeit. Der zivilrechtlich wirksame Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags ist entsprechend der Rechtsprechung auch im Hinblick auf eine Personengesellschaft zulässig. Jedenfalls dann, wenn keine natürliche Person Komplementär ist (vgl. OLG Düsseldorf, Beschluss vom 27.02.2004, 19 W 3/00 AktE).

Nach der grundsätzlichen Konzeption des § 1a KStG sollen alle für Kapitalgesellschaften einschlägigen Vorschriften auch für die optierende Personengesellschaft gelten, soweit sie keine rechtsformspezifischen Vorgaben enthalten, die nicht auf alle Kapitalgesellschaften anwendbar sind. Unter Berücksichtigung dieser Grundkonzeption ist nicht ersichtlich, warum die optierende Personengesellschaft nicht auch als andere Gesellschaft i.S. von § 17 KStG anzusehen sein sollte. Die restriktive Auffassung und Nichtanerkennung der optierenden Gesellschaft als Organgesellschaft führt vor allem in Konzernstrukturen zu einem eingeschränkten Anwendungsbereich und somit zu einer geminderten Attraktivität des Optionsmodells.

Die optierende Personengesellschaft sollte – jedenfalls soweit keine natürliche Person Komplementär ist – als taugliche Organgesellschaft anerkannt und unter die Regelung des § 17 KStG subsumiert werden können. Wir regen an, eine entsprechende Anpassung der Verwaltungsauffassung durch entsprechende Überarbeitung des BMF-Schreibens vom 11.10.2021 vorzunehmen.

Zur vertiefenden Erörterung stehen wir selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Moser

Brokamp, LL.M. Int'l. Tax (N.Y.U.)
Technical Director Tax