

An das  
Bundesministerium der Finanzen  
Herrn MD Dr. Rolf Möhlenbrock  
Wilhelmstr. 97  
10117 Berlin

*ausschließlich per E-Mail*

Düsseldorf, 20.10.2021

658

Institut der Wirtschaftsprüfer  
in Deutschland e. V.

Wirtschaftsprüferhaus  
Tersteegenstraße 14  
40474 Düsseldorf  
Postfach 32 05 80  
40420 Düsseldorf

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

FAX GESCHÄFTSLEITUNG:  
+49 (0) 211 / 4 54 10 97

INTERNET:  
[www.idw.de](http://www.idw.de)

E-MAIL:  
[info@idw.de](mailto:info@idw.de)

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

## **Stellungnahme zum Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftbesteuerung (§ 1a KStG) vom 30.09.2021**

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir bedanken uns für die Gelegenheit zur Stellungnahme zum o.g. Entwurf eines BMF-Schreibens.

Wir begrüßen, dass das BMF eine zeitnahe Veröffentlichung des Schreibens anstrebt, um optionswillige Rechtsanwender durch Veröffentlichung der Verwaltungsauffassung zu unterstützen. Der insgesamt gelungene Entwurf enthält einige zu begrüßende Klarstellungen. Dies wird die Etablierung des Optionsmodells in der Praxis fördern. Die umfassenden Erläuterungen des Schreibens sind geeignet, den Antragsberechtigten einen höheren Grad an Rechtssicherheit im Hinblick auf ihre Entscheidung für oder gegen die Anwendung des Optionsmodells zu gewähren. Durch die rechtzeitige Veröffentlichung eines finalen BMF-Schreibens wird es den antragsberechtigten Steuerpflichtigen auch ermöglicht, sich das Optionsmodell kurzfristig (ggf. bereits mit Wirkung ab dem Erhebungszeitraum 2022) nutzbar zu machen.

Unsere folgenden Anmerkungen zu einzelnen Randnummern des Entwurfs des BMF-Schreibens sollen helfen, praktische und nach unserer Auffassung bisher nicht beseitigte Auslegungsschwierigkeiten, die zumeist auf auslegungsbedürftige oder unklare Formulierungen des Entwurfs zurückzuführen sind, zu beheben.

Im Folgenden werden daher im Wesentlichen die Aufnahmen von Klarstellungen in den finalen Erlass (v.a. in Bezug auf den Anwendungsbereich bzw. auf

GESCHÄFTSFÜHRENDER VORSTAND:  
Prof. Dr. Klaus-Peter Naumann,  
WP StB, Sprecher des Vorstands;  
Dr. Daniela Kelm, RA LL.M.;  
Melanie Sack, WP StB

**Seite 2/19** zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

einige Formulierungen) angeregt. Außerdem schlagen wir vor, in einigen Randnummern Beispiele zu ergänzen oder Formulierungen zu streichen oder zu ändern.

Dies vorausgeschickt, nehmen wir nachfolgend im Einzelnen Stellung.

## **Zu II. Persönlicher Anwendungsbereich**

### **Randnummer 2**

**Es sollte eine Klarstellung aufgenommen werden, dass der persönliche Anwendungsbereich des § 1a KStG auch vermögensverwaltende Personengesellschaften umfasst.**

Der Gesetzeswortlaut sieht vor, dass unter den weiteren Voraussetzungen des § 1a KStG „eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln“ sind. Eine weitere Differenzierung im Hinblick auf die Tätigkeit der o.g. Gesellschaften ist nicht erfolgt. Das BMF geht ausweislich seiner Ausführungen (bspw. in Rn. 30) davon aus, dass auch vermögensverwaltende Gesellschaften in den persönlichen Anwendungsbereich von § 1a KStG einzubeziehen sind. Aus Gründen der Rechtssicherheit empfehlen wir, eine explizite Klarstellung in die Rn. 2 aufzunehmen.

### **Randnummern 3 und 4**

**Wir regen an, die Ausführungen zum persönlichen Anwendungsbereich des § 1a KStG für Gesellschaften ausländischer Rechtsformen wie folgt zu erweitern:**

- **Es sollten explizit auch solche ausländischen Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften antragsberechtigt sein, die in ein ausländisches Register, das mit dem deutschen Handels- oder Partnerschaftsregister vergleichbar ist, eingetragen sind.**
- **Außerdem sollten auch ausländische Gesellschaften, die eine Geschäftstätigkeit im Inland (bspw. durch die Begründung einer Betriebsstätte in Deutschland) begründen wollen, nach § 1a KStG optieren können. In diesem Fall sollte zusätzlich die sachliche Zuständigkeit für den Antrag geregelt werden.**

Seite 3/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

**Es sollten außerdem Regelungen für solche Sachverhalte aufgenommen werden, in denen nach Optionsausübung weder eine unbeschränkte noch eine beschränkte Körperschaftsteuerpflicht besteht.**

Das BMF stellt in Rn. 3 klar, dass auch Gesellschaften ausländischer Rechtsformen zur Körperschaftsbesteuerung optieren können, wenn sie nach dem Rechtstypenvergleich mit einer Personenhandelsgesellschaft vergleichbar sind. Eine Antragsberechtigung in diesem Sinne wäre in der Regel somit dann gegeben, wenn die ausländische Gesellschaft ein Handelsgewerbe i.S.v. § 1 HGB betreibt. Grundsätzlich handelt es sich um eine zu begrüßende Klarstellung.

Die Regelung ist jedoch nach unserer Auffassung zu eng gefasst, da das deutsche Handelsrecht auch bereits die Eintragung in das Handelsregister für die Bejahung einer Personenhandelsgesellschaft genügen lässt, sodass es aus Gründen der Gleichbehandlung ebenfalls ausreichen sollte, wenn die ausländischen Gesellschaften in ein – mit dem deutschen Handelsregister vergleichbares – Register eingetragen sind.

Der Gesetzeswortlaut enthält keine weitere Differenzierung des persönlichen Anwendungsbereichs (vgl. Anmerkungen zu Rn. 2), sodass nach dem Gesetz grundsätzlich jede Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft antragsberechtigt ist. Es sollte daher in Rn. 3 (alternativ in Rn. 4) außerdem explizit klargestellt werden, dass auch solche ausländischen Gesellschaften antragsberechtigt sind, die – bspw. durch Errichtung einer Betriebsstätte in Deutschland – inländische Einkünfte begründen wollen. In diesen Fällen sollte die sachliche Zuständigkeit einer Behörde für den Antrag eindeutig (je nach Sachverhalt; bspw. Betriebsstättenfinanzamt oder BZSt) geregelt werden.

Gänzlich unberücksichtigt sind bislang jedoch Sachverhalte, in denen nach der Optionsausübung weder eine unbeschränkte noch eine beschränkte Steuerpflicht besteht. Dieses Ergebnis kann bspw. bei einer Beteiligung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen an einer ausländischen Personengesellschaft ohne inländische Einkünfte eintreten (sog. Outbound-Strukturen). Wir regen daher an, in den Entwurf Erläuterungen für diese in der Praxis relevanten Fälle aufzunehmen.

#### **Randnummern 6 und 7**

**Es sollte die geplante Regelung zur Nachweisführung (den allgemeinen Grundsätzen zur Nachweisführung folgend) dahingehend geändert werden, dass der Nachweis über das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen**

- bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung (Randnummer 6) oder

Seite 4/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

- **in den Fällen der Randnummer 7 bis zur Entscheidung über den Antrag auf Entlastung vom Steuerabzug oder entsprechend vorhandener Regelungen zur Entlastung vom Steuerabzug (bspw. in § 50c EStG) geführt werden kann.**

**Es sollte in den Entwurf eine Regelung für optierende Gesellschaften, die keine inländischen Einkünfte erzielen, aufgenommen werden.**

Nach Rn. 6 des Entwurfs ist das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen für die Option zur Körperschaftbesteuerung während des Besteuerungszeitraumes auf Anforderung für jedes Jahr „bei Abgabe“ der Körperschaftsteuererklärung von der optierenden Gesellschaft nachzuweisen. In Rn. 7 wird die Nachweiserbringung für Fälle geregelt, in denen die (optierende) Gesellschaft keine Körperschaftsteuererklärung abgeben muss, weil sie nur einem abgeltenden Steuerabzug unterliegende inländische Einkünfte erzielt. In diesen Fällen ist der Nachweis mit der Stellung des Antrags auf Entlastung vom Steuerabzug zu erbringen.

Der Gesetzeswortlaut enthält indes keine Fristenregelung für die Nachweiserbringung, sodass sich die Nachweisführung nach den allgemeinen Regelungen richten sollte. Unklar bleibt bei der gewählten Formulierung zudem, welche Folgen es hätte, wenn der Steuerpflichtige die Körperschaftsteuererklärung vor Eingang einer Aufforderung durch das Finanzamt abgegeben hat.

Zur Klarstellung und mangels einer gesetzlichen Regelung sollte eine Anpassung der Formulierungen des Entwurfs an die allgemeinen Grundsätze für die Frist zur Nachweiserbringung erfolgen, sodass der Nachweis über das Vorliegen der persönlichen Voraussetzungen grundsätzlich bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung bzw. auch nach Stellung des Entlastungsantrags (d.h. bis zu dessen Entscheidung oder entsprechend der vorhandenen gesetzlichen Regelungen zur Entlastung vom Steuerabzug) möglich sein sollte.

Entsprechend des Petitums zur Aufnahme von Regelungen für sog. Outbound-Strukturen regen wir an, auch die geplanten Regelungen zur Nachweisführung um eine Regelung für diese Fälle zu ergänzen.

### **Zu III. Antrag**

#### **Zu III.2 Zustimmung der Gesellschafter**

##### **Randnummer 12**

**Es sollte klargestellt werden, dass für die Dokumentation der Zustimmung der Gesellschafter auch ein wirksamer Beschluss im schriftlichen Verfahren ausreichend sein kann.**

Seite 5/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

### Zu III.4 Antragsfrist

#### Randnummer 17

**Es sollte explizit klargestellt werden, dass sich die Regelung zur Antragsfrist nur auf optierende Gesellschaften bezieht, die nach Optionsausübung unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind. Die Aufnahme einer Regelung für andere ausländische Gesellschaften wäre wünschenswert.**

Nach Rn. 17 des Entwurfs ist die Umstellung des Wirtschaftsjahrs auf einen vom Kalenderjahr abweichenden Zeitraum im Zusammenhang mit dem Optionsantrag nach § 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 EStG nur im Einvernehmen mit der zuständigen Finanzbehörde wirksam.

Der persönliche Anwendungsbereich des § 4a Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 EStG umfasst nur unbeschränkt und beschränkt Steuerpflichtige, sodass ausländische Gesellschaften ohne inländische Einkünfte nicht erfasst werden. Diese ausländischen Gesellschaften können ihr Wirtschaftsjahr mithin auch ohne Einvernehmen der zuständigen Finanzbehörde wirksam umstellen. Entsprechend unserer vorstehenden Petita, diese Fälle noch in das BMF-Schreiben aufzunehmen, sollte auch für die Antragsfrist eine Regelung ergänzt werden.

#### Randnummer 18

- **Es sollte explizit zugelassen werden, dass der Optionsantrag bereits mit Gründung der Gesellschaft gestellt werden kann.**
- **Die Regelung, dass auch beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (letzter Satz) ein Antrag erst nach Eintragung in das Handelsregister gestellt werden kann, ist nicht sachgerecht und sollte gestrichen werden.**

In Rn. 18 Satz 1 des Entwurfs ist u.a. geregelt, dass der Antrag nicht vor Gründung der Gesellschaft gestellt werden kann. Nach dem letzten Satz soll auch beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ein Antrag erst nach Eintragung in das Handelsregister gestellt werden können.

Die Regelung in Satz 1 ist unter praktischen Gesichtspunkten nicht sachgerecht. Vielmehr sollte jedenfalls im Billigkeitswege zugelassen werden, dass der Antrag auch bereits mit Gründung der Gesellschaft gestellt werden kann. Sofern sich die Gesellschafter einer Personengesellschaft von vornherein entscheiden zu optieren, würde der Umstand, im Erstjahr als Personengesellschaft besteuert zu werden, lediglich zu erheblichem Bürokratieaufwand führen. Rn. 18 Satz 1 sollte daher entsprechend angepasst werden.

**Seite 6/19** zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

Nach unserer Auffassung sollte die ebenfalls sachwidrige Regelung, dass auch beim Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (Rn. 18 letzter Satz) ein Antrag erst nach Eintragung in das Handelsregister gestellt werden kann, gestrichen werden. Für übertragende Umwandlungen mag die Regelung nachvollziehbar sein, nicht aber für den Formwechsel, der lediglich einen Wechsel des „Rechtskleides“ darstellt. Der Rechtsträger existiert in diesem Fall bereits, sodass unter dem Gesichtspunkt einer kontinuierlichen Besteuerung in diesem Fall eine fortlaufende Körperschaftsbesteuerung zulässig sein sollte.

#### **Randnummer 19**

**Es sollte bei unverschuldeter Säumnis der optierenden Gesellschaft die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand (§ 110 AO) gewährt werden, sodass die klarstellende Aufnahme eines Hinweises auf § 110 AO wünschenswert wäre.**

Ist die Antragsfrist unverschuldet nicht eingehalten worden, sollte auf Antrag Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden. Es ist Steuerpflichtigen in solchen Fällen nicht zumutbar, erst für das übernächste Wirtschaftsjahr optieren zu können. Aufgrund der engen Voraussetzungen des § 110 AO besteht insoweit auch keine Missbrauchsgefahr.

#### **Zu III.5 Entscheidung über den Antrag**

##### **Randnummern 21 und 22**

- **Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte geregelt werden, dass auch im Fall eines wirksamen Antrags eine explizite Mitteilung der zuständigen Finanzbehörde ergeht.**
- **Es sollte zur Vermeidung von langen Zeiträumen der Rechtsunsicherheit eine angemessene Frist für die Entscheidung über den Antrag aufgenommen werden.**

Nach Rn. 21 des Entwurfs soll grundsätzlich keine gesonderte Mitteilung, dass die Finanzbehörde von einem wirksamen Antrag ausgeht, erfolgen. Diese ist im Falle der ablehnenden Entscheidung in Form des Ergehens eines Negativbescheides jedoch vorgesehen.

Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre auch im Fall eines wirksamen Antrags eine explizite Mitteilung wünschenswert. Vor allem sollte – um den Grad der Rechtssicherheit zu erhöhen und mit Blick auf die weitreichenden Folgen der Optionsausübung – eine nicht bloß summarische Prüfung der gesetzlichen Antragsvoraussetzungen durch die zuständige Finanzbehörde vorgesehen und verfahrensrechtlich entsprechend (bspw. Prüfung im Rahmen einer gesonderten

**Seite 7/19** zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

Feststellung oder einer verbindlichen Auskunft) geregelt werden. Andernfalls könnten vergleichbare (missliche) Situationen wie bei der umsatzsteuerlichen Organschaft entstehen, in denen (wegen des gesetzlichen Eintretens auch ohne Kenntnis) oftmals erst Jahre später im Rahmen einer Außenprüfung das Vorliegen einer umsatzsteuerlichen Organschaft entgegen der bisherigen Einordnung bejaht oder verneint wird.

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte eine (v.a. ablehnende) Entscheidung der Finanzverwaltung über den Antrag innerhalb einer bestimmten Frist, z.B. innerhalb von 6 Monaten, ergehen, um lange Schwebezeiträume zulasten der Rechtsanwender zu vermeiden. Rn. 22 Satz 2 sollte daher entsprechend ergänzt werden.

Insgesamt regen wir an, die vorgesehenen Regelungen zur Entscheidung über den Antrag (Rn. 20 bis 22) umgehend gesetzlich abzusichern, da eine Rechtsgrundlage für eine materielle (summarische) (Vorab-)Prüfung des „Antrags“ i.S.v. § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG de lege lata – unbeschadet seiner Zweckmäßigkeit – nicht hinreichend gesichert erscheint.

#### **Zu IV. Übergang zur Körperschaftsbesteuerung**

##### **Zu IV.1. Persönlicher Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes**

###### **Randnummer 26 (Anpassung des UmwSt-Erlasses im Vorgriff auf eine gebotene Änderung des UmwStG)**

- **Auch bei der Beteiligung von Drittstaatengesellschaftern ist ein Buchwertansatz de lege lata unter Anwendung der „DMC“-Rechtsprechung (im Vorgriff auf eine erforderliche Gesetzesänderung) zu ermöglichen.**
- **Auch die Ausführungen im UmwSt-Erlass sind diesbezüglich anzupassen.**

Die im Rahmen des KöMoG erfolgte Öffnung des Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuerrechts durch die Einbeziehung einiger Drittstaatenfälle war ein erster (zu befürwortender) Schritt zur gebotenen „Globalisierung“ des UmwStG. Ausgenommen von dieser Erweiterung des Anwendungsbereichs wurde jedoch der Einbringungsteil des UmwStG (§ 1 Abs. 4 i.V.m. §§ 20 bis 25 UmwStG). Damit sind nach dem Gesetzeswortlaut (§ 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG) die Regelungen zur Einbringung und zum Anteilstausch (§§ 20 ff. UmwStG) weiterhin nicht auf Drittstaatenfälle anwendbar. Allerdings verstößt dieser (im Übrigen im Hinblick auf Art. 3 Abs. 1 GG gleichheitswidrige) Begünstigungsausschluss von Drittstaatengesellschaftern nach der Rechtsprechung

**Seite 8/19** zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

des EuGH („DMC“) gegen die Kapitalverkehrsfreiheit. Die sog. „Standstill-Klausel“ in Art. 64 Abs. 1 AEUV ist hierbei nicht anwendbar, sodass aufgrund des Anwendungsvorrangs des Europarechts, der alle Träger öffentlicher Gewalt bindet, über den Wortlaut von § 1 Abs. 4 UmwStG hinaus eine steuerneutrale Einbringung auch schon de lege lata für Drittstaateneinbringung möglich ist. Der Gesetzgeber ist europarechtlich verpflichtet, die „DMC“-Rechtsprechung auch gesetzlich kurzfristig umzusetzen.<sup>1</sup> Dies kann problemlos durch eine Streichung von § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa und von Buchst. b UmwStG erfolgen. Die Finanzverwaltung und die Gerichte (als Träger öffentlicher Gewalt) sind schon heute bis zu einer Gesetzesänderung aufgrund des Anwendungsvorrangs gehalten, für Drittstaateneinbringungen § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa und Buchst. b UmwStG unangewendet zu lassen. Dies gilt auch und insbesondere im Kontext des durch das KöMoG eingeführten „Optionsmodells“.

Dem kann im Übrigen auch nicht entgegengehalten werden, dass im Gesetzgebungsverfahren zum KöMoG die Ausdehnung nur auf bestimmte Drittstaatenumwandlungen seitens der Bundesländer z.T. umstritten war und der Gesetzgeber im KöMoG bewusst keine umfassende „Globalisierung“ des UmwStG umgesetzt hat. Für die Anwendung der Kapitalverkehrsfreiheit aufgrund der „DMC“-Rechtsprechung besteht weder für den Gesetzgeber noch für die Finanzverwaltung ein „Wahlrecht“ oder „Ermessen“ (Anwendungsvorrang).

Die Finanzverwaltung sollte daher die Anwendbarkeit des Schesten Teils des UmwStG im Vorgriff auf eine gebotene Gesetzesänderung schon jetzt auch auf Drittstaateneinbringungen durch ein BMF-Schreiben bzw. durch die Anpassung des UmwSt-Erlasses kurzfristig klarstellen. Insofern ist Rn. 26 des Entwurfs entsprechend anzupassen und das „Optionsmodell“ vor dem Hintergrund der „DMC“-Rechtsprechung auch für Drittstaateneinbringende zu „öffnen“.

## **Zu IV.2. Einbringungsgegenstand und Bewertungswahlrecht**

### **Randnummer 32**

**Es sollte eine Klarstellung erfolgen,**

- **zu welchem Zeitpunkt eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage gegeben sein muss, um im Rahmen des fiktiven Formwechsels erfasst werden zu können,**

---

<sup>1</sup> Die Beseitigung des derzeitigen Verstoßes gegen die Kapitalverkehrsfreiheit muss auf der Normebene erfolgen. Vgl. stv. EuGH, Urteil v. EuGH v. 26.10.1995 – C-151/94 (Biehl II).



Seite 9/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

- **dass die Voraussetzung in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG, wonach für eine steuerneutrale Einbringung sichergestellt sein muss, dass das eingebrachte Betriebsvermögen später der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt, zeitpunktbezogen auf den steuerlichen Übertragungstichtag zu prüfen ist,**
- **dass die Nichtbeanstandungsregelung (Randnr. 20.09 des UmwStE, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314) für die Nichteinbringung von eigenen Anteilen im Hinblick auf Beteiligungen an Komplementärgesellschaften entsprechend gilt und die Einbringung der Anteile in den Fällen bereits nicht erforderlich ist, in denen die Funktion der Komplementär-GmbH einzig in der Übernahme der Haftung besteht und**
- **dass sich die Regelung des Satz 4 auch auf die in Randnummer 36 beschriebenen Fälle bezieht.**

Rn. 32 enthält u.a. Regelungen zur Ausübung des Bewertungswahlrechts nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG im Rahmen des fiktiven Formwechsels nach § 1a Abs. 2 KStG. Unter Bezugnahme auf Randnr. 20.06 des UmwStE (BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314) wird festgestellt, dass es für die Steuerneutralität des Vorgangs notwendig sei, auch funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens zu übertragen. Bei einer Zurückbehaltung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen des Betriebsvermögens komme es daher, so Satz 4, grundsätzlich zur Aufgabe des jeweiligen Mitunternehmeranteils mit der Folge der vollständigen Aufdeckung der stillen Reserven.

Offen bleibt jedoch die Frage, wann eine solche funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens gegeben sein muss, um im Rahmen des fiktiven Formwechsels berücksichtigt werden zu können. Dies sollte nach unserer Auffassung klargestellt werden, dass auch hier (in Einklang mit Randnr. 20.14 Abs. 2 des UmwStE) auf den steuerlichen Einbringungstichtag gemäß § 1a Abs. 2 Satz 3 KStG, d.h. auf das Ende des maßgeblichen Wirtschaftsjahrs, abzustellen ist.

Unklar bleibt auch, zu wann die Voraussetzung in § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG, wonach für eine steuerneutrale Einbringung sichergestellt sein muss, dass das eingebrachte Betriebsvermögen später der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegt, zu prüfen ist. In der Literatur werden unterschiedliche Auffassungen vertreten. Würde insoweit der teilweise vertretenen, jedoch umstrittenen Auffassung gefolgt, dass der Begriff „später“ nicht zeitpunkt-, sondern zeitraumbezogen auszulegen ist, könnte diese Auslegung erhebliche (nach unserer Auffassung sachwidrige) Folgen bspw. für solche Fälle nach sich ziehen, in denen natürliche Personen an der optierenden Gesellschaft beteiligt sind und

**Seite 10/19** zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

ein Rückformwechsel nach § 1a Abs. 4 Satz 1 KStG zur transparenten Besteuerung erfolgt. Im Falle des Rückformwechsels würde das Betriebsvermögen so- dann nicht mehr der Besteuerung mit Körperschaftsteuer unterliegen, sondern dem Besteuerungsregime der Einkommensteuer unterfallen. Um die Steuer- neutralität des fiktiven Formwechsels demnach nicht zu gefährden, müsste stets ein dauerhaftes Verbleiben im Körperschaftsteuerregime erfolgen. Diese Folge steht nicht im Einklang mit dem gesetzgeberischen Interesse und bedeutet ein erhebliches Anwendungshindernis für das Optionsmodell. Aus diesem Grund sollte klargestellt werden, dass es – in Übereinstimmung mit der überwiegenden Auffassung in der Literatur – ausreicht, wenn das Betriebsvermögen der optie- renden Gesellschaft im fiktiven Einbringungszeitpunkt der Besteuerung mit Kör- perschaftsteuer unterliegt.

Nach der Verwaltungsauffassung wird es im Rahmen des „echten“ Formwech- sels nicht beanstandet, wenn bestehende Anteile an der übernehmenden Kapi- talgesellschaft auf unwiderruflichen Antrag hin nicht miteingebracht werden (vgl. Randnr. 20.09 des UmwStE, BMF v. 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314). Diese Regelung muss nach unserer Auffassung auch im Rahmen des „fiktiven“ Form- wechsels zur Anwendung kommen können. Es sollte daher klarstellend eine vergleichbare Nichtbeanstandungsregelung hinsichtlich der Beteiligungen an der Komplementär-GmbH in das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell auf- genommen bzw. die vorstehende Regelung des Umwandlungssteuererlasses für entsprechend anwendbar erklärt werden. Außerdem sollte klarstellend er- gänzt werden, dass eine Einbringung einer Beteiligung eines Mitunternehmers an der Komplementärgesellschaft in den Fällen nicht erforderlich ist, in denen die Funktion der Komplementär-GmbH ausschließlich dem gesetzlichen Modell des § 164 HGB entspricht (d.h. ihre Funktion erschöpft sich in der Übernahme der Haftung und der Geschäftsführung der KG). Sonst besteht die Gefahr, dass die Möglichkeit zur Option bei GmbH & Co. KGs auf sog. Einheits-KGs be- schränkt wird.

Der Klammerzusatz in Satz 4, nach dem es bei Zurückbehaltung funktional we- sentlicher Betriebsgrundlagen des Betriebsvermögens grundsätzlich zur Auf- gabe des jeweiligen Mitunternehmeranteils mit der Folge der vollständigen Auf- deckung der stillen Reserven kommt, ist zu eng gefasst. Der Verweis müsste sich ebenfalls auf die in Rn. 36 beschriebenen Fälle beziehen, sodass der Zu- satz entsprechend ergänzt werden sollte.

#### **Randnummer 34**

**Es wäre wünschenswert, wenn Erläuterungen zu den Anforderungen an ei- nen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang ergänzt würden.**

#### **Randnummern 35 und 36**

Seite 11/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

- **Die Regelungen sind zu weitreichend, teilweise nicht hinreichend bestimmt und sollten mit Blick auf die inzwischen bei Umwandlungen auf-gegebene Gesamtplanrechtsprechung des BFH angepasst werden. Es muss vor allem zulässig sein, Sonderbetriebsvermögen vor Optionsausübung in eine Schwester-KG zu übertragen, unabhängig davon ob das Sonderbetriebsvermögen als „funktional wesentlich“ zu qualifizieren ist oder nicht. Die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 20. November 2019 sollten entsprechend zur Anwendung kommen.**
- **Die Formulierungen zur Begründung einer Betriebsaufspaltung durch den Rückbehalt von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens sind unklar und sollten daher angepasst werden. Es sollte klargestellt werden, dass – soweit die Begründung einer Betriebsaufspaltung durch Überführung von Sonderbetriebsvermögen in ein Besitzunternehmen weiterhin angenommen wird – diese unschädlich ist.**

Nach Rn. 35 des Entwurfs ist 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, ob infolge der Gesamtplanrechtsprechung die Voraussetzungen für die Anwendung von § 20 UmwStG nicht vorliegen (Randnr. 20.07 des UmwStE). Die Grundsätze zu Rn. 10 des BMF-Schreibens vom 20. November 2019 (BStBl. I 2019, S. 1291) sollen nicht anzuwenden sein. Nach Rn. 36 sollen die Buchwerte fortzuführen sein, wenn durch die Option eine Betriebsaufspaltung begründet wird.

Die Regelungen sind nach unserer Auffassung zu weitreichend und sollten im Hinblick auf die jüngere Gesamtplanrechtsprechung des BFH (z.B. BFH I R 72/08, BStBl. II 2010, S. 471, Rz. 23; X R 60/09, BStBl. II 2012, S. 638) eingeschränkt werden. Randnr. 20.07 UmwStE ist durch die Rechtsprechung überholt und bedarf der Streichung. Die im Klammerzusatz in Randnr. 20.07 UmwStE genannten Urteile VIII R 23/01 und IV R 49/08 betreffen die Besteuerung des Aufgabegewinns (nach § 16 EStG i.V.m. § 18 Abs. 4 UmwStG 1995 bzw. nach §§ 16, 34 EStG). Es ist höchstrichterlich geklärt, dass diese Vorschriften normzweckbezogen *zeitraumbezogen* auszulegen sind. *Demgegenüber* sind die §§ 6 Abs. 3, 16 Abs. 3 Satz 2 EStG, §§ 20, 24 UmwStG nach dem Stichtagsprinzip streng zeitpunktbezogen (i.S.d. „*juristischen Sekunde*“ des steuerlichen Vermögensübergangs am steuerlichen Übertragungstichtag i.S.v. Randnr. 20.06 Satz 1, Randnr. 20.14 Abs. 2 Satz 1 UmwStE) auszulegen (vgl. jüngst BFH vom 10.9.2020, IV R 14/18, HFR 2021, 281 m. Anm. RiBFH *Geissler*, u.a. unter Hinweis in Rn. 30 auf das Urteil vom 29.11.2017, I R 7/16, BStBl. II 2019, 738 (zu §

**Seite 12/19** zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

20 UmwStG 1995)). Nach Auffassung des BFH im Urteil vom 16.12.2015, IV R 8/12, BStBl. II 2017, 766, Rz. 16,

*„[...] gibt es keinen allgemeingültigen Rechtsgrundsatz des Inhalts, dass eine aufgrund einheitlicher Planung in engem zeitlichem und sachlichem Zusammenhang stehende Mehrzahl von Rechtsgeschäften für die steuerliche Beurteilung zu einem einheitlichen wirtschaftlichen Vorgang zusammenzufassen und so dann unter den Steuertatbestand zu subsumieren ist. Vielmehr kann im konkreten Einzelfall lediglich Anlass zu der Prüfung bestehen, ob die Voraussetzungen eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 der Abgabenordnung (AO) vorliegen oder ob eine Norm des materiellen Steuerrechts teleologisch dahingehend auszulegen ist, dass sie auf einen bestimmten Lebenssachverhalt nicht angewendet wird, obwohl der Tatbestand der Norm dem Wortlaut nach verwirklicht ist. Grundlage der Steuerrechtsanwendung ist dabei jeweils die zivilrechtliche Gestaltung. [...] Ein daneben bestehendes oder darüber hinausgehendes Rechtsinstitut eines "Gesamtplans" gibt es nicht.“<sup>2</sup>*

Nach unserer Auffassung sollte daher aufgrund des Stichtagsprinzips eine Vorübertragung bzw. -veräußerung von funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen grundsätzlich unschädlich sein und die Grundsätze des BMF-Schreibens vom 20.11.2019 (BStBl. I 2019, S. 1291) sollten für entsprechend anwendbar erklärt werden, sofern es sich bei dem verbleibenden „Restbetriebsvermögen“ weiterhin um eine funktionsfähige betriebliche Einheit handelt (vgl. BFH vom 9.12.2014, IV R 29/14, BStBl. II 2019, S. 723).

Unklar ist in diesem Zusammenhang auch, wie der Rückbehalt von Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens eine Betriebsaufspaltung begründen können soll. Schließlich sind für die Optionsausübung alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in das Gesamthandsvermögen zu übertragen. Allenfalls danach könnte sich mit neuen Wirtschaftsgütern eine (neue) Betriebsaufspaltung bilden. Die enthaltenen Formulierungen sollten diesbezüglich klargestellt werden. Sollte die Begründung einer Betriebsaufspaltung weiterhin angenommen werden, sollte diese unschädlich sein. Wir regen diesbezüglich die Aufnahme einer expliziten Klarstellung an.

Zumindest sollte jedoch erläutert werden, wie der Begriff des „zeitlichen Zusammenhangs“ nach der Verwaltungsauffassung auszulegen ist. Aus Gründen der Rechtssicherheit wäre eine konkrete Zeitangabe wünschenswert.

---

2 Inhaltsgleich BFH v. 30.3.2017, IV R 11/15, BStBl. II 2019, 29, Rz. 27 (zu § 24 UmwStG).

Seite 13/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

#### **Randnummer 47**

**Es sollte explizit klargestellt werden, dass die genannten, nicht genutzten Verluste sowie der Zins- und EBITDA-Vortrag noch für das Wirtschaftsjahr, das dem Wirtschaftsjahr vorausgeht, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll, zur Nutzung zur Verfügung stehen.**

In Rn. 47 des Entwurfs ist geregelt, dass ein vortragsfähiger Gewerbeverlust (Fehlbetrag nach § 10a GewStG) der optierenden Personengesellschaft infolge der Optionsausübung untergeht. Dies gelte auch für den Zinsvortrag und einen EBITDA-Vortrag (§ 20 Absatz 9 UmwStG) sowie für Verluste nach § 15a und § 15b EStG.

Die Regelung ist zu unbestimmt. Unklar bleibt, wann die genannten, nicht genutzten Verluste und Vorträge konkret untergehen. Nach unserer Auffassung sollen diese für das „Vorjahr“ genutzt werden können, sodass klargestellt werden sollte, dass die nicht genutzten Verluste sowie der Zins- und EBITDA-Vortrag erst eine logische Sekunde nach dessen Ablauf und nach Verrechnung sowohl mit laufenden Gewinnen als auch mit einem etwaigen Einbringungsge-  
winn) untergehen.

#### **Randnummer 55**

**Es sollte aus Gründen der Rechtssicherheit klargestellt werden, dass keine neue fünfjährige Mindestlaufzeit des Gewinnabführungsvertrags erforderlich ist und dass die finanzielle Eingliederung der Organgesellschaft ununterbrochen zum übernehmenden Rechtsträger fortbesteht.**

### **Zu V. Zeitraum der Körperschaftsbesteuerung**

#### **Zu V.1. Besteuerung der optierenden Gesellschaft**

#### **Randnummer 56**

- **Es sollten – anders als im vorliegenden Entwurf vorgesehen –optierende Gesellschaften als Organgesellschaften einer ertragsteuerlichen Organschaft anerkannt werden.**
- **Es ist insbesondere klarzustellen, dass Gewinnabführungsverträge mit der Organgesellschaft lediglich zivilrechtlich wirksam sein müssen, es aber keiner Eintragung in das Handelsregister bedarf.**
- **Es bedarf außerdem der Klarstellung, was unter „Sitz“ im Sinne der Regelung zu verstehen ist. Es sollte i.S.v. § 11 AO geregelt werden, dass als Sitz in diesem Sinne der im Gesellschaftsvertrag geregelte (statutarischer Sitz) anzusehen ist. Fehlt eine solche Festlegung, sollte davon**

Seite 14/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

**auszugehen sein, dass die Organgesellschaft über keinen Sitz in diesem Sinne verfügt.**

Nach der im Entwurf vertretenen Auffassung (Satz 2) müssen die Regelungen des Gewinnabführungsvertrags in eintragungspflichtiger Form vereinbart worden sein und organisationsrechtlichen Charakter haben.

Diese Auffassung ist abzulehnen. Die Verwaltungsauffassung ist nicht durch gesetzliche Vorgaben gedeckt. Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG muss sich eine SE, AG, KGaA lediglich durch einen Gewinnabführungsvertrag im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG zur Abführung ihres ganzen Gewinns wirksam verpflichten. Diese Regelungen gelten nach § 17 Abs. 1 Satz 2 KStG entsprechend, wenn eine andere als die in § 14 Absatz 1 Satz 1 bezeichnete Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens sich wirksam verpflichtet, ihren ganzen Gewinn abzuführen. Als eine solche Kapitalgesellschaft sollte unseres Erachtens eine optierte Gesellschaft zählen.

Eine wirksame Verpflichtung zur Gewinnabführung im Sinne des § 291 Abs. 1 AktG sollte daher auch eine Personengesellschaft eingehen können. Entsprechend hat das OLG München die Zulässigkeit eines Unternehmensvertrags (dort: Beherrschungsvertrag) nicht abgelehnt, sondern es scheint vielmehr davon auszugehen, dass Unternehmensverträge mit Personengesellschaften möglich sind. Eine Eintragung des Gewinnabführungsvertrags ist bei Personengesellschaften für dessen Wirksamkeit – anders als bei einer AG und einer GmbH – nicht erforderlich oder gesellschaftsrechtlich ggf. nicht möglich. Für eine GmbH wurde ein solches Erfordernis daraus abgeleitet, dass der Unternehmensvertrag gesellschaftsvertragsändernden Charakter habe, wobei nach §§ 53, 54 GmbHG die Abänderung des Gesellschaftsvertrags zur Eintragung in das Handelsregister anzumelden ist.

Ein solches Erfordernis gibt es jedoch bei Personengesellschaften nicht, sodass auch keine Eintragungspflicht und -fähigkeit für den Unternehmensvertrag besteht und der Vertrag ebenfalls ohne Eintragung wirksam wird. §§ 14, 17 KStG verlangen im Übrigen keine Eintragung des Gewinnabführungsvertrags, sondern nur dessen Wirksamkeit. Insofern ist die Auffassung im Erlassentwurf, die über den Gesetzeswortlaut hinaus eine Eintragung verlangt, ohne Rechtsgrundlage.

Anders als bei Kapitalgesellschaften (§ 4a GmbHG, § 5 AktG) ist für Personengesellschaften gesellschaftsrechtlich nicht vorgesehen, dass der Gesellschaftsvertrag einen (Satzungs-)Sitz festlegen muss. Aus diesem Grund sollten nur in dem Fall, in dem der entsprechende Gesellschaftsvertrag die Festlegung eines Sitzes enthält, an diesen steuerliche Rechtsfolgen geknüpft werden.

Seite 15/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

## Zu V.2. Beteiligung an der optierenden Gesellschaft

### Randnummer 61

**Es sollte klarstellend ergänzt werden, dass die Verwaltungsauffassung zur Ermittlung der Beteiligungshöhe grundsätzlich auch für Regelungen zur Anwendung kommt, die Rechtsfolgen an die Beteiligung am “Nennkapital”, am “Grund- oder Stammkapital” (z.B. § 8b Abs. 4 KStG, § 9 Nr. 2a GewStG) oder am “gezeichneten Kapital” (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) anknüpfen.**

In Rn. 61 wird u.a. geregelt, dass die Beteiligungshöhe an einer optierenden Gesellschaft grundsätzlich nach Maßgabe der festen Kapitalkonten zu ermitteln sei. Bei Fehlen gesellschaftsvertraglicher Regelungen oder wenn diese Vermögensrechte nicht maßgebend sind, soll das Verhältnis der Kapitalanteile nach dem Handelsrecht herangezogen werden.

Diese Heranziehung der festen Kapitalkonten zur Berechnung ist zu begrüßen.

Ausweislich der Gesetzesbegründung verfügen optierte Gesellschaften im Sinne bestimmter Regelungen nicht über ein “Nennkapital” (vgl. BT-Drs. 19/28656, S. 21). So soll bspw. § 28 KStG (“Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital und Herabsetzung des Nennkapitals”) oder § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG (Gewinnanteile des persönlich haftenden Gesellschafters einer KGaA für Einlagen, die nicht auf das Grundkapital entfallen) für optierte Gesellschaften keine Anwendung finden. Dies erscheint zutreffend.

Nicht sinnvoll ist dies allerdings für Regelungen, die bestimmte Rechtsfolgen an Beteiligungshöhen festmachen, die auf Nennkapital (z.B. § 9 Nr. 7 GewStG, § 7 UmwStG), Grund- oder Stammkapital (z.B. § 8b Abs. 4 KStG, § 9 Nr. 2a GewStG) oder gezeichnetes Kapital (z.B. § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) abstellen, da ansonsten optierte Gesellschaften vom Anwendungsbereich dieser Normen ausgeklammert würden.

In diesem Zusammenhang sollte klarstellend ergänzt werden, dass dies nicht nur für Regelungen gilt, die darauf abstellen, dass jemand zu einem gewissen Prozentsatz an der Gesellschaft “beteiligt war” oder “beteiligt ist” (z.B. § 17 Abs. 1 EStG oder § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG), sondern grundsätzlich auch für Regelungen gilt, die auf “Nennkapital” (z.B. § 9 Nr. 7 GewStG oder § 7 UmwStG), auf “Grund- oder Stammkapital” (z.B. § 8b Abs. 4 KStG, § 9 Nr. 2a GewStG) oder auf “gezeichnetes Kapital” (§ 8c Abs. 1 Satz 1 KStG) abstellen.

Seite 16/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

#### **Randnummern 74 und folgende**

- **Es bedarf aus Gründen der Rechtssicherheit einer Klarstellung der Formulierungen, wann eine Gewinnausschüttung und wann eine Thesaurierung anzunehmen ist.**
- **Wir regen insoweit die Aufnahme von klarstellenden Beispielen an.**

Nach Rn. 74 gelten Gewinnanteile als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. Diese und die in den folgenden Rn. enthaltenen Ausführungen zur Ausschüttungsfiktion sind nicht hinreichend bestimmt und führen zu Auslegungsschwierigkeiten sowie zur Rechtsunsicherheit der Rechtsanwender.

Ausgehend vom nach wie vor geltenden Vollausschüttungsgrundsatz bei Personengesellschaften bedarf es der Klarstellung, welche gesellschaftsvertraglichen Regelungen eine Entnahme und damit eine Gewinnausschüttung bzw. welche eine Thesaurierung und damit keine Gewinnausschüttung darstellen. Die Abgrenzung sollte möglichst anhand von praktischen Beispielen klargestellt werden. Es sollte v.a. im Fall der Umbuchung auf andere Konten eine Klarstellung dahingehend erfolgen, dass

- die Umbuchung auf Konten des Eigenkapitals (bspw. auf ein Rücklagen- oder ein variables Kapitalkonto) jedenfalls noch keine Ausschüttung i.S. des § 1a Abs. 3 Satz 5 KStG darstellt und insoweit kein Auszahlungsanspruch besteht.
- Buchung auf Fremdkapital-Konten, z.B. auf ein Verrechnungskonto, hingegen in der Regel als Ausschüttung zu beurteilen ist.

#### **Zu V.5. Sonstige Folgen der Option**

##### **Randnummer 86**

**Die Formulierung, dass die Personengesellschaft steuerverfahrensrechtlich eine Personengesellschaft bleibt, sollte dahingehend abgeändert werden, dass diese Formulierung (offenbar) nur für die Zustellung von Verwaltungsakten gelten solle.**

In Rn. 86 wird festgestellt, dass die optierte Gesellschaft zivilrechtlich und damit auch steuerverfahrensrechtlich eine Personengesellschaft bleibt.

Die Formulierung ist missverständlich. Die Formulierung könnte so verstanden werden, dass die optierte Personengesellschaft verfahrensrechtlich umfassend als Personengesellschaft zu behandeln ist. Es sollte unseres Erachtens klargestellt werden, dass sich die Feststellung nur auf die Regelungen über die Zustellung von Verwaltungsakten nach § 122 AO bezieht.



Seite 17/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

## **Zu VI. Beendigung der Option zur Körperschaftsbesteuerung**

### **Zu VI.1. Rückoption (§ 1a Absatz 4 Satz 1 bis 3 KStG)**

#### **Randnummer 89**

- **Der umfassende Verweis auf Randnummern 9 ff. sollte dahingehend konkretisiert werden, dass die Rückoption keiner Beschlussfassung (i.S.v. § 1a Abs. 1 KStG i.V.m. § 217 HGB) – d.h. wie bei der Hineinoption – bedarf.**
- **Es sollte ausdrücklich klargestellt werden, was als steuerlicher Übertragungsstichtag im Rahmen des fiktiven Rückformwechsels infolge eines Antrags auf Rückoption gilt.**

In § 1a Abs. 4 KStG ist anders als bei der Option nach § 1a Abs. 1 KStG keine ausdrückliche Regelung dazu enthalten, wer über die Rückoption entscheidet, sodass ein umfassender Verweis auf die Regelungen der Hineinoption nicht durch das Gesetz gedeckt wäre. Eine entsprechende Konkretisierung ist erforderlich.

§ 1a Abs. 4 Satz 3 KStG ordnet die sinngemäße Anwendung von § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG, nicht jedoch des § 1a Abs. 2 Satz 3 KStG an. Daher sollte klargestellt werden, was der Einbringungszeitpunkt im Fall der Rückoption ist.

## **Zu VII. Sonderfälle**

### **Zu VII.1. Umwandlungen während der Option zur Körperschaftsbesteuerung**

#### **Randnummer 99 Buchstabe c) und e)**

**Es sollte aus Gründen der Rechtssicherheit klarstellend ergänzt werden, dass für die Annahme “neue[r] Anteile” i.S.v. §§ 20 Abs. 1 und 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG eine Gutschrift auf dem festen Kapitalkonto (sogenanntes Kapitalkonto I, vgl. Randnummer 61 des Entwurfs) ausreichend ist.**

Eine steuerneutrale Einbringung nach §§ 20, 21 UmwStG ist nur möglich, wenn der Einbringende als Gegenleistung neue Anteile erhält.

Nach den formalen Grundsätzen des Zivilrechts kann an einer Personengesellschaft kein neuer Anteil ausgegeben werden, da unter Anteilen in diesem Sinne die aus der Mitgliedschaft in der Personengesellschaft folgende gesamthänderische Mitberechtigung hinsichtlich des Gesellschaftsvermögens zu verstehen ist (vgl. BFH v. 26.7.1995, II R 68/92, BStBl. II 1995, 736). Eine steuerneutrale Ein-

Seite 18/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

bringung wäre sodann nicht möglich, was kein sachgerechtes Ergebnis darstellen würde. Es sollte daher die zusätzliche Gewährung von Gesellschaftsrechten (zumindest in Form einer Gutschrift auf dem Festkapitalkonto) als ausreichend angesehen werden (wie bei Randnr. 24.07 UmwStE).

### **Weiterer Regelungsbedarf:**

#### **Anpassung des § 1a KStG**

**Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte – zusätzlich zur vorstehend angeregten Ergänzung der Randnummer 3 oder 4 – in den Wortlaut des Gesetzes (§ 1a KStG) aufgenommen werden, dass auch Gesellschaften ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland – ungeachtet einer nach der Optionsausübung bestehenden beschränkten Steuerpflicht – optieren können.**

#### **Anpassung des § 2 KStG**

**Es sollte die Erweiterung des Anwendungsbereichs der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 KStG) aus Gründen der Rechtssicherheit in den Gesetzeswortlaut durch Einfügen eines Zusatzes, dass die Regelung auch für „optierende Gesellschaften im Sinne des § 1a KStG“ zur Anwendung kommt, aufgenommen werden.**

Nach Rn. 4 des Entwurfs können auch Gesellschaften ohne Sitz und Geschäftsleitung im Inland zur Körperschaftbesteuerung optieren und unterliegen nach Ausübung der Option der beschränkten Körperschaftsteuerpflicht nach § 2 Nummer 1 KStG, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG (i. V. m. § 8 Absatz 1 KStG) erzielen.

Eine entsprechende gesetzliche Regelung ist – anders als die im Rahmen des KöMoG vorgenommene Ergänzung der Regelung zur unbeschränkten Steuerpflicht in § 1 Abs. 1 Satz 1 KStG – bislang nicht erfolgt. Wir regen daher an, bei nächster Gelegenheit eine vergleichbare Ergänzung des § 2 KStG (beschränkte Körperschaftsteuerpflicht) vorzunehmen.

#### **Anpassung des § 6 Abs. 5 EStG**

- **Die Regelung zur Überführung von Wirtschaftsgütern des § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sollte dahingehend angepasst werden, dass keine Sperrfristverletzung vorliegt, wenn innerhalb der Sperrfrist eine weitere steuerneutrale Übertragung (d.h. zum Buchwert) erfolgt.**
- **Die Regelung zur Überführung von Wirtschaftsgütern des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG sollte um eine Ausnahmeregelung ergänzt werden. Steuerneutrale**

Seite 19/19 zum Schreiben vom 20.10.2021 an das BMF

**Umwandlungen nach dem Umwandlungsgesetz sollten keine Sperrfristverletzung auslösen.**

Für die Sperrfristregelungen im Rahmen der Überführung von Wirtschaftsgütern nach § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 6 EStG sollte für Übertragungen oder sämtliche Umwandlungen zum Buchwert (d.h. solche im Sinne des UmwStG und einschließlich des fiktiven Formwechsels i.S.v. § 1a Abs. 2 KStG) eine Ausnahme vorgesehen werden. Es bedarf nach unserer Auffassung für die vorstehend genannten, steuerneutral möglichen Vorgänge keiner Missbrauchsbekämpfungsvorschrift in Form einer Sperrfristregelung. In diesem Zusammenhang sollten auch die Ausführungen im BMF-Schreiben vom 08.12.2011, IV C 6 -S 2241/10/10002, BStBl. I 2011, S. 1279, Rn. 23 und 33 angepasst werden. Es ist nicht nachvollziehbar, weshalb eine (steuerneutrale) Umwandlung zu Buchwerten innerhalb der Sperrfrist einen sperrfristauslösenden Tatbestand darstellt, jedoch ein solcher Sperrfristverstoß nicht vorliegen soll, wenn innerhalb der Sperrfrist eine weitere unter § 6 Absatz 5 Satz 3 EStG fallende, steuerneutrale Übertragung erfolgt.

Wir sind sehr dankbar, wenn Sie unsere Anmerkungen bei der Überarbeitung des Entwurfs berücksichtigen. Gerne erläutern wir unsere Hinweise auch im Rahmen eines persönlichen Gesprächs.

Für Rückfragen stehen wir Ihnen jederzeit gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Kelm

Granzow, RA (Syndikus-RA)  
Fachleiter Steuern