

§ 1a Option zur Körperschaftbesteuerung

idF des KöMoG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889)

(1) ¹Auf unwiderruflichen Antrag sind für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln; § 217 Absatz 1 des Umwandlungsgesetzes gilt sinngemäß. ²Der Antrag ist von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 der Abgabenordnung zuständigen Finanzamt spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll; § 31 Absatz 1a Satz 2 gilt entsprechend. ³Erfolgt für die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte, ist der Antrag bei dem für die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Gesellschafters zuständigen Finanzamt zu stellen. ⁴Erzielt eine Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft ausschließlich Einkünfte, die dem Steuerabzug vom Kapitalertrag oder dem Steuerabzug auf Grund des § 50a des Einkommensteuergesetzes unterliegen und gilt infolgedessen die Einkommensteuer nach § 50 Absatz 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes oder die Körperschaftsteuer nach § 32 Absatz 1 als abgegolten, ist der Antrag bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu stellen. ⁵Hat die Gesellschaft ihren Sitz im Inland, ist der Antrag abweichend von den Sätzen 3 und 4 bei dem Finanzamt zu stellen, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat. ⁶Die Sätze 1 bis 5 finden keine Anwendung auf

1. Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes und
2. Gesellschaften, die nach Ausübung der Option in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, keiner der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen.

(2) ¹Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt als Formwechsel im Sinne des § 1 Absatz 3 Nummer 3 des Umwandlungssteuergesetzes. ²Die §§ 1 und 25 des Umwandlungssteuergesetzes sind entsprechend anzuwenden. ³Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr im Sinne des Absatzes 1 Satz 2 unmittelbar vorangeht; § 9 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes ist nicht anzuwenden. ⁴Das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital wird auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Gesellschaft erfasst. ⁵Die zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Personen gelten als gesetzliche Vertreter der optierenden Gesellschaft.

(3) ¹Aufgrund der Option gilt die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft. ²Beim Gesellschafter führen daher insbesondere

1. durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen zu Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 des Einkommensteuergesetzes,
2. Einnahmen, die er von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften im Sinne des § 19 des Einkommensteuergesetzes,

3. Einnahmen aus der Hingabe von Darlehen zu Einkünften im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 7 oder Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 des Einkommensteuergesetzes und

4. Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern zu Einkünften im Sinne des § 21 oder § 22 des Einkommensteuergesetzes.

³Die §§ 13 bis 16, 18 und 35 des Einkommensteuergesetzes sind vorbehaltlich des Satzes 4 nicht anzuwenden. ⁴Soweit entsprechende Einnahmen bei einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft anderen Einkunftsarten zuzurechnen wären, gilt abweichend von Satz 3, dass auch die Einnahmen des Gesellschafters der optierenden Gesellschaft zu diesen Einkünften gehören. ⁵Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. ⁶§ 4 Absatz 3 des Einkommensteuergesetzes ist bei einer optierenden Gesellschaft nicht anzuwenden. ⁷In den Fällen des Satzes 2 Nummer 2 gelten die optierende Gesellschaft als lohnsteuerlicher Arbeitgeber und der Gesellschafter als Arbeitnehmer.

(4) ¹Eine Gesellschaft, die nach Absatz 1 zur Körperschaftbesteuerung optiert hat, kann beantragen, dass sie nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden (Rückoption). ²Die Rückoption gilt als Formwechsel nach § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 2 des Umwandlungssteuergesetzes mit der Maßgabe, dass § 9 Satz 3 des Umwandlungssteuergesetzes keine Anwendung findet. ³Absatz 1 Satz 2, 3 und 5 gilt mit der Maßgabe entsprechend, dass der Antrag bei dem für die Körperschaftbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen ist; in den Fällen des Absatzes 1 Satz 4 ist der Antrag bei dem Bundeszentralamt für Steuern zu stellen. ⁴Die Sätze 1 und 2 finden auch ohne Antrag Anwendung, wenn die Voraussetzungen des Absatzes 1 entfallen. ⁵Scheidet der vorletzte Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, gilt die optierende Gesellschaft als unmittelbar danach aufgelöst und, sofern der verbleibende Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder 4 des Umwandlungssteuergesetzes erfüllt, im Fall des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 des Umwandlungssteuergesetzes als auf den verbleibenden Gesellschafter verschmolzen beziehungsweise gilt im Fall des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 4 des Umwandlungssteuergesetzes das Vermögen der optierenden Gesellschaft als auf den verbleibenden Gesellschafter übertragen mit der Maßgabe, dass jeweils § 2 des Umwandlungssteuergesetzes keine Anwendung findet. ⁶Erfüllt der verbleibende Gesellschafter nicht die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Nummer 1 oder 4 des Umwandlungssteuergesetzes, gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und ihr Vermögen als an die Gesellschafter ausgeschüttet; § 11 des Körperschaftsteuergesetzes ist entsprechend mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens tritt. ⁷Abweichend von Satz 4 gilt die Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Körperschaft im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes als Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Körperschaft.

Autor: Dr. Kai Tiede, Vors. Richter am FG, Berlin

Mitherausgeber: Dipl.-Finw. Dr. Martin Klein, Rechtsanwalt/Steuerberater/
Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Müller, Frankfurt am Main

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1a

I. Grundinformationen zu § 1	1	3. Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz	5
II. Rechtentwicklung des § 1a und zeitlicher Geltungsbereich	2	IV. Geltungsbereich des § 1a	
III. Bedeutung des § 1a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht		1. Sachlicher Geltungsbereich	8
1. Unterschiedliche Besteuerungskonzepte bei Personen- und Kapitalgesellschaften	3	2. Persönlicher Anwendungsbereich	9
2. Abwägungskriterien bei der Entscheidung über die Optionsausübung	4	3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen	10
		V. Verhältnis des § 1a zu anderen Vorschriften	11
		VI. Verfahrensfragen zu § 1a	12

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Option zur Gleichstellung mit einer Kapitalgesellschaft

I. Option nur für Personenhandels- gesellschaften und Partnerschafts- gesellschaften (Abs. 1 Satz 1)		2. Zivilrechtliche und handelsbilanzielle Auswirkungen der Option . .	31
1. Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften	20	3. Einzelfragen der Ertragsbesteuerung der optierenden Gesellschaft	
2. Ausländische Gesellschaften/ Beschränkte Steuerpflicht	21	a) Gewinn- und Einkommensermittlung	
3. Keine Beschränkung auf Mitunternehmenschaften	22	aa) Anwendung der Grundsätze für Kapitalgesellschaften	32
II. Antrag auf Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft		bb) Keine außerbetriebliche Sphäre	33
1. Inhalt und Charakteristik des Antrags	23	b) Verlustvorträge der fiktiven Kapitalgesellschaft	34
2. Optionsbeschluss der Gesellschaft	24	c) Betriebsaufspaltung	35
3. Form des Antrags	25	d) Organschaft	36
4. Antragsfrist	26	e) Gemeinnützigkeit	37
5. Richtiges Finanzamt als Adressat des Antrags	27	f) Stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen	38
III. Rechtsfolgen der Option für die optierende Gesellschaft		4. Auswirkungen der Option auf andere Steuerarten	39
1. Fiktion einer Kapitalgesellschaft . .	30	IV. Ausschluss von Investmentfonds und bestimmten ausländischen Gesellschaften (Abs. 1 Satz 6) . . .	40

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Regelung des Übergangs zur Körperschaftsbesteuerung

I. Gleichstellung mit einem Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft (Abs. 2 Sätze 1 und 2)		2. Voraussetzungen des Ansatzwahlrechts nach § 20 UmwStG	
1. Grundlagen der Regelung		a) Persönlicher Anwendungsbereich des § 20 UmwStG	53
a) Doppelte Fiktion	50	b) Einbringung eines Mitunternehmeranteils nach § 20 Abs. 1 UmwStG	54
b) Einbringender und Gegenstand der Vermögensübertragung	51		

	Anm.		Anm.
c) Übertragung des Sonderbetriebsvermögens		d) Rechtsfolgen bei Nichtanwendbarkeit des § 20 UmwStG	73
aa) Mitübertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen	55	4. Sonstige steuerliche Rechtsfolgen der fiktiven Umwandlung	
bb) Funktionale Wesentlichkeit eines Wirtschaftsguts	56	a) Verlustvorträge	76
cc) Wichtige Einzelfälle wesentlichen Sonderbetriebsvermögens	57	b) Ende der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG	77
dd) Modalitäten der Übertragung auf die optierende Gesellschaft	58	c) Sperrfristverletzungen	78
ee) Vorherige und zeitgleiche Entnahme, Überführung oder Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens	59	d) Pensionszusagen gegenüber Gesellschaftern	79
d) Ergänzende Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 UmwStG	63	II. Einbringungszeitpunkt und Ausschluss der Rückwirkung (Abs. 2 Satz 3)	
e) Antrag auf Ansatz der Buchwerte oder von Zwischenwerten	64	1. Einbringungszeitpunkt und Schlussbilanz der Personengesellschaft	84
3. Rechtsfolgen des Ansatzwahlrechts		2. Eröffnungs- und Schlussbilanz und Körperschaftsteuererklärung der fiktiven Kapitalgesellschaft	85
a) Rechtsfolgen bei Buchwertfortführung		3. Sonderbilanzen	86
aa) Buchwert, Einbringungsgewinn und Anschaffungskosten	68	4. Ergänzungsbilanzen	87
bb) Umwandlungssteuerrechtliche Rechtsnachfolge	69	III. Erfassung des Eigenkapitals der Personengesellschaft auf dem steuerlichen Einlagekonto (Abs. 2 Satz 4)	
cc) Sperrfristverstrickung gem. § 22 Abs. 1 UmwStG	70	1. Funktion der Regelung	90
b) Rechtsfolgen bei Ansatz von Zwischenwerten	71	2. Anfangsbestand, Fortentwicklung und Nutzung des steuerlichen Einlagekontos	91
c) Rechtsfolgen bei Ansatz gemeiner Werte	72	3. Abgrenzung der Eigenkapital- von Fremdkapitalkonten	92
		IV. Gesetzliche Vertreter der Gesellschaft (Abs. 2 Satz 5)	95

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Besteuerung der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft

I. Fiktive Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft (Abs. 3 Satz 1)		3. Schuldrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 4)	
1. Grundlagen der Regelung	100	a) Schuldrechtliche Leistungsbeziehungen als gemeinsamer Hintergrund	105
2. Veräußerung der Beteiligung	101	b) Tätigkeitsvergütungen (Abs. 3 Satz 2 Nr. 2)	106
II. Laufende Besteuerung des Gesellschafters		c) Einnahmen aus der Hingabe von Darlehen (Abs. 3 Satz 2 Nr. 3)	107
1. Nicht abschließende Aufzählung (Abs. 3 Satz 2)	102	d) Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 2 Nr. 4)	108
2. Besteuerung der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einnahmen (Abs. 3 Satz 2 Nr. 1)			
a) Funktion der Regelung	103		
b) Besteuerung der Gewinnanteile beim Gesellschafter	104		

	Anm.		Anm.
III. Ausschluss von §§ 13–16, 18, 35 EStG (Abs. 3 Satz 3)	111	VI. Keine Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG (Abs. 3 Satz 6)	114
IV. Umqualifizierung von Einkünften (Abs. 3 Satz 4)	112	VII. Lohnsteuerabzugsverfahren (Abs. 3 Satz 7)	115
V. Zeitpunkt der Versteuerung der Gewinnanteile (Abs. 3 Satz 5)	113		

E. Erläuterungen zu Abs. 4:

Rückkehr der optierenden Gesellschaft zur transparenten Besteuerung

I. Überblick über Abs. 4	120	III. Zwingender Rückfall in die transparente Besteuerung bei Wegfall der Voraussetzungen nach Abs. 1 (Abs. 4 Satz 4)	
II. Rückoption (Abs. 4 Sätze 1 bis 3)		1. Voraussetzungen	130
1. Voraussetzungen der Rückoption (Abs. 4 Satz 1 und Satz 3)	121	2. Rechtsfolgen	131
2. Rechtsfolgen des Antrags (Abs. 4 Satz 2)		IV. Zwingender Rückfall in die transparente Besteuerung bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters (Abs. 4 Sätze 5 und 6)	
a) Fiktiver heterogener Formwechsel in eine Personengesellschaft	122	1. Voraussetzungen	134
b) Ansatzwahlrecht und Übertragungsgewinn der fiktiven Kapitalgesellschaft	123	2. Rechtsfolgen	135
c) Folgen der Rückoption für die anschließende Besteuerung als Personengesellschaft	124	V. Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft und andere gesellschaftsrechtliche Vorgänge	
d) Folgen der Rückoption für die Besteuerung der Gesellschafter		1. Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Abs. 4 Satz 7)	136
aa) Besteuerung offener Rücklagen gem. § 7 UmwStG	125	2. Andere Umwandlungsvorgänge	137
bb) Ermittlung und steuerliche Folgen des Übernahmeergebnisses gem. § 4 Abs. 4 ff. UmwStG	126		
cc) Konfusionsgewinne, Gewerbesteuer und sonstige Folgen	127		

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 1a

Schrifttum: *BMF* (Hrsg.), Brühler Empfehlungen zur Reform der Unternehmensbesteuerung, BMF-Schriftenreihe, Heft 66, Bonn 1999; *Seibt*, Optionsmodell für Personengesellschaften – Gesellschaftsvertragliche Regelungen tun Not, DStR 2000, 825; *Woerz*, Körperschaftsteuer für Personenunternehmen, Diss., Baden-Baden 2009; *Ley*, Gesellschafterkonten einer Personengesellschaft in der Handels- und Steuerbilanz – eine Fortschreibung, KÖSDI 2014, 18844; *Kamchen/Kling*, Umwandlung von Personengesellschaften in eine GmbH, NWB 2016, 2212; *Ott*, Ergänzungsbilanzen bei der Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft, BB 2017, 495; *Rapp*, Einbringung von Mitunternehmeranteilen in Kapitalgesellschaften nach § 20 UmwStG – Umstrukturierungshindernis Gesellschafterverbindlichkeiten?, DStR 2017, 580; *Brühl*, Problemfelder der Antragstellung auf Buch- oder Zwischenwertansatz und Rückbeziehung bei Einbringungen gem. § 20 UmwStG, GmbHR 2019, 271; *Kubik/Münch*, Bilanzielle Herausforderungen beim Formwechsel einer GmbH & Co. KG in eine GmbH, BB 2019, 1194; *Schöning/Steininger*, Beherrschungsverträge mit einer Personengesellschaft als beherrschtem Konzernunternehmen, NZG 2019, 890; *Wacker*, Aktuelle Überlegungen zur Unternehmensteuerreform – Aspekte aus rechtspraktischer Sicht,

DStR 2019, 585; *Binder/Riedel*, Aufgabe des Gesamtplans im BMF-Schreiben zu § 6 Abs. 3 EStG – jedoch keine Erleichterung für Einbringungen nach dem UmwStG?, DB 2020, 1587; *Stein*, Die verfassungsrechtliche Zulässigkeit einer Option zur Körperschaftsbesteuerung von Personengesellschaften, BB 2020, 1879; *Adrian/Frey*, Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, StuB 2021, 309; *Behrens/Seemaier*, Änderung der §§ 5, 6 Abs. 3 GrEStG durch das KöMoG und das StAbwG, DStR 2021, 1673; *Bochmann/Bron*, Die nächste Stufe der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts: Vom MoPeG zum KöMoG, NZG 2021, 613; *Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk*, Das Optionsmodell für PersGes. im Licht grenzüberschreitender Sachverhalte, DB 2021, 2521; *Bodden*, Doppelstöckige Personengesellschaften im Kontext der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG, KÖSDI 2021, 22526; *Böhmer/Schewel/Schlücke*, Neujustierung der Grenzen des deutschen Besteuerungsrechts durch das ATAD-UmsG und das KöMoG, FR 2021, 765; *Böttcher*, Körperschaftsteuer: Das neue KöMoG: Optionsmodell ein „großer Wurf“?, GStB 2021, 168; *Brill*, KöMoG: Betriebsaufspaltung und Optionsmodell, NWB 2021, 2420; *Brühl/Weiss*, „Check the box“ from good old Germany – Die Option zur Besteuerung als Körperschaft nach dem Entwurf des KöMoG, DStR 2021, 889; *Brühl/Weiss*, Keine Besteuerungsschaukel! – Die Rückoption zur transparenten Besteuerung nach dem Entwurf des KöMoG, DStR 2021, 945; *Brühl/Weiss*, Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach der endgültigen Fassung des KöMoG, DStR 2021, 1617; *Carlé*, KöMoG: Gesellschaftsrechtliche Anforderungen des Optionsmodells, NWB 2021, 2270; *Cordes/Löckener*, Auswirkungen der Sperrfrist nach § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG bei nachfolgenden Umstrukturierungen (§ 6 Abs. 5 Satz 6 EStG), FR 2021, 621; *Cordes/Kraft*, Regierungsentwurf zum Optionsmodell – Körperschaftsteuer ab 2022 auch für Personengesellschaften?, FR 2021, 401; *Demuth*, Hinweise zum Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts aus Beratersicht, KÖSDI 2021, 22241; *Demuth*, KöMoG: Immobilien-gesellschaft als optierende Gesellschaft, NWB 2021, 2586; *Dibbert/Dorn*, „Optionsmodell“ – Entwurf eines BMF-Schreibens vom 30.09.2021, DB 2021, 2525; *Dorn/Weiss*, Das Optionsmodell iSd. § 1a KStG – eine Option für vermögensverwaltende Personengesellschaften?, DStR 2021, 2489; *Drefßler/Kompolek*, Das Optionsmodell zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft nach dem vom Bundestag beschlossenen KöMoG, Ubg 2021, 301; *Eggert*, Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen im Optionsmodell des KöMoG, BBK 2021, 628; *Eggert*, Bilanzielle Folgen des Optionsmodells nach dem KöMoG, BBK 2021, 833; *Farwick*, Behandlung der Ergänzungsbilanzen im Rahmen des Optionsmodells, StuB 2021, 742; *Fuhrmann*, KöMoG: Das Optionsmodell im Umwandlungssteuerrecht, NWB 2021, 2356; *Geiger/Biehlermaier*, Optionsmodell bei Transaktionen – alles wie gehabt?, Ubg 2021, 555; *Goldacker/Mathy/Schuster*, Reichweite der Fiktion im Optionsmodell nach § 1a KStG: Begründung sperrfristbehafteter Anteile nach § 22 UmwStG fraglich?, BB 2021, 2967; *Grotherr*, Außensteuerrechtliche Auswirkungen und Zweifelsfragen der Option von Personenhandels-gesellschaften zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), Ubg 2021, 568; *Haase*, Internationalsteuerliche Aspekte des geplanten KöMoG, Ubg 2021, 193; *Haase*, Option nach § 1a KStG auch für ausländische Personengesellschaften?, IWB 2021, 647; *Hageböke/Stangl*, „Globalisierung“ des UmwStG durch das KöMoG und Einbringung durch Drittstaatengesellschafter – Eine Bestandsaufnahme unter Berücksichtigung der „DMC“-Rechtsprechung, Ubg 2021, 242; *Haug*, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) – Folgen aus dem Optionsmodell für die Investmentbesteuerung, FR 2021, 410; *Herkens*, Die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften, GmbH-StB 2021, 315 und 356; *Kanzler*, Verfassungswidrige Benachteiligung Steuerpflichtiger durch die Exklusivoption zur Körperschaftsbesteuerung für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, FR 2021, 1049; *Kahsnitz*, Kombination des Optionsmodells nach § 1a KStG und der Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG, KÖSDI 2021, 22422; *Kahsnitz*, KöMoG: Optionsmodell und Thesaurierungsbegünstigung, NWB 2021, 2100; *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, Das Optionsmodell – ein wichtiger Schritt in Richtung Rechtsformneutralität, WpG 2021, 1166; *Kölbl/Luce*, Optionsmodell nach dem KöMoG-E – eine erste Analyse ausgewählter Fragestellungen, Ubg 2021, 264; *Korn*, KöMoG: Auswirkungen aus der Existenz verrechenbarer Verluste und von Überentnahmen, NWB 2021, 2660; *Kußmaul/Gottfreund*, Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG-E, StB 2021, 161; *Lauer*, Der persönliche Anwendungsbereich der Körperschaftsteueroption – Ist eine Erweiterung geboten?, Ubg 2021, 548; *Leitsch*, Einführung eines Optionsmodells – Zur Möglichkeit der Körper-

schaftsbesteuerung für Personengesellschaften, BB 2021, 1943; *Lieckenbrock*, Kann eine optierende Personengesellschaft Organgesellschaft sein?, DB 2021, 2111; *Link*, Der Entwurf eines BMF-Schreibens zur Option zur Körperschaftsbesteuerung (§ 1a KStG), NWB 2021, 3100; *Lüdicke/Eiling*, Erste Überlegungen zum Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, BB 2021, 1439; *Mayer/Käshammer*, Das Optionsmodell zur Körperschaftsbesteuerung – Praxishinweise und steuerliche Implikationen, NWB 2021, 1300; *Mayer/Käshammer*, Steuerliche Implikationen des MoPeG, NWB 2021, 2514; *Müller*, KöMoG: Optionsmodell im Lichte steuerlicher Sperrfristen, NWB 2021, 2190; *Müller/Lucas/Mack*, Das Optionsmodell im Internationalen Steuerrecht, IWB 2021, 528; *Nagel/Schlund*, KöMoG: Die neue Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften, NWB 2021, 1874; *Ott*, Anwendungsfragen zum Optionsmodell nach dem KöMoG, StuB 2021, 597; *Ott*, Ausgewählte Fragen zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, DStZ 2021, 559; *Patt*, Die Bedeutung der optierenden (Personen-)Gesellschaft (§ 1a KStG) bei den Einbringungsvorschriften der §§ 20 ff. UmwstG, Einkommensteuerbescheid 2021, 391; *U. Prinz*, Globalisierung des deutschen Umwandlungssteuerrechts durch das KöMoG – Begrüßenswert, aber unvollständig, FR 2021, 561; *Rätke/Tiede*, Gesetzentwurf zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, BBK 2021, 477; *Rickermann*, Das Optionsmodell: Rein in die KSt, raus aus der KSt: Sind PersGes. bald die besseren KapGes.?, DB 2021, 1035; *Rickermann*, Rein in die KSt, raus aus der KSt: Chancen und Risiken des Optionsmodells für die Praxis, DB 2021, 1561; *Schiffers*, Optionsmodell für Personengesellschaften nach dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz: handels- und steuerbilanzielle Aspekte bei der optierenden Gesellschaft, DStZ 2021, 530; *Schiffers*, Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG – Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung in der Entwurfsfassung vom 30.9.2021, DStZ 2021, 900; *Schiffers/Jacobsen*, Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG): Optionsmodell für Personengesellschaften, DStZ 2021, 348; *Scholz*, Auswirkungen des MoPeG und des KöMoG auf die Bilanzierung von Personenhandelsgesellschaften, StuB 2021, 677; *Schrade/Uhl-Ludäscher*, Optionsmodell nach KöMoG, NWB-EV 2021, 185; *Schrade/Uhl-Ludäscher*, Optionsmodell zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft, NWB-EV 2021, 263; *Schreiber/Müller*, KöMoG: Auswirkungen des MoPeG auf das Optionsmodell, NWB 2021, 2740; *Strahl*, Chancen und Risiken einer Option nach § 1a KStG, NWB 2021, 1879; *Strecker/Carlé*, KöMoG: Behandlung des Sonderbetriebsvermögens im Rahmen des Optionsmodells, NWB 2021, 2022; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, Zum Optionsmodell nach dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts – oder: eventus varios res nova semper, DStR-Beihefter 41/2021, 3; *Werthebach*, Gestaltungsprobleme bei Umwandlungen im Hinblick auf Sonderbetriebsvermögen, FR 2021, 341; *Winkler/Carlé*, KöMoG: Optionsmodell und Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht, NWB 2021, 2508; *Zapf*, Die Option für Personen(handels)gesellschaften zur Körperschaftbesteuerung – BB 2021, 2711 und 2775; *Zapf*, Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell, NWB 2021, 3792; *Zimmermann/Dorn/Wrede*, Kapital von Personengesellschaften im Handels- und Steuerrecht, NWB 2021, 3453; *Blöchle/Dumser*, Die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften, GmbHR 2022, 72; *Böhmer/Schewe*, Das BMF-Schreiben zur Option zur Körperschaftsbesteuerung, FR 2022, 69; *Dreßler/Kompolek*, Das finale BMF-Schreiben zum Optionsmodell zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft gem. § 1a KStG, Ubg 2022, 1; *Höfer*, Betriebliche Versorgungszusagen für Personengesellschafter bei KSt-Option, DB 2022, 839; *Leidel/Conrady*, Anwendungsschreiben der Finanzverwaltung zum steuerlichen Optionsmodell für Personengesellschaften, BB 2022, 663; *Meyering/Müller-Thomczik*, Die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft gem. KöMoG – Steuerplanerische Analyse, Ubg 2022, 95; *Möhlenbrock/Haubner*, Die Zukunft der Besteuerung der Personengesellschaften: MoPeG, KöMoG und DAOs, FR 2022, 53; *Müller*, Gewinnausschüttungen im Optionsmodell nach § 1a KStG, NWB 2022, 241; *U. Prinz*, Die Reform der Besteuerung der Personengesellschaften – Ein Statement, FR 2022, 61; *Schnitger/Krüger*, Optionsmodell nach § 1a KStG: Ausgewählte Auslegungsfragen bei Umwandlungen unter Beteiligung von optierten Gesellschaften, DB 2022, 418; *Schulze zur Wiesche*, Die GmbH & Co. KG als Gegenstand der Option, BB 2022, 215; *Wighardt/Storz*, Auswirkungen der Option zur Körperschaftsteuer auf die Erbschaft- und Schenkungssteuer, DStR 2022, 132; *Zwirner/Busch/Krauß*, Auswirkungen der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss – Ein Überblick, DStR 2022, 449.

1 I. Grundinformationen zu § 1

Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft: § 1a wurde durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889) in das KStG eingeführt und kann ab dem VZ 2022 genutzt werden. Die Regelung räumt Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften sowie ihren Gesellschaftern für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen die Möglichkeit ein, auf Antrag wie eine KapGes. und deren Gesellschafter besteuert zu werden. Das Gesetz bezeichnet Gesellschaften, die von der Option Gebrauch machen, als optierende Gesellschaft (Abs. 1 Satz 1). Zivilrechtlich und für andere stl. Zwecke bleibt die optierende Gesellschaft eine PersGes. Für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wird sie wie eine KapGes. behandelt.

Hintergrund der Option sind die unterschiedlichen ertragstl. Besteuerungskonzepte von KapGes. und PersGes. (dazu Anm. 3). Zu Unterschieden in der stl. Belastung kommt es insbes. bei Thesaurierung der erzielten Gewinne in der Gesellschaft, wenn also die KapGes. ihre Gewinne nicht ausschüttet und die Gesellschafter der PersGes. ihre Gewinnanteile nicht entnehmen. Insofern bietet bereits § 34a EStG seit dem VZ 2008 eine Möglichkeit der Thesaurierungsbegünstigung nicht entnommener Gewinne einer PersGes., die aber in der Praxis aufgrund der über großen Komplexität der Regelung keinen großen Anklang gefunden hat. Mit § 1a besteht für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften eine im Vergleich zu einem zivilrechtl. Formwechsel niedrigschwellige Möglichkeit, aufgrund eines Antrags an das FA, aber ohne Änderung des Rechtskleides, wie eine KapGes. besteuert zu werden.

Technische Umsetzung des Wechsels: Der Gesetzgeber gestaltet den Wechsel der PersGes. in das Besteuerungskonzept der KapGes. als Formwechsel iSd. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG, der gem. § 25 iVm. §§ 20 ff. UmwStG wie eine Einbringung der Mitunternehmeranteile in die – im Fall des § 1a nur fiktive – KapGes. behandelt wird (Abs. 2). Damit der (fiktive) Formwechsel steuerneutral, also zu Buchwerten, möglich ist, müssen die Voraussetzungen der §§ 1 und 20 UmwStG vorliegen.

Auswirkungen auf die Gesellschafter: Die Option gilt nicht nur für die Gesellschaft selbst, sondern auch für ihre Gesellschafter. Diesen werden stl. keine Gewinnanteile einer PersGes. iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG, die unabhängig von einer Entnahme zu versteuern wären, mehr zugerechnet. Sie erhalten stl. vielmehr – offene oder verdeckte – Gewinnausschüttungen, die erst bei Zufluss zu versteuern sind. Rechtsbeziehungen zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern werden stl. anerkannt (Abs. 3) und führen zu entsprechenden Einkünften der Gesellschafter, die auch ein Gesellschafter einer KapGes. erzielen würde.

Rückoption: Mit der Option ist keine ausdrückliche Mindestfrist verbunden, so dass schon mit Beginn des folgenden Wj. eine Rückoption zur transparenten Besteuerung als PersGes. möglich ist. Die Rückoption wird wiederum wie ein fiktiver Formwechsel von einer KapGes. in eine PersGes. iSv. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG behandelt. Aufgrund des Aufwands und infolge erheblicher Nachteile ist ein permanenter Wechsel zwischen den Besteuerungskonzepten zwar theoretisch möglich, aber nicht praktikabel.

Kritik an der gesetzlichen Regelung: Auch wenn die gesetzgeberische Entsch., für die Option auf die bereits vorhandenen Regelungen des UmwStG für den Formwechsel zwischen PersGes. und KapGes. zurückzugreifen, zu begrüßen ist, kann

die gesetzliche Regelung nicht überzeugen, denn sie ist unvollständig, unübersichtlich und unsystematisch.

So lässt sich dem Verweis in Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 nicht eindeutig entnehmen, ob die Wirksamkeit des Gesellschafterbeschlusses Voraussetzung für eine stl. anzuerkennende Option ist (dazu Anm. 24). Abs. 3 regelt Einzelfragen der Besteuerung der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft, um dann ohne inhaltlichen Zusammenhang in Abs. 3 Satz 6 die Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG auf Ebene der optierenden Gesellschaft auszuschließen.

Aufbau und Inhalt des § 1a im Überblick: Der Inhalt der einzelnen Absätze des § 1a lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- ▶ *In Absatz 1* wird zunächst der persönliche Anwendungsbereich der Option geregelt, indem in Satz 1 die Option für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften eröffnet und in Satz 6 Investmentfonds sowie bestimmte Gesellschaften mit Auslandsbezug ausgeschlossen werden. Satz 1 enthält die Legaldefinition der „optierenden Gesellschaft“ und regelt die grundsätzlichen Rechtsfolgen der Option im Hinblick auf die laufende Besteuerung der Gesellschaft nach der Option. Sätze 2 bis 5 regeln Fragen der Antragstellung, nämlich Form, Frist, Adressat des Antrags
- ▶ *Absatz 2* regelt den Übergang zur Besteuerung nach dem KStG, indem die Option als fiktiver Formwechsel der PersGes. in eine KapGes. anzusehen ist, auf den die §§ 1 und 25 UmwStG Anwendung finden. Geregelt werden der Einbringungszeitpunkt (Satz 3) und die Erfassung des EK auf dem stl. Einlagekonto der optierenden Gesellschaft. Der systematisch falsch verortete Satz 5 enthält eine verfahrensrechtl. Regelung, die die laufende Besteuerung der optierenden Gesellschaft betrifft.
- ▶ *Absatz 3* enthält Regelungen zur laufenden Besteuerung der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft. Satz 1 greift die Regelung des Abs. 1 Satz 1 hinsichtlich der Gesellschafter erneut auf und konkretisiert die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft. Satz 2 enthält nicht abschließende („insbesondere“) Zuordnungen der Einnahmen der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 EStG), aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 EStG) sowie aus VuV (§ 21 EStG) und den sonstigen Einkünften (§ 22 EStG). Damit ist die Regelung in Satz 3 überflüssig. Nach Satz 4 erzielt der Gesellschafter einer optierenden Gesellschaft abweichend von den vorgenannten Regelungen stets die Einkunftsart, die anzuwenden wäre, wenn er an einer KapGes. beteiligt wäre. Satz 5 regelt den Zeitpunkt der Besteuerung der Gewinnanteile beim Gesellschafter. Systematisch deplatziert schließt Satz 6 die Anwendung der Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG bei der optierenden Gesellschaft aus. Satz 7 nimmt wiederum Bezug auf Satz 2 und regelt für die dort genannten Einkünfte aus § 19 EStG einige lsl. Details.
- ▶ *Absatz 4* regelt die Möglichkeiten der Rückkehr zur transparenten Mitunternehmerbesteuerung und dabei in Satz 1 zunächst die voluntative Rückkehr aufgrund eines Antrags. Die Rückoption gilt nach Satz 2 als Formwechsel der fiktiven KapGes. in eine PersGes. Für den Antrag verweist Satz 3 auf die entsprechenden Regelungen in Abs. 1. Sätze 4 bis Satz 6 beenden für verschiedene Fälle die Besteuerung als fiktive KapGes. Satz 7 enthält eine rudimentäre Regelung zur umwstl. Behandlung der optierenden Gesellschaft.

2 II. Rechtsentwicklung des § 1a und zeitlicher Geltungsbereich

Gesetz zur Änderung und Vereinfachung des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftsteuergesetzes v. 27.6.1951 (BGBl. I 1951, 411; BStBl. I 1951, 223): Einfügung eines § 32b EStG, der für Stpfl., die im laufenden und den zwei folgenden VZ ihre Einkünfte aus Gewerbebetrieb durch Bilanzierung gem. § 5 EStG ermittelten, die Möglichkeit vorsah, die Anwendung des KStSatzes zu beantragen. Der Antrag war unwiderruflich und führte zu einer dreijährigen Bindungsfrist. Die Regelung wurde bereits zwei Jahre später durch Gesetz zur Änderung steuerlicher Vorschriften und zur Sicherung der Haushaltsführung v. 24.6.1953 (BGBl. I 1953, 416; BStBl. I 1953, 192) wieder aufgehoben, da es in der Praxis zu erheblichen Schwierigkeiten kam und die StTarife ohnehin angepasst wurden (dazu BTDrucks. 4092, 44; für Hinweise auf weiterführende Literatur: Einf. KSt. Anm. 182).

Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz – StSenkG-E) v. 15.2.2000 (BTDrucks. 14/2683): Vorgesehen war in § 1 Abs. 1a iVm. § 4a die Einf. eines Optionsmodells. Natürliche Personen und Mitunternehmerschaften iSd. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sollten mit ihren in einem inländ. Betrieb erzielten Einkünften aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit zur unbeschränkten KStPflicht optieren können. Mit der Option sollte das Einzelunternehmen oder die PersGes. unter Anwendung von § 25 iVm. §§ 20 ff. UmwStG als in eine fiktive KapGes. eingebracht behandelt werden. Hinsichtlich des SonderBV war eine Entnahmefiktion vorgesehen. Zu den Einzelheiten s. *Seibt*, DStR 2000, 825; *Wacker*, DStR 2019, 585 (588). Der Entwurf wurde nicht Gesetz.

KöMoG v. 25.6.2021 (BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889): Einführung des § 1a. Der BRat hat am Gesetzentwurf der BReg. v. 26.3.2021 (BRDrucks. 244/21) bzw. 19.4.2021 (BTDrucks. 19/28656) grundsätzliche Kritik geübt (BRDrucks. 244/21): Das Optionsmodell sei für die Praxis allenfalls eingeschränkt tauglich und bedürfe einer eingehenden Prüfung aus fachlicher und verwaltungsorganisatorischer Sicht. Obwohl die Beschlussempfehlungen des Finanzausschusses v. 19.5.2021 (BTDrucks. 19/29843) die umfangreiche Kritik des BRat nur teilweise aufgegriffen haben, wurde das Gesetz sowohl vom BTag (am 4.6.2021, BRDrucks. 467/21) als auch vom BRat (am 25.6.2021, BRDrucks. 467/21) beschlossen.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Art. 1 Nr. 3 des KöMoG und damit § 1a ist am 1.7.2021 in Kraft getreten. Nach § 34 Abs. 1a KStG ist § 1a erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden mit der Maßgabe, dass der Antrag erstmals für nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Wj.e gestellt werden kann. Damit kann § 1a erstmals für den Veranlagungszeitraum 2022 angewendet werden (BT-Drs. 19/29843, 43).

III. Bedeutung des § 1a und Vereinbarkeit mit höherrangigem Recht

3 1. Unterschiedliche Besteuerungskonzepte bei Personen- und Kapitalgesellschaften

Die an die zivilrechtl. Rechtsform anknüpfende Unternehmensbesteuerung ist dualistisch ausgestaltet mit der Folge, dass KapGes. und PersGes. ertragstl. unterschiedlichen Besteuerungskonzepten unterliegen.

Kapitalgesellschaften sind für Zwecke der ESt/KSt und der GewSt eigenständige Steuersubjekte (umfassend zu den Grundprinzipien der Besteuerung: Einf. KSt. Anm. 1 ff.). Es ist zwischen der Besteuerung der KapGes. und der Besteuerung ihrer Gesellschafter zu unterscheiden (sog. Trennungsprinzip) und es kommt zu einer zweistufigen Besteuerung: Das Einkommen der KapGes. unterliegt der KSt iHv. 15 % (§ 23 Abs. 1) und der GewSt, deren Höhe vom jeweiligen GewStHebesatz der Gemeinde abhängt und bei einem Hebesatz von 400 % ca. 14 % beträgt. Die typisierte Gesamtsteuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft beträgt damit ca. 30 % (15 % KSt + 0,83 % SolZ + 14 % GewSt). Unbeschränkt stpfl. KapGes. erzielen stets gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2) und verfügen nicht über eine außerbetriebliche Sphäre. Verluste sind in der KapGes. „gefangen“, können also nicht zur Verrechnung mit positiven Einkünften der Gesellschafter genutzt werden, es sei denn, es liegt eine Organschaft gem. §§ 14 ff. vor. Zu einer Besteuerung der Gesellschafter kommt es erst bei offenen oder verdeckten Gewinnausschüttungen. Ausschüttungen einer inländ. KapGes. (Sitz oder Geschäftsleitung im Inland, § 43 Abs. 3 EStG) unterliegen der KapErtrSt. Die GewSt der KapGes. ist nicht auf die persönliche ESt der Gesellschafter nach § 35 EStG anzurechnen. Hinsichtlich der Besteuerung der Gesellschafter ist zu unterscheiden:

- ▶ **Anteile im Betriebsvermögen:** Werden die Anteile an der KapGes. im BV gehalten, unterliegen die Ausschüttungen bei natürlichen Personen und PersGes. dem Teileinkünfteverfahren und sind gem. § 3 Nr. 40 EStG zu 40 % stfrei. Betriebsausgaben für die Beteiligung unterliegen dem Teilabzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG). Bei Körperschaften als Gesellschafter sind die Gewinnausschüttungen nach § 8b Abs. 1 und 5 KStG zu 95 % stfrei, wenn die Beteiligung mindestens 10 % beträgt (§ 8b Abs. 4). Betriebsausgaben sind voll abziehbar. Die Ausschüttungen sind bei Anteilen im BV gewestpfl., unterliegen aber ab einer Beteiligungsquote von 15 % dem Schachtelprivileg (§ 8 Nr. 5 KStG iVm. § 9 Nr. 2a und 7 GewStG). Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung unterliegen bei einer natürlichen Person oder PersGes. ebenfalls dem Teileinkünfteverfahren. Bei Anteilen im BV einer KapGes. gilt gem. § 8b Abs. 2 und 3 KStG eine StFreiheit von 95 %.
- ▶ **Anteile im Privatvermögen:** Dividenden im PV unterliegen gem. § 32d Abs. 1 EStG der Abgeltungsteuer von 25 %; es werden keine WK, sondern nur der Sparerpauschbetrag gem. § 20 Abs. 9 EStG berücksichtigt. Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Gesellschafter die Abgeltungsteuer abwählen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3, Abs. 6 EStG). Gewinne und Verluste aus der Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung unterliegen bei Anteilen im PV von mindestens 1 % nach § 17 Abs. 2a EStG dem Teileinkünfteverfahren, bei weniger als 1 % gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG der Abgeltungsteuer.

Personengesellschaften sind zwar Subjekt der GewSt (mit einem Freibetrag gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 GewStG iHv. 24 500 €), unterliegen aber weder der ESt noch der KSt, sondern sind insoweit lediglich Subjekt der Einkünfteermittlung und Einkünftezuordnung (dazu umfassend § 15 EStG Anm. 81 ff.). Es gilt das sog. Transparenzprinzip: Die von der PersGes. erzielten Einkünfte werden unmittelbar ihren Gesellschaften zugerechnet und unterliegen dort der individuellen ESt bzw. KSt. Entnahmen der Gesellschafter sind grds. steuerneutral, da es sich um bereits versteuerte Einkünfte handelt. Personengesellschaften können gewerbliche oder andere Einkünfte (insbes. VuV) erzielen. Das Gesamthandsvermögen der PersGes. ist nicht zwingend BV. Auf der anderen Seite umfasst das BV auch das SonderBV

der Mitunternehmer. Zur Gleichstellung mit dem Einzelunternehmer, der mit sich selbst keine Geschäfte abschließen kann, werden Sondervergütungen bei der PersGes. erfasst und der GewSt unterworfen. In Ergänzungsbilanzen werden individuelle Mehr- oder Minderaufwendungen des Gesellschafters abgebildet und abgeschrieben. Die GewSt der PersGes. wird nach § 35 Abs. 2 EStG auf die persönliche ESt der Mitunternehmer angerechnet.

Belastungsunterschiede: Aufgrund der vorstehend skizzierten stl. Erfassung von KapGes. und PersGes. kommt es in einer Vielzahl von Konstellationen zu einer unterschiedlichen stl. Belastung, die deshalb ein wesentlicher Teilaspekt der Rechtsformwahl ist. Belastungsunterschiede ergeben sich insbes. und systembedingt im Fall der Thesaurierung erzielter Gewinne. Die mit der Thesaurierung verbundene Stärkung der Eigenkapitalbasis hat allg. positiv bewertete Folgerungen für die internationale Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmen (*Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613). Da die Mitunternehmer einer PersGes. als Träger des Unternehmens und damit als Subjekt der Einkunftserzielung angesehen werden, haben sie – unabhängig von der Höhe ihrer Entnahmen – die auf sie entfallenden Gewinne einschließlich ihrer SonderBV-Erträge nach der für sie geltenden Tarifprogression, mithin mit maximal 45 % zzgl. SolZ und ggf. KiSt zu versteuern. Hingegen bleibt es bei thesaurierenden – also auf eine Gewinnausschüttung verzichtenden – KapGes. bei der Belastung von ca. 30 %, weil die Besteuerung der Gesellschafterebene zunächst unterbleibt. Somit ergeben sich daraus nennenswerte stl. Auswirkungen, wenn die Gesellschaft hohe Gewinne (anderenfalls liegt der EStTarif unter der Maximalbelastung) erzielt und diese thesauriert werden (anderenfalls erhöht sich auch bei KapGes. die StBelastung).

4 2. Abwägungskriterien bei der Entscheidung über die Optionsausübung

Bereits die Entsch., ob eine KapGes. oder eine PersGes. Unternehmensträger sein sollen, stellt die Stpfl. und ihre Berater vor komplexe Abwägungsprozesse, die neben zivilrechtl. Aspekten insbes. auch die Besonderheiten der Besteuerungssysteme berücksichtigen müssen. Sofern die Entsch. für eine PersGes. gefallen ist, muss zudem entschieden werden, ob die Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG in Anspruch genommen oder die Option zur KSt gem. § 1a genutzt werden soll. Alternativ kann eine bestehende PersGes. auch nach Maßgabe des § 190 UmwG zivilrechtl. in eine KapGes. umgewandelt werden. Da KapGes. im Vergleich zu Personenunternehmen insbes. von einem niedrigen KStSatz bei Gewinnthesaurierung profitieren (s. Anm. 3) und im Hinblick auf die Kosten der notwendigen stl. Beratung der Optionsausübung und der aufwendigeren laufenden stl. Betreuung einer hybriden Gesellschaft, ist im Grundsatz ist davon auszugehen, dass die Option gem. § 1a nur für ertragsstarke PersGes. sinnvoll sein wird, die die Gewinnthesaurierung als Mittel der Binnenfinanzierung nutzen. Vgl. zu den Entscheidungsparametern *Meyering/Müller-Thomczik*, Ubg 2022, 95; *Lauer*, Ubg 2021, 548; *Dreßler/Kompolek*, Ubg 2021, 301; *Rickermann*, DB 2021, 1561; *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401; *Leitsch*, BB 2021, 1943; *Geiger/Biehlmaier*, Ubg 2021, 555; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefte 41/2021, 3 (42 ff.); *U. Prinz*, FR 2022, 61; *Demuth*, NWB 2021, 2586, mit Fokus auf Immobilieninvestitionen; *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 206 ff. (10/2021).

Zwischen KapGes. und Personenunternehmen bestehen auch im internationalen StRecht erhebliche Unterschiede, die entweder aus den DBA (zB DBA-Schachtel-

privileg) oder aus dem primären oder sekundären Gemeinschaftsrecht (Mutter-Tochter-Richtlinie, Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie, Fusionsrichtlinie) resultieren. Im Übrigen können – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – insbes. folgende Aspekte bei der Entsch. zu berücksichtigen sein:

Entscheidungskriterien im Vergleich von Option zur Körperschaftsbesteuerung und Thesaurierungsbegünstigung: Der seit dem VZ 2008 geltende § 34a EStG soll es Einzelunternehmern und Mitunternehmern einer PersGes. ermöglichen, eine mit einer KapGes. vergleichbare stl. Belastung zu erreichen. Dazu werden auf Antrag die thesaurierten Gewinne des Personenunternehmens einem Thesaurierungssteuersatz von lediglich 28,25 % unterworfen, sofern der Gewinnanteil mehr als 10 % beträgt oder 10 000 € übersteigt (§ 34a Abs. 1 Satz 3 EStG). Erst bei einer späteren Entnahme der begünstigt besteuerten Gewinne kommt es zu einer Nachversteuerung mit einem pauschalen StStz von 25 % zzgl. SolZ (zur StBelastung bei Gewinnthesaurierung s. § 34a EStG Anm. 4). Die Problematik des § 34a EStG besteht ua. darin, dass die GewSt nach § 4 Abs. 5b EStG eine nichtabziehbare BA darstellt und die laufenden StVorauszahlungen für die Einkünfte der PersGes., sofern sie nicht aus versteuertem PV geleistet werden, als Entnahme des Gesellschafters zu erfassen sind, so dass sich der nicht entnommene – und begünstigt – besteuerte Gewinn nach § 34a Abs. 2 EStG um diesen Betrag mindert. Damit erhöht sich die StBelastung vor Entnahme auf 36,16 %. Im Erg. liegt die Gesamtsteuerbelastung im Fall der Thesaurierungsbegünstigung nach Entnahme sogar leicht oberhalb der StBelastung ohne Gewinnthesaurierung (vgl. § 34a EStG Anm. 3f.) und entspricht in etwa der StBelastung einer KapGes. und ihres estpfl. Gesellschafters nach Ausschüttung. Zu Belastungsvergleichsrechnungen s. *Kahsnitz*, NWB 2021, 2100; *Cordes/Kraft*, FR 2021, 40; *Leitsch*, BB 2021, 1943 (1946); *Rickermann*, DB 2021, 1561; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 (4 ff.); *Blöchle/Dumser*, GmbHR 2022, 72 (73); § 34a EStG Anm. 4.

Obwohl die Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG wie auch die Option nach § 1a darauf abzielen, PersGes. und ihre Gesellschafter im Fall der Thesaurierung stl. den KapGes. gleichzustellen, ergeben sich zwischen beiden Möglichkeiten nicht nur hinsichtlich der Voraussetzungen, sondern auch hinsichtlich der Rechtsfolgen erhebliche Unterschiede. So liegt ein wesentlicher Vorteil der Thesaurierungsbegünstigung darin, dass die Entsch. für jeden Mitunternehmer individuell getroffen werden kann, während die Option nach § 1a zwingend für alle Gesellschafter einheitlich ausfallen muss. Zudem ändert die Inanspruchnahme der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG nichts daran, dass weiterhin die strukturellen Besteuerungsmerkmale einer transparente PersGes. vorliegen. Dies zeigt sich zB an der trotz der Wahl der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG möglichen steuerneutralen Überführung oder Übertragung von EinzelWG gem. § 6 Abs. 5 EStG oder an der Möglichkeit, die AK erworbener Anteile abzuschreiben und Schuldzinsen als SonderBA geltend zu machen. Ergänzungs- und Sonderbilanzen sind bei der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG zu führen, nicht aber bei der Option gem. § 1a. Die stl. Behandlung der optierenden Gesellschaft wie eine KapGes. infolge der Option gem. § 1a ist zB dann vorteilhaft, wenn sich im Vermögen der optierenden Gesellschaft Anteile an KapGes. befinden, weil dann die StBefreiungen gem. § 8b anzuwenden sind. Nachteilig ist hingegen zB die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs auf Ebene der Gesellschafter gem. § 3c Abs. 2 EStG. Die Regelung des § 4 Abs. 4a EStG, wonach der Schuldzinsenabzug bei Überentnahmen beschränkt wird, gilt bei der Option gem. § 1a nicht. Dafür

unterliegen Zinsaufwendungen für Gesellschafterdarlehen nach der Option der Zinsschranke (§ 8a) und der Hinzurechnung bei der GewSt (§ 8 Nr. 1 Buchst. a GewStG). Verluste der fiktiven KapGes. können nach der Option nicht mit positiven Einkünften der Gesellschafter ausgeglichen werden. Zudem ist zu berücksichtigen, dass die Option einen fiktiven Formwechsel iSv. § 25 UmwStG nach sich zieht, der mit zusätzlichem Aufwand verbunden ist und komplexe vertragliche Regelungen erfordern kann, zB wenn SonderBV oder Ergänzungsbilanzen vorhanden sind. Sowohl der infolge der Option fingierte Formwechsel der PersGes. in eine KapGes. als auch der infolge der Rückoption fingierte Formwechsel der (fiktiven) KapGes. in eine PersGes. können mit stl. Nachteilen verbunden sein, zB im Hinblick auf bestehende Verlustvorträge. Die Rückoption kann zur Vernichtung von AK führen.

Entscheidungskriterien im Vergleich von Option zur Körperschaftsbesteuerung und Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft: Die Option gem. § 1a KStG ermöglicht es den Gesellschaftern einer thesaurierenden PersGes., auch ohne einen zivilrechtl. Formwechsel in eine KapGes. die im Vergleich günstigere stl. Behandlung von KapGes. in Anspruch zu nehmen. Dies erspart Aufwand und Kosten eines Formwechsels gem. §§ 214ff. UmwG (zu den Möglichkeiten der tatsächlichen Umwandlung einer PersGes. in eine KapGes. s. *Kamchen/Kling*, NWB 2016, 2212; zu handels- und steuerbilanziellen Fragen *Kubik/Münch*, BB 2019, 1194). Zudem bleiben die Vorteile einer PersGes. (zB Formfreiheit, Erleichterungen bei Publizitätspflichten und Mitbestimmung) sowie auch die Nachteile (zB fehlende Kapitalmarktgängigkeit, *Corporate Governance*, Haftung) bestehen (vgl. *Blöchle/Dumser*, GmbHR 2022, 72 [82]). Die optierende Gesellschaft kann im Vergleich zur KapGes. stl. Vorteile bei der GrESt (grds. Geltung von §§ 5, 6 GrEStG, allerdings mit Fristen von zehn Jahren) und der ErbSt (§ 97 BewG, §§ 13a, 13b ErbStG; es liegt auch bei Anteilen unter 25 % begünstigtes Vermögen vor) in Anspruch nehmen. Da die Option zu einer hybriden Gesellschaft führt, bei der die zivilrechtl. und die stl. Behandlung auseinanderfallen, ist mit erhöhtem Beratungsaufwand zu rechnen. Die Rechtssicherheit von Planungsentscheidungen ist im Hinblick auf (noch) fehlende höchstrichterliche Rspr. eingeschränkt.

5 3. Vereinbarkeit mit dem Grundgesetz

Rechtsformneutrale Ausgestaltung der Besteuerung: Grundsätzlich ist die Rechtsform kein sachgerechtes Differenzierungskriterium unterschiedlich hoher Steuerlasten (*Hey*, DStJG 24 [2001], 155 [159]). Eine rechtsformneutrale Besteuerung von PersGes. und KapGes. ist Bedingung der Wettbewerbsneutralität (vgl. dazu umfassend Einf. KSt. Anm. 57, 155; Stein, BB 2020, 1879) und zudem eine Ausprägung des Gebots gleichmäßiger Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit (*Hey* in *Tipke/Lang*, 24. Aufl. 2021, Rz. 13.169). Für eine rechtsformneutrale Besteuerung sprechen außerdem der Aspekt der Vereinfachung (Stapperfend, FR 2005, 74 [77]) sowie die Vermeidung von Umgestaltungsgestaltungen (vgl. allg. zur Reformdiskussion Einf. KSt. Anm. 155 ff.; *Hey* in *Tipke/Lang*, 24. Aufl. 2021, Rz. 13.169 ff.). Es gab daher schon seit langem politische Bestrebungen, die Unternehmensbesteuerung rechtsformneutral auszugestalten (s. *Hey* in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 7.82).

Brühler Empfehlungen: Im Jahr 1999 setzte das BMF eine Reformkommission ein. In den sog. Brühler Empfehlungen schlug die Kommission als Modell 1 eine

Option von PersGes. zur KSt, als Modell 2 eine Thesaurierungsbegünstigung und als Modell 3 die GewStAnrechnung vor (Schriftenreihe des BMF, Band 66, dazu umfassend Einf. KSt. Anm. 182 ff.). Während die Modelle 2 und 3 umgesetzt wurden (vgl. §§ 34a, 35 EStG), scheiterte die Umsetzung des Optionsmodells, das neben PersGes. auch für Einzelunternehmen vorgesehen war, zunächst.

IDW-Positionspapier: Das IDW veröffentlichte im Jahr 2017 ein Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung (vgl. IDW, Positionspapier zum Einstieg in eine rechtsformneutrale Besteuerung v. 25.8.2017, 2. Aufl. v. 13.11.2019), das zu einem maßgeblichen Treiber des Gesetzgebungsverfahrens wurde. Der Gesetzgeber weist, ohne explizit die Rechtsformneutralität als Ziel zu benennen, in der Gesetzesbegründung des KöMoG (BTDrucks. 19/28656, 1 f.) darauf hin, dass sich die stl. Gesamtbelastung von KapGes. und PersGes. zwar weitgehend angeglichen habe, dass aber im Einzelfall erhebliche Abweichungen bei StBelastung und Bürokratieaufwand entstehen könnten. Zudem seien die Besonderheiten der Besteuerung von PersGes. wie Sonder- und Ergänzungsbilanzen international weitgehend unbekannt. Daher sei mit dem KöMoG das Modell 1 der Brühler Empfehlungen aufzugreifen. Die transparente Besteuerung bleibe insbes. für kleine und mittlere Unternehmen als bewährte Alternative erhalten.

Kein verfassungsrechtliches Gebot, Kapitalgesellschaften ebenso zu besteuern wie Personengesellschaften: Das BVerfG leitet aus Art. 3 Abs. 1 GG allerdings kein verfassungsrechtl. Gebot der gleichen Besteuerung von KapGes. und PersGes. ab und begründet dies im Wesentlichen mit der zivilrechtl. Abschirmung der Vermögenssphäre einer KapGes. gegenüber ihren Anteilseignern, die dazu führe, dass in der abgeschirmten Vermögenssphäre eine eigenständige Leistungsfähigkeit entstehe, die getrennt von der individuellen Leistungsfähigkeit der hinter der KapGes. stehenden Personen besteuert werden dürfe (BVerfG v. 29.3.2017 – 2 BvL 6/11, BStBl. II 2017, 1082, Rz. 112 ff.; BVerfG v. 21.6.2006 – 2 BvL 2/99, BVerfGE 116, 164; dazu *Hey in Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl. 2021, Rz. 13.170 ff. mwN).

Das StRecht schließt sich damit der zivilrechtl. Grundentscheidung an, Vermögen und Einkünfte einer PersGes. ihren Gesellschaftern zuzurechnen, KapGes. aber als selbständige Besteuerungssubjekte zu behandeln.

An dem grundsätzlichen Dualismus der Unternehmensbesteuerung ändern auch die ab dem 1.1.2024 geltenden Neuregelungen des MoPeG v. 10.8.2021 (BGBl. I 2021, 3436) nichts, da der Gesetzgeber des MoPeG ausführt, dass die zivilrechtl. Regelungen des MoPeG keine Auswirkungen auf die Ertragsbesteuerung der PersGes. haben sollen und das Transparenzprinzip fortbestehen soll (Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/27635, 106 f.). Zwar entfällt mit der Aufgabe des Gesamthandsprinzips eine wesentliche Rechtfertigung der transparenten Besteuerung, es bleiben aber wesentliche Unterschiede zur KapGes. bestehen, zB im Hinblick auf die Haftung (dazu *Kanzler*, FR 2021, 1049 [1052]; *Möhlenbrock/Haubner*, FR 2022, 53).

Verstoß gegen den Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG: Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG kommt daher nur im Hinblick darauf in Betracht, dass der Gesetzgeber die Optionsmöglichkeit auf bestimmte PersGes. beschränkt, andere PersGes. und Einzelunternehmen aber von der Möglichkeit der Option ausschließt. Andererseits besteht für KapGes. auch keine Möglichkeit, zur transparenten Besteuerung als PersGes. zu optieren. Auch wenn im Einzelnen gute Gründe dafür sprechen, darin eine verfassungsrechtl. problematische Ungleichbehandlung zu sehen (dazu umfassend *Stein*, BB 2020, 1879; *Lauer*, Ubg, 2021, 548 [550 f.]; *Kanzler*, FR 2021, 1049; *Woerz*, Körperschaftsteuer für Personenunternehmen, 2009, 25 ff.),

wäre es uE vor dem Hintergrund, dass das BVerfG die rechtsformabhängige Unternehmensbesteuerung akzeptiert, widersprüchlich, einen Verfassungsverstoß darin zu sehen, dass einigen – aber nicht allen – Unternehmen – die Möglichkeit einer rechtsformneutralen Besteuerung eingeräumt wird. Für die Beschränkung auf Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften lässt sich zudem anführen, dass durch die damit mögliche Gleichstellung der Option mit einem Formwechsel iSv. § 191 UmwG die regulatorische Umsetzung erleichtert wird (vgl. *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, WPg 2021, 1166 [1167]). Bei Einzelunternehmen fehlt zudem eine hinreichende Trennung der Unternehmensebene vom Unternehmensträger (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [42]). Zum Konflikt mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip s. auch Einf. KSt. Anm. 185.

6–7 Einstweilen frei.

IV. Geltungsbereich des § 1a

8 1. Sachlicher Geltungsbereich

§ 1a regelt die Option für „Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen“. Konkret ist damit gemeint, dass optierende Gesellschaften verfahrensrechtl. und materiell einer Körperschaft gleichgestellt werden. Die optierende Gesellschaft unterliegt der KSt. Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft werden behandelt wie die Anteilseigner einer KapGes. Ausschüttungen der optierenden Gesellschaft führen bei den Gesellschaftern zu Einnahmen aus Kapitalvermögen und unterliegen bei Zuordnung der Beteiligung zum PV der Abgeltungsteuer und im Übrigen dem Teileinkünfteverfahren.

Auf die optierende Gesellschaft finden alle Regelungen des KStG, GewStG, EStG, UmwStG, InvStG und AStG Anwendung, die für KapGes. gelten. Ausnahmen gelten, wenn die Regelungen nur für bestimmte, ausdrücklich bezeichnete KapGes. gelten oder die Tatbestandserfüllung eine reelle KapGes. voraussetzt, wie zB die Regelungen zum Nennkapital in § 28 (vgl. BTDrucks. 19/28656, 21). Zu Einzelheiten s. Anm. 30 ff.

9 2. Persönlicher Anwendungsbereich

§ 1a gilt nur für Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften (dazu Anm. 20) und vergleichbare ausländ. Gesellschaften (dazu Anm. 21).

10 3. Anwendung bei Auslandsbeziehungen

§ 1a gilt auch für ausländ. PersGes., die mit einer deutschen Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft dem Typus nach vergleichbar sind. Die optierende Gesellschaft kann entweder iSv. § 1 unbeschränkt oder iSv. § 2 beschränkt kstpfl. sein. Dabei wirft die Bestimmung des Ortes der Geschäftsleitung bei PersGes. offene Fragen auf, weil PersGes. zivilrechtl. ua. durch das Prinzip der Selbstorganschaft gekennzeichnet werden, so dass die Geschäftsführung idR nicht wie bei einer KapGes. durch angestellte Geschäftsführer/Vorstände, sondern durch die Gesellschafter selbst wahrgenommen wird, und es dadurch mehrere Orte der Geschäftsleitung geben kann (vgl. *Haase*, Ubg 2021, 193 [196]). Zur Anwendung auf ausländ. Gesellschaften s. Anm. 21; zur Besteuerung ausländ. Gesellschafter s. Anm. 104.

Ansässigkeit iSv. DBA: Nicht optierende PersGes. können Personen iSv. DBA sein (Art. 3 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA). Aufgrund ihrer Transparenz und der daraus resultierenden fehlenden ESt- oder KStPflicht sind sie jedoch keine ansässigen Personen im Sinne des Abkommensrechts (Art. 4 Abs. 1 OECD-MA). Ansässige und abkommensberechtigte Personen sind nur die Gesellschafter der PersGes. Die optierende Gesellschaft ist hingegen eine Gesellschaft iSd. Art. 3 Abs. 1b OECD-MA („Rechtsträger, die für die Besteuerung wie juristische Personen behandelt werden“). Aus der Aufnahme der optierenden Gesellschaften in § 1 Abs. 1 Nr. 1 folgt zudem die Ansässigkeit iSv. Art. 4 Abs. 1 Satz 1 OECD-MA (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 54; *Haase*, Ubg 2021, 193 [196]; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 [954]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih. 41/2021, 3 [38]; einschränkend *Lüdicke/Eiling*, BB 2021, 1439 [1440]; zweifelnd auch Stellungnahme BRat v. 12.5.2021, BTDrucks. 19/29642, 9).

Bedeutung hat dies vor allem für die Quellensteuerentlastung, die bei einer PersGes. Ansässigkeitsbescheinigungen aller Gesellschafter voraussetzt, bei einer optierenden Gesellschaft aber nur eine Ansässigkeitsbescheinigung für die Gesellschaft. Qualifikationskonflikte dergestalt, dass die optierende Gesellschaft im Inland als KStSubjekt, im Ausland aber als transparente PersGes. angesehen wird, sollten im Regelfall nicht auftreten, da Abs. 1 Satz 6 für doppelansässige Gesellschaften zur Verhinderung hybrider Gestaltungen einen Ausschlusstatbestand formuliert (dazu Anm. 40). Der BRat hat in seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf v. 12.5.2021 (BTDrucks. 19/29642, 9 ff.) insofern Zweifel geltend gemacht und auf erhebliche Rechtsunsicherheiten sowie auf potentielle Besteuerungslücken verwiesen (krit. auch *Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk*, DB 2021, 2521 [2523]). Zu Art. 1 Abs. 2 OECD-MA, der hybride Strukturen und Qualifikationskonflikte regelt, vgl. *Weggenmann/Nehls* in *Vogel/Lehner*, 7. Aufl. 2021, Art. 1 OECD-MA 2017 Rz. 62 ff.; s. auch § 50d Abs. 14 EStG. Von der optierenden PersGes. an ihre Gesellschafter ausgeschüttete Gewinne sind Dividenden iSv. Art. 10 OECD-MA, so dass ein ermäßigter Quellensteuersatz anzuwenden ist. Offen ist aber, ob die optierende Gesellschaft, die ihrerseits an einer ausländ. KapGes. beteiligt ist, von der Quellensteuerbegünstigung profitiert, sofern – wie in Art. 10 Abs. 2 Buchst. b DBA-China – PersGes. ausdrücklich ausgeschlossen sind (*Blöchle/Dumser*, GmbHR 2022, 72 [81]).

Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts: Die Option kann zu einem Wegfall des deutschen Besteuerungsrechts für Sondervergütungen führen, da § 50d Abs. 10 EStG keine Anwendung mehr findet. Auch Veräußerungsgewinne unterliegen idR nicht mehr der Besteuerung im Inland (Art. 13 OECD-MA).

Persönlicher Anwendungsbereich des § 25 UmwStG: Von der Frage, ob die Option möglich ist, muss die Frage getrennt werden, ob die Option zu Buchwerten durchgeführt werden kann. Das Ansatzwahlrecht gem. § 20 UmwStG ermöglicht eine Fortführung der Buchwerte nur, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG vorliegen (s. Anm. 21 und 53). Um die Option auszuüben, muss § 1 Abs. 4 UmwStG nicht erfüllt sein.

Mutter-Tochter-Richtlinie und Zins- und Lizenz-Richtlinie: Offen ist, ob die optierende Gesellschaft dem Anwendungsbereich der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR, RL 2011/96/EU v. 30.11.2011, ABl. EU 2011 Nr. L 345, 8, dazu Einf. ESt. Anm. 541) sowie der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie (ZLR, RL 2003/49/EG, ABl. EU 2003 Nr. L 157, 49, dazu Einf. ESt. Anm. 542) unterfällt. Die Anwendbarkeit der MTR erfordert, dass es sich bei der optierenden Gesellschaft um eine „Gesellschaft eines Mitgliedstaats“ handelt. Dies setzt nach Art. 2 Buchst. a Ziff. i MTR

zunächst voraus, dass es sich um eine der in Anhang I Teil A der MTR aufgeführten Gesellschaften handelt. Dort sind neben der AG, der KGaA, der GmbH, der VVaG, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, BgA von jPöR auch „andere nach deutschem Recht gegründete Gesellschaften, die der deutschen Körperschaftsteuer unterliegen“ genannt. Diese Voraussetzungen sind uE für die optierende Gesellschaft erfüllt. Nach Art. 2 Buchst. a Ziff. ii MTR muss die Gesellschaft nach dem StRecht eines Mitgliedstaats in Bezug auf den stl. Wohnsitz als in diesem Mitgliedstaat ansässig und aufgrund eines mit einem dritten Staat geschlossenen DBA in Bezug auf den stl. Wohnsitz nicht als außerhalb der Union ansässig betrachtet werden. Auch diese Voraussetzung kann die optierende Gesellschaft erfüllen. Problematisch ist jedoch das Merkmal in Art. 2 Buchst. a Ziff. iii MTR. Danach muss die Gesellschaft ohne Wahlmöglichkeit einer der in Anhang I Teil B aufgeführten Steuern oder irgendeiner Steuer, die eine dieser Steuern ersetzt, unterliegen, ohne davon befreit zu sein. Dort ist – wie in Anlage 2 Nr. 3 zu § 43b EStG – allerdings nur die KSt genannt, nicht die ESt. Im Erg. kann eine optierende Gesellschaft nicht von den Vergünstigungen der MTR profitieren, so dass insbes. für Ausschüttungen (Entnahmen) aus der optierenden Gesellschaft keine Reduktion des Quellensteuersatzes gem. § 43b EStG möglich ist (*Grotherr*, Ubg 2021, 568 [571]; aA *Müller*, NWB 2022, 241 [246]). Der BRat geht in seiner Stellungnahme v. 12.5.2021 davon aus, dass optierende Gesellschaften weder der MTR noch der ZLR unterfallen (BTDrucks. 19/29642, 9).

Ebenfalls nicht anwendbar ist die ZLR.

Außensteuerrecht: Anteile an optierenden Gesellschaften werden ertragstl. wie Anteile an KapGes. behandelt und unterliegen somit der Wegzugsbesteuerung nach § 6 AStG. Die Hinzurechnungsbesteuerung gem. § 7 AStG bezieht sich nicht mehr auf die Mitunternehmer (§ 7 Abs. 3 AStG), sondern nach § 7 Abs. 1 AStG auf die optierende Gesellschaft. Keine Anwendung findet auch die *Switch-over*-Klausel für ausländ. BS und PersGes. nach § 20 Abs. 2 AStG (*Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [356]).

11 V. Verhältnis des § 1a zu anderen Vorschriften

§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG stellt die optierende Gesellschaft den unbeschränkt stpfl. KapGes. gleich. Eine vergleichbare Regelung in § 2 fehlt (s. Anm. 21).

§ 2 Abs. 8 GewStG: Optierende Gesellschaften gelten auch für Zwecke der GewSt als KapGes. Daraus resultiert zB die Anwendung der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften gem. § 8 Nr. 5 iVm. § 9 Nr. 2a GewStG (s. Anm. 30).

§ 17 Abs. 1 Satz 3, § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG: Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft werden estl. wie Gesellschafter einer KapGes. behandelt. Veräußerungen von wesentlichen Beteiligungen unterliegen § 17 EStG. Das fehlende Stammkapital steht dem nicht entgegen. Die Beteiligungshöhe ist im Fall der Option nach dem Umfang des Gesellschafters am Vermögen der Gesellschaft zu bestimmen, so dass auch ohne Stammkapital Beteiligungen an der optierenden Gesellschaft in unterschiedlicher Höhe bestehen können (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beiheft 41/2021, 3 [19]). Die StPflicht für Ausschüttungen und sonstige Bezüge nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG begründet mittelbar die StPflicht für Veräußerungsgewinne nach § 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG. Zugleich folgt daraus die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gem. § 8b und § 3 Nr. 40 sowie § 3c Abs. 2 EStG.

§ 34a EStG: Die Option gem. § 1a und die Thesaurierungsbegünstigung schließen einander aus. Hat ein Gesellschafter die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen, führt die Option zur Nachversteuerung des nachversteuerungspflichtigen Betrags (§ 34a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 EStG). Zu den Vor- und Nachteilen s. Anm. 4.

§ 50d Abs. 14 EStG: Zur Vermeidung unbesteuerten („weißer“) oder niedrigbesteuerten Einkünfte infolge von Qualifikationskonflikten, zB weil ein ausländ. Staat die inländ. Option zur KSt nicht anerkennt, wird die KapErtrStEntlastung verweigert, wenn die Kapitalerträge im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden stl. Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen. Zudem werden Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft ungeachtet der DBA-Bestimmungen im Inland versteuert, wenn sie im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden stl. Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen.

§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG: Für Zwecke des Bewertungsrecht stellt § 97 BewG die optierende Gesellschaft den PersGes. gleich (s. Anm. 39).

§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 Sätze 1 und 2 und Nr. 3, § 13b Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG: In §§ 13a und 13b ErbStG wird die optierende Gesellschaft den PersGes. ausdrücklich gleichgestellt (s. Anm. 39).

§§ 5, 6 GrEStG: Die Option führt zu Beschränkungen bei den für PersGes. geltenden §§ 5, 6 GrEStG. Da PersGes. für Zwecke der GrESt zwar als Rechtsträger, gleichzeitig aber als transparent behandelt werden, sind Übertragungen von Grundstücken zwischen PersGes. und den Gesellschaftern bei Einhaltung der Vor- und Nachhaltfristen im Umfang der Beteiligung stbefreit. Dies gilt nach den mit dem KöMoG eingefügten Änderungen in §§ 5 und 6 GrEStG im Fall der Option nur noch eingeschränkt, denn die Option wird der Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der PersGes. gleichgestellt. Insbesondere Übertragungen von Grundstücken des SonderBV auf die PersGes. unterliegen nunmehr vollständig der GrESt (s. Anm. 39).

InvStG: Die Option gem. § 1a und die Anwendung des InvStG schließen einander aus (s. Anm. 40).

UmwStG: Gemäß Abs. 4 Satz 7 gilt die Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Körperschaft iSd. UmwStG als eine Umwandlung einer KapGes. in eine Körperschaft (s. Anm. 136). Im Übrigen sind optierende Gesellschaften im Rahmen des UmwStG wie KapGes. zu behandeln (s. Anm. 137).

§ 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2a FVG definierte das BZSt. als zuständige Anbringungsbehörde für Optionsanträge gem. Abs. 1 Satz 4.

§ 1 Abs. 2 FZulG stellt klar, dass optierende Gesellschaften als Stpfl. iSd. KStG anspruchsberechtigt sind (dazu Schiffrers, DStZ 2021, 900 [913]).

VI. Verfahrensfragen zu § 1a

12

Gleichstellung mit Kapitalgesellschaften: Das KöMoG enthält keine verfahrensrechtl. Anpassungen. Optierende PersGes. werden daher auch verfahrensrechtl. nicht wie PersGes., sondern wie KapGes. behandelt (BTDrucks. 19/28656, 20). Insbesondere unterbleibt eine gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gem. § 180 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 iVm. § 179 Abs. 2 Satz 2 AO. Die

Gesellschafter einer optierenden Gesellschaft sind nicht Verfahrensbeteiligte iSv. § 78 AO. Zur Entsch. über die Wirksamkeit der Option s. Anm. 23.

- ▶ **Erklärungspflicht und Haftung der Geschäftsführer:** Für die optierende Gesellschaft sind nach Maßgabe des § 31 KStErklärungen und Erklärungen zur gesonderten Feststellung gem. §§ 27 Abs. 2 Satz 4, 28 Abs. 1 Satz 4 KStG abzugeben. Zur Erklärung verpflichtet sind bei einer KapGes. deren gesetzliche Vertreter (Organe). Bei der optierenden Gesellschaft gelten gem. Abs. 2 Satz 5 die zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigten Personen als gesetzliche Vertreter. Sie sind daher – bei mehreren Gesellschaftern gesamtschuldnerisch – zur Abgabe der Steuer- und Feststellungserklärungen verpflichtet und haften gem. § 34 iVm. § 69 AO für die KSt. Da die Option nur eine stl. Wahlrechtsausübung ist, bleibt die zivilrechtl. Vertretung unberührt, so dass die Regelung in Abs. 2 Satz 5 inhaltsleer und allenfalls klarstellend ist. Auch die Haftung nach § 69 AO ergibt sich für die vertretungsbefugten Personengesellschafter aus § 34 AO, ohne dass es hierfür der Regelung/Klarstellung in Abs. 2 Satz 5 bedurft hätte. Die Haftung tritt neben die zivilrechtl. Haftung nach § 128 und §§ 171 f. HGB (s. Anm. 95).
- ▶ **Nachweispflichten:** Da die Option von bestimmten Voraussetzungen abhängt, kann die FinVerw. jährlich den Nachweis verlangen, dass diese Voraussetzungen vorliegen (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 6 ff.; s. Anm. 25). Zu beachten sind auch die Nachweispflichten in § 22 Abs. 3 UmwStG bezüglich des Beibehaltens der Anteile an der optierenden Gesellschaft und etwaiger von der optierenden Gesellschaft gehaltener KapGesAnteile, falls der Besteuerungswechsel ohne Vollaufdeckung der stillen Reserven erfolgte. Diese Nachweispflichten sind unaufgefordert, jährlich bis zum 31. Mai zu erbringen.
- ▶ **Steuerbescheid:** Die optierende Gesellschaft ist, obwohl sie zivilrechtl. eine PersGes. bleibt, Inhaltsadressatin des KStBescheids. Der Bescheid ist ohne Hinweis auf die Option an die PersGes. unter ihrer Firma zu adressieren. Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft sind keine Mitunternehmer und nicht iSv. §§ 78 ff. AO am Besteuerungsverfahren beteiligt (BTDrucks. 19/28656, 22). Es ist auch nicht erforderlich, sie als Bekanntgabeadressaten aufzuführen (vgl. AEAO zu § 122 Rz. 2.8.1.1. unter Verweis auf BFH v. 7.8.1970 – VI R 24/67, BStBl. II 1970, 814).

Empfangsvollmacht: Es steht der optierenden Gesellschaft frei, eine Vollmacht zur Vertretung in Steuersachen gem. § 80 Abs. 1 AO für die KSt zu erteilen. Die FinVerw. nimmt an, dass sich vor der Option erteilte Vollmachten nach der Option auch auf die KSt erstrecken (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 87). Tatsächlich ist zu differenzieren: Da das Zivilrecht durch die Option nicht berührt wird, haben vor der Option erteilte Vollmachten weiterhin Bestand, allerdings beschränkt auf ihren bisherigen Umfang. Erstreckt sich eine Vollmacht bspw. auf „Steuern vom Einkommen und Ertrag“ oder „alle steuerlichen Angelegenheiten“, ist davon auch die im Fall der Option anfallende KSt mit umfasst. Erstreckt sich die bisherige Vollmacht aber bspw. ausdrücklich nur auf „Gewinnfeststellungen, Gewerbesteuer und Umsatzsteuer“, muss – vorbehaltlich des Vorliegens einer Anscheins- oder Duldungsvollmacht – die Bevollmächtigung für die KSt erst noch erteilt werden.

Örtliche Zuständigkeit: Örtlich zuständig ist gem. § 20 AO grds. das FA, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der optierenden Gesellschaft befindet.

Einspruchs- und klagebefugt ist nur die Gesellschaft, nicht die Gesellschafter. Durch vertretungsberechtigte Gesellschafter eingelegte Rechtsbehelfe können im Zweifel aber so ausgelegt werden, dass sie für die Gesellschaft erhoben wurden. §§ 352 AO, 48 FGO sind während des Optionszeitraums nicht anzuwenden.

§ 32a gilt bei vGA und verdeckten Einlagen aus optierenden und in optierende Gesellschaften.

Einstweilen frei.

13–19

B. Erläuterungen zu Abs. 1: Option zur Gleichstellung mit einer Kapitalgesellschaft

I. Option nur für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften (Abs. 1 Satz 1)

1. Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

20

Die Option steht nicht allen Personenunternehmen offen, sondern lediglich Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften (Abs. 1 Satz 1). Dies ist deutlich enger als der Anwendungsbereich der Mitunternehmerschaft, entspricht aber dem Anwendungsbereich des Formwechsels (§ 25 UmwStG iVm. § 190 Abs. 1 und § 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG). Maßgebend ist die gesellschaftsrechtl. Abgrenzung (*Carlé*, NWB 2021, 2270).

Personenhandelsgesellschaften: Der Begriff wird in Abs. 1 Satz 1 nicht definiert. Er umfasst die im Zweiten Buch des HGB (§§ 105 ff. HGB) geregelten Handelsgesellschaften, nämlich oHG und KG (BTDrucks. 19/28656, 21). Dies entspricht der Legaldefinition in § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG. Bei der KG spielt es keine Rolle, ob der Komplementär eine natürliche oder eine juristische Person ist, so dass auch GmbH & Co. KG etc. erfasst werden. Eine Beteiligung der Komplementär-GmbH am Vermögen der KG ist nicht erforderlich (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 2; *Schulze zur Wiesche*, BB 2022, 215 [217]). Die EWIV kann ebenfalls optieren, denn sie gilt gem. § 1 EWIV-Ausführungsgesetz als Handelsgesellschaft iSd. HGB (*Kußmaul/Gottfreund*, StB 2021, 161 [162]; *Rabback* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 22, zum Formwechsel).

Partnerschaftsgesellschaften: Dies sind die im PartGG v. 25.7.1994 (BGBl. I 1994, 1744, mit späteren Änderungen) geregelten und den Angehörigen freier Berufe vorbehaltenen PersGes. Antragsberechtigt sind auch die PartG mbB (§ 8 Abs. 4 PartGG).

Zeitliche Grenzen: Die Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft muss im Zeitpunkt der Antragstellung bereits bestehen. In aller Regel wird es sich um eine werbende Gesellschaft handeln. Denkbar ist die Option aber auch für schon aufgelöste, aber noch nicht vollbeendete Gesellschaften, die sich in der Liquidation befinden, sofern eine Wiederaufnahme des Geschäftsbetriebs denkbar ist (*Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 26 [10/2021]).

Nicht antragsberechtigt sind neben Einzelunternehmen auch GbR, Erbengemeinschaften und reine Innengesellschaften, zB stille Gesellschaften (gleichgültig, ob atypisch oder typisch still) und Unterbeteiligungen. Umgekehrt besteht für KapGes. nicht die Möglichkeit, zur transparenten Besteuerung zu optieren. Daher ist

auch die KGaA, da sie eine KapGes. ist und ohnehin nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 der KSt unterliegt, nicht antragsberechtigt.

- ▶ *Der Gesetzgeber* begründet die Einschränkung des Anwendungsbereichs der Option damit, dass anderenfalls auch viele kleine Gesellschaften sowie Gemeinschaften wie die Erbengemeinschaft sich mit den teilweise komplexen ggf. beratungsintensiven stl. Alternativen befassen müssten, was er als unverhältnismäßig ansieht (BTDrucks. 19/28656, 21). Diese Sicht ist uE unnötig und übermäßig paternalistisch und steht im Widerspruch dazu, dass die nicht weniger komplexe Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG auch GbR und Einzelunternehmern offen steht (vgl. *Nagel/Schlund*, NWB 2021, 1874; zur Vereinbarkeit mit Art. 3 Abs. 1 GG s. Anm. 5).
- ▶ *Gestaltungsmaßnahmen*: Eine GbR kann sich unter den Voraussetzungen des § 105 HGB durch Eintragung im Handelsregister in eine Personenhandels-gesellschaft umwandeln und damit die persönlichen Voraussetzungen für die Option schaffen. Freiberuflich tätige GbR können sich als Partnerschaftsgesellschaft in das Register eintragen lassen. Ein solcher homogener Formwechsel ist ein stl. sog. Nullum (*Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [891]) und löst keine stl. Folgen aus. Einzelunternehmen können durch Aufnahme eines weiteren Gesellschafters, zB einer persönlich haftenden GmbH, nach § 24 UmwStG steuerneutral in eine PersGes. umgewandelt werden.
- ▶ *Auswirkungen des MoPeG*: Die Gesetzesbegründung verweist bereits auf die Auswirkungen des Personengesellschaftsmodernisierungsgesetzes (MoPeG). Zwischenzeitlich ist das MoPeG verabschiedet und wird zum 1.1.2024 in Kraft treten (MoPeG v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, 3436). Dann wird § 3 Abs. 1 Nr. 1 UmwG auch eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts umfassen. Eine Änderung des § 1a ist zu erwarten (dazu *Schreiber/Müller*, NWB 2021, 2740; *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 2514).

21 2. Ausländische Gesellschaften/Beschränkte Steuerpflicht

Optionsberechtigung ausländischer Gesellschaften: Die Frage, ob auch ausländ. PersGes., also PersGes., die nach einem ausländ. Gesellschaftsstatut gegründet wurden, von der Option Gebrauch machen können, wird vom Gesetz nur rudimentär beantwortet. Ein internationaler Bezug findet sich aber in Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 (Ausschluss hybrider Gesellschaften, s. Anm. 40) und in Abs. 1 Satz 4 (Zuständigkeitsregelung für beschränkt stpfl. PersGes.). Der Gesetzgeber geht in seiner Gesetzesbegründung daher wie selbstverständlich davon aus, dass die Regelung auch für ausländ. Gesellschaften gilt, die mit einer Personenhandels- oder einer Partnerschaftsgesellschaft vergleichbar sind (BTDrucks. 19/28656, 21). Dem ist zu folgen, denn auch im Fall des Formwechsels umfasst der Anwendungsbereich des § 25 UmwStG nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG idF des KöMoG und § 25 Satz 1 UmwStG auch „vergleichbare ausländische Vorgänge“. Für PersGes. mit statuari-schem Sitz im EU-Ausland folgt dies im Übrigen schon aus der Niederlassungs-freiheit (Art. 49 iVm. Art. 54 AEUV) und für US-amerikanische Gesellschaften aus dem Freundschafts-, Handels- und Schifffahrtsvertrag v. 29.10.1954 (BGBl. II 1956, 487). Für Drittstaatengesellschaften gilt weiterhin die Sitztheorie (vgl. § 1 Anm. 21), so dass sie bei einem Verwaltungssitz im Inland ohnehin wie eine deut-sche Gesellschaft behandelt werden. Im Erg. ist ein statuarischer Sitz im Inland nicht erforderlich, um von der Option nach § 1a Gebrauch zu machen. Die Frage,

ob zumindest der Verwaltungssitz (Ort der Geschäftsleitung) im Inland liegt, entscheidet über die beschränkte oder unbeschränkte StPflcht (so im Erg. auch BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 3, und die überwiegende Auffassung in der Literatur, vgl. nur *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [891]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [351]; *Grotherr*, Ubg 2021, 568 [570]; *Zapf*, NWB 2021, 3791 [3793 f.]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter, 41/2021, 3 [35 f.]; *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 29 [10/2021]; § 15 EStG Anm. 15 und 16; aA *Haase*, Ubg 2021, 193 [194]).

- *Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG*: Da gem. Abs. 2 Satz 1 die Ausübung der Option als Formwechsel gilt und gem. Abs. 2 Satz 2 die §§ 1 und 25 UmwStG entsprechend anzuwenden sind, müssen die in § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und Satz 2 UmwStG idF des KöMoG genannten Ansässigkeitsvoraussetzungen erfüllt sein, um das Wahlrecht gem. § 20 Abs. 2 UmwStG nutzen zu können. § 1 Abs. 4 UmwStG schränkt hingegen den persönlichen Anwendungsbereich der Option nicht ein. Nach § 1 Abs. 4 UmwStG muss es sich bei der PersGes. um eine EU- oder EWR-Gesellschaft handeln, die sowohl den Sitz als auch den Ort der Geschäftsleitung innerhalb der EU/des EWR hat. Zudem müssen an der Gesellschaft entweder nur in der EU/im EWR ansässige Gesellschafter beteiligt oder die Anteile an der optierenden Gesellschaft in Deutschland steuerverstrickt sein. Sollten diese Voraussetzungen nicht für alle Mitunternehmer erfüllt sein, ist mit der hM in der Literatur davon auszugehen, dass § 25 UmwStG quotaal hinsichtlich derjenigen Beteiligungen anwendbar ist, bei denen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 UmwStG erfüllt sind. Im Übrigen sind die stillen Reserven zwingend aufzudecken (vgl. *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300 [1306 f.]; *Fuhrmann*, NWB 2021, 2356 [2357]; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [893]; für den Formwechsel *Graw* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 1 UmwStG Rz. 177; s. Anm. 53).
- *Erweiterter Rechtstypenvergleich*: Bei ausländ. Gesellschaften muss ein erweiterter Rechtstypenvergleich vorgenommen werden, um festzustellen, ob die ausländ. Gesellschaft mit einer Personenhandelsgesellschaft oder einer Partnerschaftsgesellschaft vergleichbar ist. Während sich der Rechtstypenvergleich bislang auf die Frage beschränkte, ob eine ausländ. Gesellschaft mit einer inländ. PersGes. oder mit einer inländ. KapGes. vergleichbar ist (dazu § 1 Anm. 27; § 2 Anm. 42), muss nunmehr auch entschieden werden, ob eine einer inländ. Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaft vergleichbare ausländ. Gesellschaft vorliegt (*Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 [614]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [14, 36]; krit. *Haase*, Ubg 2021, 193). Dies setzt im Hinblick auf die Personenhandelsgesellschaft voraus, dass die ausländ. Gesellschaft ein Handelsgewerbe iSv. § 1 HGB betreibt (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 3); die Vergleichbarkeit mit der Partnerschaftsgesellschaft setzt eine freiberufliche Tätigkeit voraus. Zum Rechtstypenvergleich s. BFH v. 18.5.2021 – I R 12/18, BStBl. II 2021, 875, Rz. 13; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE), Rz. 01.27; BMF v. 24.12.1999 – IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tab. 1 und 2; BMF v. 19.3.2004 – IV B 4 – S 1301 USA – 22/04, BStBl. I 2004, 411.

Beschränkte/unbeschränkte Steuerpflicht: Ebenfalls nicht ausdrücklich regelt das Gesetz die Frage, ob die Option voraussetzt, dass die optierende Gesellschaft anschließend nach § 1 unbeschränkt kstpfl. ist oder ob eine beschränkte KStPflcht

gem. § 2 genügt. Diese Frage stellt sich für Gesellschaften, die weder Sitz (§ 11 AO) noch Geschäftsleitung (§ 10 AO) im Inland haben, aber inländ. Einkünfte erzielen. Die Unsicherheit resultiert daraus, dass der Gesetzgeber zwar in § 1 Abs. 1 Nr. 1 die beispielhafte Auflistung von KapGes. um die optierenden Gesellschaften ergänzt hat, eine vergleichbare Regelung in § 2 Nr. 1 aber fehlt. Daraus lässt sich aber uE schon mangels eines entsprechenden Hinweises in der Gesetzesbegründung nicht ableiten, dass der Gesetzgeber beschränkt stpfl. optierende Gesellschaften ausschließen wollte. Einer Ergänzung des § 2 Nr. 1, bedurfte es nicht, da die sowohl in § 1 Abs. 1 Nr. 1 als auch in § 2 Nr. 1 genannten, aber nur in § 1 Abs. 1 Nr. 1 durch eine Aufzählung von Erscheinungsformen legaldefinierten „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen“ nunmehr auch optierende Gesellschaften umfassen (vgl. § 2 Anm. 41). Indirekt folgt dieses Erg. auch aus Abs. 1 Satz 4 (so im Erg. auch BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 4; *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300 [1306]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [351]; *Zapf*, BB 2021, 2711 [2714]; *Grotherr*, Ubg 2021, 568 [570]; *Blöchle/Dumser*, GmbHR 2022, 72 [74]; *Zapf*, NWB 2021, 3791 [3794]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [14, 35 f.]; *Müller/Lucas/Mack*, IWB 2021, 530; *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 31 [10/2021]; aA *Carlé*, NWB 2021, 2270 [2271]; *Haase*, Ubg 2021, 193 [194]; offen bei *Wackerbeck* in *Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 14 [10/2021]).

Option ohne inländische Einkünfte: Die FinVerw. lässt die Option auch zu, wenn die Gesellschaft keine inländ. Einkünfte erzielt (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 4). Relevant ist dies bei Qualifikationskonflikten (s. BMF v. 26.9.2014 – IV B 5 - S 1300/09/10003, BStBl. I 2014, 1218; dazu *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69).

22 3. Keine Beschränkung auf Mitunternehmerschaften

Gesellschaftsrechtlich setzt eine Personenhandelsgesellschaft keine gewerbliche Tätigkeit voraus. Auch eine vermögensverwaltende Gesellschaft kann nach Eintragung im Handelsregister oHG oder KG sein (§ 105 Abs. 2 HGB). Um die Option nach § 1a wahrnehmen zu können, muss die PersGes. deshalb keine Mitunternehmerschaft iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein; auch einer vermögensverwaltenden Personenhandelsgesellschaft steht die Option offen (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 2, 30; *Schiffers*, DStZ 2021, 530 [532]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [351]; *Carlé*, NWB 2021, 2270 [2271]; *Dorn/Weiss*, DStR 2021, 2489; *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 [616]; *Kanzler*, FR 2021, 1049 [1050]; *Zapf*, NWB 2021, 3792; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [9]).

Nach der Gegenansicht, die nur gewerblich tätigen oder geprägten PersGes. die Option eröffnen will, soll aus dem Verweis in Abs. 2 Satz 2 auf §§ 1 und 25 UmwStG eine Beschränkung auf Mitunternehmerschaften resultieren, weil § 25 UmwStG wiederum auf § 20 Abs. 1 UmwStG verweist, der die Einbringung eines Mitunternehmeranteils voraussetzt (*Demuth*, KöSDI 2021, 22241 [22243]; *Demuth*, NWB 2021, 2586 [2588]; *Fuhrmann*, NWB 2021, 2356 [2357]; *Leitsch*, BB 2021, 1943 [1944]; *Ott*, DStZ 2021, 559 [560 f.]; *Schießl* in *Widmann/Mayer*, § 25 UmwStG Rz. 18 [8/2021]; *Wackerbeck* in *Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 11 [10/2021]).

Dem ist nicht zu folgen, denn mit der entsprechenden Anwendung der §§ 1, 25 UmwStG soll nicht der Anwendungsbereich der Option geregelt werden, sondern

die technische Umsetzung des Wechsels des Besteuerungssystems. Liegen die Voraussetzungen des § 20 UmwStG nicht vor (was bei einer vermögensverwaltenden PersGes. der Fall ist), kann die optierende Gesellschaft nicht vom Ansatzwahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG profitieren. Die Option einer vermögensverwaltenden Gesellschaft führt daher stets zur Aufdeckung der stillen Reserven, da die WG im Gesamthandsvermögen gegen Anteile an der KapGes. getauscht werden (§ 6 Abs. 6 EStG). Im Gegensatz zum Ansatz des gemeinen Werts nach § 20 UmwStG liegt eine Anschaffung vor, so dass die Rechtsfolgen des § 23 UmwStG (Übernahme von Anschaffungszeitpunkt und AfA-Satz) nicht eingreifen (s. Anm. 73).

- ▶ **Zebragesellschaften:** Damit ist für sog. Zebragesellschaften, bei denen nur ein Teil der Gesellschafter betrieblich beteiligt ist, zwar die Option eröffnet, die Anwendung von § 20 UmwStG aber ausgeschlossen, da die Beteiligung an einer Zebragesellschaft auch für den betrieblich Beteiligten keinen Mitunternehmeranteil darstellt (vgl. im Einzelnen § 15 EStG Anm. 1474 ff.). Auch insoweit kommt es durch die Option zur Gewinnrealisation gem. § 6 Abs. 6 Satz 1 EStG. Zum Formwechsel: *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 21; zur Option: BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 40; *Zapf*, NWB 2021, 3792 (3793); *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 (73).
- ▶ **Treuhand-KG:** Eine KG, bei der ein Gesellschafter seinen Anteil treuhänderisch für den anderen Gesellschafter hält (Treuhand-KG), stellt zwar keine Mitunternehmerschaft dar (vgl. BFH v. 1.10.1992 – IV R 130/90, BStBl. II 1993, 574), ist aber zivilrechtl. eine Personenhandelsgesellschaft und als solche antragsberechtigt (*Wacker/Krüger/Loschelder*, DStR-Beihefter 2021, 3 [8]; *Zapf*, NWB 2021, 3792 [3793]).
- ▶ Zu doppelstöckigen Personengesellschaften s. *Bodden*, KÖSDI 2021, 22526.
- ▶ **Beteiligung juristischer Personen des öffentlichen Rechts:** Bei der Beteiligung einer jPöR an einer gewerblich tätigen Eigengesellschaft kommt es infolge der Option zur Aufgabe des bestehenden BgA in Gestalt der Mitunternehmerbeteiligung, die nach Maßgabe des § 20 UmwStG zu Buchwerten durchgeführt werden kann (zu den Einzelheiten s. *Schiffers*, DStZ 2021, 781 [788 ff.]; *Schiffers*, DStZ 2021, 900 [911]).

II. Antrag auf Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft

1. Inhalt und Charakteristik des Antrags

23

Bei dem Antrag, der nur für die Zukunft wirkt, handelt es sich um ein Besteuerungswahlrecht. Das FA kann dem formell ordnungsgemäßen Antrag nicht widersprechen, sofern die gesetzlichen Voraussetzungen der Option erfüllt sind. Es ist Sache der PersGes. und ihrer Gesellschafter zu prüfen, ob ein Antrag gem. Abs. 1 Satz 1 gestellt werden soll. Das FA ist weder zu einer Günstigerprüfung noch zu einem Hinweis auf die Möglichkeit der Antragstellung verpflichtet. Der Antrag gem. Abs. 1 Satz 1 ist zu unterscheiden von dem Antrag auf Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG, der ggf. zusätzlich zu stellen ist (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 31; dazu Anm. 64). Zu den Rechtsfolgen der Option für die laufende Besteuerung s. Anm. 30; zur rechtstechnischen Umsetzung des Systemwechsels in das KStVerfahren s. Anm. 50.

Einheitlichkeit des Antrags: Der Antrag muss – anders als die Thesaurierungsbegeünstigung gem. § 34a Abs. 1 Satz 2 EStG und anders als der Antrag gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG – zwingend einheitlich für alle Gesellschafter der PersGes. und damit einheitlich für die PersGes. und alle ihre Gesellschafter gestellt werden (*Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [892]).

Unwiderruflichkeit des Antrags: Der Antrag ist unwiderruflich (Abs. 1 Satz 1), und zwar ab dem Zeitpunkt des tatsächlichen Zugangs beim zuständigen FA (§ 130 Abs. 3 BGB). Der Antrag wird nicht wirksam, wenn dem FA vorher oder gleichzeitig ein Widerruf zugeht (§ 130 Abs. 1 Satz 2 BGB). Die Bindungswirkung gilt auch schon vor Beginn des Wj., für das der Antrag abgegeben wird. Dies ist überschießend, entspricht aber dem eindeutigen Wortlaut der Regelung. Sofern die Monatsfrist für den Antrag auf Rückoption noch nicht abgelaufen ist, wird teilweise erwogen, schon vor der Wirksamkeit der Option die Möglichkeit der Rückoption gem. Abs. 4 zu nutzen, um der Unwiderruflichkeit zu entgehen (vgl. *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 [614]; *Dreßler/Kompolek*, Ubg 2021, 301 [302]). Das lässt sich uE mit dem eindeutig zum Ausdruck gekommenen Willen des Gesetzgebers nicht vereinbaren.

Bedingungsfeindlichkeit: Aus der Unwiderruflichkeit des Antrags ist schließlich abzuleiten, dass der Antrag bedingungsfeindlich ist, zumal anderenfalls eine erhebliche Rechtsunsicherheit entstehen würde. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich um eine aufschiebende oder um eine auflösende Bedingung iSd. § 158 BGB handelt. Nicht entscheidend ist auch, ob es sich um eine Voluntativbedingung handelt, die vom Willen der Gesellschafter der PersGes. abhängt (*Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 83 [10/2021]; aA *Böhmer* in *Mössner/Oellerich/Valta*, § 1a Rz. 166 [9/2021]).

Keine Mindestdauer des Antrags: Der Antrag gilt unbefristet, bindet die Gesellschaft aber nur für ein Wj., im Einvernehmen mit dem FA somit uU nur für ein Rumpf-Wj. (§ 4a Abs. 1 Satz 2 EStG). Schon für das nächstfolgende Wj. ist die Rückoption gem. Abs. 4 Satz 1 möglich. Die Rückoption kann allerdings mit erheblichen stl. Nachteilen verbunden sein. Aus dem durch die Rückoption ausgelösten sog. Einbringungsgewinn I nach § 22 UmwStG resultiert faktisch eine bis zu siebenjährige Bindungsfrist (dazu Anm. 70). Zudem kann die Rückoption, die als Formwechsel in eine PersGes. nach §§ 3 ff. UmwStG behandelt wird (dazu Anm. 122), zum Untergang stl. AK führen. In jedem Fall führt sie zu einer Nachbesteuerung der während der Optionsphase erzielten und nicht ausgeschütteten Gewinne nach § 7 UmwStG.

Berechtigung zur Antragstellung: Da die PersGes. selbst nicht handlungsfähig sind, ist der Antrag von den vertretungsberechtigten Gesellschaftern im Namen der PersGes. zu stellen (*Zapf*, BB 2021, 2711 [2717]; *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 [617]).

Dabei gilt neben dem Prinzip der Selbstorganschaft der Grundsatz der Einzelvertretung (§ 125 Abs. 2 HGB), im Gesellschaftsvertrag kann aber die Gesamtvertretung mehrerer oder aller Gesellschafter vorgesehen werden, auch gemeinsam mit einem rechtsgeschäftlich bestellten Vertreter der PersGes. (s. *Haas* in *Röhrich/Graf von Westphalen/Haas*, 5. Aufl. 2019, § 125 HGB Rz. 5). Der Antrag ist auch dann wirksam, wenn kein Beschluss der Gesellschafter iSv. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 217 Abs. 1 UmwG (s. dazu Anm. 24) vorliegt oder der Beschluss fehlerhaft ist, denn der Beschluss der Gesellschafter hat als Maßnahme des gesellschaftsrechtl. Innenverhältnisses keine Außenwirkungen (s. Anm. 24), so dass der Antrag auch dann wirksam ist, wenn ein Gesellschafterbeschluss entweder ganz fehlt oder

fehlerhaft ergangen ist. Die einzelnen Gesellschafter haben weder ein Antragsrecht noch können sie dem Antrag der Gesellschaft widersprechen.

Entscheidung über den Antrag: Das Gesetz sieht für die Prüfung, ob der Antrag wirksam ist, kein gesondertes Verfahren vor. Über die Wirksamkeit des Antrags wird deshalb grds. im KStBescheid der optierenden Gesellschaft bzw. bei Unwirksamkeit des Antrags im Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der PersGes. entschieden, denn die Wirksamkeit der Option ist dann lediglich eine nicht selbständig anfechtbare Besteuerungsgrundlage iSv. § 157 Abs. 2 AO. Die Mitteilung über die Erteilung einer KStNummer stellt keine Entsch. in einem Grundlagenbescheid dar (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 21). Umgekehrt muss das FA einen Antrag, den es als unwirksam ansieht, nicht ausdrücklich ablehnen. Wenn jedoch ein Ablehnungsbescheid ergeht, kann und muss er angefochten werden, da er anderenfalls Bindungswirkung entfaltet (vgl. BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 22). Bescheide der Vorjahre sind mangels gesetzlicher Regelung keine Grundlagenbescheide für die Folgejahre mit der Folge, dass über die Wirksamkeit des Antrags in einem Folgejahr (zB nach einer Bp.) abweichend entschieden werden kann. Zudem ist jährlich zu prüfen, ob die Voraussetzungen der Option weiterhin vorliegen, anderenfalls liegt ein Fall des zwingenden Rückfalls in die transparente Besteuerung gem. Abs. 4 Satz 4 vor (dazu Anm. 130).

2. Optionsbeschluss der Gesellschafter

24

Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 ordnet die sinngemäße Anwendung von § 217 Abs. 1 UmwG an, der Regelungen über den Beschluss der Gesellschafterversammlung über den Formwechsel von Personenhandelsgesellschaften enthält. Die Entsch., zur KSt zu optieren, stellt keine gewöhnliche Geschäftsführungsmaßnahme gem. § 116 Abs. 1 und § 164 Satz 1 Halbs. 1 HGB dar, die in die Zuständigkeit der geschäftsführungsbefugten Gesellschafter fällt (*Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 [617]). Vielmehr müssen die Gesellschafter der PersGes., da sie von der Änderung des Besteuerungssystems persönlich betroffen sind, dem Antrag zustimmen.

Einstimmige Entscheidung oder Mehrheitsbeschluss: Die Gesellschafter müssen aufgrund des im Gesellschaftsrecht der PersGes. geltenden Einstimmigkeitsprinzips (§ 119 Abs. 1 HGB) die Optionsentscheidung grds. einstimmig treffen (vgl. § 217 Abs. 1 Satz 1 UmwG: Zustimmung aller anwesenden Gesellschafter). Der Gesellschaftsvertrag der PersGes. kann vom Einstimmigkeitsprinzip abweichen und eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter über die Ausübung der Option vorsehen. Dann muss aufgrund des Verweises auf § 217 Abs. 1 UmwG die Mehrheit aber mindestens drei Viertel (75 %) der abgegebenen Stimmen betragen. Wenn der Gesellschaftsvertrag der PersGes. insofern keine Regelung enthält, gilt das Einstimmigkeitsprinzip, wobei eine Änderung des Gesellschaftsvertrags ihrerseits durch Mehrheitsentscheidung möglich sein kann (*Carlé*, NWB 2021, 2270 [2272]). Im Übrigen ist im Wege der Auslegung zu ermitteln, ob die Option einer Mehrheitsentscheidung unterliegen soll. Das ist uE auch ohne ausdrückliche Erwähnung der Option in den Regelungen des Gesellschaftsvertrags jedenfalls dann der Fall, wenn der Gesellschaftsvertrag für den Formwechsel oder andere Umwandlungen eine Mehrheitsentscheidung genügen lässt. Zum gesellschaftsrechtl. Minderheitenschutz vgl. *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 (617 ff.); *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, WPG 2021, 1166 (1168); *Kußmaul/Gottfreund*, StB 2021, 161 (162).

Keine notarielle Beurkundung: Nach § 193 Abs. 3 Satz 1 UmwG bedarf der Umwandlungsbeschluss einer PersGes. der notariellen Beurkundung. Da Satz 1 nur auf § 217 Abs. 1 UmwG verweist, der zudem nur sinngemäß gelten soll, nicht aber auf § 193 UmwG, bedarf es der in § 193 UmwG für den Formwechsel vorgeschriebenen notariellen Beurkundung nicht (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 12; *Carlé*, NWB 2021, 2270 [2272]; *Zapf*, BB 2021, 2711 [2717]; *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, WPG 2021, 1166 [1169f.]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [11]; *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 102 [10/2021]; offen bei *Rickermann*, DB 2021, 1035; aA *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [892]).

Da das Gesetz für den Beschluss keine weiteren Formerfordernisse vorsieht, kann der Beschluss formlos geschlossen werden. Aus Gründen der Beweisvorsorge und im Hinblick auf den erforderlichen Nachweis gegenüber der FinVerw. ist faktisch die Schriftform zwingend.

Keine Notwendigkeit der Beschlussfassung in einer Gesellschafterversammlung: Während ein Umwandlungsbeschluss gem. § 217 Abs. 1 UmwG iVm. § 193 Abs. 1 Satz 2 UmwG selbst dann in einer Versammlung der Gesellschafter gefasst werden muss, wenn dies im Widerspruch zum Gesellschaftsvertrag stehen sollte (*Vossius* in *Widmann/Mayer*, § 217 UmwG Rz. 9 [4/2019]), ist der Verweis in Satz 1 Halbs. 2 trotz der weitreichenden Auswirkungen auf die Gesellschafter nach der Gesetzesbegründung (in BTDrucks. 19/28656, 21) so zu verstehen, dass die Regelung nur das in § 217 UmwG genannte Quorum von mindestens 75 % in Bezug nimmt, nicht auch die verfahrensrechtl. Vorgaben des UmwG, so dass ein Beschluss über die Option nach § 1a nicht zwingend in einer Gesellschafterversammlung fallen muss, sondern das Umlaufverfahren genügt (*Zapf*, BB 2021, 2711 [2717]; aA *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [891]; *Wackerbeck* in *Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 19 [10/2021]; *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 105 [10/2021]).

Keine inhaltlichen Vorgaben und sonstigen Erfordernisse: Das Gesetz enthält hinsichtlich des Beschlusses keine weiteren inhaltlichen Vorgaben. Insbesondere ist § 216 UmwG nicht, auch nicht entsprechend, anzuwenden. Es bedarf keines einem Umwandlungsbericht entsprechenden Berichts iSv. § 215 UmwG und auch keiner Eintragung im Handelsregister (die im Übrigen auch nicht möglich wäre). Die für einen Formwechsel einer PersGes. in eine KapGes. notwendigen Erfordernisse wie die Einbindung des Betriebsrats, Erstellung eines Umwandlungsberichts, Anmeldung und Eintragung der Umwandlung ins Handelsregister entfallen bei der Option gem. § 1a (*Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [358]).

Zeitpunkt des Beschlusses: Das Gesetz regelt nicht, zu welchem Zeitpunkt der Beschluss gefasst worden sein muss. Die FinVerw. verlangt wohl zu Recht, dass die Zustimmung der Gesellschafter im Zeitpunkt der Antragstellung vorliegt (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 12 Satz 5).

Bei ausländischen Gesellschaften richten sich die Form- und Zustimmungserfordernisse nach dem Gesellschaftsrecht des Ansässigkeitsstaats (*Dreßler/Kompolek*, Ubg 2022, 1 [3]), wobei das Mindestquorum von 75 % erfüllt sein muss.

Rechtsfolge eines fehlenden oder fehlerhaften Beschlusses: Der Gesellschafterbeschluss kann infolge von Ladungsmängeln, fehlerhafter Willensbildung zB aufgrund Irrtums, fehlender Geschäftsfähigkeit oder fehlerhafter Vertretung oder aufgrund eines Verstoßes gegen Minderheitenrechte zivilrechtl. anfechtbar oder unwirksam sein (dazu *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 126ff. [10/2021]). Stellt

die PersGes. einen Antrag auf Besteuerung wie eine KapGes., obwohl kein Optionsbeschluss der Gesellschafter vorliegt oder der Gesellschafterbeschluss fehlerhaft ist und den vorstehend dargelegten Vorgaben nicht entspricht, ist der Antrag uE gleichwohl wirksam und führt zum Wechsel in die Körperschaftsbesteuerung (s. dazu auch Anm. 23). Das Beschlusserfordernis gem. Abs. 1 Satz 1 Halbs. 2 iVm. § 217 Abs. 1 UmwG ist lediglich als Maßnahme des gesellschaftsrechtl. Innenverhältnisses anzusehen und hat keine Außenwirkungen. Eine inhaltliche Überprüfung der gesellschaftsrechtl. Vorfragen durch das FA wäre nicht praktikabel und bleibt den Zivilgerichten vorbehalten. Um eine erhebliche und uU viele Jahre andauernde Rechtsunsicherheit zu vermeiden, ist für das stl. Außenverhältnis allein der Antrag maßgebend (*Schiffers*, DStZ 2021, 900 [904]; *Kelm/Rindermann/Henrichs*, WPg 2021, 1166 [1170]; *U. Prinz*, DB 2021, 914 [917f.]; aA *Schiffers/Jacobson*, DStZ 2021, 348 [357]; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [892]; *Carlé*, NWB 2021, 2270 [2272]; *Wackerbeck* in *Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 19 [10/2021]; *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 102 [10/2021]).

3. Form des Antrags

25

Der Antrag ist von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung (DFÜ) zu stellen. Dies entspricht der in § 31 Abs. 1a für die Abgabe der KStErklärung vorgeschriebenen Form (dazu § 31 Anm. 30). Die Option gilt nach § 87a Abs. 1 Satz 2 AO als zugegangen, sobald die für den Empfang bestimmte Einrichtung des FA die elektronisch übermittelten Daten in bearbeitbarer Weise aufgezeichnet hat.

Das BZSt. teilt auf seiner Homepage mit, dass die Übermittlung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung aus technischen Gründen erst Ende 2022 möglich sein wird (www.bzst.de/DE/Unternehmen/EUInternational/Option_nach_1a_KStG/option_nach_1a_kstg_node.html#js-toc-entry3). Bis dahin muss der eigentlich für Härtefälle vorgesehene Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck verwendet werden.

Für Härtefälle ordnet Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 die entsprechende Geltung von § 31 Abs. 1a Satz 2 an. Danach kann das FA zur Vermeidung unbilliger Härten auf eine elektronische Übermittlung verzichten. Stattdessen ist der amtlich vorgeschriebene Vordruck zu verwenden, der vom gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft eigenhändig zu unterschreiben ist (dazu § 31 Anm. 31; BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 10). Das Formular steht seit August 2021 zur Verfügung (www.formulare-bfinv.de). Ob eine unbillige Härte vorliegt, richtet sich nach § 150 Abs. 8 AO. Die praktische Bedeutung der Ausnahmeregelung dürfte sehr gering sein, da eine wirtschaftliche oder persönliche Unzumutbarkeit der elektronischen Übermittlung vorausgesetzt ist, die bei Gesellschaften, die eine Option gem. § 1a in Betracht ziehen, auszuschließen sein dürfte. Mündliche, telefonische oder gar konkludente Anträge sind nicht wirksam.

Nachweise: Obwohl das Gesetz keine entsprechende Aussage trifft, sollte dem FA bereits mit dem Antrag nachgewiesen werden, dass die erforderlichen persönlichen Voraussetzungen der Option vorliegen. Die FinVerw. verlangt auf Anforderung für jedes Jahr einen Nachweis, der allerdings abweichend vom Entwurf des BMF-Schreibens nicht mit der KStErklärung vorgelegt werden muss (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 6f.). Befindet sich der Ort der Geschäftsleitung im Ausland, verlangt die FinVerw. den Nachweis, dass die

optierende Gesellschaft im Optionszeitraum im anderen Staat dem Grunde nach einer der deutschen unbeschränkten KStPflicht vergleichbaren StPflicht unterliegen wird, durch Vorlage aktueller KStBescheide oder einer Bestätigung der ausländ. Steuerbehörde (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 11). Zudem verlangt das BMF eine Ansässigkeitsbescheinigung der ausländ. Steuerbehörde (krit. *Schiffers*, DStZ 2021, 900 [903]; *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 [70]). Mit der Optionsausübung ist außerdem nachzuweisen, dass die erforderliche Zustimmung der Gesellschafter vorliegt (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 12 Satz 5; krit. *Schiffers*, DStZ 2021, 900 [904]). Obwohl Beschlussmängel die Wirksamkeit des Antrags grds. nicht berühren, ist die Aufforderung zum Nachweis uE sinnvoll, da nach den allgemeinen Regeln des Vertretungsrechts ein Missbrauch des Vertretungsrechts in das Außenverhältnis durchschlägt, wenn dieser für den Empfänger der Erklärung erkennbar ist (vgl. *Schilken* in *Staudinger*, 2019, § 167 BGB Rz. 91 ff.).

26 4. Antragsfrist

Der Antrag ist beim zuständigen FA (dazu Anm. 27) spätestens einen Monat vor Beginn des Wj. zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine KapGes. gelten soll (Abs. 1 Satz 2). Damit soll sowohl der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern als auch dem FA die erforderliche administrative Umsetzung ermöglicht werden (BTDrucks. 19/29843, 44). Die Frist ist nach § 108 Abs. 1 AO iVm. §§ 187 ff. BGB zu berechnen. Damit muss der Optionsantrag im Regelfall spätestens am 30. November beim FA eingehen, wenn die Option mit dem am 1. Januar des Folgejahres beginnenden Wj. wirksam werden soll. Es handelt sich um eine gesetzliche Frist, die nicht zur Disposition des FA steht und deshalb nicht verkürzt werden kann. Eine rückwirkende Option ist nicht möglich (dazu Anm. 64). Bei der Berechnung der Frist ist zu berücksichtigen, dass es sich um eine rückwärts zu berechnende Frist handelt, bei der Fristbeginn und -ende rollenvertauscht sind. Die Frist ist ausgehend vom Endzeitpunkt (dem Beginn des Wj., ab dem die Option gilt) in die Vergangenheit zurückzurechnen. Der Tag des fristauslösenden Ereignisses ist nicht mit zu berechnen, so dass die Frist am Tag vor der beabsichtigten Wirksamkeit der Option beginnt. Für die Ermittlung des Fristendes ist entsprechend § 188 Abs. 2 Var. 1 BGB einen Monat zurückzurechnen und der Tag zu bestimmen, der nach seiner Zahl dem Tag des fristauslösenden Ereignisses entspricht. Ist dieser Tag nicht vorhanden, verschiebt sich die Frist nach § 188 Abs. 3 BGB auf den letzten Tag des Monats.

- *Allgemein zu rückwärts zu berechnenden Fristen:* BFH v. 28.3.2012 – II R 43/11, BStBl. II 2012, 599, Rz. 12 ff.; *Zapf*, BB 2021, 2711 (2717); *Reppen* in *Staudinger*, 2019, § 188 BGB Rz. 20a; OVG NRW v. 19.3.2014 – 19 B 148/14, juris.
- *Für den Regelfall, dass das Wj. dem Kalenderjahr entspricht, bedeutet dies:* Der 1. Januar (ab dem die Option gelten soll) zählt bei der Fristberechnung nicht mit. Die Frist beginnt mit Ablauf des 31. Dezember und endet mit Ablauf des 30. November.

Auswirkungen von Sonn- und Feiertagen: Gemäß § 108 Abs. 3 AO und § 193 BGB wird das Fristende auf den Ablauf des nächstfolgenden Werktages verschoben, wenn das Ende der Frist auf einen Sonnabend, einen Sonntag oder einen gesetzlichen Feiertag fällt. Es ist ungeklärt, ob – und ggf. wie – diese Regelung auf die retrospektiv zu berechnende Frist des Abs. 1 Satz 2 anzuwenden ist (vgl. BFH v.

28.3.2012 – II R 43/11, BStBl. II 2012, 599, zu § 14 Abs. 1 Satz 1 ErbStG; *Zapf*, BB 2021, 2711 [2718]).

Da es auf das Ende der Frist ankommt, die hier aber rückwärts zu berechnen ist, kommt es ohnehin nicht darauf an, ob der 31. Dezember ein Sonn- oder Feiertag ist, denn dies ist der Beginn der Frist. Allenfalls kann fraglich sein, ob das Fristende – also der Zeitpunkt, zu dem der Antrag beim FA eingehen muss – auf den folgenden Werktag verschoben wird. Nach der Rspr. der Zivilgerichte ist § 193 BGB auf Kündigungsfristen nicht anzuwenden, da die Kündigungsfrist dem Adressaten ungeschmälert zur Verfügung stehen soll (vgl. BGH v. 17.2.2005 – III ZR 172/04, BGHZ 162, 175, Rz. 9 ff., mwN; *Maier-Reimer/Finkenauer* in *Erman*, 16. Aufl. 2020, § 193 BGB Rz. 3; wohl auch *Reppen* in *Staudinger*, 2019, § 193 BGB Rz. 57).

Dies lässt sich uE auf den Fall der Monatsfrist des Abs. 1 Satz 2 zu übertragen, da es dem Gesetzgeber darum ging, dem FA eine einmonatige Bearbeitungs- und Vorbereitungsfrist einzuräumen. Die Frist endet damit auch dann am 30. November, wenn dies ein Samstag oder Sonntag ist. Wollte man dies anders sehen, wäre zu beachten, dass es aufgrund der retrograden Fristberechnung nicht zu einer Verschiebung auf den vorhergehenden Freitag käme, da dies zu Lasten der Stpfl. die Antragsfrist verschärfen würde. Stattdessen endete die Antragsfrist in diesem Fall erst am folgenden Montag. Beispiel: Wenn der 30. November ein Sonntag ist, würde die Antragsfrist erst mit Ablauf des Montags, 1. Dezember enden.

Wiedereinsetzung in den vorigen Stand: Bei Versäumnis der Monatsfrist kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 110 AO Wiedereinsetzung in den vorigen Stand gewährt werden, denn Abs. 1 Satz 2 regelt eine gesetzliche Antragsfrist iSv. § 110 AO. Da das Gesetz jedoch eine rückwirkende Option ausschließt, kann die Wiedereinsetzung uE aber nicht mehr gewährt werden, wenn das Wj., für das die Erklärung abgegeben wird, bereits begonnen hat.

Rechtsfolgen eines verspäteten Antrags: Die FinVerw. geht uE zu Recht davon aus, dass ein verspäteter Antrag unwirksam ist (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 19). Insbesondere kann ein verspäteter Antrag nicht als Antrag für das Folgejahr interpretiert werden. Es bedarf dann eines neuen Antrags.

Abweichendes Wirtschaftsjahr: Da sich die Monatsfrist nicht auf das Kj. bezieht, sondern auf das Wj., kann unter den Voraussetzungen des § 4a EStG ein abweichendes Wj. gewählt werden, um die Wirksamkeit der Option zeitlich vorzuziehen. Erforderlich ist gem. § 4a Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 Satz 2 EStG das Einvernehmen mit dem FA. Da das abweichende Wj. noch vor der Option gewählt wird, kommt es grds. auf das Einvernehmen mit dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der PersGes. zuständigen FA nach § 18 AO an (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 17). Unseres Erachtens stellt die beabsichtigte Option auch einen hinreichenden Grund für die Umstellung dar (*Schiffers*, DStZ 2021, 900 [904]; offen im BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 17).

Keine Option für das Gründungsjahr: Aufgrund der Monatsfrist und weil eine Rückwirkung ausgeschlossen ist, kann eine neu gegründete PersGes. nicht von Beginn an optieren, sondern wird zunächst transparent besteuert. Eine teleologische Reduktion von Abs. 1 Satz 2 kommt uE nicht in Betracht (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 18; s. dazu *Mayer/Käshammer*,

NWB 2021, 1300 [1310]; Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [9f.]; Blöchle/Dumser, GmbHR 2022, 72 [74]; krit. Nagel/Schlund, NWB 2021, 1874 [1875]; Schiffers, DStZ 2021, 900 [905]; Dibbert/Dorn, DB 2021, 2525; Brühl/Weiss, DStR 2021, 889 [896]; Wackerbeck in Brandis/Heuermann, § 1a Rz. 22 [10/2021]).

Ein Antrag vor Gründung ist nicht wirksam, da er nicht von der Gesellschaft gestellt wird. Eine Option durch eine „Vorgesellschaft bürgerlichen Rechts“ (Zapf, BB 2021, 2711 [2718]) scheitert uE daran, dass diese Vorgesellschaft keine Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft ist. Als Alternative wird die Nutzung von Vorratsgesellschaften vorgeschlagen.

Ein steuerneutraler Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine optierende Gesellschaft ist nicht möglich, da der Antrag durch die PersGes. gestellt werden muss und somit die Monatsfrist nicht eingehalten werden kann. Der Formwechsel einer KapGes. in eine PersGes. richtet sich stets nach §§ 3 ff. UmwStG (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 18; dazu Dreßler/Kompolsek, Ubg 2022, 1 [4]).

27 5. Richtiges Finanzamt als Adressat des Antrags

Im Regelfall ist der Antrag bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 AO zuständigen FA zu stellen. Die Zuständigkeit richtet sich nach § 18 Abs. 1 Nr. 2 AO. Zuständig ist danach das BetriebsFA. Dies ist das FA, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung gem. § 10 AO, hilfsweise eine BS gem. § 12 AO befindet (zu den Einzelheiten *Drüen* in *Tipke/Kruse*, § 18 AO Rz. 7 [8/2021]). Ein Antrag an ein unzuständiges FA ist grds. unwirksam. Der Mangel wird mit Weiterleitung an das zuständige FA geheilt, wobei für die Einhaltung der Frist der Eingang beim zuständigen FA entscheidend ist. Maßgebend sind für die örtliche Zuständigkeit die Verhältnisse im Zeitpunkt der Antragstellung (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 15).

Sonderfälle der Zuständigkeit: Das Gesetz regelt entsprechend dem Vorschlag des BRat folgende Sonderfälle (vgl. BTDrucks. 19/29843, 44):

- ▶ *Keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte (Abs. 1 Satz 3):* Wurde bislang keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte durchgeführt, zB weil nur ein Gesellschafter im Inland unbeschränkt stpfl. ist (BTDrucks. 19/29843, 44), muss der Antrag bei dem für die ESt oder KSt des Gesellschafters zuständigen FA gestellt werden, es sei denn, die Gesellschaft hat ihren Sitz im Inland (Abs. 1 Satz 5).
- ▶ *Dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte (Abs. 1 Satz 4):* Erzielt die Gesellschaft ausschließlich Einkünfte, die dem StAbzug vom Kapitalertrag oder dem StAbzug aufgrund des § 50a EStG unterliegen, ist der Antrag beim BZSt. zu stellen, wenn die ESt (gem. § 50 Abs. 2 Satz 1 EStG) oder die KSt (gem. § 32 Abs. 1) als abgegolten gilt, es sei denn, die Gesellschaft hat ihren Sitz im Inland (Abs. 1 Satz 5).
- ▶ *Sitz im Inland (Abs. 1 Satz 5):* Hat die Gesellschaft ihren Sitz im Inland, wird sie durch den Antrag unbeschränkt kstpfl. gem. § 1. Der Antrag ist abweichend von den Sätzen 3 und 4 bei dem FA zu stellen, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat (§ 20 Abs. 2 AO).

28–29 Einstweilen frei.

III. Rechtsfolgen der Option für die optierende Gesellschaft

1. Fiktion einer Kapitalgesellschaft

30

Infolge der Option wird die PersGes., die zugleich als „optierende Gesellschaft“ legaldefiniert wird, nach Satz 1 für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine KapGes. behandelt. Weitere Erläuterungen enthält das Gesetz – mit Ausnahme des Abs. 3 Satz 4, der die Einnahmenüberschussrechnung ausschließt – für die Besteuerung der optierenden Gesellschaft nicht. Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft werden nach Abs. 1 Satz 1 wie die nicht phG einer KapGes. behandelt, wobei weitere Einzelheiten der Besteuerung der Gesellschafter in Abs. 3 geregelt sind (Anm. 100 ff.).

Gesetzliche Fiktion: Der Gesetzgeber ordnet damit – im Hinblick auf die fortbestehende zivilrechtl. PersGes. (dazu Anm. 31) konsequent – nicht an, dass die optierende Gesellschaft für ertragstl. Zwecke eine KapGes. ist, sondern nur, dass sie wie eine behandelt wird. Darin liegt eine gesetzliche Fiktion.

Es ist daher stets zu prüfen, wie weit diese Fiktion für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen reicht. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollen auf die optierende Gesellschaft grds. alle Regelungen des KStG, EStG, UmwStG, InvStG, AStG oder des ZertG Anwendung finden, die auf KapGes. oder auf Körperschaften Bezug nehmen (BTDrucks. 19/28656, 21). Da die optierende Gesellschaft „wie eine Kapitalgesellschaft“ zu behandeln ist, gelten für sie im Grundsatz alle Regelungen, in denen das Tatbestandsmerkmal „Kapitalgesellschaft“ verwendet wird (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 50; *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 [2112]; zu den Einzelheiten s. Anm. 30). Darüber hinaus gelten für die optierende Gesellschaft auch die Regelungen, die nicht ausdrücklich nur für KapGes. anzuwenden sind, sondern allg. für Körperschaften oder Personenvereinigungen, wenn diese auch für KapGes. gelten (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 51). Die Grenzen der Fiktion sind erreicht, wenn Regelungen nur für bestimmte, ausdrücklich bezeichnete KapGes. gelten (zB § 9 Abs. 1 Nr. 1 für KGaA). Zudem liegt es in der Natur der Sache, dass solche Regelungen nicht anzuwenden sind, die eine echte KapGes. voraussetzen. Das ist zB bei Änderungen des Nennkapitals iSv. § 28 der Fall, weil die optierende Gesellschaft als zivilrechtl. PersGes. über kein Nennkapital verfügt. Hingegen sind auf die optierende Gesellschaft auch solche kstl. Regelungen anzuwenden, die wie zB § 8a Abs. 2 und 3 sowie § 8b Abs. 3 Satz 4 an die Höhe der Beteiligung am Nennkapital anknüpfen. Zwar verfügt eine optierende Gesellschaft mangels eines tatsächlichen Formwechsels in eine KapGes. nicht über ein Nennkapital, an dessen Stelle tritt aber die Beteiligung am Vermögen der Gesellschaft, die bei PersGes. idR durch das Kapitalkonto I dargestellt wird (vgl. dazu Anm. 100).

- **Körperschaftsteuerpflicht der optierenden Gesellschaft:** Unmittelbare Folge der Option ist unbeschränkte oder beschränkte (dazu Anm. 21) KStPflcht der optierenden Gesellschaft, die gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 Subjekt der KSt ist und mit ihren Einkünften der KSt iHv. 15 % unterliegt. Die optierende Gesellschaft ist unbeschränkt stpfl., wenn ihr Sitz (§ 11 AO) oder der Ort der Geschäftsleitung (§ 10 AO) sich im Inland befindet (dazu *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefte 41/2021, 3 [14]). Beschränkt stpfl. iSv. § 2 Nr. 1 sind optierende Gesellschafter ohne Sitz und Ort der Geschäftsleitung im Inland mit ihren inländ. Einkünften (s. Anm. 21). Zu BgA durch Beteiligung an einer gewerblichen

Personenhandelsgesellschaft s. *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 (14f.). Zu Einzelheiten Anm. 32 ff.

- ▶ **Besteuerung der Gesellschafter:** Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft werden nicht mehr als Mitunternehmer, sondern wie die Gesellschafter einer KapGes. besteuert. Die Gleichstellung mit den „nicht persönlich haftenden“ Gesellschaftern einer KapGes. soll lediglich klarstellen, dass die Gesellschafter besteuert werden, als wären sie an einer KapGes., zB einer GmbH oder AG, beteiligt und nicht, als wären sie Komplementäre einer KGaA (*Bochmann/Bron, NZG* 2021, 613 [615]). Zu einer Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter kommt es erst, wenn diese ihre Gewinnanteile entnehmen oder die Auszahlung verlangen können. Die Gewinnanteile werden bei den Gesellschaftern dann wie Dividenden als Einnahmen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG besteuert. Die Besteuerung der Gesellschafter ist in Abs. 3 geregelt, s. dazu Anm. 100 ff.
- ▶ **Gewerbesteuer:** Die optierende Gesellschaft und ihre Gesellschafter werden gem. § 2 Abs. 8 GewStG auch für Zwecke der GewSt wie eine KapGes. und ihre Gesellschafter besteuert. Da unbeschränkt stpfl. KapGes. gem. § 8 Abs. 2 stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielen, unterliegen sie immer der GewSt. Dies gilt auch für optierende PartG, deren Mitunternehmer ohne die Option idR Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen. Die optierende Gesellschaft erhält keinen Freibetrag iSv. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG iHv. 24 500 € (§ 11 GewStG), und es gelten die hinsichtlich der Kürzungen gem. § 9 GewStG und der Hinzurechnungen gem. § 8 GewStG für KapGes. anzuwendenden Vorschriften (§ 8 Nr. 5, § 9 Nr. 2a GewStG). Zur erweiterten Kürzung vgl. *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 (17f.); *Demuth*, NWB 2021, 2586. Hinsichtlich der Steuerschuldnerschaft ergeben sich keine Änderungen, weil die PersGes. auch als fiktive KapGes. Steuerschuldnerin der GewSt bleibt. Die GewSt der optierenden Gesellschaft wird nicht auf die ESt der Gesellschafter angerechnet (vgl. Abs. 3 Satz 3, dazu Anm. 111).
- ▶ **Verfahrensrecht:** Die materielle Einordnung der optierenden Gesellschaft als KapGes. schlägt auch auf das Verfahrensrecht durch. Die optierende Gesellschaft wird also, soweit sie infolge der Option materiell-rechtl. wie eine KapGes. behandelt wird, auch verfahrensrechtl. wie eine KapGes. behandelt. Für die Bescheide, die für VZ vor der Option ergehen, gilt jedoch weiterhin das Verfahrensrecht für PersGes. Auch bei der USt und ErbSt oder Bewertung des BV für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungssteuer bleibt es bei der verfahrensrechtl. Einordnung als PersGes., s. auch Anm. 12 und 95.

31 2. Zivilrechtliche und handelsbilanzielle Auswirkungen der Option

Die Option nach § 1a führt nur zu einem Wechsel der ertragstl. Besteuerungsregelungen; statt der Regelungen für PersGes. gelten die für KapGes. Das zivilrechtl. „Rechtskleid“ bleibt hingegen unverändert; die optierende Gesellschaft ist zivilrechtl. weiterhin eine PersGes. (Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28656, 22; *Kußmaul/Gottfreund*, StB 2021, 161 [163]), zB im Hinblick auf die Haftung der Gesellschafter und die Mitbestimmung der ArbN iSv. §§ 1, 4 MitbestG. Dies unterscheidet die Option nach § 1a von einem Formwechsel iSv. § 1 Abs. 1 Nr. 4 iVm. §§ 190 ff. UmwG. Die Firma der optierenden Gesellschaft ist unverändert. Es gibt weder einen Rechtsformzusatz, der auf die Option hinweist, noch kann die Option im Handelsregister eingetragen werden.

Handelsbilanz: Die Option hat keine Auswirkungen auf die handelsrechtl. Bilanzierung; die optierende Gesellschaft bilanziert als PersGes. Sie unterliegt den §§ 238 ff. HGB sowie – wenn es sich um eine haftungsbeschränkte PersGes. iSv. § 264a HGB handelt – den §§ 264 ff. HGB. Da die Option nicht zu einem handelsrechtl. Anschaffungsvorgang führt, bleiben Ansatz und Bewertung der Bilanzposten unverändert. Unverändert bleiben auch die Kapitalkonten der Gesellschafter, die die Beteiligungshöhe, die Gewinnverteilung, die Entnahmerechte und die Beteiligung an den stillen Reserven der Gesellschafter im Ausscheidensfall oder bei Liquidation definieren. Anders als bei einer nicht optierenden PersGes. muss die optierende Gesellschaft handelsbilanziell (aber wegen § 10 Nr. 2 nicht steuerbilanziell) die gezahlte KSt wie eine KapGes. in ihrer GuV erfassen. Für offene KStSchulden der PersGes. ist eine Rückstellung zu bilden. Zudem ist das auf die optierende Gesellschaft übertragene SonderBV auszuweisen. Anhang (§ 288 HGB) und Lagebericht (§ 289 HGB) ändern sich mit Ausnahme der Auswirkungen durch die KStZahlung durch die Option nicht. Die für KapGes. geltenden Publizitätspflichten gelten für die optierende PersGes. nicht (vgl. dazu *Eggert*, BBK 2021, 833 [841]; *Schiffers*, DStZ 2021, 530 [533]; *Scholz*, StuB 2021, 677; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [15]). Umfassend zu den Auswirkungen der Option auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss der PersGes. *Zwirner/Busch/Krauß*, DStR 2022, 449.

Anpassung der Verträge: Die von der PersGes. abgeschlossenen Verträge werden durch die Option grds. nicht berührt. Bestehende Vollmachten wie Prokura etc. bleiben bestehen. Die optierende Gesellschaft ist und bleibt Vertragspartner zB der Arbeits-, Miet- und Darlehensverträge. Gleichwohl kann ein erheblicher Anpassungsbedarf entstehen, der darauf zurückzuführen ist, dass die optierende Gesellschaft dem Trennungsprinzip unterliegt und deshalb nicht drittvergleichskonforme Vereinbarungen über verdeckte Einlagen und vGA korrigiert werden. Zum anderen sind viele Gesellschaftsverträge auf die Besonderheiten der Mitunternehmerbesteuerung zugeschnitten. Dies gilt zB hinsichtlich der Kapitalkontensystematik und der Entnahmerechte der Gesellschafter, die auf die Option zugeschnitten werden sollten (vgl. dazu *Carlé*, NWB 2021, 2270). In der Kautelarpraxis bedarf es zudem uU weiterer Regelungen für den Fall, dass im Fall einer Mehrheitsentscheidung einzelne Gesellschafter überstimmt werden, für den Ausgleich von Ergänzungsbilanzen, die infolge der Option entfallen und für die Übertragung von SonderBV auf die Gesellschaft. Der Wegfall der Ergänzungsbilanzen kann zB durch erhöhte Gewinnzuweisungen für den Gesellschafter kompensiert werden (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [16]). Anpassungsbedarf kann sich auch hinsichtlich der Regelungen zur Fortführung der Gesellschaft bei Austritt oder Tod der Gesellschafter ergeben, um einen ungewollten Wegfall der Optionsvoraussetzungen und einen daraus folgenden Besteuerungswechsel wieder zurück zur Besteuerung als PersGes. zu vermeiden.

3. Einzelfragen der Ertragsbesteuerung der optierenden Gesellschaft

a) Gewinn- und Einkommensermittlung

aa) Anwendung der Grundsätze für Kapitalgesellschaften

32

Ermittlung des Einkommens: Steuerobjekt der KSt ist auch für eine optierende Gesellschaft gem. § 7 Abs. 1 das zvE. Für die Ermittlung des Einkommens der optierenden Gesellschaft sind gem. § 8 Abs. 1 die estl. Vorschriften einschließlich der

EStDV maßgebend. R 8.1 Abs. 1 KStR enthält eine Aufzählung der nach Auffassung der FinVerw. anzuwendenden Vorschriften. Soweit vorrangige kstl. Regelungen bestehen, gelten diese auch für optierende Gesellschaften. Dies gilt zB bei Beteiligungen an KapGes. für die Anwendung des § 8b, für die Sonderregelungen in § 8a für den BA-Abzug für Zinsaufwendungen (Zinsschranke) und zu abziehbaren/nicht abziehbaren BA gem. §§ 9, 10 (insbes. im Hinblick auf Spenden) und für den Verlustabzug gem. §§ 8c, 8d. Es gilt grds. das von der FinVerw. für KapGes. entwickelte Schema zur Ermittlung des Einkommens (vgl. R 7.1 Abs. 1 KStR, abgedruckt in § 8 Anm. 52). Für die Ermittlung des Einkommens ist es gem. § 8 Abs. 3 Satz 1 ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. Gewinnausschüttungen der optierenden Gesellschaft an ihre Gesellschafter mindern das zvE nicht. Die StBefreiungen gem. § 5 sind auf optierende Gesellschaften idR nicht anzuwenden (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [15]), weil diese meist auch zivilrechtl. eine Körperschaft voraussetzen (zur Gemeinnützigkeit s. Anm. 37).

Gewerbliche Einkünfte: Es ist zwischen unbeschränkt und beschränkt stpfl. optierenden Gesellschaften zu unterscheiden. Unbeschränkt stpfl. optierende Gesellschaften erzielen stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 8 Abs. 2, dazu § 8 Anm. 65ff.; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [891]). Für gewerblich geprägte und gewerblich infizierte PersGes. wird damit der Wegfall des § 15 Abs. 3 EStG kompensiert. Vermögensverwaltende Personenhandelsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften erzielen hingegen nur aufgrund der Option gewerbliche Einkünfte. Beschränkt stpfl. optierende Gesellschaften können auch nach der Option alle sieben Arten von Einkünften gem. § 2 Abs. 1 EStG erzielen, soweit keine besondere gesetzliche Regelung besteht. Im Verhältnis zwischen optierender Gesellschaft und ihren Gesellschaftern (einschließlich den diesen nahestehenden Personen) gilt das Trennungsprinzip, und das Einkommen der Gesellschaft ist außerbilanziell um offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen und Einlagen zu korrigieren.

Die Regelungen zur Einkommensermittlung von Mitunternehmerschaften sind auf optierende Gesellschaften nicht anzuwenden. Es gibt bei der optierenden Gesellschaft kein SonderBV. Es sind keine Ergänzungsbilanzen zu führen, die Bilanzwerte in der Gesellschaftsbilanz sind mit der Option steuerneutral auf- oder abzustocken (dazu Anm. 87). Die Regelungen zur steuerneutralen Übertragung zwischen der Gesellschaft und den BV der Gesellschafter in § 6 Abs. 3 und Abs. 5 EStG sind ebenso wenig anzuwenden wie die mitunternehmerbezogene Anwendung des § 6b EStG. § 4 Abs. 4a EStG gilt für optierende Gesellschaften nicht, denn die Regelung findet auf KapGes. keine Anwendung (vgl. § 4 EStG Anm. 1042; BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 53). In Höhe des gewählten Wertansatzes gem. § 20 Abs. 2 UmwStG (dazu Anm. 53) liegt im Zeitpunkt der Wirksamkeit der Option eine Entnahme gem. § 4 Abs. 4a EStG vor (BMF v. 2.11.2018 – IV C 6 - S 2144/07/10001:007, BStBl. I 2018, 1278, Rz. 39; *Korn*, NWB 2021, 2660 [2666f.], zu den Rechtsfolgen bei der Rückoption gem. Abs. 4). Bisher korrespondierend zu erfassende Sondervergütungen führen mit der Option zu BA der optierenden Gesellschaft, ohne dass die Gewinnminderung durch eine Erfassung in der Sonderbilanz des Gesellschafters neutralisiert wird.

Gewinnermittlung: Die optierende Gesellschaft muss ihren stl. Gewinn zwingend durch einen BV-Vergleich ermitteln, denn Abs. 3 Satz 4 schließt für die optierende Gesellschaft die Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG aus (Anm. 114). Bei Bestehen einer Buchführungspflicht nach dem HGB ist – wie bei einer KapGes. – nach § 5 Abs. 1 EStG zu bilanzieren. Im Übrigen ist der Gewinn

nach § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln. Dies gilt auch bei Bestehen einer ausländ. Buchführungspflicht (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 60), die zwar zu einer Buchführungspflicht iSv. § 140 AO führt (BFH v. 14.11.2018 – I R 81/16, BStBl. II 2019, 390), nicht aber zu einer gesetzlichen Buchführungspflicht iSv. § 5 Abs. 1 EStG (s. § 5 EStG Anm. 214). In der StBil. wird als KapGes. bilanziert, dh., es gibt weder Ergänzungs- noch Sonderbilanzen. Die optierende Gesellschaft hat – wie eine echte KapGes. – grds. ein Wahlrecht, ob sie eine eigenständige StBil. übermittelt oder eine HBil. mit einer Überleitungsrechnung gem. § 60 Abs. 2 EStDV (aA BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 53); allerdings ist die E-Bilanz nach der Taxonomie für KapGes. einzureichen, so dass eine Überleitungsrechnung idR ausgeschlossen ist (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 101; *Schiffers*, DStZ 2021, 530 [534]).

Aufwendungen der optierenden Gesellschaft führen stets zu BA iSv. § 4 Abs. 4 EStG, es sei denn, sie sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst. Dann handelt es sich um offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen. Im Übrigen sind die allgemeinen Abzugsbeschränkungen zu beachten (§ 4 Abs. 5, § 4j EStG, § 8a, § 9 Satz 1 Nr. 2, § 10). Der StBil.-Gewinn ist auf der zweiten Stufe außerbilanziell zu korrigieren. Verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8 Abs. 3 Satz 2) und nicht abziehbare BA (§ 10, § 8 iVm. § 4 Abs. 5 EStG) sind hinzuzurechnen. Verdeckte Einlagen und stfreie Beteiligungserträge sind abzuziehen. Die Option hat keine Auswirkungen auf die HBil., denn zivilrechtl. liegt weiterhin eine PersGes. vor (Anm. 31).

Mutter-Tochter-Richtlinie sowie Zins- und Lizenzrichtlinie: Die optierende Gesellschaft unterfällt nicht der MTR und der ZLR (s. Anm. 10). Damit sind die darauf basierenden nationalen Regelungen wie §§ 43b, 50g EStG und § 8b Abs. 9 für optierende Gesellschaften nicht anwendbar.

bb) Keine außerbetriebliche Sphäre

33

Mit der Option gilt für die optierende Gesellschaft § 8 Abs. 2, wonach bei unbeschränkt Stpfl. alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln sind (dazu § 8 Anm. 65 ff.). Die Rspr. des BFH und die herrschende Literatur nehmen uE zu Recht an, dass eine KapGes. nicht über eine außerbetriebliche Sphäre verfügt (vgl. die Nachweise in § 8 Anm. 73). Dies gilt entsprechend für eine optierende Gesellschaft (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 53; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [891]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [352]; *Schiffers*, DStZ 2021, 530 [534]).

Umfang des Betriebsvermögens der optierenden Gesellschaft: Von der Gesellschaft angeschaffte WG gehören zu ihrem BV (zur ausnahmsweisen Existenz von PV bei beschränkter StPfl. im Rahmen der Entstrickungsregelung des § 12 Abs. 1a s. *Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, 765 [772]). Darauf getätigte Aufwendungen führen stets zu BA, sofern nicht ein Abzugsverbot gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 5 EStG vorliegt (stRspr. seit BFH v. 4.12.1996 – I R 54/95, DStR 1997, 492). Hingegen kann das Vermögen einer PersGes. WG des PV enthalten. Dies gilt etwa für verlustgeneigte WG und bei WG, die der privaten Lebensführung der Gesellschafter dienen, zB im Fall des für die private Nutzung des Gesellschafters vermieteten Einfamilienhauses im Gesamthandsvermögen (vgl. § 15 Anm. 457). Diese WG werden mit der Option BV der optierenden Gesellschaft. Erhalten die Gesellschafter dafür Gesellschaftsrechte, handelt es sich um eine offene Einlage,

anderenfalls um eine verdeckte Einlage gem. § 8 Abs. 3 Satz 3. Die Einlage ist gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grds. mit dem Teilwert anzusetzen. Sie hat keinen Einfluss auf die Höhe der Einkünfte der optierenden Gesellschaft (außerbilanzielle Einkommensminderung) und ist im stl. Einlagekonto gem. § 27 zu erfassen (vgl. dazu § 8 Anm. 56, 460 ff.). Für die Gesellschafter stellt § 23 Abs. 1 Satz 5 Nr. 2 EStG die verdeckte Einlage in eine KapGes. einer Veräußerung gleich. Umgekehrt wird eine Verbindlichkeit im PV der PersGes. mit der Option zu betrieblichen Verbindlichkeit. Die dadurch ausgelöste Minderung des EK darf, da es sich um einen entnahmeähnlichen Vorgang handelt, keine stl. Auswirkung haben und ist bereits im Ein-Sekunden-Wj. unmittelbar nach der fiktiven Umwandlung als Minderung des stl. Einlagekontos des fiktiven KapGes. iSv. § 27 zu erfassen.

Abgrenzung betrieblicher und gesellschaftlicher Sphäre: Vermögensmehrungen oder -minderungen der optierenden Gesellschaft können entweder betrieblich oder durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sein. Nur die betrieblich veranlassten Änderungen haben Auswirkung auf die Einkünfte der Gesellschaft. Da die Aufwendungen der optierenden Gesellschaft aufgrund des Fehlens einer außerbetrieblichen Sphäre stets BA darstellen und Einnahmen als BE zu erfassen sind, ist die Korrektur nicht über die Grundsätze der „Liebhaberei“ zu korrigieren, denn die Annahme einer Liebhaberei ist bei einer optierenden Gesellschaft wie bei einer KapGes. ausgeschlossen (zur KapGes. BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799). Gesellschaftlich begründete Vermögensmehrungen sind als offene oder verdeckte Einlagen zu erfassen; gesellschaftlich motivierte Vermögensminderungen stellen offene oder verdeckte Gewinnausschüttungen dar. Bei der Abgrenzung sind die Liebhabereigrundsätze heranzuziehen (dazu § 8 Anm. 74).

Verdeckte Gewinnausschüttungen gem. § 8 Abs. 3 Satz 2: Auf die optierende Gesellschaft sind die Grundsätze der vGA anzuwenden. Der BFH versteht in stRspr. unter einer vGA eine Vermögensminderung (bzw. eine verhinderte Vermögensmehrung), die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist (aber keine offene Gewinnausschüttung darstellt), sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG iVm. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und geeignet ist, einen sonstigen Bezug iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses ist im Allgemeinen gegeben, wenn die KapGes. ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahestehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (zB beim Verkauf eines WG des Gesellschaftsvermögens an den Gesellschafter unter dem Verkehrswert; vgl. BFH v. 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. II 1989, 475; BFH v. 7.8.2002 – I R 2/02, BStBl. II 2004, 131, umfangreiche Nachweise unter § 8 Anm. 100 ff. mwN).

► **Beherrschende Gesellschafter:** Im Verhältnis zu einem beherrschenden Gesellschafter wird die Ursächlichkeit des Gesellschaftsverhältnisses bereits angenommen, wenn es für die Leistungen der KapGes. an einer im Voraus getroffenen klaren und eindeutigen Vereinbarung fehlt (s. § 8 Anm. 144). Ein Anteilseigner wird dann als beherrschender Gesellschafter angesehen, wenn er – allein oder im Zusammenwirken mit anderen Gesellschaftern mit gleichgerichteten Interessen – über die Mehrheit der Stimmrechte iSv. § 47 GmbHG oder § 133 ff. AktG verfügt und damit die Möglichkeit zur Durchsetzung seines Gesellschafterswillens hat (vgl. § 8 Anm. 147). Diese Grundsätze gelten entsprechend für die optierende Gesellschaft (s. BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004,

BStBl. I 2021, 2212, Rz. 69), wobei zu berücksichtigen ist, dass es sich bei dieser zivilrechtl. um eine PersGes. handelt, bei der nach dem gesetzlichen Regelstatut das Prinzip der Einstimmigkeit herrscht, soweit es sich nicht um eine Maßnahme der gewöhnlichen Geschäftsführung handelt (vgl. *Haas in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas*, 5. Aufl. 2019, § 119 HGB Rz. 13). In den Gesellschaftsverträgen wird vielfach vom Einstimmigkeitsprinzip abgewichen, und es werden Mehrheitsentscheidungen vorgesehen, die an die Höhe der Kapitalanteile, an die Zahl der Gesellschafter (so § 119 Abs. 2 HGB), an die abgegebenen gültigen Stimmen (so bei Publikumsgesellschaften, vgl. BGH v. 19.7.2011 – II ZR 153/09, ZIP 2011, 1906 [1908]) oder auch an Familienstämme anknüpfen können. Zudem sind etwaige Mehrfachstimmrechte und Vetorechte zu berücksichtigen. Die Höhe der Beteiligungsquote bestimmt sich grds. nach dem Kapitalkonto I (s. Anm. 100). Eine Beherrschung durch einen Gesellschafter ist auch dann anzunehmen, wenn der andere Gesellschafter eine juristische Person ist (zB die Komplementär-GmbH einer GmbH & Co. KG), an der der Gesellschafter beherrschend beteiligt ist.

b) Verlustvorträge der fiktiven Kapitalgesellschaft

34

Für die optierende Gesellschaft gelten die für KapGes. anzuwendenden Verlustvortragsbeschränkungen gem. §§ 8c, 8d KStG und § 10a GewStG. Zum Untergang der Verlustvorträge der PersGes. durch die fiktive Umwandlung in eine KapGes. s. Anm. 76.

Körperschaftsteuer: Für die optierende Gesellschaft gilt neben der sog. Mindeststeuer gem. § 10 Abs. 1 EStG die für KapGes. anzuwendende Verlustabzugsregelung nach §§ 8c, 8d KStG und § 10a GewStG (zur möglichen Verfassungswidrigkeit vgl. § 8c Anm. 6; Az. des anhängigen Verfahrens vor dem BVerfG 2 BvL 19/17). Damit droht ein vollständiger Untergang der nicht genutzten Verluste, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Gesellschaft auf einen außerhalb des Konzerns stehenden Erwerber übertragen werden, die nicht genutzten Verluste die stillen Reserven der Gesellschaft übersteigen, die Sanierungsklausel nicht greift und kein Antrag auf Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags gem. § 8d gestellt wird. Die für die Mitunternehmer für die Zeit vor der Option festgestellten Verlustvorträge gem. § 10d EStG können nicht auf die optierende Gesellschaft übertragen werden; ebenso ist im Fall der Rückoption eine Nutzung der kstl. Verlustvorträge der optierenden Gesellschaftern bei ihren Gesellschaftern ausgeschlossen, denn die Verlustvorträge gehen gem. § 9 iVm. § 4 Abs. 2 Satz 2 und § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG unter. Zur Behandlung der für die Mitunternehmer festgestellten Verluste iSv. § 15a EStG s. Anm. 76.

Gewerbsteuer: Die für die PersGes. festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverluste gehen infolge des fiktiven Formwechsels in eine KapGes. gem. § 23 Abs. 5 UmwStG unter und können von der optierenden Gesellschaft nicht genutzt werden (Anm. 76). Für die laufende Besteuerung der optierenden Gesellschaft entfällt die mitunternehmerbezogene Prüfung des 10a GewStG. Der gewstl. Verlustabzug erfordert neben der Unternehmensidentität die sog. Unternehmeridentität. Soweit die Inhaber des Unternehmens im Anrechnungsjahr nicht identisch sind mit denjenigen im Entstehungsjahr, fehlt es an der Unternehmeridentität. Bei PersGes. sind die Gesellschafter (Mitunternehmer) Inhaber des Unternehmens und Träger des Rechts auf Verlustabzug (*Kleinheisterkamp in Lenski/Steinberg*, § 10a GewStG

Rz. 59 [8/2021]). Auswirkungen hat dies bei Übertragungen bis 50 %, bei denen die mitunternehmerbezogene Prüfung bei PersGes. zu einem anteiligen Verlust der vortragsfähigen Gewerbeverluste führen würde. Bei Übertragungen von mehr als 50 % geht der gewstl. Verlustabzug ohnehin nach § 10a Satz 10 GewStG iVm. § 8c unter. Die Anrechnung der GewSt auf die ESt der Gesellschafter nach § 35 EStG scheidet bei einer optierenden Gesellschaft aus.

35 c) Betriebsaufspaltung

Die optierende Gesellschaft kann nach den allgemeinen Grundsätzen Betriebs- oder Besitzgesellschaft einer Betriebsaufspaltung sein (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001 :004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 84; s. auch § 15 EStG Anm. 770 ff.). Die Option berührt eine bestehende Betriebsaufspaltung daher idR nicht (*Brill*, NWB 2021, 2420). Eine personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen ist gegeben, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen, die Befugnis zur Geschäftsführung allein ist nicht ausreichend (stRspr., zB BFH v. 20.5.2021 – IV R 31/19, BStBl. II 2021, 768, Rz. 23 f.). Während bei einer KapGes. eine Beteiligung von mehr als 50 % genügt, um von einer Beherrschung des Betriebsunternehmens auszugehen (§ 15 EStG Anm. 796, mwN), ist in der PersGes. das Einstimmigkeitsprinzip zu beachten, soweit es nicht gesellschaftsvertraglich abbedungen wurde (vgl. BFH v. 27.8.1992 – IV R 13/91, BStBl. II 1993, 134, zu einer KG als Betriebsgesellschaft). Aus der Fortführung der Nutzungsüberlassung von WG des SonderBV der PersGes. nach der Option kann sich eine Betriebsaufspaltung ergeben (vgl. *Brill*, NWB 2021, 2420 [2427]). Liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor, erzielt der Gesellschafter aus der Beteiligung an der optierenden Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSv. § 15 EStG (zu Abs. 3 Satz 4 s. Anm. 112), die dem Teileinkünfteverfahren unterliegen. Sowohl die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft als auch das der optierenden Gesellschaft überlassene WG, das die wesentliche Betriebsgrundlage bildet, sind stl. im BV des Gesellschafters verstrickt (vgl. *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 [948]).

36 d) Organschaft

Eine optierende Gesellschaft kommt sowohl als OT als auch als OG in Betracht.

Optierende Gesellschaft als Organträger: Eine PersGes. kann gem. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 OT einer kstl. Organschaft sein, wenn sie gewerblich tätig ist (dazu § 14 Anm. 161 ff.). Dann muss die finanzielle Eingliederung im Verhältnis zur PersGes. selbst vorliegen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 3). Eine optierende Gesellschaft wird in § 1 Abs. 1 Nr. 1 als KapGes. und damit als Körperschaft definiert. Sie kann daher OT sein, ohne dass eine unmittelbare Beteiligung zu fordern ist (zu den im Fall der mittelbaren Beteiligung zu stellenden Anforderungen s. § 14 Anm. 104 ff.). Die Option selbst steht, da sie identitätswahrend wirkt, der Fortsetzung der OT-Stellung nicht entgegen (vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Org. 10; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih. 41/2021, 3 [17]; *Schiffers*, DStZ 2021, 348). Die Option führt nicht zu einem Neubeginn der Mindestlaufzeit von fünf Jahren iSv. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 55).

Optierende Gesellschaft als Organgesellschaft: Die Frage, ob eine optierende Gesellschaft OG einer kstl. Organschaft sein kann, ist noch nicht geklärt. Dies ist allerdings sowohl im Hinblick auf die finanzielle Eingliederung als auch auf den notwendigen Abschluss eines GAV weniger ein stl. (§ 17 sieht ausdrücklich eine andere KapGes. als die AG als OG vor) als ein zivilrechtl. Problem (vgl. *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [406]; *Leitsch*, BB 2021, 1943 [1945]; *Liekenbrock*, DB 2021, 2111 [2112]; *Dibbert/Dorn*, DB 2021, 2525 [2526]; *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300 [1308]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [353]; *Zapf*, BB 2021, 2711 [2715]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [17], mwN).

Offen sind die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung und des erforderlichen GAV.

- *Die finanzielle Eingliederung* setzt gem. § 14 Abs. 1 Nr. 1 voraus, dass der OT über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt (dazu § 14 Anm. 111 ff.) und damit in der OG seinen Willen durchsetzen kann. Bei einer optierenden Gesellschaft ist wie folgt zu differenzieren: Wenn nach dem gesellschaftsrechtl. Normalstatut das Einstimmigkeitsprinzip des § 709 Abs. 1 BGB gilt, setzt die finanzielle Eingliederung eine Beteiligung iHv. 100 % voraus. Eine finanzielle Eingliederung scheidet aus, wenn die Mehrheit durch die Stimmabgabe je Kopf zu ermitteln ist. Genügt die Stimmrechtsmehrheit und wird diese über den Kapitalanteil bestimmt, sind die Voraussetzungen der finanziellen Eingliederung nach den allgemeinen Kriterien erfüllt (*Liekenbrock*, DB 2021, 2111 [2112 f.]).
- *Gewinnabführungsverträge:* Für kapitalistisch strukturierte Personenhandelsgesellschaften wie insbes. die GmbH & Co. KG wird der Abschluss von Beherrschungsverträgen und GAV in der Literatur als zulässig angesehen (*Schöning/Steininger*, NZG 2019, 890), aber darauf verwiesen, dass eine Eintragung der Verträge im Handelsregister regelmäßig scheitert (vgl. *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300 [1308]; *U. Prinz*, DB 37/2021, M4), die allerdings nach anderer Meinung auch nicht erforderlich ist (so *Liekenbrock*, DB 2021, 2111, mit umfassender Erörterung der Problematik). Die FinVerw. erkennt optierende Gesellschaften nicht als OG an und begründet dies unter Verweis auf das OLG München (OLG München v. 8.2.2011 – 31 Wx 2/11, ZIP 2011, 526) damit, dass nach dem Gesellschaftsrecht keine Eintragungspflicht für Unternehmensverträge mit PersGes. bestehe und das Gesellschaftsstatut nicht unternehmensvertraglich überlagert werden könne (im Erg. auch *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 57 [10/2021]).

e) Gemeinnützigkeit

37

Ebenfalls offen ist die Frage, ob eine optierende Gesellschaft als gemeinnützige Gesellschaft iSv. §§ 51 ff. AO in Betracht kommt (vgl. *Demuth*, KÖSDI 2021, 22241 [22242]). Dies setzt zunächst voraus, dass die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit (Unmittelbarkeit gem. §§ 51, 57 AO, Selbstlosigkeit gem. §§ 52 Abs. 1, 53, 54, 55, 61 AO, Ausschließlichkeit gem. §§ 51, 56 AO) erfüllt werden, wobei jeweils die gesellschaftsrechtl. Besonderheiten einer PersGes. zu berücksichtigen sind. Unter dieser Voraussetzung fallen optierende Gesellschaften mit der Aufnahme in § 1 Abs. 1 Nr. 1 unter die Regelungen der Gemeinnützigkeit, da § 51 Abs. 1 Satz 2 AO die begünstigten „Körperschaften“ als Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen iSd. KStG definiert (*Zapf*, BB 2021, 2711 [2715]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [15]). Allerdings kann eine

gemeinnützige PersGes. nicht als Personenhandelsgesellschaft iSv. Abs. 1 Satz 1 in das Handelsregister eingetragen werden, so dass die Option wohl daran scheitert (Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53 [56]).

38 **f) Stille Beteiligungen und Unterbeteiligungen**

Eine Personenhandelsgesellschaft kann auch dann gem. § 1a zur Körperschaftsbesteuerung optieren, wenn an ihrem Geschäftsbetrieb eine stille Gesellschaft besteht. Die atypisch stille Gesellschaft wird – vorbehaltlich anderer vertraglicher Vereinbarungen – trotz der Option fortgeführt, ohne dass es für den atypisch stillen Gesellschafter zur Realisation der stillen Reserven kommt. Atypisch stille Unterbeteiligungen an den Beteiligungen an der optierenden Gesellschaft setzen sich idR am Anteil an der fiktiven KapGes. fort; allerdings geht dies regelmäßig mit einer Aufdeckung der stillen Reserven beim Unterbeteiligten einher, es sei denn, der Unterbeteiligte wird wirtschaftlicher Eigentümer iSv. § 39 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 AO der erhaltenen Anteile an der übernehmenden optierenden Gesellschaft (vgl. BFH v. 18.5.2005 – VIII R 34/01, BStBl. II 2005, 857). Die Rechtslage beim Nießbrauch an der Beteiligung ist ungeklärt, s. *Bodden*, KÖSDI 2021, 22526 (22532 f.); *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih. 41/2021, 3 (9); *Schiffers*, DStZ 2021, 900 (902); *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 35 (10/2021).

39 **4. Auswirkungen der Option auf andere Steuerarten**

§ 1a sieht ausdrücklich nur eine Gleichstellung für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen vor. Auf andere Steuerarten, insbes. auf die USt und andere Verkehrs- und Verbrauchsteuern, hat die Option somit grds. keine Auswirkungen. Umsatzsteuerlich liegt mangels einer Vermögensübertragung bereits kein Leistungsaustausch iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG vor (vgl. *Stadie* in *Rau/Dürrwächter*, § 1 UStG Rz. 297 [Stand 01/2020], zum Formwechsel). Es können sich jedoch Folgewirkungen ergeben. So unterliegt eine optierende (freiberufliche) Partnerschaftsgesellschaft der ustl. Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (sog. Sollbesteuerung, vgl. § 20 Satz 1 Nr. 3 UStG; s. BFH v. 22.7.1999 – V R 51/98, BStBl. II 1999, 630, zur Steuerberatungs-GmbH).

Grunderwerbsteuer: Die Option löst hinsichtlich der Grundstücke im Gesamthandsvermögen der optierenden Gesellschaft keine GrESt aus, da es nicht zu einem Rechtsträgerwechsel iSv. § 1 GrEStG kommt. Hinsichtlich der Übertragung von Grundstücken des SonderBV auf die Gesellschaft, die ertragstl. idR erforderlich ist, um die Option steuerneutral durchführen zu können (vgl. dazu Anm. 55 ff.), hat der Gesetzgeber gemeinsam mit dem KöMoG auch die §§ 5, 6 GrEStG geändert. Nach § 5 Abs. 1 Satz 3, Abs. 2 Satz 3 gilt die anteilige StBefreiung bei Grundstücksübertragungen auf die PersGes. nicht, wenn die Gesellschaft nach § 1a optiert hat. Zudem gilt die Option nach § 5 Abs. 3 GrEStG als Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand und kann deshalb für Übertragungen, die innerhalb der vergangenen zehn Jahre durchgeführt wurden, zum rückwirkenden Wegfall der StBefreiung führen (dazu *Behrens/Seemaier*, DStR 2021, 1673; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 1617).

Erbschaftsteuer und Bewertungsrecht: Für Zwecke der Schenkung- und Erbschaftsteuer handelt es sich bei der optierenden Gesellschaft weiterhin um eine PersGes. („Klarstellung“ in § 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, 2, Nr. 3 Satz 1 und in

§ 13b Abs. 1 Nr. 2, Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchst. a ErbStG). Damit ist für erbstl. Begünstigung keine Mindestbeteiligung von 25 % bzw. Poolvereinbarung gem. § 13b Abs. 1 Nr. 3 ErbStG erforderlich. Wenn SonderBV auf die Gesellschaft übertragen wird, gehört es zum BV der Gesellschaft und ist erbstl. ohnehin begünstigt. Wird es nicht übertragen, verliert es ertragstl. zwar die Eigenschaft als SonderBV, nicht aber erbstl. (dazu *Winkler/Carlé*, NWB 2021, 2508). Auch bewertungsrechtl. wird die optierende Gesellschaft weiterhin wie eine PersGes. behandelt (§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG). Der gemeine Wert eines Anteils gem. § 97 BewG ist nach den Grundsätzen zu ermitteln, die für die Mitunternehmerschaft gelten, also nach den Kapitalkonten der Gesamthandsbilanz. § 97 Abs. 1 Satz Nr. 5 Satz 2 BewG nimmt auf das SonderBV Bezug (zu Einzelheiten *Winkler/Carlé*, NWB 2021, 2508; *Wighardt/Storz*, DStR 2022, 132; s. auch *Schiffers*, DStZ 2021, 900 [912], der die optierende Gesellschaft auch bewertungsrechtl. wie eine KapGes. bewerten möchte, wenn die Bewertung für ertragstl. Zwecke vorgenommen wird).

IV. Ausschluss von Investmentfonds und bestimmten ausländischen Gesellschaften (Abs. 1 Satz 6)

40

Ausschluss von Investmentfonds: Die Option ist für Investmentfonds iSd. InvStG ausgeschlossen (Abs. 1 Satz 6 Nr. 1), denn insoweit sollen die Regelungen des InvStG vorrangig gelten (BTDrucks. 19/28656, 22). Das InvStG und die Option schließen einander aus, dh., Investmentfonds können nach Abs. 1 Satz 6 Nr. 1 nicht zur KStBesteuerung optieren und optierende Gesellschaften können nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 InvStG keine Investmentfonds sein (vgl. BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 59). Dies spielt ohnehin nur ausnahmsweise eine Rolle, da PersGes. gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 InvStG nur dann als Investmentfonds anzusehen sind, wenn es sich um OGAW (Organismus für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren) iSd. § 1 Abs. 2 KAGG oder um Altersvorsorgevermögensfonds iSd. § 53 InvStG handelt. Anteile an einer optierenden PersGes. gelten gem. § 2 Abs. 8 Satz 5 Nr. 1 InvStG nicht als Kapitalbeteiligungen für Zwecke des InvStG. Nach § 2 Abs. 16 InvStG gelten die Anteile an einer optierenden Gesellschaft für Zwecke der §§ 26, 28, 48 InvStG nicht als Beteiligung an einer KapGes. Gleichwohl erzielt ein Investmentfonds aus der Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft Kapitaleinkünfte iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (BTDrucks. 19/28656, 30). Zu den Einzelheiten und den Änderungen des InvStG durch das KöMoG vgl. *Haug*, FR 2021, 410, sowie die Gesetzesbegründung in BTDrucks. 19/28656, 29f.

Ausschluss bestimmter doppelansässiger Personengesellschaften: Die Option ist gem. Abs. 1 Satz 6 Nr. 2 ausgeschlossen, wenn die PersGes. im Geschäftsleitungsstaat keiner der deutschen unbeschränkten KStPflicht vergleichbaren StPflicht unterliegt. Dadurch will der Gesetzgeber die künstliche Schaffung hybrider Gesellschaften ausschließen, die für Gewinnverlagerungen und das Generieren unbesteuerten („weißer“) Einkünfte genutzt werden können (BTDrucks. 19/28656, 22).

- **Subjektiver Anwendungsbereich:** Die Regelung zielt auf ausländ. Gesellschaften ab, bei denen sich sowohl der Verwaltungssitz (der grds. dem Sitz der Geschäftsleitung entspricht, vgl. § 1 Anm. 20) als auch der statuarische Sitz im Ausland befinden. Dem Wortlaut nach erfasst die Regel aber auch inländ. PersGes. mit Verwaltungssitz im Ausland. Hier kann es allerdings infolge der Verle-

gung des Verwaltungssitzes ins Ausland zu einer Umwandlung in eine GbR kommen (vgl. Noack, BB 2021, 643 [644]; Heckschen/Nolting, BB 2021, 2946 [2947], auch zu dem mit dem MoPeG eingeführten § 706 BGB nF). Zur Anwendung des § 1a bei Auslandsbeziehungen vgl. Anm. 10.

- ▶ **Vergleichbarkeit mit der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht:** Ob die ausländ. Steuer mit der deutschen KSt vergleichbar ist, richtet sich danach, ob die ausländ. Steuer hinsichtlich der prägenden Merkmale mit der deutschen KSt vergleichbar ist, es sich also um eine von der StPflcht der Gesellschafter getrennte ESt der juristischen Person handelt (vgl. dazu Einf. KSt. Anm. 1 ff.). Um der unbeschränkten KSt zu entsprechen, muss auf die ausländ. Steuer das Welt-einkommensprinzip Anwendung finden. Es kommt jedoch nicht darauf an, worauf die KStPflcht im Ausland beruht. Es genügt deshalb, wenn die KStPflcht im Geschäftsleitungsstaat wiederum auf einer Option (*check the box*) beruht (Grotherr, Ubg 2021, 568 [570]). Eine bestimmte Höhe der Steuer ist nicht erforderlich. Sachliche StBefreiungen im Ausland sind irrelevant (vgl. Haase, Ubg 2021, 193 [194]).
- ▶ **Der Ort der Geschäftsleitung** ist nach § 10 AO zu bestimmen. Da es sich bei der optierenden Gesellschaft um eine PersGes. handelt, kommt es auf den Ort an, an dem die zur Vertretung der Gesellschaft befugten Personen die ihnen obliegende geschäftsführende Tätigkeit entfalten (BFH v. 3.7.1997 – IV R 58/95, BStBl. II 1998, 86; BFH v. 29.11.2017 – I R 58/15, BFH/NV 2018, 684, Rz. 21). Im Fall einer GmbH & Co. KG kommt es darauf an, wo das Vertretungs- und Geschäftsführungsorgan der KapGes. tätig wird (BFH v. 12.2.2004 – IV R 29/02, BStBl. II 2004, 602, Rz. 52).
- ▶ **Nachweis:** Wie der Nachweis zu erbringen ist, ergibt sich aus dem Gesetz nicht. Die FinVerw. (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 11) akzeptiert einen aktuellen KStBescheid oder eine Bestätigung des ausländ. Staats und verlangt außerdem eine Ansässigkeitsbescheinigung der zuständigen ausländ. Finanzbehörde.
- ▶ **Treaty-Override:** Da der BRat für Fälle mit ausländ. Gesellschaftern oder Auslandsvermögen ungerechtfertigte StVorteile und gänzlich unbesteuerte Einkünfte befürchtete (BTDrucks. 19/29642, 9f.), hat der Gesetzgeber § 50d Abs. 14 EStG eingeführt, der bei internationalen Qualifikationskonflikten die Entstehung unbesteuelter oder niedrigbeststeuerter Einkünfte vermeiden soll.

41–49 Einstweilen frei.

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Regelung des Übergangs zur Körperschaftbesteuerung

I. Gleichstellung mit einem Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft (Abs. 2 Sätze 1 und 2)

1. Grundlagen der Regelung

50 a) Doppelte Fiktion

Abs. 2 regelt den Übergang zur Besteuerung nach dem KStG. Nach Abs. 2 Sätze 1 und 2 gilt der Wechsel zur KSt als identitätswahrender Formwechsel iSv. § 1 Abs. 1

Nr. 3 UmwStG, auf den die §§ 1 und 25 UmwStG entsprechend anzuwenden sind. Da § 25 UmwStG seinerseits auf die entsprechende Anwendung der §§ 20 bis 23 UmwStG verweist, führt die Option – wie aus der Verwendung des Verbes „gilt“ folgt – zu einer doppelten Fiktion: Zunächst wird das Vorliegen eines Formwechsels fingiert, der wiederum – trotz der zivilrechtl. Identität der umgewandelten Gesellschaft – stl. wie eine Vermögensübertragung auf eine KapGes. und damit als gewinnrealisierender Vorgang behandelt wird. Mit der fiktiven Vermögensübertragung auf die KapGes. wird der Systemwechsel von der transparenten Mitunternehmerbesteuerung zur getrennten KapGes.-Besteuerung umgesetzt. Die Option stellt im Erg. einen täuschähnlichen Vorgang dar, der zur Realisation der stillen Reserven in den WG der optierenden Gesellschaft führt, sofern nicht unter den Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 UmwStG die Möglichkeit besteht, anstelle der gemeinen Werte die Buchwerte oder Zwischenwerte anzusetzen. Zum Formwechsel: BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738 zu § 20 UmwStG; BFH v. 19.10.2005 – I R 38/04, BStBl. II 2006, 568; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/1001, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE), Rz. 00.02; s. auch *Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 3; zur Option: *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 (893); BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 24; vgl. auch *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 (358); *Wackerbeck in Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 41 (10/2021): Option ist Betriebsaufgabe iSv. § 16 Abs. 3 Satz 1 EStG; krit. *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 (71).

Entsprechende Anwendung von § 25 UmwStG: Gemäß Abs. 2 Satz 2 ist § 25 UmwStG entsprechend anzuwenden. § 25 UmwStG setzt tatbestandlich lediglich einen Formwechsel einer PersGes. in eine KapGes. voraus, um als Rechtsfolge die Anwendung der §§ 20 ff. UmwStG anzuordnen. Da der tatsächliche Formwechsel durch die Option gem. § 1a ersetzt wird, kommt es allein auf die Rechtsfolge des § 25 UmwStG an, der seinerseits im Sinne einer Rechtsgrundverweisung auf §§ 20 ff. UmwStG verweist. Um das Ansatzwahlrecht des § 20 UmwStG nutzen zu können, müssen daher die Voraussetzungen des § 20 erfüllt sein. Zum Formwechsel: BFH v. 8.6.2011 – I B 15/11, BFH/NV 2011, 1748; *Schmitt in Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 4, 20; *Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 9; *Nitzschke in Brandis/Heuermann*, § 25 UmwStG Rz. 26 (10/2021); *Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 4; zur Option gem. § 1a: *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 (616); *Zapf*, NWB 2021, 3792 (3796 f.); *Schießl in Widmann/Mayer*, § 1a Rz. 153 (10/2021).

Soweit die Voraussetzungen des § 20 UmwStG nicht erfüllt werden (zB weil kein Mitunternehmeranteil vorliegt, weil der Mitunternehmeranteil nicht vollständig eingebracht wird oder weil der persönliche Anwendungsbereich des § 1 Abs. 4 UmwStG nicht erfüllt ist), sind zwingend die gemeinen Werte anzusetzen. Die Nichtanwendbarkeit des § 20 UmwStG aus den genannten Gründen bedeutet aber nicht, dass die Möglichkeit zur Option nach § 1a ausgeschlossen ist.

b) Einbringender und Gegenstand der Vermögensübertragung

51

Beim Formwechsel sieht die hM zu Recht nicht die umzuwandelnde PersGes. als Einbringende an, die ihren Betrieb in die KapGes. einbringt, sondern die einzelnen Gesellschafter (Mitunternehmer) der PersGes., die ihre Mitunternehmeranteile in die infolge des Formwechsels entstehende KapGes. einbringen. Dafür spricht, dass nicht die PersGes., die mit dem Formwechsel stl. erlischt, die Anteile an der fiktiven

KapGes. erhält, sondern die Gesellschafter, so dass faktisch ein Anteilstausch vorliegt (BFH v. 11.7.2019 – I R 26/18, BFH/NV 2020, 439, Rz. 11; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStG], Rz. 20.03 Sätze 1 f.; *Rabback* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 43; *Bilitewski* in *Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 24; *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 18 ff.; *Nitzschke* in *Brandis/Heuermann*, § 25 UmwStG Rz. 30 [10/2021]; *Schmitt/Keuthen*, DStR 2015, 860).

Diese Sichtweise ist auf die Option zu übertragen, die dementsprechend wie die Einbringung aller Mitunternehmeranteile in eine KapGes. zu behandeln ist (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 28; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [893]; *Ott*, DStZ 2021, 559 [560]; *Ott*, StuB 2021, 597 [598]; *Rickermann*, DB 2021, 1035; *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 3 und 151 [10/2021]).

Mitunternehmerbezogenes Ansatzwahlrecht: Folge des § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ist ein Ansatzwahlrecht zwischen dem Buchwert, dem gemeinen Wert oder Zwischenwerten. Abweichend von der Optionsausübung, die nur einheitlich für die Gesellschaft und damit für alle Mitunternehmer möglich ist, muss bei der Bewertung jeder Mitunternehmeranteil getrennt betrachtet werden. Es ist für jeden Gesellschafter individuell zu prüfen, ob die Voraussetzungen nach § 1 Abs. 4 UmwStG und die des § 20 Abs. 1 und 2 UmwStG vorliegen. Für die Option: *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 (893); *Zapf*, BB 2021, 2775 (2776); *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 (72); für den Formwechsel: *Rabback* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 33.

Soweit dies der Fall ist, kann das Ansatzwahlrecht für jeden Mitunternehmer gesondert und unabhängig von den anderen Mitunternehmern ausgeübt werden.

Keine neuen Anteile: Im Fall der Option entstehen – anders als bei einem tatsächlichen Formwechsel – keine neuen Anteile an einer KapGes., da zivilrechtl. die PersGes. fortbesteht, so dass der Einbringungsvorgang und die Gewährung neuer Anteile durch den fiktiven Wechsel der Rechtsform ersetzt werden. Zum Formwechsel: BFH v. 8.6.2011 – I B 15/11, BFH/NV 2011, 1748; zur Option: *Schießl* in *Widmann/Mayer*, § 1a Rz. 161 (10/2021); *Rickermann*, DB 2021, 1035 (1036); *Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 (267).

Die Voraussetzung der Gewährung neuer Anteile (§ 20 Abs. 1 Satz 1 UmwStG) ist im Fall der Option gem. § 1a deshalb so zu interpretieren, dass es genügt, wenn die Beteiligung des Gesellschafters an der PersGes. nach der Option fortbesteht (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [11 f.]; *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, WPg 2021, 1166 [1173 f.]).

52 Einstweilen frei.

2. Voraussetzungen des Ansatzwahlrechts nach § 20 UmwStG

53 a) Persönlicher Anwendungsbereich des § 20 UmwStG

Abs. 2 Satz 2 verweist über § 25 UmwStG nicht nur auf § 20 UmwStG, sondern auch auf § 1 UmwStG, so dass das Ansatzwahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG nur anzuwenden ist, wenn der in § 1 Abs. 4 UmwStG definierte persönliche Anwendungsbereich eröffnet ist.

EU/EWR-Bezug: Beim Formwechsel – und damit bei der Option – muss der umwandelnde Rechtsträger nach § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa

UmwStG eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der EU oder des EWR (Art. 54 AEUV, Art. 34 des EWR-Abkommens) gegründete Gesellschaft sein, deren Sitz und Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet. Da es sich beim umwandelnden Rechtsträger um eine PersGes. handelt, müssen die Ansässigkeitserfordernisse zusätzlich bei allen unmittelbar an der PersGes. oder mittelbar über eine weitere PersGes. beteiligten Gesellschaftern erfüllt sein (*Graw in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 1 UmwStG Rz. 181, mwN; s. auch *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 1617 [1621 ff.]).

Alternativ muss gem. § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG im Inland ein nicht beschränktes Besteuerungsrecht für den Veräußerungsgewinn aus den erhaltenen Anteilen an der fiktiven KapGes. bestehen (*Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 10; Anm. 21; BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 26; *Bockhoff/Frieberg/Darijtschuk*, DB 2021, 2521).

Dies dürfte im Regelfall aber nur erfüllt sein, wenn kein DBA anzuwenden ist, denn die Veräußerung der Anteile an der fiktiven GmbH durch einen ausländ. Gesellschafter unterliegt zwar nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e Doppelbuchst. aa iVm. § 17 Abs. 1 EStG der beschränkten StPflcht, jedoch wird nach Art. 13 OECD-MA das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen. Die durch das KöMoG umgesetzte Globalisierung des UmwStRechts durch die Ausweitung des Anwendungsbereichs auf Umwandlungen von Drittstaatengesellschaften gilt weder für den Formwechsel gem. § 25 UmwStG noch für die Option gem. § 1a (dazu krit. *U. Prinz*, FR 2021, 561; *Böhmer/Schewe/Schlücke*, FR 2021, 765; *Hageböke/Stangl*, Ubg 2021, 242).

Gesellschafterbezogene Prüfung: Sofern ein Gesellschafter die Voraussetzungen nicht erfüllt, scheidet die Anwendung des § 20 UmwStG nur für ihn aus, während die anderen Gesellschafter das Wahlrecht nach § 20 UmwStG in Anspruch nehmen können. Zum Formwechsel: *Graw in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, § 1 Rz. 177; *Hörtnagl in Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 1 Rz. 122; zur Option: BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 26; *Bockhoff/Frieberg/Darijtschuk*, DB 2021, 2521; *Schiffers*, DStZ 2021, 900 (906); *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 1617 (1622 f.); s. Anm. 51; *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300 (1307); *Strecker/Carlé*, NWB 2021, 2022 (2024); *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 (72).

Der Wegzug eines Gesellschafters in einen Drittstaat innerhalb von sieben Jahren führt nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG rückwirkend zur Entstehung eines sog. Einbringungsgewinns I (vgl. *Dibbert/Dorn*, DB 2021, 2525; *Liekenbrock*, DB 2021, 2111; *Herkens*, GmbH-StB 2021, 315; *Leitsch*, BB 2021, 1943; *Blöchle/Dumser*, GmbHR 2022, 72 [75]); dazu Anm. 70.

b) Einbringung eines Mitunternehmeranteils nach § 20 Abs. 1 UmwStG

54

Das Ansatzwahlrecht des § 20 Abs. 1 UmwStG setzt die Einbringung eines Mitunternehmeranteils in eine fiktive KapGes. voraus. Der Mitunternehmeranteil umfasst den Anteil an der PersGes. sowie das SonderBV (§ 15 EStG Anm. 759, mwN). Da für die WG der optierenden Gesellschaft selbst aufgrund der trotz der Option fortbestehenden Identität der Gesellschaft eine Übertragung auf eine KapGes. weder möglich noch notwendig ist, beschränkt sich die Bedeutung des § 20 Abs. 1 UmwStG für die Option gem. § 1a mit Blick auf das Gesellschaftsvermögen auf die Prüfung, ob ein Mitunternehmeranteil iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vorliegt. Anders verhält es sich mit dem SonderBV der Gesellschafter, das im Eigentum der

einzelnen Mitunternehmer steht. Die Ausübung der Option ändert an der zivilrechtl. Zuordnung des SonderBV zu den Gesellschaftern nichts. Es bedarf daher einer Übertragung auf die PersGes., um vom Ansatzwahlrecht Gebrauch machen zu können, sofern es sich um wesentliches BV handelt.

Begriff des Mitunternehmeranteils: Der Mitunternehmeranteil ist ein gesetzlich nicht definierter Typus. Maßgebend ist der estrechtl. Mitunternehmerbegriff (zum Formwechsel: *Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 159 ff.).

- ▶ *Mitunternehmer* ist derjenige Gesellschafter einer PersGes., der kumulativ Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerisiko trägt (vgl. dazu im Einzelnen § 15 EStG Anm. 300 ff.).
 - ▷ *Mitunternehmerinitiative* bedeutet dabei vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie zB Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführern, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten offensteht. Die Möglichkeit zur Ausübung von Gesellschafterrechten, die zumindest den Stimm-, Kontroll- und Widerspruchsrechten eines Kommanditisten nach dem HGB oder den gesellschaftsrechtl. Kontrollrechten nach § 716 Abs. 1 BGB entsprechen, ist ausreichend.
 - ▷ *Mitunternehmerisiko* trägt, wer gesellschaftsrechtl. oder diesem Status wirtschaftlich vergleichbar am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens teilnimmt. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des AV einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt.
 - ▷ *Ausprägung:* Beide Merkmale müssen vorliegen. Sie können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein. Ein geringeres mitunternehmerisches Risiko kann durch eine besonders starke Ausprägung des Initiativrechts ausgeglichen werden und umgekehrt. Es spielt für die Anwendung des § 1a keine Rolle, ob die PersGes. originär gewerbliche Einkünfte iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bezieht, gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt oder gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gewerblich infiziert ist (zum Formwechsel *Schmitt in Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 20). Ein Mitunternehmeranteil liegt auch dann vor, wenn die PersGes. Einkünfte gem. § 18 oder § 13 EStG erzielt.
- ▶ *Vermögensverwaltende Personengesellschaften* können das Ansatzwahlrecht des § 20 UmwStG nicht in Anspruch nehmen, weil sie keine Mitunternehmerschaften sind. Eine Ausnahme gilt nur insoweit, als sich im Vermögen der PersGes. mehrheitsvermittelnde Anteile an einer KapGes. befinden, denn dann ermöglicht § 21 UmwStG ein vergleichbares Ansatzwahlrecht (*Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 7; *Schmitt in Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 5; *Ott*, DStZ 2021, 559 [561]; *Demuth*, KÖSDI 2021, 22241 [22243]; *Dorn/Weiss*, DStR 2021, 2489).
 - ▷ *Zebragesellschaften:* Siehe Anm. 22.
 - ▷ *Anteile an Kapitalgesellschaften im Vermögen der Personengesellschaft:* Sofern ein Ansatzwahlrecht nicht schon nach § 20 Abs. 2 UmwStG eröffnet ist, kann sich ein solches für im BV gehaltene Anteile an KapGes. aus § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG ergeben. Zum Formwechsel: *Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 7; zur Option: *Demuth*, KÖSDI 2021, 22241 (22243); *Fuhrmann*, NWB 2021, 2356 (2357).

- ▷ Der dafür notwendige qualifizierte Anteilstausch gem. § 21 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 UmwStG setzt voraus, dass die optierende Gesellschaft nach der Übertragung unmittelbar die Mehrheit der Stimmrechte an der KapGes. hält. Dann können anstelle des bei vermögensverwaltenden Gesellschaften nicht vorhandenen Buchwerts nach § 21 Abs. 2 Satz 5 UmwStG die AK der Anteile an der KapGes. fortgeführt oder ein Zwischenwert hierfür angesetzt werden (vgl. *Dorn/Weiss*, DStR 2021, 2489 [2491]; zu weiteren Einzelheiten s. *Drefßler/Kompolek*, Ubg 2022, 1 [5]).
- ▷ *Umwandlung in eine Mitunternehmerschaft*: Sofern einer vermögensverwaltenden PersGes. über den begrenzten Anwendungsbereich des § 21 UmwStG hinaus die Möglichkeit der Buchwertfortführung eingeräumt werden soll, kann diese zB gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt oder gem. § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 EStG gewerblich infiziert werden. Dadurch werden die WG in das BV der Mitunternehmerschaft eingelegt. Die Einlage ist grds. mit dem Teilwert zu bewerten (§ 4 Abs. 1 Satz 8 Halbs. 1 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 6, Nr. 5 EStG), sofern nicht die AK die Bewertungsobergrenze darstellen (zu den Einzelheiten *Dorn/Weiss*, DStR 2021, 2489 [2492]).

Umfang des Mitunternehmeranteils: Die Einbringung eines Mitunternehmeranteils setzt voraus, dass alle zum entsprechenden Anteil gehörenden wesentlichen Betriebsgrundlagen auf die übernehmende Gesellschaft übergehen.

- ▶ *Wirtschaftsgüter der Gesellschaft*: Da die Gesellschaft lediglich ihr Rechtskleid wechselt, sind notwendigerweise alle WG im Vermögen der PersGes. von der fiktiven Einbringung umfasst, sofern die WG nicht vorab auf Dritte übertragen werden. Zur Frage der sog. Gesamtplanrechtsprechung s. Anm. 59.
- ▶ *Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens*: Die Ausübung der Option führt nicht zu einem quasi automatischen Rechtsträgerwechsel hinsichtlich des SonderBV, sondern es bedarf einer auf Übertragung gerichteten vertraglichen Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und dem Gesellschafter (BMF v. 11.11. 2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.08; Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28656, 23). Soweit die WG des SonderBV nicht auf die optierende Gesellschaft übertragen werden, entfällt ihre Zuordnung zum BV, da Gesellschafter einer KapGes. nicht über SonderBV verfügen. Es kommt damit im Regelfall zu einer Zwangsentnahme der WG des SonderBV in das PV und dadurch zur Aufdeckung der stillen Reserven (die Entnahme ist nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG zu bewerten), es sei denn, es entsteht eine Betriebsaufspaltung. Soweit die WG im SonderBV eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, ist zudem das Ansatzwahlrecht des § 20 UmwStG ausgeschlossen mit der Folge, dass – bezogen auf den Gesellschafter, der die WG zurückhält – auch die stillen Reserven in den WG der Gesellschaft aufzudecken sind.

c) Übertragung des Sonderbetriebsvermögens

aa) Mitübertragung wesentlicher Betriebsgrundlagen

55

Mitübertragung des Sonderbetriebsvermögens erforderlich: Es entspricht für die Einbringung gem. § 20 UmwStG der ganz hM, dass neben dem Gesellschaftsanteil auch die WG des SonderBV, soweit diese wesentliche Betriebsgrundlagen des entsprechenden Mitunternehmeranteils darstellen, in zeitlichem und sachlichem Zusammenhang auf die KapGes. übertragen werden müssen (BFH v. 29.11.

2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738, Rz. 14, mwN; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.10 iVm. Rz. 20.06; *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 18).

- ▶ **Übertragung auf den Formwechsel:** Diese Voraussetzung wird aufgrund der Rechtsgrundverweisung in § 25 UmwStG auf die formwechselnde Umwandlung einer PersGes. in eine KapGes. übertragen, so dass auch insoweit SonderBV, das eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, auf die KapGes. übertragen werden muss, auch wenn es im Übrigen an einer Übertragung fehlt (*Rabback* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 8; *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 4, 20; *Bilitewski* in *Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 30 ff.; aA *Boorberg/Boorberg*, DB 2007, 1777).
- ▶ **Übertragung auf die Option gem. § 1a:** Entsprechend der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 19/28656, 23) geht die hM zutr. davon aus, dass auch im Fall der Option gem. § 1a SonderBV der Gesellschafter, das eine wesentliche Betriebsgrundlage ist, in die optierende Gesellschaft eingebracht werden muss, sofern das Ansatzwahlrecht des § 20 UmwStG genutzt werden soll (*Demuth*, KÖSDI 2021, 22241 [22244]; *Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 [265]; *Leitsch*, BB 2021, 1943 [1947]; *Drefßler/Kompolek*, Ubg 2021, 301 [303]; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [893 f.]; *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [407 f.]; *Demuth*, NWB 2021, 2586 [2589]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [358]; *Nagel/Schlund*, NWB 2021, 1874 [1877 f.]; *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300 [1302, 1309]; *Rickermann*, DB 2021, 1561 [1566]; *Ott*, DStZ 2021, 559 [561]; *Zapf*, BB 2021, 2775 [2777]).
- ▶ **Rechtsfolgen der Nichtübertragung:** Sofern funktional wesentliches SonderBV nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht wird, kommt es – sofern nicht ein Fall des § 6 Abs. 5 EStG vorliegt – zu einer Zwangsentnahme des SonderBV ins PV mit der Folge der Aufdeckung der stillen Reserven. Da zugleich die Voraussetzungen des § 20 UmwStG nicht vorliegen, sind die stillen Reserven des gesamten Mitunternehmeranteils (einschließlich der WG des Gesamthandsvermögens) aufzudecken.
- ▶ **Nicht wesentliche Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens:** Es steht der Anwendung des § 20 UmwStG nicht entgegen, wenn WG des SonderBV nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht werden, sofern diese WG nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören (BFH v. 29.10.1987 – IV R 93/85, BStBl. II 1988, 374; *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 181 mwN). Hier ist eine Wechselbeziehung zu beachten, denn nach der Meinung des BFH spricht es gerade gegen die Wesentlichkeit des WG des SonderBV, wenn das WG bei einer Übertragung oder Umwandlung nicht mit übertragen wird und anschließend von der Gesellschaft auch nicht mehr genutzt wird (BFH v. 6.5.2010 – IV R 52/08, BStBl. I 2011, 161, Rz. 22). Hinsichtlich der zurückbehaltenen WG kommt es zu einer Entnahme in das PV und damit zur Realisierung der stillen Reserven, sofern die WG nicht gem. § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten in ein anderes BV des Gesellschafters übertragen werden.

56 bb) Funktionale Wesentlichkeit eines Wirtschaftsguts

Der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage ist entsprechend dem jeweiligen Gesetzeszweck normspezifisch auszulegen (BFH v. 4.7.2007 – X R 44/03, BFH/NV

2007, 2093; BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467). Für Zwecke des § 20 UmwStG wird der Begriff der wesentlichen Betriebsgrundlage rein funktional ausgelegt (BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471; BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738, Rz. 27; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.06 iVm. 20.10; *Brandstetter* in *Eisgruber*, 2. Aufl. 2018, § 20 Rz. 115 ff.; *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 180; *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 20 UmwStG Rz. 20, 150; *Werthebach*, FR 2021, 341 [343], mwN; aA *Rasche*, GmbHR 2012, 149 [152]).

Auch für die Option gem. § 1a ist für die Frage, ob ein WG des SonderBV eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellt, eine funktionale Betrachtungsweise vorzunehmen (vgl. die Gesetzesbegründung in BTDrucks. 19/28656, 23 „funktional wesentliche Betriebsgrundlagen“; *Eggert*, BBK 2021, 628 [632]).

Funktionale Wesentlichkeit: Als funktional wesentlich sind alle WG anzusehen, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben und mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben. Es wird sich dabei regelmäßig um WG des SonderBV I handeln, die dem Betrieb der Gesellschaft dienen (dazu § 15 EStG Anm. 722; *Werthebach*, FR 2021, 341 [342]). Wirtschaftsgüter des SonderBV II dienen hingegen per definitionem nicht dem Betrieb der PersGes. (dazu § 15 Anm. 735; *Werthebach*, FR 2021, 341 [342]). Sie können daher nur bei Unverzichtbarkeit oder überragender Bedeutung für die Betriebsfortführung ausnahmsweise doch wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen. Das gilt insbes. für Anteile an der Komplementär-GmbH (s. Anm. 57) (*Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 116, 181; *Rabback* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 48; zu der Frage, ob sich die funktionale Wesentlichkeit eines WG am Betrieb der PersGes. oder an der der Beteiligung des Mitunternehmers ausrichtet: *Werthebach*, FR 2021, 341 [344]).

Quantitative Gesichtspunkte: Hingegen wird im Rahmen des § 16 EStG von der hM eine funktional-quantitative Betrachtung zugrunde gelegt. Danach liegt eine wesentliche Betriebsgrundlage auch dann vor, wenn in dem WG unabhängig von seiner betrieblichen Funktion erhebliche stille Reserven ruhen (vgl. die Nachweise in § 16 EStG Anm. 121). Trotz des inhaltlichen Zusammenhangs zwischen § 16 EStG und § 20 UmwStG ist es konsequent, insofern unterschiedliche Maßstäbe anzulegen. Für die Einbeziehung einer quantitativen Komponente spricht zwar die wirtschaftliche Bedeutung der WG mit hohen stillen Reserven, zumal für WG des SonderBV II ungeklärt ist, ob diese überhaupt für den Betrieb der PersGes. wesentlich sein können (vgl. § 16 EStG Anm. 122). Maßgebend ist aber, dass es bei § 16 EStG um eine begünstigte Besteuerung zusammengeballter stiller Reserven geht (BFH v. 26.4.1979 – IV R 119/76, BStBl. II 1979, 557), während es bei § 20 UmwStG darum geht, die steuerneutrale Einbringung betrieblicher Einheiten in eine KapGes. zu ermöglichen (ausführl. dazu *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 63). Soweit in den nicht mitübertragenen WG des SonderBV stille Reserven liegen, werden diese entweder im Zuge der Überführung in das PV versteuert oder bleiben – bei Überführung in ein anderes BV – steuerverhaftet. Im Erg. kann es für die Frage der Wesentlichkeit weder auf den absoluten oder relativen Wert der WG des SonderBV noch auf deren stille Reserven ankommen; maßgebend ist allein die funktionale Wesentlichkeit für den Betrieb der optierenden Gesellschaft.

Maßgeblicher Zeitpunkt: Ungeklärt ist, zu welchem Zeitpunkt zu bestimmen ist, ob WG des SonderBV existieren, die als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind. Dies ist insbes. dann relevant, wenn wesentliche WG des SonderBV vor der Option entnommen oder anderweitig übertragen werden sollen. Für die tatsächliche Umwandlung hält die FinVerw. – allerdings vor dem Hintergrund der dort möglichen Rückwirkung – den stl. Einbringungsstichtag für entscheidend (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.06 iVm. Rz. 15.03). Die Literatur hält teilweise den Zeitpunkt der Fassung des Umwandlungsbeschlusses oder, wenn es eines solchen nicht bedarf, den Abschluss des Einbringungsvertrags für maßgeblich (*Schmitt in Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 20 UmwStG Rz. 20 mwN). Teilweise wird vertreten, es komme auf den Zeitpunkt der tatsächlichen Einbringung im Sinne der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums bzw. des Abschlusses des dinglichen Einbringungsvertrags an (*Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 104 mwN). Für die Option gem. § 1a würde dies bedeuten, es könnte (i) auf den Tag der Beschlussfassung der Gesellschafterversammlung, (ii) auf den Tag der Antragstellung (*Strecker/Carlé*, NWB 2021, 2022 [2025]) oder – was uE zutr. ist – (iii) auf den Einbringungszeitpunkt iSv. Abs. 2 Satz 3, also auf den Zeitpunkt der Wirksamkeit der Option ankommen. Für die Maßgeblichkeit des Umwandlungsstichtags spricht, dass der Stichtag gesetzlich vorgeschrieben und nicht veränderbar ist (*Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 [266]; *Ott*, DStZ 2021, 559 [562]).

57 cc) Wichtige Einzelfälle wesentlichen Sonderbetriebsvermögens

Bewegliche Wirtschaftsgüter: Bewegliche WG stellen wesentliche Betriebsgrundlagen dar, wenn sie für den Betriebszweck unentbehrlich sind. Es genügt auch, wenn die WG, im Wesentlichen wird es sich dabei um WG des AV handeln, eine nicht nur untergeordnete wirtschaftliche Bedeutung besitzen und nicht jederzeit ersetzbar sind (BFH v. 11.10.2007 – X R 39/04, BStBl. II 2008, 220; BFH v. 18.8.2009 – X R 20/06, BStBl. II 2010, 222; *Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 111). Wirtschaftsgüter des UV sind idR keine wesentlichen Betriebsgrundlagen.

Gesellschafterdarlehen: Darlehen der Mitunternehmer an die PersGes. gehören zu ihrem SonderBV und sind im Wege der korrespondierenden Bilanzierung als Forderung im Sonderbereich des Mitunternehmers zu aktivieren und als Verbindlichkeit der PersGes. in der StBil. der PersGes. zu passivieren. Gesellschafterdarlehen stellen keine wesentliche Betriebsgrundlage dar, selbst wenn sie quantitativ erheblich sein sollten (BFH v. 4.12.2012 – VIII R 41/09, BStBl. II 2014, 288, zu § 24 UmwStG; *Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 113; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [21]).

Sie können in das PV entnommen werden, ohne das Ansatzwahlrecht des § 20 UmwStG zu gefährden. Stille Reserven sind aufgrund der korrespondierenden Bilanzierung, die eine Teilwertabschreibung verhindert, idR nicht vorhanden. Mit der Entnahme erzielt der Gesellschafter mit den Zinsen Einkünfte aus Kapitalvermögen (Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG). Zu § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG s. Anm. 63.

Darlehensverbindlichkeiten des Gesellschafters: Wenn der Mitunternehmer zum Erwerb seiner Beteiligung an der PersGes. ein Darlehen aufgenommen hat, handelt

es sich nicht um ein wesentliches WG des SonderBV (*Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 114) und kann steuernerneutral in das PV übernommen werden, ohne das Ansatzwahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG zu gefährden. Allerdings ändert sich mit der Entnahme das stl. Schicksal der auf die Darlehen gezahlten Schuldzinsen. Während diese vor der Option als SonderBA uneingeschränkt abziehbar waren, gelten bei Zuordnung zu einem BV das Teileinkünfteverfahren und bei Zuordnung zum PV die Abgeltungsteuer (zu den relevanten Einzelheiten des Wahlrechts gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG s. *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [21 f.9]). Die Entnahme des Darlehens ist keine sonstige Gegenleistung iSv. § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG ist (dazu Anm. 63).

Gewillkürtes Sonderbetriebsvermögen zählt unter funktionalen Gesichtspunkten regelmäßig nicht zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen (*Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 181; § 16 EStG Anm. 122, mwN). Daher können auch hohe stille Reserven nicht dazu führen, dass WG des gewillkürten SonderBV als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen sind.

Grundstücke: Vom Betrieb genutzte Grundstück (bebaute und unbebaute sowie Erbbaurecht) im SonderBV stellen im Regelfall eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage dar, es sei denn, das Grundstück ist im Einzelfall ausnahmsweise nur von geringer wirtschaftlicher Bedeutung für den Betrieb (BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804; BFH v. 19.3.2009 – IV R 78/06, BStBl. II 2009, 803). Ein solcher Ausnahmefall kann etwa dann vorliegen, wenn es sich um ein unbebautes Grundstück mit hohen stillen Reserven handelt. Die Zuordnung eines Grundstücks zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen setzt nicht voraus, dass das Grundstück für die Zwecke der PersGes. hergerichtet wurde (BFH v. 17.4.1997 – VIII R 2/95, BStBl. II 1998, 388). Dass die PersGes. jederzeit am Markt ein für ihre Belange gleichwertiges Objekt kaufen oder mieten könnte, steht der Wesentlichkeit nicht entgegen (BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738, Rz. 27; § 16 EStG Anm. 122).

Immaterielle Wirtschaftsgüter wie zB Patente und Namensrechte können wesentliche Betriebsgrundlagen sein, auch wenn sie zB wegen § 5 Abs. 2 EStG nicht selbständig bilanzierbar sind (BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808; BFH v. 20.3.2017 – X R 11/16, BStBl. II 2017, 992, Rz. 27; zu Einzelheiten *Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 113).

Komplementär-GmbH: Von einem Kommanditisten gehaltene Anteile an der Komplementär-GmbH können eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Dies setzt voraus, dass die Anteile (i) dem notwendigen oder gewillkürten SonderBV II zuzuordnen sind und (ii) für den Betrieb funktional wesentlich sind. Die Einzelheiten beider Voraussetzungen sind nicht abschließend geklärt und umstritten (dazu umfassend § 16 EStG Anm. 122, § 15 EStG Anm. 739, jeweils mwN; *Werthebach*, FR 2021, 341; *Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 118; *Schulze zur Wiesche*, BB 2022, 215 [217 f]).

► **Allgemeine Abgrenzungskriterien:** Nach der Rspr. des BFH ist die Beteiligung notwendiges SonderBV II, wenn sie zur Begr. oder Stärkung der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft eingesetzt wird. Dies ist zum einen der Fall, wenn die Beteiligung für das Unternehmen der PersGes. aufgrund einer wirtschaftlichen Verflechtung wirtschaftlich vorteilhaft ist (zB aufgrund von Lieferbeziehungen). Dann spielt es auch eine Rolle, ob die KapGes. neben ihren geschäftli-

chen Beziehungen zur PersGes. einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung unterhält. Zum anderen kann die Beteiligung an der KapGes. der Mitunternehmerstellung selbst dienen, weil durch die Beteiligung an der geschäftsführenden Komplementär-KapGes. der Einfluss des Gesellschafters in der PersGes. steigt bzw. gestärkt wird (BFH v. 21.12.2021 – IV R 15/19, DStR 2022, 467, Rz. 31 ff; BFH v. 19.12.2019 – IV R 53/16, BStBl. II 2020, 534, Rz. 35; s. auch BFH v. 16.4.2015 – IV R 1/12, BStBl. II 2015, 705, Rz. 10 ff.: kein SonderBV bei einer Streubesitzbeteiligung (< 10 %) an der Komplementär-GmbH).

Die Beteiligung eines Kommanditisten an einer Komplementär-GmbH ist nicht schon deshalb eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Mitunternehmeranteils, weil sie zum SonderBV II zählt. Die funktionale Wesentlichkeit soll daraus folgen, dass die Beteiligung an der Komplementär-GmbH im konkreten Einzelfall die Stellung des Mitunternehmers im Rahmen der KG nachhaltig stärkt, weil der Kommanditist in der Komplementär-GmbH seinen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen kann. Sollte dies nicht der Fall sein, dürfte bereits kein notwendiges SonderBV vorliegen (BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rz. 19 f.; BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808; zur Verwaltungsauffassung s. OFD NRW v. 21.6.2016 – S 2242 - 2014/0003 - St 114, juris; OFD Frankfurt/Main v. 3.12.2015 – S 2134 A - 14 - St 517, juris).

Im Erg. stellt die Beteiligung an der Komplementär-GmbH eine wesentliche Betriebsgrundlage dar, wenn die GmbH keinen relevanten Geschäftsbetrieb unterhält und die Beteiligung des Kommanditisten ein Mindestmaß an Möglichkeiten der Interessendurchsetzung beinhaltet (idR bei Beteiligungen ab 10 %).

- *Mehrfachbeteiligung der GmbH:* Wenn die GmbH geschäftsführende Komplementärin mehrerer KG ist, sind die GmbH-Anteile grds. nur dem notwendigen SonderBV II bei der zuerst gegründeten GmbH & Co. KG zuzurechnen (vgl. BFH v. 10.5.2012 – IV R 34/09, BStBl. II 2013, 471).
- *Zweiggliedrige Gesellschaften:* Wenn an der KG nur ein Kommanditist beteiligt ist, der zugleich die Anteile an der Komplementär-GmbH hält (Einmann-GmbH & Co. KG), soll nach Auffassung der FinVerw. (OFD NRW v. 21.6.2016 – S 2242 - 2014/0003 - St 114, unter II.3.) die Beteiligung an der GmbH schon deshalb eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen, weil die Beteiligung der GmbH zur Gründung der KG erforderlich ist. Dem ist uE nicht zu folgen, da die gesellschaftsrechtl. Konstituierung des Unternehmensträgers von der Frage zu trennen ist, ob ein WG für die Erreichung des Betriebszwecks erforderlich ist und ihm ein besonderes wirtschaftliches Gewicht für die Betriebsführung zukommt (so auch BFH v. 21.12.2021 – IV R 15/19, DStR 2022, 467, Rz. 36).
- *Besonderheiten bei Formwechsel/Option:* Beim (tatsächlichen) Formwechsel einer KG in eine KapGes. wird die Funktion einer Komplementärgesellschaft zwangsläufig gegenstandslos, da die KG infolge des Umwandlungsakts von Rechts wegen erlischt. Daher bedarf es keiner Übertragung der Beteiligung an der bisherigen Komplementärgesellschaft, deren Tätigkeit sich auf die Geschäftsführungsfunktion bei der KG beschränkt hat (BFH v. 16.12.2009 – I R 97/08, BStBl. II 2010, 808). Für die Option gem. § 1a lässt sich immerhin sagen, dass es der Beteiligung einer Komplementär-GmbH für die gewerbliche Prägung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG nicht mehr bedarf, da die optierende Gesellschaft gem. § 8 Abs. 2 ohnehin gewerbliche Einkünfte erzielt. Gleichwohl lässt sich die zum Formwechsel ergangene Entsch. des BFH auf die Option nicht

übertragen, da die optierende Gesellschaft gesellschaftsrechtl. weiterhin eine PersGes. bleibt, so dass es auch der weiteren Beteiligung einer Komplementärin bedarf (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 32; Rickermann, DB 2021, 1561 [1566]; Eggert, StuB 2021, 628 [632]; Nagel/Schlund, NWB 2021, 1874 [1879 f.]; Möhlenbrock/Haubner, FR 2022, 53 [56]; Schießl in Widmann/Maier, § 1a Rz. 198 [10/2021]; aA Demuth, NWB 2021, 2586 [2589]; Ott, DStZ 2021, 559 [563]).

dd) Modalitäten der Übertragung auf die optierende Gesellschaft

58

Übertragung des wirtschaftlichen Eigentum: Um das Ansatzwahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG nutzen zu können, muss das wirtschaftliche Eigentum gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO durch entsprechende zivilrechtl. Vereinbarungen im Wege der Einzelrechtsnachfolge auf die optierende Gesellschaft übertragen werden. Der Abschluss eines schuldrechtl. Nutzungsüberlassungsvertrags wie Miete oder Pacht genügt dafür regelmäßig nicht (BFH v. 7.4.2010 – I R 96/08, BStBl. II 2011, 467; BFH v. 29.11.2017 – I R 7/16, BStBl. II 2019, 738, Rz. 33; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.10 iVm. Rz. 20.06; Schmitt in Schmitt/Hörtnagl, 9. Aufl. 2020, § 20 UmwStG Rz. 152; Brühl/Weiss, DStR 2021, 889 [894]; Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348 [359]).

Keine Notwendigkeit einer Gegenleistung: Die Übertragung des SonderBV auf die Gesellschaft setzt keine Gegenleistung voraus. Insbesondere müssen dem übertragenden Gesellschafter keine zusätzlichen Gesellschaftsrechte an der optierenden Gesellschaft eingeräumt werden (zum Formwechsel *Rabback* in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 50). Unproblematisch ist der vollständige Verzicht auf eine Gegenleistung allerdings nur in den Fällen der Einmann-GmbH & Co. KG. Bei der Beteiligung mehrerer Gesellschafter am Vermögen der PersGes. führt die unentgeltliche Übertragung zu einer freigebigen Zuwendung gem. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Um dies zu verhindern, kann der andere Gesellschafter eine äquivalente Bareinlage in die Gesellschaft leisten.

Inhalt der Gegenleistung: Soweit eine Gegenleistung vereinbart werden soll, bestehen verschiedene Möglichkeiten:

- ▶ *Gewährung von Gesellschaftsrechten:* Dem übertragenden Gesellschafter können zusätzliche Gesellschafterrechte übertragen werden (idR Buchung auf dem Kapitalkonto I), was allerdings zu einer uU nicht gewollten Verschiebung der Beteiligungsverhältnisse führen kann.
- ▶ *Zuführung zu den offenen Rücklagen:* Anstelle der Gewährung von Gesellschaftsrechten ist auch eine Zuführung zu den offenen Rücklagen (idR Kapitalkonto II) möglich. Eine Gutschrift auf dem Kapitalkonto II hat den Vorteil, dass sich die Beteiligungsverhältnisse an der PersGes. nicht verändern, denn Kapitalkonto II ist zwar im Regelfall als EK-Konto anzusehen, vermittelt aber keine Anteile an der Gesellschaft (vgl. Geiger/Biehlmair, Ubg 2021, 555 [558]). Alternativ kann die Buchung auf dem gesamthänderischen Rücklagenkonto vorgenommen werden, kommt dann aber allen Gesellschaftern zugute.
- ▶ *Gewährung einer sonstigen Gegenleistung:* Daneben ist auch die Gewährung sonstiger Gegenleistungen durch die optierende Gesellschaft an die Gesellschafter möglich. Sie führt aber zur anteiligen Gewinnrealisierung, wenn der gemeine Wert aller sonstigen Gegenleistungen die Grenzen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG oder des § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG übersteigt (dazu Anm. 63).

Rechtsgrundlage der Buchwertfortführung: Für den tatsächlichen Formwechsel gem. § 25 UmwStG nimmt die hM in der Literatur an, dass ein einheitlicher fiktiver Übertragungsvorgang auf die KapGes. vorliegt, der auch die in unmittelbarem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang auf die formwechselnde Gesellschaft übertragenen WG des SonderBV umfasst. § 25 UmwStG verdrängt insoweit den ansonsten anwendbaren § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (*Schmitt in Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 20; *Demuth in Eisgruber*, 2. Aufl. 2018, § 25 UmwStG Rz. 54; *Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 50; *Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 31).

Die Verdrängung des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG durch den vorrangig anzuwendenden § 25 UmwStG hat insbes. zwei Konsequenzen: Zum einen sieht § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG zwingend die Buchwertfortführung vor, während § 25 UmwStG iVm. § 20 UmwStG ein Ansatzwahlrecht zwischen dem Ansatz des Buchwerts, des gemeinen Werts oder von Zwischenwerten vorsieht. Zum anderen ist die Übertragung gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 mit den zwei Sperrfristen in § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG (Verkauf des WG innerhalb von drei Jahren) und in § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG (Begr. oder Erhöhung des Anteils einer Körperschaft am WG innerhalb von sieben Jahren) verbunden, deren Verletzung zur rückwirkenden Aufdeckung der stillen Reserven führt. Dies ist insbes. relevant, weil der (tatsächliche) Formwechsel in eine KapGes. zu einer Verletzung der Sperrfrist des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG führt (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 33 f.; BFH v. 15.7.2021 – IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588; § 6 EStG Anm. 1676; *Cordes/Löckener*, FR 2021, 621).

Übertragung auf die Option gem. § 1a: Der die Anwendung des § 6 Abs. 5 Sätze 3 ff. EStG verdrängende Vorrang des § 25 UmwStG gilt uE auch für die Option gem. § 1a mit der Folge, dass die Übertragung des SonderBV dem Ansatzwahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG unterfällt. Zudem führt die fiktive Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine KapGes. nicht zu einem Verstoß gegen die Sperrfristen in § 6 Abs. 5 Sätze 3, 4 und 6 EStG. Insoweit ist die Option somit einem tatsächlichen Formwechsel gleichzustellen. Dass die optierende Gesellschaft zivilrechtl. eine PersGes. bleibt und es hinsichtlich des Gesamthandsvermögens nicht zu einer Gesamtrechtsnachfolge kommt, ist insoweit bedeutungslos. Anderenfalls könnte die Buchwertfortführung für die WG des Gesellschaftsvermögens nur bei Aufdeckung der stillen Reserven im SonderBV erreicht werden. Dies widerspräche der erkennbaren Intention des Gesetzgebers, nach Maßgabe der §§ 20 ff. UmwStG eine steuerneutrale Option zur Besteuerung als KapGes. zu ermöglichen (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 34; *Strecker/Carlé*, NWB 2021, 2022 [2027]; *Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 [266]; *Leitsch*, BB 2021, 1943 [1947]; *Dreßler/Kompolek*, Ubg 2021, 301 [304]; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [893 f.]; *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [407 f.]; *Demuth*, NWB 2021, 2586 [2590 f.]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [358]; *Mayer/Käshammer*, NWB 2021, 1300 [1309]; *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 [616]; *Rickermann*, DB 2021, 1561 [1566]; *Behrens/Seemaier*, DStR 2021, 1673; *Ott*, DStZ 2021, 559 [561]; *Ott*, StuB 2021, 597 [598]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [32]; *Wackerbeck in Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 45 [10/2021]; *Schießl in Widmann/Maier*, § 1a Rz. 168, 171 [10/2021]; aA wohl *Lüdicke/Eiling*, BB 2021, 1439 [1442]; *Schiffers*, DStZ 2021, 530 [531]; *Nagel/Schlund*, NWB 2021, 1874 [1879]).

- **Unmittelbarer zeitlicher und sachlicher Zusammenhang mit der Option:** Nach § 25 UmwStG begünstigt ist die Übertragung der WG des SonderBV nur, wenn sie in unmittelbarem zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Option

vorgenommen wird. Eine Vorab-Übertragung der WG in das Gesamthandsvermögen der PersGes. ohne Bezug zur Option unterfällt hingegen dem § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und damit auch den dort geregelten Sperrfristen (*Schießl in Widmann/Maier*, § 1a Rz. 168 [10/2021]; aA *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [32]).

Eine Übertragung erst nach dem Wirksamwerden der Option genügt nicht, weil es dann zeitlich vorrangig zu einer Zwangsentnahme der WG des SonderBV kommt (BFH v. 10.9.2020 – IV R 14/18, BFH/NV 2021, 406, Rz. 30: auch nur eine juristische Sekunde später ist schädlich).

In der Gestaltungspraxis bietet es sich an, die wesentlichen WG des SonderBV bereits im Gesellschafterbeschluss zur Option aufzuführen (sachlicher Zusammenhang) und sie auf den Zeitpunkt des Wirksamwerdens der Option und unter der aufschiebenden Bedingung der Wirksamkeit der Option auf die optierende Gesellschaft zu übertragen (zeitlicher Zusammenhang). Maßgebend ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums. Es sollte unschädlich sein, wenn das WG bereits einige Tage vor dem Wirksamwerden der Option auf die PersGes. übertragen wird, sofern ein eindeutiger Zusammenhang der Übertragung mit der Option vorliegt. Diese Frage ist aber ungeklärt, so dass bis zum Vorliegen höchstrichterlicher Rspr. von einer vorherigen Übertragung abzuraten ist.

ee) Vorherige und zeitgleiche Entnahme, Überführung oder Veräußerung des Sonderbetriebsvermögens

59

Wenn funktional wesentliche WG des SonderBV nicht in das Gesamthandsvermögen der optierenden Gesellschaft übertragen, sondern unter Aufdeckung der stillen Reserven in das PV entnommen, gem. § 6 Abs. 5 EStG zu Buchwerten in ein anderes BV des Gesellschafters übertragen („ausgelagert“) oder an Dritte veräußert werden, kommt es auf die zeitliche Abfolge an.

Vorherige Entnahmen, Überführungen und Veräußerungen: Aufgrund der zeitpunktbezogenen Anwendung der §§ 25, 20 UmwStG (zum relevanten Zeitpunkt s. Anm. 56) stehen vorherige Entnahmen, Ausgliederungen oder Übertragungen von wesentlichen Betriebsgrundlagen auf Dritte dem Ansatzwahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG nicht entgegen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Überführungen oder Übertragungen zu Buchwerten oder unter Aufdeckung der stillen Reserven vorgenommen werden (*Werthebach*, FR 2021, 341 [345]; *Ott*, DStZ 2021, 559 [562], jeweils mwN). Dem steht auch die sog. Gesamtplanrechtsprechung des BFH (BFH v. 11.12.2001 – VIII R 23/01, BStBl. II 2004, 474; BFH v. 25.2.2010 – IV R 49/08, BStBl. II 2010, 726; BFH v. 17.12.2014 – IV R 57/11, BStBl. II 2015, 536) nicht entgegen, denn der BFH erkennt die „Auslagerung“ einer wesentlichen Betriebsgrundlage aus dem einzubringenden Mitunternehmeranteil nunmehr stl. an, sofern sie auf Dauer erfolgt und deshalb andere wirtschaftliche Folgen auslöst als die Einbeziehung des betreffenden WG in den Einbringungsvorgang (vgl. BFH v. 25.11.2009 – I R 72/08, BStBl. II 2010, 471, Rz. 23). Dementsprechend hat der BFH zu § 6 Abs. 3 EStG entschieden, dass es genügt, wenn das WG eine „juristische Sekunde“ vor der Übertragung das BV verlässt (BFH v. 10.9.2020 – IV R 14/18, BFH/NV 2021, 406, Rz. 29). Die FinVerw. hat sich dem angeschlossen (BMF v. 5.5.2021 – IV C 6 - S 2240/19/10003:017, BStBl. I 2021, 696). Für die Option (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 35) wie für die Einbringung gem. § 20 UmwStG (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/

10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.07; dazu *Binder/Riedel*, DB 2020, 1587) will die FinVerw. jedoch uE zu Unrecht die Anwendung der Gesamtplanrechtsprechung prüfen, wenn funktional wesentliche Betriebsgrundlagen oder nach wirtschaftlichen Zusammenhängen zuordenbare WG im zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Einbringung eines Teilbetriebs in ein anderes BV überführt oder übertragen werden (krit. dazu auch *Schiffers*, DStZ 2021, 900 [908]; *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 [72]; aA *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [12]: zeitraumbezogene Betrachtung).

Die FinVerw. legt nicht offen, welche Kriterien sie dabei anwenden will. Dabei ist zu berücksichtigen, dass die Vorabausgliederung idR jedenfalls nicht vorrangig stl. motiviert ist, sondern dem Umstand geschuldet, dass die persönliche Zuordnung des WG unverändert bleiben soll.

Zeitgleiche Entnahmen, Überführungen und Veräußerungen: Aus der vorstehend dargelegten Rspr. des BFH (BFH v. 10.9.2020 – IV R 14/18, BFH/NV 2021, 406, Rz. 29) folgt, dass sekundengleiche Entnahmen und Veräußerungen von funktional wesentlichen WG des SonderBV das Ansatzwahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG ausschließen (aA *Werthebach*, FR 2021, 341 [345]). Damit sind – allerdings nur für den betroffenen Gesellschafter – die in seinem Mitunternehmeranteil ruhenden stillen Reserven zwingend aufzudecken (s. Anm. 73). Hingegen akzeptiert die FinVerw. bei § 6 Abs. 3 EStG die gleichzeitige Anwendung der Buchwertprivilegien nach § 6 Abs. 5 EStG und § 6 Abs. 3 EStG (BMF v. 5.5.2021 – IV C 6 - S 2240/19/10003:017, BStBl. I 2021, 696, Rz. 10). Dies gilt uE entsprechend im Rahmen des § 1a (so auch *Rickermann*, DB 2021, 1561 [1566]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [359]).

In internationalen Sachverhalten kommt eine Entstrickungsbesteuerung gem. § 4 Abs. 1 Satz 3 EStG in Betracht (vgl. *Bockhoff/Frieburg/Darijtschuk*, DB 2021, 2521 [2522]).

60–62 Einstweilen frei.

63 d) Ergänzende Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 UmwStG

§ 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG beinhaltet weitere materielle Vorgaben, um dem Formwechsel statt der gemeinen Werte (so der Regelansatz gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 UmwStG) die Buchwerte oder Zwischenwerte zugrunde zu legen und damit die Aufdeckung der stillen Reserven ganz oder teilweise zu vermeiden.

Betriebsvermögen unterliegt bei der übernehmenden Körperschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer: Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 UmwStG muss sichergestellt sein, dass das übernommene BV bei der optierenden Gesellschaft der Besteuerung mit KSt unterliegt. Diese sehr weite Formulierung könnte so interpretiert werden, dass es zu einer tatsächlichen Besteuerung der stillen Reserven im BV kommen muss. Die ganz hM interpretiert die Voraussetzung aufgrund der Ausführungen in der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 16/3369, 25) jedoch einschränkend in der Weise, dass lediglich in den Fällen der Einbringung in eine stfreie Gesellschaft ein Buch- oder Zwischenwertansatz nicht zulässig ist (vgl. *Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 286 ff., mwN).

Kein negatives Eigenkapital: Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 UmwStG dürfen für den Buchwertansatz die Passivposten des eingebrachten BV die Aktivposten nicht übersteigen; dabei ist das EK nicht zu berücksichtigen. Wenn die Passivposten die

Aktivposten übersteigen, sind die im eingebrachten BV ruhenden stillen Reserven soweit aufzudecken, als dies zum Ausgleich des auf die jeweilige Sacheinlage bezogenen Negativkapitals erforderlich ist. Dabei muss die Aufdeckung der stillen Reserven bei allen Bilanzpositionen gleichmäßig erfolgen (BFH v. 13.9.2018 – I R 19/16, BStBl. II 2019, 385, Rz. 20; *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 289: „Wertaufstockung des steuerlichen Eigenkapitals auf Null“). Die Voraussetzungen sind für jeden Gesellschafter gesondert zu prüfen (BFH v. 13.9.2018 – I R 19/16, BStBl. II 2019, 385, Rz. 21; *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 299; *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 20 UmwStG Rz. 333). Maßgebend ist die StBil. (*Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 290). Ergänzungsbilanzen sind zu berücksichtigen (*Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 20 UmwStG Rz. 336); das Sonderbilanzkapital hingegen nicht, da die Option die Existenz von SonderBV ausschließt. Zur Ermittlung des EK eines Gesellschafters sind alle für ihn geführten EK-Konten zu berücksichtigen, auch das gesamthänderisch gebundene Rücklagekonto in Höhe der Beteiligungsquote. Das negative EK kann dadurch beseitigt werden, dass der jeweilige Gesellschafter vor der Option Einlagen in die PersGes. erbringt und damit sein Kapitalkonto ausgleicht. Alternativ können über den Ansatz von Zwischenwerten die in den WG der PersGes. (einschließlich etwaiger WG des SonderBV, die auf die PersGes. übertragen werden) ruhenden stillen Reserven im erforderlichen Umfang aufgedeckt werden. Dies hat zugleich den Vorteil, dass ein etwaig bestehender gestl. Verlustvortrag genutzt werden kann.

Keine Beschränkung des inländischen Besteuerungsrechts hinsichtlich der Veräußerungsgewinne: Nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 UmwStG darf das inländ. Recht zur Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten BV bei der optierenden Gesellschaft nicht ausgeschlossen oder beschränkt werden. Hier kommt es lediglich auf die Sicherstellung der Besteuerung der in den eingebrachten WG ruhenden stillen Reserven auf Gesellschaftsebene im Einbringungszeitpunkt an, während die stl. Verhaftung der Anteile an der optierenden Gesellschaft keine Bedeutung hat (zu den Einzelheiten *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 301 ff.). Für inländ. BS hat diese Frage idR keine Bedeutung, für ausländ. BS nur in Ausnahmekonstellationen (dazu *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [359]).

Beschränkung sonstiger Gegenleistungen: Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG darf der gemeine Wert von sonstigen Gegenleistungen, die neben den neuen Gesellschaftsanteilen gewährt werden, nicht mehr als 25 % des Buchwerts des eingebrachten BV betragen (relative Wertgrenze). Außerdem darf die Gegenleistung max. 500 000 € und den Buchwert des eingebrachten BV nicht übersteigen (absolute Wertgrenze). Erfasst werden auch von Dritten erbrachte Gegenleistungen (*Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 323). Wenn der gemeine Wert der sonstigen Gegenleistung die Grenzen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG übersteigt, wird ein Buch- oder Zwischenwertansatz in dem Verhältnis ausgeschlossen, in dem der Überhang der die Grenzen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 UmwStG überschreitenden Gegenleistung sich zum Gesamtwert des fiktiv eingebrachten Mitunternehmeranteils verhält (zu den Einzelheiten *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 328 ff.). Zudem ist § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG zu berücksichtigen, wonach das BV mindestens mit dem gemeinen Wert der sonstigen Gegenleistun-

gen anzusetzen ist, wenn dieser den sich nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG ergebenden Wert übersteigt (dazu *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 376 ff.).

- *Gesellschafterdarlehen*: In der Literatur werden Gesellschafterdarlehen an die PersGes., die aufgrund der korrespondierenden Bilanzierung in der Bilanz der Gesellschaft und in der Sonderbilanz des Gesellschafters stl. EK darstellen (vgl. § 15 EStG Anm. 453) teilweise als potentiell schädliche Gegenleistung iSv. § 20 Abs. 2 Nr. 4 UmwStG angesehen, weil durch den Wegfall der korrespondierenden Bilanzierung die Gesellschafterforderung nunmehr auch stl. als Fremdkapital anzusehen ist (*Rabback* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 59; *Weggenmann* in BeckOK, § 25 UmwStG Rz. 322 [4/2021]).

Dem ist nicht zuzustimmen, weil die Forderung des Gesellschafters gegen die optierende Gesellschaft nicht anlässlich der Option entstanden ist. Zudem ändert die Zwangsentnahme der Forderung des Gesellschafters aus dem SonderBV (das infolge der Option nicht mehr existiert) nicht den Charakter der bei der optierenden Gesellschaft auszuweisenden Verbindlichkeit.

Zum Formwechsel: *Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 27; *Demuth* in *Eisgruber*, 2. Aufl. 2018, § 25 UmwStG Rz. 78 f.; *Rapp*, DStR 2017, 580 (581); zur Option gem. § 1a: *Ott*, DStZ 2021, 559 (564); *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 (360 f.); *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beih. 41/2021, 3 (21); *Rickermann*, DB 2021, 1035 (1036 f.); *Ott*, DStZ 2021, 559 (565); *Blöchle/Dumser*, GmbHR 2022, 72 (77); *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 200 (10/2021).

Eine zusätzliche Gegenleistung liegt hingegen vor, wenn bisher als EK einzustufende Gesellschafterkonten mit der Option in Fremdkapital umgewandelt und als Verbindlichkeit gegenüber dem Gesellschafter ausgewiesen werden (*Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [360]).

64 e) Antrag auf Ansatz der Buchwerte oder von Zwischenwerten

Der Ansatz der Buchwerte oder von Zwischenwerten setzt neben den vorstehend erläuterten materiellen Voraussetzungen einen Antrag voraus. Der Antrag ist gem. § 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG spätestens bis zur erstmaligen Abgabe der stl. Schlussbilanz bei dem für die Besteuerung der übernehmenden Gesellschaft zuständigen FA zu stellen. Ohne wirksamen Antrag sind das BV der optierenden Gesellschaft sowie das auf die Gesellschaft übertragene ehemalige SonderBV in der Schlussbilanz der PersGes. zwingend mit den gemeinen Werten anzusetzen. Das Bewertungswahlrecht kann und muss für jeden Gesellschafter (Mitunternehmer) getrennt ausgeübt werden (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 32; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [360]; *Rabback* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 61; *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 177 [10/2021]).

Vorsicht ist insbes. bei Zwischenwertansätzen geboten, weil nicht ohne Weiteres erkennbar ist, ob für alle Mitunternehmeranteile ein entsprechender Zwischenwertansatz gewählt wurde oder ob für einzelne Mitunternehmeranteile Buchwerte übernommen wurden, während für andere der gemeine Wertansatz in Ansatz gebracht wurde.

Für den einzelnen Mitunternehmeranteil muss der Antrag, die WG nicht mit den gemeinen Werten, sondern mit den Buchwerten oder mit Zwischenwerten anzu-

setzen, nach § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG einheitlich für die (anteiligen) WG des Gesamthandsvermögens und für die WG des SonderBV ausgeübt werden (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [13]). Der Wertansatz des eingebrachten BV durch den übernehmenden Rechtsträger in der stl. Eröffnungsbilanz bestimmt den Veräußerungspreis für die Gesellschafter der PersGes. (die „Einbringenden“) und zugleich die AK der fiktiv erworbenen Anteile an der KapGes. (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG).

Optierende Gesellschaft ist Antragsteller: Nach § 25 Satz 1 UmwStG iVm. § 20 Abs. 2 Satz 1 bzw. § 21 Abs. 1 Satz 2 UmwStG steht das Ansatz- und Bewertungswahlrecht der übernehmenden KapGes. oder Genossenschaft zu (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.21 f.; *Brühl*, GmbHR 2019, 271 [272]; *Rabback* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 82; *Herlinghaus* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 264; *Menner* in *Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 366; *Nitzschke* in *Brandis/Heuermann*, § 25 UmwStG Rz. 33c [10/2021]). Im Fall der Option ist dies die optierende Gesellschaft, die zivilrechtl. weiterhin eine PersGes. ist, aber stl. wie eine KapGes. behandelt wird. Die optierende Gesellschaft muss dabei durch ihre Gesellschafter oder durch Bevollmächtigte vertreten werden.

► *Die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft* haben, obwohl sie als Einbringende iSv. § 20 UmwStG anzusehen sind, persönlich weder ein Antrags- noch ein Vetorecht, auch wenn die Höhe ihres Einbringungsgewinns von der Wahlrechtsausübung abhängt. Sollte die optierende Gesellschaft einen abredewidrigen Antrag stellen, ändert dies nichts an der stl. Bindungswirkung des Antrags, kann aber zivilrechtl. Schadensersatzansprüche auslösen (*Herlinghaus* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 264). Gegen einen zu hohen Wertansatz der übergegangenen Werte im KStBescheid der optierenden Gesellschaft können die Gesellschafter im Wege des Drittanfechtungseinspruchs und der Drittanfechtungsklage vorgehen (BFH v. 15.6.2016 – I R 69/15, BStBl. II 2017, 75, Rz. 13, mwN).

Ausübung des Wahlrechts: Zwar übt die optierende Gesellschaft das Wahlrecht durch den Wertansatz der WG in ihrer stl. Eröffnungsbilanz gem. § 20 Abs. 2 UmwStG als fiktive KapGes. aus (*Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [360]); maßgebend für den Ansatz und die Bewertung der WG sowie für den Einbringungsgewinn der Gesellschafter ist aber ausschließlich der Antrag an das FA bzw. das Fehlen eines solchen Antrags (*Schmitt* in *Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 25 UmwStG Rz. 30 und § 20 UmwStG Rz. 263). Es handelt sich um ein autonomes stl. Wahlrecht, das unabhängig vom Wertansatz in der HBil. ist, in der schon mangels zivilrechtl. Auswirkung der Option stets die Buchwerte fortzuführen sind (*Bilitewski* in *Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 41). Eine mit dem Antrag nicht korrespondierende Bilanzierung der fiktiven KapGes. ist unrichtig und nach Maßgabe des § 4 Abs. 2 Satz 1 EStG zu berichtigen.

Adressat des Antrags: Antragsadressat ist das FA, das für die KStBesteuerung der optierenden Gesellschaft als fiktive KapGes. nach § 20 AO zuständig ist (vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.21 Satz 1; *Wackerbeck* in *Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 48 [10/2021]).

Form des Antrags: Der Antrag ist nicht formgebunden (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.21, 03.29; *Menner* in *Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 368; *Brühl*, GmbHR

2019, 271 [273]) und kann konkludent mit der Abgabe der KStErklärung unter Beifügung der StBil. mit den gewählten Wertansätzen gestellt werden (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.21, 03.29). Aus dem Antrag muss sich ergeben, ob das übergehende Vermögen mit dem Buch- oder einem Zwischenwert anzusetzen ist, wobei die allgemeinen zivilrechtl. Auslegungsgrundsätze (§§ 133, 157 BGB) anzuwenden sind. Vorzugswürdig ist deshalb ein ausdrücklicher Antrag. Die FinVerw. verlangt beim Zwischenwertansatz die Angabe, in welcher Höhe oder zu welchem Prozentsatz die stillen Reserven aufzudecken sind (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.21, 03.29). Der Antrag ist im Übrigen bedingungsfeindlich und unwiderruflich (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.24, 03.29; dazu *Brühl*, GmbHR 2019, 271 [273], mit Nachweisen zur Gegenansicht). Eine nachträgliche Änderung des Antrags ist nicht möglich (BFH v. 19.12.2018 – I R 1/17, BStBl. II 2019, 709).

Zeitpunkt des Antrags: Der Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz ist von der optierenden Gesellschaft spätestens bis zur erstmaligen Abgabe ihrer stl. Schlussbilanz, in der das übernommene BV erstmals anzusetzen ist, zu stellen (§ 20 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Es handelt sich dabei um eine Ausschlussfrist (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.21; *Brühl*, GmbHR 2019, 271 [273]). „Bis“ ist als „bis einschließlich“ zu verstehen, so dass ein zeitgleicher Antrag mit Abgabe der Schlussbilanz möglich ist (*Brühl*, GmbHR 2019, 271 [274]). Bei der „steuerlichen Schlussbilanz“ handelt es sich um die nächste auf den Einbringungszeitpunkt folgende stl. Jahresschlussbilanz der übernehmenden Gesellschaft iSv. § 4 Abs. 1, § 5 EStG, in der das WG erstmals anzusetzen ist (BFH v. 15.6.2016 – I R 69/15, BStBl. II 2017, 75, Rz. 17; *Brühl*, GmbHR 2019, 271 [273]; *Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 274). Die jeweils auf den stl. Übertragungsstichtag erstellten Eröffnungs- und Schlussbilanzen der fiktiven KapGes. sind identisch, so dass die Abgabe der auf das Ende des Wj. der Wirksamkeit der Option erstellten Schlussbilanz der KapGes. (die ihrer Eröffnungsbilanz entspricht) maßgebend ist, in der das BV bei der übernehmenden Gesellschaft erstmals anzusetzen ist (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.21; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [894]; *Schiffers*, DStZ 2021, 900 [907]).

Beispiel: Wird die Option zum 1.1.22 ausgeübt, ist der Einbringungszeitpunkt der 31.12.21. Es entsteht mit Ablauf des 31.12.21 ein Ein-Sekunden-Wj. Spätestens mit der erstmaligen Abgabe der Schlussbilanz der fiktiven KapGes. auf den 31.12.21 muss der Antrag auf Buch- oder Zwischenwertansatz gestellt werden.

Mangels Geschäftsvorfällen ist es eine nur theoretisch bedeutsame Frage, ob die fiktive KapGes. in dem Ein-Sekunden-Wj. kstpfl. ist (dazu *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [13], dort. Fn. 102). Unseres Erachtens ist das der Fall, zumal die Schlussbilanz unstr. der Erstfeststellung des Einlagekontos gem. § 27 zugrunde zu legen ist. Siehe auch Anm. 90 ff.

3. Rechtsfolgen des Ansatzwahlrechts

a) Rechtsfolgen bei Buchwertfortführung

aa) Buchwert, Einbringungsgewinn und Anschaffungskosten

68

Buchwert ist gem. § 1 Abs. 5 Nr. 4 UmwStG der sich nach den strechtl. Vorschriften über die Gewinnermittlung in der für den stl. Übertragungsstichtag aufzustellenden StBil. ergebende Wert. Maßgeblich ist nicht die tatsächliche Bilanzierung der PersGes., sondern die nach den stl. Gewinnermittlungsvorschriften zulässige Bilanzierung (*Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 357). Der Buchwert eines Mitunternehmeranteils entspricht dem auf den Einbringenden entfallenden Kapitalkonto (Summe aller EK-Konten) unter Berücksichtigung etwaiger Ergänzungsbilanzen und der auf die PersGes. übertragenen WG des SonderBV (vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.08 iVm. 03.10, BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 39; *Schiffers*, DStZ 2021, 900 [909]; *Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 360); zur Bilanzierung und Ergänzungsbilanzen s. Anm. 84 ff. Der Buchwert darf nur unterschritten werden, wenn der gemeine Wert der übergehenden WG geringer ist als die Summe der Buchwerte der WG (*Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 354; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 03.12).

Kein Einbringungsgewinn: Da sich gem. § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG der Einbringungsgewinn der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft aus der Differenz zwischen dem Ansatz in der stl. Eröffnungsbilanz der fiktiven KapGes. und dem Ansatz in der stl. Schlussbilanz der PersGes. ermittelt, entsteht beim Ansatz der Buchwerte kein Übertragungsgewinn (*Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 380; *Rödder/Schumacher*, DStR 2006, 1525 [1537]; *Förster/Wendland*, BB 2007, 631 [634]).

Anschaffungskosten der (fiktiven) Anteile: Zugleich gelten gem. § 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG die Buchwerte als AK der Anteile an der fiktiven KapGes., die bei späteren Veräußerungen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns zugrunde gelegt werden. Soweit neben den Gesellschaftsanteilen auch andere WG gewährt werden, ist deren gemeiner Wert bei der Ermittlung der AK der Gesellschaftsanteile abzuziehen (§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG; dazu *Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 394 mit Beispiel).

Beispiel:

A und B sind zu je 50 % an der optierenden oHG beteiligt. Der Buchwert des einzigen WG der oHG beträgt 800. Neben den die Beteiligungshöhe bestimmenden fixen Kapitalkonten I iHv. jeweils 100 wird für A ein Kapitalkonto II iHv. 400 und für B ein – aufgrund höherer Entnahmen niedrigeres – Kapitalkonto II iHv. 200 geführt. Der Buchwert des Mitunternehmeranteils des A beträgt 500 (100+400) und der des B 300 (100+200). Aufgrund des Buchwertansatzes erzielen A und B einen Übertragungsgewinn iHv. jeweils 0. Die AK des A für die (fiktive) Beteiligung iHv. jeweils 50 % an der KapGes. betragen 500, die des B 300. Wenn für B außerdem eine positive Ergänzungsbilanz iHv. 50 geführt worden ist, ergeben sich für ihn ein konsolidierter Buchwert der Beteiligung sowie AK von jeweils 350 (100+200+50). Für A ergeben sich keine Änderungen. Zum Bilanzansatz in der fiktiven KapGes. vgl. Anm. 84 ff., zum stl. Einlagekonto gem. § 27 KStG s. Anm. 90.

69 **bb) Umwandlungssteuerrechtliche Rechtsnachfolge**

Die fiktive KapGes. tritt gem. § 23 Abs. 1 iVm. § 12 Abs. 3 UmwStG in die stl. Rechtsstellung der PersGes. ein (vgl. *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [360]). Sie muss stfreie Rücklagen (zB gem. §§ 6b und 7g EStG) sowie stl. Ausgleichsposten (zB gem. § 4g EStG) fortführen. Vorbesitzzeiten (zB gem. §§ 6b und 6 Abs. 1 Nr. 1a und 5 EStG, § 9 Nr. 2a und 7 GewStG) werden angerechnet (§ 23 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Die bisherige Abschreibungs-bemessungsgrundlage, die bisherige Abschreibungs-Methode und die von der PersGes. angenommene ND sind zu übernehmen (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 23.06). Behaltefristen (zB gem. § 7g Abs. 4 EStG) werden nicht unterbrochen (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 4.15).

70 **cc) Sperrfristverstrickung gem. § 22 Abs. 1 UmwStG**

Die Option zum Buchwert begründet aufgrund des entsprechend anzuwendenden § 25 UmwStG eine siebenjährige Sperrfrist gem. § 22 Abs. 1 UmwStG (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 98; *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 [616]; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [893, 895]; *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [406]; *Lüdicke/Eiling*, BB 2021, 1439 [1441 f.]; *Nagel/Schlund*, NWB 2021, 1874 [1881 f.]; *Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 [268]; *Zapf*, NWB 2021, 3792 [3800 f.]; *Böttcher*, GStB 2021, 168; *Müller*, NWB 2021, 2190 [2197 f.]; *Bockhoff/Frieberg/Darijtschuk*, DB 2021, 2521 [2522]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [13, 35]; *Blöchle/Dumser*, GmbHR 2022, 72 [79]; *Herkens*, GmbH-StB 2021, 315 [319]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [360]; *Wackerbeck* in *Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 49 [10/2021]; aA *Goldacker/Mathy/Schuster*, BB 2021, 2967, unter uE unzutreffendem Verweis darauf, dass zivilrechtl. keine Anteile an einer KapGes. entstehen und durch die Option keine neuen Anteile gewährt werden, da sich die Sperrfrist auf die Anteile an der fiktiven KapGes. bezieht).

Sofern die Anteile an der optierenden Gesellschaft innerhalb der Behaltefrist von sieben Jahren veräußert werden, ist rückwirkend für das Wj. der Einbringung für den Gesellschafter ein sog. Einbringungsgewinn I anzusetzen, der nach § 16 EStG zu ermitteln ist, für den aber § 16 Abs. 4 und § 34 EStG nicht gelten (§ 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG). Damit sind im Erg. bei Veräußerung der Beteiligung oder bei Erfüllung der Ersatztatbestände gem. § 22 Abs. 1 Sätze 6f. UmwStG rückwirkend im letzten Wj. vor der Option die stillen Reserven im Einbringungszeitpunkt zu versteuern. Der Einbringungsgewinn ist für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr um ein Siebtel zu mindern (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG). Zugleich entstehen nachträgliche AK für die fiktiven Anteile an der KapGes., und die optierende Gesellschaft kann auf Antrag den Buchwert ihrer WG nach § 23 Abs. 2 UmwStG im Wj. der Anteilsveräußerung um den Einbringungsgewinn erhöhen, soweit dessen Besteuerung durch den Einbringenden nachgewiesen wird (vgl. auch *Ritzer* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 23 UmwStG Rz. 93 ff.).

Beispiel:

Bei Ausübung der Option im Wj. 01 betragen die Buchwerte der WG 100 und die gemeinen Werte 240. Im Jahr 02 (nach Ablauf eines Zeitjahres) wird der Anteil für 300 verkauft. Der Einbringungsgewinn I im Jahr 01 beträgt dann 140 (240-100), davon sind 6/7, also 120 anzusetzen, die nach § 16 EStG im Jahr 01 zu versteuern sind (ohne Zinsen, vgl. § 233a Abs. 2a AO). Es entstehen nachträgliche AK iHv. 120. Der Gewinn gem. § 17 EStG im Jahr 02 be-

trägt 80 (300-220) und unterliegt dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 EStG, ist also nur zu 60 % anzusetzen.

Mit der Sperrfrist soll vermieden werden, dass steuerverhaftete stille Reserven über die (fiktive) Umwandlung in eine KapGes. zu einem Wert unter dem gemeinen Wert transferiert werden, um anschließend die als fiktive Gegenleistung erhaltenen Anteile an der übernehmenden KapGes. unter Nutzung des § 3 Nr. 40 EStG bzw. des § 8b KStG zu veräußern (Gesetzesbegründung zum SEStEG in BTDrucks 16/2710, 42; BFH v. 11.7.2019 – I R 26/18, BFH/NV 2019, 439, Rz. 16; *Stangl* in *Röd-der/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 24).

Es ist deshalb sachgerecht, auch für die Option gem. § 1a eine Sperrfristverstrickung gem. § 22 UmwStG anzunehmen. Vgl. zur Einlagenrückgewähr als potentielle Sperrfristverletzung Anm. 91.

Einbringungsgewinn II: Eine vergleichbare Sperrfrist enthält § 22 Abs. 2 UmwStG für Anteile im BV der optierenden Gesellschaft. Auch damit soll eine Statusverbesserung vermieden werden, da nach der Option die StBefreiung des § 8b genutzt werden kann (*Stangl* in *Röd-der/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 25).

Rückoption ist schädliche Anteilsveräußerung: Die Rspr. stellt täuschähnliche Vorgänge einer Veräußerung des Anteils an der optierenden Gesellschaft gleich (vgl. BFH v. 24.1.2018 – I R 48/15, BStBl. II 2019, 45, mwN). Dies umfasst auch einen Formwechsel, denn die Gesellschafter der KapGes. verlieren ihre Beteiligung an der KapGes. und erhalten dafür die Beteiligung an der PersGes. und damit anteilig die WG der entstandenen PersGes. (vgl. BFH v. 18.11.2020 – I R 25/18, BFH/NV 2021, 1047, Rz. 21; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 22.23). Die FinVerw. will daher dem Grundsatz nach zu Recht auch die Rückoption zur transparenten Besteuerung nach Abs. 4 wie eine Anteilsveräußerung behandeln (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 97; zust. *Müller*, NWB 2021, 2190 [2198]; aA *Kußmaul/Gottfreund* StB 2021, 161 [164]; *Grotherr*, Ubg 2021, 568 [569 f.]), nicht aber die Umwandlung in eine KapGes. gem. § 1a Abs. 4 Satz 7. Dies gilt uE nicht nur im Fall der (voluntativen) Rückoption, sondern auch im Fall der in Abs. 4 gesetzlich angeordneten Rückkehr zur transparenten Besteuerung.

- **Überschießende Wirkung des § 22 UmwStG:** Dies gilt jedoch nicht uneingeschränkt, denn nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, 4 und 5 (jeweils Halbs. 2) UmwStG entsteht kein Einbringungsgewinn, wenn die nachfolgende Einbringung der sperrfristbehafteten Anteile nach § 20 Abs. 1, § 21 Abs. 1 UmwStG bzw. aufgrund eines mit diesen Vorgängen vergleichbaren ausländ. Vorgangs zum Buchwert erfolgt. Der BFH erwägt daher eine teleologische Reduktion des § 22 Abs. 1 und 2 UmwStG, wenn es durch die Rückoption nicht zu einem interpersonellen Transfer von stillen Reserven kommt (BFH v. 18.11.2020 – I R 25/18, BFH/NV 2021, 1047, Rz. 24; dazu *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 [77]). Das ist etwa der Fall, wenn sowohl die Option als auch die Rückoption zum Buchwert durchgeführt werden und es sich um eine Einpersonengesellschaft handelt, die zweite – gesellschaftsrechtl. für eine PersGes. erforderliche – Person also nicht am Vermögen beteiligt ist. Die FinVerw. will statt einer teleologischen Reduktion die überschießende Wirkung des § 22 UmwStG durch eine Billigkeitslösung beseitigen (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 22.23; dazu *Stangl* in *Röd-der/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 131 ff.).

Nachweispflichten: In den folgenden sieben Jahren ist jährlich zum 31. Mai des Folgejahres die Einhaltung der Sperrfristen gegenüber dem FA, das bislang für die Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der PersGes. zuständig war, nachzuweisen (§ 22 Abs. 3 UmwStG; dazu *Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 515 ff.; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 22.28 bis Rz. 22.33).

Die Frist ist nach Auffassung der FinVerw. nicht verlängerbar; nach Fristablauf erbrachte Angaben können jedoch berücksichtigt werden, wenn die Änderung des letzten Feststellungsbescheids der PersGes., in dem der Einbringungsgewinn I zu erfassen ist, verfahrensrechtl. noch möglich ist, etwa im Rahmen eines Rechtsbehelfsverfahrens (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 22.33).

Wird der Nachweis durch den Einbringenden nicht erbracht, gelten die sperrfrist-behafteten Anteile iSv. § 22 Abs. 1 oder Abs. 2 UmwStG an dem Tag, der dem Einbringungszeitpunkt folgt oder der in den Folgejahren diesem Kalendertag entspricht, als veräußert (nach § 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG). Die Veräußerungsfiktion gilt somit jeweils nur für das Zeitjahr, für das der Nachweis nicht erbracht wurde, so dass Vorjahre, für die der Nachweis erbracht wurde, zu einer Siebtelverminderung des Einbringungsgewinns führen (*Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 533). Entgegen der Auffassung der FinVerw. (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 22.28 und 22.23) führt die fiktive Veräußerung nach § 22 Abs. 3 UmwStG nicht zur Besteuerung einer Anteilsveräußerung gem. § 17 EStG (*Stangl in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 536; *Bilitewski in Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 297; *Rödder/Schumacher*, DStR 2007, 369 [375]; *Söffing/Lange* DStR 2007, 1607 [1611]).

71 b) Rechtsfolgen bei Ansatz von Zwischenwerten

Zwischenwert ist ein Wert, der zwischen dem Buchwert und dem gemeinen Wert liegt und sich aus einem quotalen Ansatz des gemeinen Werts ergibt. Der Ansatz von Zwischenwerten kann der Nutzung von Verlustvorträgen, die anderenfalls untergingen, zum Ausgleich negativer Kapitalkonten oder zur Schaffung neuen AfA-Volumens dienen oder die Nutzung der StErmäßigung gem. § 20 Abs. 4 Satz 2 UmwStG iVm. § 34a EStG ermöglichen. Die in den WG enthaltenen stillen Reserven sind gleichmäßig und einheitlich aufzustocken (*Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 363 ff.; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 23.14). Zu den Einzelfragen der Verteilung vgl. *Rödder in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 11 UmwStG Rz. 339 iVm. Rz. 312 ff.

Einbringungsgewinn und Anschaffungskosten: Der aus dem Ansatz von Zwischenwerten resultierende Einbringungsgewinn rechnet zum Gesamtgewinn der PersGes. des letzten stl. Wj. (*Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 82). § 16 Abs. 4 EStG (Freibetrag) und § 34 Abs. 1 und 3 EStG (Tarifbegünstigung) sind beim Ansatz von Zwischenwerten nicht anzuwenden (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Zugleich sind für die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft AK in Höhe der Zwischenwerte anzusetzen (§ 20 Abs. 4 Satz 1 UmwStG); etwaige sonstige Gegenleistungen sind jedoch mit ihrem gemeinen Wert von den AK abzuziehen (§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG). Gewerbesteuerlich

wird der Einbringungsgewinn nur erfasst, soweit er nicht auf natürliche Personen entfällt (§ 7 Satz 2 GewStG).

Umwandlungssteuerliche Rechtsnachfolge und Sperrfristen: Die Ausführungen in Anm. 70 zur umwstrectl. Rechtsnachfolge und Sperrfristverstrickung der Anteile (einschließlich der Nachweispflichten) gelten im Fall des Ansatzes von Zwischenwerten entsprechend. Modifikationen sind lediglich in § 23 Abs. 3 UmwStG für die Aufstockungsbeträge geregelt, für die ebenfalls die bisherige AfA-Methode und die RestND fortzuführen sind (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE), Rz. 23.15; aA Ritzer in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 23 UmwStG Rz. 201 ff.).

c) Rechtsfolgen bei Ansatz gemeiner Werte

72

Der Ansatz der gemeinen Werte ist vorbehaltlich einer abweichenden Ausübung des Wahlrechts gem. § 20 Abs. 2 Satz 2 UmwStG der gesetzliche Normalfall und bildet zugleich die Obergrenze der Bewertung. Die gemeinen Werte sind einzelwirtschaftsgutbezogen zu ermitteln (*Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 368). Der aus dem Ansatz der gemeinen Werte resultierende Übertragungsgewinn ist gem. § 16 Abs. 4 (Freibetrag) und § 34 Abs. 1 und 3 EStG (Tarifbegünstigung) begünstigt (§ 20 Abs. 4 Satz 2 UmwStG), sofern alle, auch die nicht funktional wesentlichen WG entweder zum gemeinen Wert eingebracht werden oder die stillen Reserven auf andere Weise (Veräußerung oder Entnahme) realisiert werden. Hingegen wäre es für § 16 Abs. 4, § 34 Abs. 3 EStG schädlich, wenn nicht funktional wesentliche WG zum Buchwert in ein anderes BV (zB Besitzunternehmen) übertragen oder überführt werden würden. Der Einbringungsgewinn unterliegt nur nach Maßgabe des § 7 Satz 2 GewStG der GewSt.

Eingeschränkte Gesamtrechtsnachfolge: Auch im Fall des Ansatzes der gemeinen Werte gilt die umwstl. Gesamtrechtsnachfolge (sog. Fußstapfentheorie) gem. § 23 Abs. 3 UmwStG entsprechend, denn die Option gem. § 1a ist als ein Fall der „Gesamtrechtsnachfolge nach den Vorschriften des UmwStG“ iSv. § 23 Abs. 4 Halbs. 2 UmwStG anzusehen (*Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [895]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [361]). Die bisherige AfA-Methode und die RestND sind fortzuführen. Wie beim Ansatz von Zwischenwerten ist lediglich die AfA-Bemessungsgrundlage um den Aufstockungsbetrag zu erhöhen. Eine Besitzzeitanrechnung (zB gem. § 6b, § 7g EStG) scheidet hingegen aus, denn § 23 Abs. 3 UmwStG sieht weder einen Verweis auf § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG noch auf § 23 Abs. 1 UmwStG vor (*Ritzer in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 23 UmwStG Rz. 255).

d) Rechtsfolgen bei Nichtanwendbarkeit des § 20 UmwStG

73

Wird kein Mitunternehmeranteil übertragen oder funktional wesentliches SonderBV zurückbehalten, ist § 1 Abs. 4 UmwStG nicht erfüllt oder ist § 20 UmwStG aus anderen Gründen nicht anwendbar, schließt dies zwar nicht die Option nach § 1a aus. In diesen Fällen sind aber grds. die stillen Reserven aufzudecken. Es liegt dann bezüglich des Gesamthandsvermögens ein Tausch gem. § 6 Abs. 6 EStG (WG der PersGes. gegen Anteil an der [fiktiven] KapGes.) vor. Der Tausch führt im Gegensatz zum Ansatz des gemeinen Werts nach § 20 UmwStG zu einer Anschaffung. Es kommt somit nicht zur einer umwstrectl. Gesamtrechtsnachfolge.

Stattdessen beginnen neue AfA-Reihen. Eine Besitzzeitanrechnung scheidet ebenfalls aus. SonderBV wird, sofern es nicht auf die Gesellschaft oder auf Dritte übertragen oder in ein anderes BV der Mitunternehmer überführt wird, in das PV entnommen. Die Entnahme gilt als Anschaffung gem. § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG.

74–75 Einstweilen frei.

4. Sonstige steuerliche Rechtsfolgen der fiktiven Umwandlung

76 a) Verlustvorträge

Die Ausübung der Option hat Auswirkungen auf die bestehenden Verlustvorträge der PersGes. Zu den Verlustvorträgen während der Option s. Anm. 34, bei Beendigung der Option s. Anm. 124.

Gewerbesteuerliche Verlustvorträge: Nach § 23 Abs. 5 UmwStG geht im Fall des Formwechsels einer PersGes. in eine KapGes. der gewstl. Verlustvortrag der PersGes. unter (vgl. Ritzler in Rödder/Herlinghaus/*van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 23 UmwStG Rz. 267). Dies gilt entsprechend für die Option gem. § 1a und unabhängig davon, ob die Mitunternehmeranteile zu Buchwerten, Zwischenwerten oder gemeinen Werten eingebracht werden (*Kölbl/Luce* Ubg 2021, 264 [268]; *Dreßler/Kompolek* Ubg 2021, 301 [304]; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 1617 [1623]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [361], unter Verweis auf die fehlende Unternehmeridentität; aA *Nagel/Schlund*, NWB 2021, 1874 [1881]).

Die untergegangenen Verlustvorträge leben auch nach Beendigung der Option nicht wieder auf (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 47). Zur Vermeidung des Verlustuntergangs ist zu erwägen, in diesem Umfang durch Ansatz eines Zwischenwerts stille Reserven in den WG der PersGes. aufzudecken.

Zinsvorträge gem. § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG und EBITDA-Vorträge nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG gehen unter (§ 20 Abs. 9 UmwStG, BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 47). Dies gilt auch für Vorträge gem. § 2a Abs. 1 und § 15 Abs. 4 Sätze 1, 3 und 6 EStG sowie § 10 Abs. 3 Satz 5 AStG (*Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [361]).

Einkommensteuerliche Verlustvorträge gem. § 10d EStG der Gesellschafter bleiben bestehen und können von den Gesellschaftern weiterhin zur Verrechnung mit positiven Einkünften genutzt werden. Zum Formwechsel: *Rabback* in Rödder/Herlinghaus/*van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 74; zur Option: *Dreßler/Kompolek*, Ubg 2021, 301 (304); implizit auch BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 47.

Aufgrund des Trennungsprinzips können die für die Gesellschafter festgestellten Verlustvorträge nicht zum Ausgleich positiver Einkünfte der fiktiven KapGes. genutzt werden (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 23.02).

- **Verluste gem. §§ 15a, 15b EStG:** Nach zutreffender Auffassung der FinVerw. und der hM in der Literatur gehen die für die Mitunternehmer festgestellten verrechenbaren Verluste gem. §§ 15a und 15b EStG unter und stehen nicht mehr für die Verrechnung mit zukünftigen Gewinnen zur Verfügung (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 47; *Dreßler/Kompolek*, Ubg 2021, 301 [304]; *Fuhrmann*, NWB 2021, 2356 [2361]; *Korn*,

NWB 2021, 2660 [2661]; *Nagel/Schlund*, NWB 2021, 1874 [1880]; *Wackerbeck* in *Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 54 [10/2021]: mit Ausnahme der Verluste gem. § 2a Abs. 1, § 15 Abs. 4 Sätze 1, 3 EStG.

Dies folgt für die Dauer der Option schon daraus, dass stl. keine Mitunternehmenschaft mehr besteht, aus der Einkünfte generiert werden. Auch nach Beendigung der Option können die festgestellten verrechenbaren Verluste nicht mehr genutzt werden; sie werden nicht etwa für die Dauer der Option „eingefroren“ (Korn, NWB 2021, 2660 [2662]). Zwar handelt es sich zivilrechtl. durchgehend um die identische PersGes. Maßgebend für die Verlustverrechnung nach § 15a Abs. 2 Satz 1 EStG, die die Identität der Einkunftsquelle voraussetzt, ist aber nicht die zivilrechtl., sondern die stl. Identität (vgl. § 15a EStG Anm. 142, mwN), die aufgrund der fiktiven Umwandlung in eine KapGes. nicht gegeben ist (s. § 15a EStG Anm. 143 zum Formwechsel). Allerdings können die verrechenbaren Verluste gem. §§ 15a, 15b EStG genutzt werden, um etwaige Gewinne gem. § 20 Abs. 4 UmwStG (aufgrund des Ansatzes von Zwischenwerten oder von gemeinen Werten) oder aus der Veräußerung von WG mit hohen stillen Reserven zu mindern (zur Ausgliederung gem. § 24 UmwStG s. Korn, NWB 2021, 2660 [2664 f.]). Eine Nutzung der verrechenbaren Verluste ist uE auch bei Einbringungsgewinnen gem. § 22 UmwStG aufgrund der Veräußerung der Beteiligung oder aufgrund der Erfüllung eines Ersatztatbestands gem. § 20 Abs. 1 Satz 6 UmwStG möglich, da diese Vorgänge rückwirkend zu einem stpfl. Gewinn im Wj. der Einbringung führen.

Bei der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach § 21 UmwStG aF war diese Frage umstritten, vgl. § 15a Anm. 143; *Wacker* in *Schmidt*, 25. Aufl. 2006, § 15a EStG Rz. 236.

b) Ende der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG

77

Hat ein Gesellschafter der optierenden Gesellschaft die Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG (dazu Anm. 4) in Anspruch genommen, führt die Option gem. § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG zu einer Nachversteuerung des thesaurierten Betrags durch die Gesellschafter iHv. 25 % zzgl. SolZ, da die Option dem in § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG genannten Formwechsel gleichzustellen ist (Gesetzesbegründung in BTDrucks. 19/28656, 22; *Kahsnitz*, NWB 2021, 2100 [2107]).

Diese Entsch. des Gesetzgebers ist krit. zu sehen, denn näher liegend wäre eine Zuordnung des thesaurierten Betrags zum ausschüttbaren Gewinn gem. § 27 Abs. 1 Satz 5 KStG gewesen, da in beiden Fällen noch die Ausschüttungsbelastung herzustellen wäre (*Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [408]; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [896]; *Demuth* KÖSDI 2021, 22241; *Kußmaul/Gottfreund*, StB 2021, 161 [163]; vgl. § 34a EStG Anm. 97, mwN).

Unter den Voraussetzungen des § 34a Abs. 6 Satz 2 EStG kann die ESt auf den Nachversteuerungsbetrag für zehn Jahre mit Ratenzahlung gestundet werden (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 48).

Ausweichgestaltung: In der Literatur wird vorgeschlagen, die Nachversteuerung dadurch zu vermeiden, dass die optionswillige PersGes., deren Gesellschafter nach § 34a EStG thesaurieren, eine TochterPersGes. gründet und ihr operatives Geschäft nach § 24 UmwStG zu Buchwerten auf diese überträgt. Anschließend soll die TochterPersGes. optieren können, ohne bei der oberen PersGes. eine Nachversteuerung iSv. § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG auszulösen (*Kahsnitz*, KÖSDI 2021, 22422).

[22423]; *Kahsnitz*, NWB 2021, 2100 [2110f.]; *Schiffers*, DStZ 2021, 900 [911]); s. auch § 34a EStG Anm. 97.

Dem steht jedenfalls die Regelung in § 34a Abs. 7 Satz 2 EStG nicht entgegen, da die PersGes. ihren Betrieb auf die TochterPersGes. überträgt, während der nachversteuerungspflichtige Betrag auf die nicht eingebrachten Mitunternehmeranteile an der oberen PersGes. entfällt.

78 c) Sperrfristverletzungen

Die Ausübung der Option kann bestehende Sperrfristen verletzen, denn die Ausübung der Option ist als schädliche Veräußerung iSv. § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 6, Abs. 3 Satz 2, § 16 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 5 EStG anzusehen (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 45; im Einzelnen *Müller*, NWB 2021, 2190). Zu der durch die Option ausgelösten Sperrfrist gem. § 22 UmwStG s. Anm. 70.

Frist gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG: Hinsichtlich der Frist gem. § 6 Abs. 3 Satz 2 EStG bei der Übertragung von Mitunternehmeranteilen ist eine nachfolgende Option gem. § 1a jedoch unschädlich, wenn sie zu Buchwerten durchgeführt wird und die Fünfjahresfrist hinsichtlich der (fiktiven) Anteile an der KapGes. eingehalten wird (vgl. BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 45 iVm. BMF v. 20.11.2019 – IV C 6 - S 2241/15/10003, BStBl. I 2019, 1291); dazu § 6 EStG Anm. 1284.

Fristen gem. § 6 Abs. 5 Sätze 4 und 6 EStG: Bei der Übertragung von EinzelWG zu Buchwerten gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG stellt die nachfolgende Option eine schädliche Veräußerung gem. § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG dar (vgl. BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2012, 1279, Rz. 33); insofern kann aber durch die Bildung einer Ergänzungsbilanz die Besteuerung der stillen Reserven auf Ebene des Einbringenden gesichert werden (§ 6 EStG Anm. 1633 ff.).

Zudem verletzt die Option gem. § 1a die Sperrfrist gem. § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG, wonach es schädlich ist, wenn innerhalb von sieben Jahren seit der Übertragung der Anteil einer KapGes. an dem WG begründet wird oder sich erhöht (zum Formwechsel: BFH v. 15.7.2021 – IV R 36/18, BFH/NV 2021, 1588, Rz. 27; BMF v. 8.12.2011 – IV C 6 - S 2241/10/10002, BStBl. I 2012, 1279, Rz. 33; § 6 EStG Anm. 1676). Da § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG als Missbrauchsvermeidungsvorschrift zu verstehen ist (s. § 6 EStG Anm. 1675), führt die Option aber nicht zu einem Sperrfristverstoß, wenn sie gem. § 1a zu gemeinen Werten ausgeübt wird, weil es dann nicht zu einer Begr. oder Erhöhung des Anteils einer KapGes. an den stillen Reserven kommt und die stillen Reserven nicht aus dem Einkommensteuerregime in das Körperschaftsteuerregime verlagert werden (vgl. BFH v. 18.8.2021 – XI R 43/20, DStR 2022, 402, zur teleologischen Reduktion des § 6 Abs. 5 Satz 6 EStG, wenn die entgeltliche Übertragung von Anteilen durch den Einbringenden an eine KapGes. zur Aufdeckung der stillen Reserven in den eingebrachten WG führt).

Umwandlungsteuerliche Sperrfristen: Die Option kann auch umwstl. Sperrfristen verletzen. So ist die Rücklage für Konfusionsgewinne iSv. § 6 Abs. 1 UmwStG (zB infolge einer Verschmelzung) nach § 6 Abs. 3 Satz 1 UmwStG auch im Fall der Option aufzulösen (*Müller*, NWB 2021, 2190 [2194]), und zwar unabhängig davon, ob dabei die Buchwerte, gemeinen Werte oder Zwischenwerte angesetzt werden (vgl. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 06.11). Zudem kann die Option die siebenjährige Sperrfrist gem. § 22

UmwStG aufgrund vorangegangener Einbringungen oder Formwechsel verletzen und dadurch Einbringungsgewinne I und II auslösen (vgl. BFH v. 18.11.2020 – I R 25/18, DStR 2021, 1349, Rz. 18; Müller, NWB 2021, 2190 [2195]).

Auswirkungen auf andere steuerliche Sperrfristen: Die Option hat grds. keine Auswirkungen auf Sperrfristen in anderen Steuergesetzen, zB im Hinblick auf die erbschaftstl. Verschonungsregelungen, da die optierende Gesellschaft für Zwecke der §§ 13a, 13b ErbStG weiterhin eine PersGes. ist. Eine Ausnahme gilt für StBefreiungen gem. §§ 5, 6 GrEStG (vgl. Anm. 11 und 39).

d) Pensionszusagen gegenüber Gesellschaftern

79

Pensionszusagen der PersGes. zugunsten eines Mitunternehmers führen auf Ebene der Gesellschaft zur Passivierung einer Verbindlichkeit nach Maßgabe des § 6a EStG und auf Ebene des begünstigten Mitunternehmers zur korrespondierenden Aktivierung einer Forderung, so dass es zu einer vorgelagerten Besteuerung kommt (vgl. § 15 EStG Anm. 538). Die Pensionszusagen werden bei der Option gem. § 1a wie im Fall eines Formwechsels der PersGes. in eine KapGes. behandelt. Die Versorgungsleistungen dürften nicht erneut der Besteuerung unterliegen, da sie bereits in der Anwartschaftsphase der ESt. unterlegen haben (s. Höfer, DB 2022, 389). Auf Antrag gilt die Forderung des Mitunternehmers als nicht entnommen, sondern bleibt RestBV des ehemaligen Mitunternehmers. Die Übernahme der Pensionsverpflichtung durch die fiktive KapGes. stellt keine Gegenleistung gem. § 20 Abs. 2 Satz 4 UmwStG dar. Bei der fiktiven KapGes. ist die übernommene Pensionsverpflichtung so zu bewerten, als wäre das Dienstverhältnis unverändert fortgeführt worden (§ 20 Abs. 2 Satz 1 Halbs. 2 UmwStG iVm. 6a Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 EStG). Bei der fiktiven KapGes. ist nicht von einer Neuzusage im Zeitpunkt der Option auszugehen, so dass für Zwecke der Erdienensdauer die Dienstzeiten in der Mitunternehmerschaft mit berücksichtigt werden. Zum Formwechsel: BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 (UmwStE), Rz. 20.28 ff.; Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 441 ff; zur Option gem. § 1a: Höfer, DB 2022, 389, auch zu Direktversicherungszusagen, Pensionsfonds-, Pensionskassen- und Unterstützungskassenzusagen.

Wird die Pensionszusage erst nach der Option erteilt, gelten die Grundsätze für KapGes. Für den begünstigten Gesellschafter kommt es, sofern nicht die Voraussetzungen einer vGA vorliegen (dazu § 8 Anm. 283 ff.), grds. erst bei Zahlung der Pension zu stpfl. Einkünften.

Einstweilen frei.

80–83

II. Einbringungszeitpunkt und Ausschluss der Rückwirkung (Abs. 2 Satz 3)

1. Einbringungszeitpunkt und Schlussbilanz der Personengesellschaft

84

Einbringungszeitpunkt ist gem. Abs. 2 Satz 3 das Ende des Wj., das dem Wj. vorangeht, ab dem die optierende PersGes. wie eine KapGes. besteuert wird, also das Wj. vor Wirksamkeit der Option.

Beispiel:

Bei Ausübung der Option für 23 findet die fiktive Umwandlung (Einbringung der Mitunternehmeranteile in eine KapGes.) am 31.12.22, 23.59 Uhr, statt. Anschließend kommt es zu einem sog. Ein-Sekunden-Wj. der fiktiven KapGes., das ebenfalls am 31.12.22 endet.

Schlussbilanz der Personengesellschaft: Für die letzte juristische Sekunde des der Option vorangehenden Wj. ist für die PersGes. unter Beachtung der allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften eine Schlussbilanz aufzustellen (§ 25 Satz 2 iVm. § 9 Satz 2 UmwStG). Diese entspricht grds. der regulären Schlussbilanz des Wj. und umfasst etwaige Ergänzungs- und Sonderbilanzen (Rabback in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 80, zum Formwechsel; Schiffrers, DStZ 2021, 530 [531]).

- **Umstellung auf den Betriebsvermögensvergleich:** Da eine Schlussbilanz erforderlich ist, müssen PersGes., die ihren Gewinn bislang durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ermittelt haben (also insbes. Partnerschaftsgesellschaften), ihre Gewinnermittlung auf den BV-Vergleich umstellen. Der Wechsel vom Zu- und Abflussprinzip zum Realisationsprinzip erfordert Zu- und Abrechnungen, damit sich Geschäftsvorfälle nicht doppelt oder andererseits überhaupt nicht auswirken (BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287, Rz. 13); zu Einzelheiten Vor §§ 4–7 EStG Anm. 50 ff.

Die daraus resultierenden Übergangsergebnisse (häufig entsteht aufgrund der erstmaligen Aktivierung der Forderungen ein Übergangsgewinn) entstehen vor Wirksamwerden der Option (vgl. BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287, Rz. 14) und werden den Mitunternehmern der PersGes. als laufende Gewinne zugerechnet, die sie (transparent) versteuern müssen. Die Billigkeitsregelung der FinVerw. (R 4.6 EStR, R 7.1 Abs. 3 Sätze 7 f. GewStR), wonach der Übergangsgewinn auf drei Wj. verteilt werden kann, ist bei der Option gem. § 1a nicht anwendbar, da es sich um einen freiwilligen Vorgang handelt. Zum Formwechsel: BFH v. 13.9.2001 – IV R 13/01, BStBl. II 2002, 287, Rz. 15 ff.; zur Option: *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 (950); *Schiffrers*, DStZ 2021, 530 (532); *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 (13); *Dreßler/Kompolek*, Ubg 2022, 1 (4). Zur Nichtanwendung der Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 während der Option vgl. Anm. 114.

85 2. Eröffnungs- und Schlussbilanz und Körperschaftsteuererklärung der fiktiven Kapitalgesellschaft

Da für die fiktive KapGes. ein Wj. von einer juristischen Sekunde entsteht, muss die optierende Gesellschaft gem. § 25 Satz 1 iVm. § 9 Satz 2 UmwStG auf das Ende des Wj. vor der Option zudem eine stl. Eröffnungsbilanz aufstellen (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 41; aA *Fuhrmann*, NWB 2021, 2356 [2357]: Eröffnungsbilanz auf den Beginn des Wj., in dem die Option wirksam wird).

Die Wertansätze in der Eröffnungsbilanz (Buchwerte, Zwischenwerte, gemeine Werte) bestimmen den Ansatz in der Schlussbilanz der PersGes. (maßgeblich ist dann aber der Antrag auf Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten, vgl. dazu Anm. 64). Die erste stl. Schlussbilanz der fiktiven KapGes. ist mangels Geschäftsvorfällen mit ihrer Eröffnungsbilanz identisch. Eine handelsbilanzielle Eröffnungsbilanz ist hingegen nicht notwendig, da der Formwechsel nur für stl. Zwecke fingiert wird und handelsrechtl. weiterhin eine PersGes. vorliegt (*Rabback in Rödder/*

Herlinghaus/van Lishaut, 3. Aufl. 2019, § 25 UmwStG Rz. 80, zum Formwechsel; *Schiffers*, DStZ 2021, 530, auch zum Ausweis latenter Steuern).

Die FinVerw. verlangt zu Recht eine KStErklärung für das Ein-Sekunden-Wj. sowie eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des stl. Einlagekontos (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 41). Die Erklärung zum stl. Einlagekonto (zur Höhe vgl. Anm. 91) ist notwendig, damit das stl. Einlagekonto bereits im ersten Jahr der Option genutzt werden kann. Das zu erklärende Einkommen der fiktiven KapGes. im Ein-Sekunden-Wj. beträgt mangels Geschäftsvorfällen null (*Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [894]; *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 185 [Stand 10/2021]).

Keine Rückwirkung: Abs. 2 Satz 3 Halbs. 2 schließt die Anwendung von § 25 Satz 2 iVm. § 9 Satz 3 UmwStG und damit die Möglichkeit aus, einen maximal acht Monate in der Vergangenheit liegenden Übertragungsstichtag zu wählen. Wenn eine Rückwirkung gewünscht ist, muss deshalb ein echter Formwechsel gem. §§ 214ff. UmwG durchgeführt werden, für den die Rückwirkung gem. § 25 Satz 2 iVm. § 9 Satz 3 UmwStG möglich ist.

3. Sonderbilanzen

86

Mit der Wirksamkeit der Option entfällt die Grundlage für das Vorliegen von SonderBV, da eine KapGes. nicht über SonderBV verfügt. Damit entfallen auch sämtliche Sonderbilanzen für die Gesellschafter. Funktionell notwendiges SonderBV wird idR, sofern es nicht schon vorher in das PV entnommen, in ein anderes BV des Gesellschafters überführt oder auf Dritte übertragen wurde, auf den Zeitpunkt der Wirksamkeit auf die PersGes. übertragen, um die Fortführung der Buchwert zu gewährleisten (dazu Anm. 55ff.). Im Übrigen kommt es mit der Option zu einer Zwangsentnahme in das PV oder – insbes. bei Vorliegen einer Betriebsaufspaltung – zu einer Überführung in ein anderes BV des Gesellschafters. Auf den Zeitpunkt der Wirksamkeit der Option vereinbarte Übertragungen stellen einen Geschäftsvorfall der PersGes. vor Option dar und unterliegen den Grundsätzen der transparenten Besteuerung.

4. Ergänzungsbilanzen

87

Für die Gesellschafter geführte Ergänzungsbilanzen sind ein Ausdruck der transparenten Besteuerung von PersGes. und weisen individuelle Mehr- oder Minder-AK der Gesellschafter aus (dazu § 15 EStG Anm. 500ff.). Mit der Wirksamkeit der Option können deshalb keine Ergänzungsbilanzen mehr geführt werden. Das in den Ergänzungsbilanzen ausgewiesenes Mehr- oder Minderkapital fällt aber nicht ersatzlos weg mit der Folge, dass bei positiven Ergänzungsbilanzen Aufwand und bei negativen Ergänzungsbilanzen ein Erlös einträte. Vielmehr sind die Buchwerte der WG in der Gesellschaftsbilanz, auf die die Ergänzungsbilanz bezogen ist, um positive Ergänzungsbilanzen zu erhöhen und um negative Ergänzungsbilanzen zu mindern. Zugleich ist das Mehr- oder Minderkapital mit dem Kapital des Gesellschafters in der Gesamthandsbilanz zu saldieren, für den die Ergänzungsbilanz geführt wurde (dazu umfassend *Ott*, BB 2017, 495; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [359]; *Demuth*, KÖSDI 2021, 22242 [22246ff.]; *Kußmaul/Gottfreund*, StB 2021, 161 [165]; aA *Farwick*, StuB 2021, 742 [743f.], der eine außerbilanzielle Korrektur oder eine Beschränkung auf die Erfassung der Ergänzungsbilanz im stl. Einlagekonto vorschlägt).

Saldierung in der Schlussbilanz der Personengesellschaft: Unseres Erachtens kann die Saldierung schon in der stl. Schlussbilanz der PersGes. – und nicht erst in der Eröffnungsbilanz der fiktiven KapGes. – vorgenommen werden (so wohl auch *Schiffers*, DStZ 2021, 530 [531 f.]; *Eggert*, BBK 2021, 833 [839]). Da handelsbilanziell weiterhin eine PersGes. besteht, bietet es sich an, die Ergänzungsbilanz eines Gesellschafters auf das für ihn geführte Kapitalkonto II umzubuchen, weil dies die Beteiligungsquoten nicht tangiert und zugleich eine individuelle Zuordnung der AK ermöglicht.

Ausgleich zwischen den Gesellschaftern: Das EK einer KapGes. wird den Gesellschaftern nicht individuell zugeordnet, sondern lediglich als Gesamtsumme ausgewiesen. Die „Umbuchung“ der Ergänzungsbilanzen auf die Bilanz der optierenden Gesellschaft hat zur Folge, dass sich stl. Gewinnverschiebungen und damit Auswirkungen auf die stl. Belastung ergeben, weil die Mehr- oder Minder-AfA aufgrund der Ergänzungsbilanzen allein dem Gesellschafter zugerechnet wurde, für den die Ergänzungsbilanzen geführt wurden. Mit der Option gehen die Mehr- und Minderbeträge, die bislang aufgrund der Ergänzungsbilanzen individualisiert zugewiesen wurden, in das stl. Erg. der Gesellschaft über. Hier kann es (wirtschaftlich und zivilrechtl.) angemessen sein, entsprechende Ausgleichsvereinbarungen zu treffen, zB durch zusätzliche Einlagen der Gesellschafter, eine – ggf. nur temporäre – Modifizierung der Gewinnverteilung oder eine Ausgleichszahlung (wobei § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 und Satz 4 UmwStG zu beachten sind; dazu *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [358]; *Rickermann*, DB 2021, 1561 [1565]; *Demuth*, KöSDI 2021, 22230 [22246]; *Ott*, DStZ 2021, 559 [566]; *Ott*, StuB 2021, 597 [600 f.]; *Ott*, BB 2017, 495 [496]).

Beispiel:

An einer oHG sind A und C mit je 50 % beteiligt, die Kapitalkonten betragen jeweils 100. Im Vermögen der Gesellschaft befindet sich ein WG (Buchwert: 200; gemeiner Wert: 500). C hat die Beteiligung von B erworben und diesem die Hälfte der stillen Reserven vergütet. Für C wird deshalb ein positives Ergänzungskapital von 150 passiviert. Mit der Option entfällt die Ergänzungsbilanz. Das Grundstück ist in der StBil. der oHG mit 350 auszuweisen. Dementsprechend erhöht sich das EK der Gesellschaft auf 350. Handelsbilanziell kann die Erhöhung allein dem C zugewiesen werden (Erhöhung des Kapitalkontos II um 150). Steuerlich gehen die erhöhten AK des C auf die fiktive KapGes. über. Die Mehr-AK des C werden aufgrund des Trennungsprinzips nicht anteilig dem A zugerechnet, sondern der Gesellschaft. A profitiert zunächst mittelbar von dem Liquiditätsvorteil, den die Gesellschaft durch die höhere Abschreibung und dadurch verminderter Steuerlast hat. Im Fall von Ausschüttungen profitiert A von dem erhöhten stl. Einlagekonto iSv. § 27. C ist stl. benachteiligt, weil seine stl. Mehr-AK, die er ohne Option bis zum Ende des Abschreibungszeitraums individuell für sich hätte nutzen können, mit der Option in den AK der fingierten Beteiligung „gefangen“ ist.

Die Einschränkungen der FinVerw. für disproportionale Gewinnausschüttungen bei KapGes. (BMF v. 17.12.2013 – IV C 2 – S 2750 – a/11/10001, BStBl. I 2014, 63) sind zu berücksichtigen. Soweit nur die Ergänzungsbilanzen ausgeglichen werden, liegt idR aber keine unangemessene Gestaltung vor.

Ausgleichsposten: In der Literatur wird teilweise vertreten, die Auf- und Abstockungen in der StBil. seien nicht gegen das EK zu buchen, sondern es sei aufgrund der Abweichung von HBil. und StBil. ein stl. Ausgleichsposten zu buchen. Eine positive Ergänzungsbilanz sei gegen einen passiven stl. Ausgleichsposten zu buchen, der einem Ausgabeaufgeld vergleichbar sei. Eine negative Ergänzungsbilanz führe zu einem aktiven stl. Ausgleichsposten, der nicht am BV-Vergleich teilnehme. Zu Einzelheiten s. *Ott*, BB 2017, 495 (496 ff.); *Demuth*, KöSDI 2021, 22241 (22246 f.); *Ott*, StuB 2021, 597 (600 f.); *Ott*, DStZ 2021, 559 (564); *Fuhrmann*, NWB 2021, 2356 (2360 f.).

Unseres Erachtens bedarf es solcher Ausgleichsposten nicht. Vielmehr sind die Auf- oder Abstockungen in der stl. Eröffnungsbilanz direkt im EK zu buchen (*Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 261 [10/2021]; *Eggert*, BBK 2021, 833 [839]; aA *Wackerbeck* in *Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 60 [10/2021]).

Eines stl. Ausgleichspostens bedarf es nur, wenn der stl. Buchwert des eingebrachten Mitunternehmeranteils niedriger ist als das in der HBil. ausgewiesene gezeichnete Kapital (*Herlinghaus* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 261). Dieser Fall kann bei der Option mangels gezeichneten Kapitals der optierenden Gesellschaft aber nicht eintreten.

Schattenrechnung für eine spätere Rückoption: Es ist nicht geklärt, ob die Ergänzungsbilanzen im Wege einer Schattenrechnung fortzuführen sind, damit sie im Fall einer Rückkehr zur transparenten Besteuerung nach Abs. 4 wieder die individuellen Mehr- oder Minderkosten der Gesellschafter aufnehmen können. Das ist uE nicht der Fall, da die Option nach Abs. 2 Satz 1 als Formwechsel in eine KapGes. gem. § 25 UmwStG anzusehen ist. Zudem werden dem Gesellschafter, für den die positive Ergänzungsbilanz geführt wurde, im Fall der Rückoption für Zwecke des Übernahmeergebnisses gem. § 4 Abs. 4 UmwStG um das Mehrkapital erhöhte AK zugewiesen (§ 5 Abs. 2 oder Abs. 3 UmwStG), so dass er einen Übernahmeverlust erzielt. Zwar kann es dazu kommen, dass der Gesellschafter den Verlust nach § 4 Abs. 6 UmwStG nicht abziehen kann, weil keine ausreichenden offenen Rücklagen vorhanden sind. Diese Vernichtung von AK ist jedoch eine bewusste Entsch. des Gesetzgebers, die es ausschließt, die ursprünglichen AK nach der Rückoption zusätzlich in einer erneuten Ergänzungsbilanz auszuweisen (dazu auch *Rickermann*, DB 2021, 1561 [1565]; *Farwick*, StuB 2021, 742 [744]).

Einstweilen frei.

88–89

III. Erfassung des Eigenkapitals der Personengesellschaft auf dem steuerlichen Einlagekonto (Abs. 2 Satz 4)

1. Funktion der Regelung

90

Nach Abs. 2 Satz 4 ist das im Einbringungszeitpunkt in der StBil. der PersGes. auszuweisende EK auf dem stl. Einlagekonto der optierenden PersGes. iSv. § 27 zu erfassen. Die Regelung dient der Überleitung von der transparenten Besteuerung der PersGes. in die getrennte Besteuerung bei KapGes. und trägt dabei dem Umstand Rechnung, dass die optierende Gesellschaft zivilrechtl. und handelsbilanziell weiterhin eine PersGes. ist.

Das stl. Einlagekonto gem. § 27 dient bei einer KapGes. dazu, Gewinnausschüttungen, die bei den Gesellschaftern gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu stpfl. Einkünften führen, von zurückgewährten Einlagen zu unterscheiden, da die Einlagenrückgewähr dem nicht stbaren Vermögensbereich zuzuordnen ist (s. dazu § 27 Anm. 1, 11 ff.). Das stl. Einlagekonto ist kein Bilanzkonto. Vielmehr ist der Bestand des Einlagekontos außerhalb der Buchführung zu ermitteln und am Schluss jedes Wj. gesondert festzustellen (§ 27 Abs. 2). Kapitalgesellschaften verfügen über ein in der Satzung oder im Gesellschaftsvertrag bestimmtes Nennkapital (= gezeichnetes Kapital gem. § 266 Abs. 3 HGB, bei AG: Stammkapital gem. § 6 AktG, bei GmbH: Stammkapital gem. § 25 GmbHG), das nach gesellschaftsrechtl. Vorgaben bestimmt, aufgebracht, erhalten und geändert wird. Steuerlich wird das Nennkapital

nicht im stl. Einlagekonto erfasst (obwohl dies möglich gewesen wäre, vgl. § 27 Anm. 27, mwN), sondern unterliegt den Regelungen der §§ 28 f. Da die optierende Gesellschaft zivilrechtl. weiterhin eine PersGes. ist, verfügt sie nicht über ein Nennkapital mit der Folge, dass sämtliche Einlagen der Gesellschafter im stl. Einlagekonto zu erfassen sind. Im stl. Einlagekonto erfasste Beträge können zwar ohne Steuerbelastung an die Gesellschafter ausgekehrt werden; § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG schreibt jedoch eine Verwendungsreihenfolge vor: Eine Einlagenrückgewähr ist nur möglich, soweit keine ausschüttbaren Gewinne vorliegen. Der Direktzugriff auf das stl. Einlagekonto ist nicht möglich.

Beispiel:

Die Kapitalkonten der Gesellschafter belaufen sich im Zeitpunkt der Option auf 100, so dass das stl. Einlagekonto mit 100 festgestellt wird. Während der Option erzielt die optierende Gesellschaft ausschüttbare Gewinne von 50, die sie thesauriert. Ein Direktzugriff auf das (bereits versteuerte) Einlagekonto iHv. 100 ist nicht möglich. Entnehmen die Gesellschafter 70 aus der optierende Gesellschaft, liegt iHv. 50 eine stpfl. Gewinnausschüttung und nur iHv. 20 eine stfreie Einlagenrückgewähr vor. Eine Umwandlung von EK-Konten in Verbindlichkeitskonten unmittelbar vor der Option kann zwar einen Direktzugriff ermöglichen (Schiffers, DStZ 2021, 530 [532]). Zugleich sind aber die negativen Folgen sonstiger Gegenleistungen (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 und Satz 4 UmwStG, dazu Anm. 63) zu berücksichtigen.

Anschaffungskosten der Anteile an der fiktiven Kapitalgesellschaft: Das in der StBil. für den jeweiligen Gesellschafter ausgewiesene EK (einschließlich der für ihn geführten Ergänzungsbilanzen) bestimmt die Höhe der AK für seinen fiktiven Anteil an der KapGes. (Anm. 68).

EU/EWR-Gesellschaften fallen in den Anwendungsbereich der Regelungen, so dass insbes. auch § 27 Abs. 8 anzuwenden ist (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 71).

91 2. Anfangsbestand, Fortentwicklung und Nutzung des steuerlichen Einlagekontos

Das in der Schlussbilanz der PersGes. ausgewiesene EK entspricht dem Saldo aus Einlagen und Entnahmen zzgl. des Saldos aus Gewinnen und Verlusten. Daher sind sämtliche steuerbilanzielle EK-Konten der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft im stl. Einlagekonto zu erfassen. Nicht im stl. Einlagekonto zu erfassen sind hingegen Verbindlichkeiten der PersGes. gegenüber ihrem Gesellschafter, die auf einem Fremdkapitalkonto ausgewiesen werden (unstr., vgl. nur Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28656, 23; BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 42; Schiffers, DStZ 2021, 530 [532]; Schiffers/Jacobsen, DStZ 2021, 348 [354 f.]; Kölbl/Luce, Ubg 2021, 264 [267]; Fuhrmann, NWB 2021, 2356 [2359]; Nagel/Schlund, NWB 2021, 1874 [1878]; Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [16 f.]. Zur Abgrenzung der EK- und Fremdkapitalkonten s. Anm. 92.

Ergänzungsbilanzen: Das positive oder negative Kapital etwaiger Ergänzungsbilanzen ist bei der Ermittlung des stl. Einlagekontos zu berücksichtigen (Herlinghaus in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, 3. Aufl. 2019, § 20 UmwStG Rz. 360; Schiffers, DStZ 2021, 530 [531]; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 20.18 Satz 2 iVm. Rz. 03.10).

Sonderbilanzen: Die für die Gesellschafter der PersGes. geführten Sonderbilanzen fließen nicht in das stl. Einlagekonto der fiktiven KapGes. ein, denn mit der Op-

tion gibt es kein SonderBV und damit auch keine Sonderbilanzen mehr (vgl. aber *Zapf*, BB 2021, 2775 [2776]).

Erfassung der Einlagen ab Wirksamkeit der Option: Neben dem Anfangsbestand sind alle Einlagen der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft zu erfassen. Der Begriff der Einlage gem. § 27 Abs. 1 Satz 1 entspricht dem des § 4 Abs. 1 Satz 7 EStG. Einlagen sind sämtliche durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendungen eines einlagefähigen Vermögensvorteils. Erfasst werden auch verdeckte Einlagen iSv. § 8 Abs. 3 Satz 3 (§ 27 Anm. 26; § 8 Anm. 460), und zwar unabhängig davon, ob die verdeckte Einlage das Einkommen der optierenden Gesellschaft ausnahmsweise nach Maßgabe der Regelungen der materiellen Korrespondenz in § 8 Abs. 3 Sätze 4 bis 6 erhöht (§ 27 Anm. 26, mwN). Bei einer optierenden Gesellschaft sind die Besonderheiten einer PersGes. zu beachten, insbes. im Hinblick auf weiterhin handelsrechtl. zu führenden Kapitalkonten der Gesellschaft.

Keine individuelle Zuordnung: Eine individuelle Zuordnung der Einlagen im stl. Einlagekonto zu den Gesellschaftern ist nicht möglich, denn das Einlagekonto ist einheitlich für die KapGes. zu führen (*Müller*, NWB 2022, 241 [243]). Dies führt hinsichtlich der in unterschiedlicher Höhe ausgewiesenen fixen Kapitalkonten (Kapitalkonto I) nicht zu Verschiebungen zwischen den Gesellschaftern, wenn sich die Ausschüttung der optierenden Gesellschaft an der Höhe der durch die Kapitalkonten I definierten Beteiligungen orientiert. Hingegen können unterschiedliche Einlage- oder Entnahmeverhalten der Gesellschafter zu einer disquotalen Höhe der variablen Kapitalkonten (Kapitalkonto II) führen und ebenfalls in das stl. Einlagekonto eingehen, um anschließend nach Maßgabe der Beteiligungshöhe für (Ausschüttungs-)Leistungen der optierenden PersGes. zur Verfügung zu stehen. Es kommt dann ebenso wie im Fall von Ergänzungsbilanzen (dazu Anm. 87) zu einem „Überspringen“ von Einlagen auf Gesellschafter mit niedrigeren Kapitalkonten. Dem kann entweder durch eine vorherige Anpassung der Kapitalkonten oder durch Ausgleichsvereinbarungen Rechnung getragen werden (vgl. *Fuhrmann*, NWB 2021, 2356 [2359]; *Nagel/Schlund*, NWB 2021, 1874 [1881]).

Dabei ist zu beachten, dass eine – grds. mögliche – Umqualifizierung variabler EK-Konten in Gesellschafter-Darlehenskonten zu einer nach § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 4 und Satz 4 UmwStG schädlichen Gegenleistung führen kann (dazu Anm. 63).

Verwendung im Erstjahr der Option: Der Anfangsbestand des stl. Einlagekontos ist auf das Ende des Wj. vor Wirksamkeit der Option zu erklären und festzustellen (vgl. Anm. 85), so dass der auf den Einbringungszeitpunkt festgestellte Bestand des stl. Einlagekontos bereits im Erstjahr der Option zur Verwendung bereit steht (*Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [897]; *Ott*, StuB 2021, 597 [600]).

Da der Gewinn des letzten Wj. vor der Option der transparenten Besteuerung unterworfen wurde und in die Ermittlung des EK-Kontos eingegangen ist, beträgt der ausschüttbare Gewinn gem. § 27 Abs. 1 Satz 3 zum Ende des Wj. vor Wirksamkeit stets Null (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [16]). Daher führt im Erstjahr der Option grds. jede Ausschüttung zu einer Einlagenrückgewähr. Weitere Voraussetzung ist allerdings, dass die Verwendung des Einlagekontos nach § 27 Abs. 3 von der optierenden Gesellschaft bescheinigt wird; ohne eine solche Bescheinigung kommt es gem. § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zu einer fingierten, nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG stpfl. Gewinnausschüttung (dazu § 27 Anm. 123) und damit zu einer doppelten Besteuerung der vor der Option erzielten Gewinne.

Sperrfristverstoß durch Einlagenrückgewähr: Nach dem Wortlaut des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 3 UmwStG führt jede Ausschüttung oder Rückzahlung aus dem stl. Einlagekonto zu einem Sperrfristverstoß (dazu allg. Anm. 70), wobei die Folgen einer fehlerhaften oder fehlenden Bescheinigung der optierenden Gesellschaft zu beachten sind (dazu *Stangl* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 362; *Bilitewski* in *Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 184).

Die hM in der Literatur und die FinVerw. nehmen einen Sperrfristverstoß zu Recht aber nur an, soweit durch die Verwendung des Einlagekontos die AK des jeweiligen Gesellschafters unterschritten werden (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 – S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 22.24; *Stangl* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 371; *Ott*, StuB 2021, 597 [600]; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 889 [897]).

Dabei ist zu beachten, dass die anteilige Verwendung des stl. Einlagekontos mangels individueller Zuordnung nicht mit den stl. AK des Gesellschafters identisch sein muss.

Beispiel:

A hat ein Kapitalkonto von 100, B ein Kapitalkonto von 0. Das stl. Einlagekonto der optierenden Gesellschaft beträgt damit 100. Wenn die Gesellschaft jeweils 80 an die Gesellschafter leistet, handelt es sich mangels ausschüttbarer Gewinne um eine Einlagenrückgewähr. Für die Gesellschafter wird eine Verwendung des stl. Einlagekontos iHv. jeweils 40 bescheinigt. Für A bleiben AK iHv. 60, für B entstehen negative AK iHv. 40, so dass in dieser Höhe ein Einbringungsgewinn I entsteht (zum Umfang des Einbringungsgewinns vgl. *Stangl* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 22 UmwStG Rz. 371).

92 3. Abgrenzung der Eigenkapital- von Fremdkapitalkonten

Damit kommt auch im Rahmen der Option der Frage eine entscheidende Bedeutung zu, welche der für die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft geführten Konten als EK-Konten anzusehen sind. Diese Frage ist von der für Zwecke des § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG und des § 24 UmwStG vorgenommenen Differenzierung zu unterscheiden, weil es in den genannten Regelungen darum geht, ob Gesellschaftsrechte gewährt oder gemindert werden (§ 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 und 2 EStG, dazu BFH v. 29.7.2015 – IV R 15/14, BStBl. II 2016, 593; BFH v. 4.2.2016 – IV R 46/12, BStBl. II 2016, 607; § 6 EStG Anm. 1558 ff.; *Rasche* in *Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 24 UmwStG Rz. 82).

Darauf kommt es für Zwecke des Abs. 2 Satz 4 jedoch nicht an. Eine mit der vorliegend vorzunehmenden Abgrenzung vergleichbare Differenzierung nimmt § 15a EStG für Kommanditisten vor (vgl. daher auch § 15a EStG Anm. 86 ff.).

Verlustbuchung als wesentliches Kriterium: Nach Auffassung sowohl des BFH als auch der FinVerw. kommt für die Abgrenzung von EK- und Fremdkapitalkonten der Frage entscheidende Bedeutung zu, ob auf dem zu beurteilenden Konto nach der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung Verluste gebucht werden, die stehengebliebene Gewinne aufzehren können. Wenn dies der Fall ist, liegt ein EK-Konto vor, denn mit dem Begriff des Darlehens ist eine Verlustbeteiligung des Gläubigers grds. unvereinbar. Auf die (zutreffende) Bezeichnung des Kontos kommt es nicht an (BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272; BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812; BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 42 iVm. BMF v. 11.7.2011 – IV C 6 – S 2178/09/10001, BStBl. I 2011, 713, Rz. I.2; BMF v. 30.5.1997 – IV B 2 – S 2241a –

51/93 II, BStBl. I 1997, 627; OFD Frankfurt/Main v. 27.1.2021 – S 2241a A - 005 - St 517, juris). Dies entspricht auch der hM in der Literatur (vgl. § 15a EStG Anm. 89). Dabei genügt es nach der Rspr., wenn ein Konto im Ausscheidens- oder Liquidationsfall zur Berechnung des Abfindungsguthabens in die Verrechnung der Verluste einbezogen wird, indem zB vereinbart wird, dass das Abfindungsguthaben dem „Kapitalkonto und Darlehenskonto abzüglich eines evtl. anteiligen Verlustvortrages“ entspricht (BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812, Rz. 46; dazu Ley, KÖSDI 2014, 18844). Dies gilt uE aber nur, wenn die Verrechnung gesellschaftsvertraglich vereinbart wurde. Nicht ausreichend ist die – immer gegebene – Möglichkeit der Aufrechnung gem. §§ 387 ff. BGB.

Weitere Indizien: Für die Qualifizierung eines Kontos sind die äußeren Umstände heranzuziehen. So spricht die Buchung von Einlagen und Entnahmen grds. für ein EK-Konto, es sei denn, es liegt ein Drei- oder Vier-Konten-Modell vor (BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272, Rz. 45). Der BFH hat teilweise auch dem Umstand Bedeutung zugemessen, ob das Konto durch Anteile am Gewinn gespeist wird (BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812, Rz. 48). Hier ist jedoch zu berücksichtigen, dass gesellschaftsvertraglich vereinbart werden kann, die Gewinne einem Darlehenskonto zuzuschreiben; dann liegt in der Buchung eine Entnahmehandlung und im Erg. Fremdkapital vor. Relevant ist auch, ob hinsichtlich der ausgewiesenen Verbindlichkeit ein Darlehensvertrag vorliegt, der eine fremdübliche Verzinsung, Sicherheiten und Tilgungsmodalitäten vorsieht (vgl. aber BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272, Rz. 60). Für die Einordnung eines für den Gesellschafter geführten Passivkontos als Fremdkapital spricht nach der Rspr. (BFH v. 15.5.2008 – IV R 46/05, BStBl. II 2008, 812, Rz. 51; aA aber BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272, Rz. 60) eine gewinnunabhängige Verzinsung, während der Verzicht auf eine Verzinsung für EK sprechen soll. Eine gewinnabhängige Verzinsung (wie in § 168 Abs. 1, § 121 Abs. 1 HGB) soll die Einordnung als EK ermöglichen (vgl. § 15a EStG Anm. 89). Der BFH hat die Frage, ob Entnahmebeschränkungen für ein EK-Konto sprechen, letztlich offen gelassen (vgl. BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272, Rz. 47 ff.). Jedoch ist zu berücksichtigen, dass unbeschränkte Entnahmen die Saldierung des Kontos mit Verlusten verhindern, so dass nicht von einem EK-Konto ausgegangen werden kann (so auch OFD Frank./Main v. 27.1.2021 – S 2241a A - 005 - St 517, juris). Es spricht für EK, wenn ein „Darlehen“ während des Bestehens der Gesellschaft vom Gesellschafter nicht gekündigt werden darf.

Ausgestaltung der Kapitalkonten in der Praxis: Nach § 120 Abs. 2 HGB ist für Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft nur ein variables Kapital zu führen, auf dem Einlage und Entnahmen, Gewinn und Verluste zu buchen sind; dieses Konto wäre ein EK-Konto iSv. Abs. 2 Satz 4. Für Kommanditisten folgt aus § 167 Abs. 2 HGB die Notwendigkeit der Führung von zwei Konten, einem fixen Konto zum Ausweis der vertraglich vereinbarten Einlage sowie einem variablen Konto, auf das nicht entnommene Gewinne zu buchen sind und das mangels Verlustausgleichspotentials nicht als EK-Konto anzusehen ist, sondern als Fremdkapitalkonto (vgl. § 15a EStG Anm. 88). Da diese Regelungen wenig sachgerecht sind, werden sie in der Praxis idR durch gesellschaftsvertragliche Regelungen (sog. Mehrkontenmodelle) ersetzt (s. dazu BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272, Rz. 37 ff.; § 15a EStG Anm. 88; *Carlé*, NWB 2021, 2270 [2273 ff.]). Dabei gelten folgende Grundsätze (s. *Niehus/Wilke*, Die Besteuerung der Personengesellschaften, 8. Aufl. 2020, 362 ff.; *Zimmermann/Dorn/Wrede*, NWB 2021, 3453):

- ▶ *Kapitalkonto I*: Unabhängig vom gewählten Mehrkontenmodell erfasst das (fixe) Kapitalkonto I die Pflichteinlage der Gesellschafter und bestimmt die Beteiligungshöhe. Das Kapitalkonto I ist deshalb ein EK-Konto, da es jedenfalls im Liquidationsfall mit den übrigen Kapitalkonten zu saldieren ist. Obwohl es dem Grund- oder Stammkapital einer KapGes. entspricht, ist es mangels Nennkapitals der optierenden Gesellschaft im stl. Einlagekonto gem. § 27 zu erfassen.
- ▶ *Im Zwei-Konten-Modell* wird zusätzlich ein Kapitalkonto II geführt, auf das weitere Einlagen, Entnahmen sowie Gewinn- und Verlustanteile gebucht werden. Es handelt sich daher um ein EK-Konto (BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272, Rz. 47).
- ▶ *Im Drei-Konten-Modell* werden auf dem Kapitalkonto II lediglich Verluste sowie diejenigen Gewinne gebucht, die nicht entnahmefähig sind, weil (1.) der Kapitalanteil eines Kommanditisten durch Verluste unter den Betrag der bedungenen Einlage gesunken ist und deshalb gem. § 172 Abs. 4 Satz 2 HGB zu einem Wiederaufleben der Außenhaftung führt oder (2.) dies gesellschaftsvertraglich vereinbart ist. Das Kapitalkonto II ist damit ein EK-Konto. Das Darlehenskonto (Kapitalkonto III) nimmt hingegen die entnahmefähigen Gewinne sowie Einlagen und Entnahmen auf und stellt deshalb ein Fremdkapitalkonto dar, da es eine unentziehbare, also nicht durch Verlustausgleich gefährdete und grds. jederzeit fällige Forderung des Gesellschafters gegen die Gesellschaft darstellt.
- ▶ *Im Vier-Konten-Modell* wird das Kapitalkonto II aufgeteilt und erfasst lediglich die nicht entnahmefähigen Gewinne. Die Verluste werden in diesem Modell nicht im Kapitalkonto II erfasst, sondern auf dem gesonderten Verlustverrechnungskonto (Kapitalkonto IV). Das Kapitalkonto II ist dann als Fremdkapitalkonto anzusehen, ebenso wiederum das Darlehenskonto (Kapitalkonto III). Lediglich das Verlustverrechnungskonto (Kapitalkonto IV) stellt neben dem Kapitalkonto I ein EK-Konto dar.
- ▶ *Das gesamthänderische Rücklagenkonto* erfasst besondere Einlagevorgänge und weist ebenfalls EK aus (Kölbl/Luce, Ubg 2021, 264 [267]).
- ▶ *Gesellschafterdarlehen* stellen Fremdkapital dar, auch wenn sie eigenkapitalersetzend iSv. § 32a GmbH aF waren (BFH v. 26.9.1996 – IV R 105/94, BStBl. II 1997, 277; § 15a EStG Anm. 91) oder im Insolvenzfall nur nachrangig zu bedienen sind. Dies gilt auch bei Rangrücktritt des Gesellschafters (§ 15a EStG Anm. 91). Ein Finanzplandarlehen ist EK der Gesellschaft, wenn es nach den vertraglichen Bestimmungen während des Bestehens der Gesellschaft vom Gesellschafter nicht gekündigt werden kann und wenn das Guthaben im Falle seines Ausscheidens oder der Liquidation mit einem eventuell bestehenden negativen Kapitalkonto verrechnet wird. Darlehensausfälle können unter den Voraussetzungen von § 17 Abs. 2a EStG zu nachträglichen AK für die fiktive KapGes-Beteiligung führen (BFH v. 7.4.2005 – IV R 24/03, BStBl. II 2005, 598, Rz. 24; § 15a EStG Anm. 92).
- ▶ *Negative Kapitalkonten*: Werden für einen Gesellschafter geführte Passivkonten (insbes. Kapitalkonten II) durch Entnahmen negativ und sind sie auf der Aktivseite der Bilanz auszuweisen, richtet sich der Charakter des aktivischen Kapitalkontos II nach dem Charakter des passivischen Kontos, jedenfalls wenn es sich um berechnete Entnahmen handelt (BFH v. 16.10.2008 – IV R 98/06, BStBl. II 2009, 272, Rz. 49). Es handelt sich dann um Gewinnvorschüsse. Zu Einzelheiten s. § 15a EStG Anm. 90.

IV. Gesetzliche Vertreter der Gesellschaft (Abs. 2 Satz 5)

95

Gemäß Abs. 2 Satz 5 gelten die zur Vertretung der PersGes. ermächtigten Personen als gesetzliche Vertreter der optierenden Gesellschaft. Nach § 125 HGB sind grds. alle Gesellschafter einer oHG zur Vertretung der Gesellschaft ermächtigt (Grundsatz der Selbstorganschaft), dies gilt gem. § 7 Abs. 2 PartGG entsprechend für Partnerschaften. Bei einer KG sind nur die unbeschränkt haftenden Komplementäre vertretungsberechtigt (§ 170 HGB). Daneben besteht die Möglichkeit, dass sich die PersGes. durch Prokuristen, Handlungsbevollmächtigte oder andere rechtsgeschäftlich bestellte Vertreter vertreten lässt (*Haas in Röhricht/Graf von Westphalen/Haas*, 5. Aufl. 2019, § 125 HGB Rz. 4). Auf der anderen Seite können einzelne Gesellschafter durch den Gesellschaftsvertrag von der Vertretung ausgeschlossen werden.

Verwaltungsverfahren: Bei der Regelung hatte der Gesetzgeber zunächst das Verwaltungsverfahren im Blick (Gesetzesbegründung in BTDrucks. 19/28656, 23). Die zur Vertretung der PersGes. ermächtigten Personen sind nach § 34 AO verpflichtet, die StErklärungen für die optierende Gesellschaft einzureichen (*Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [351]). Zudem stellt die Regelung sicher, dass Bescheide für die optierende Gesellschaft als Inhaltsadressatin an deren Vertreter als Bekanntgabeadressaten bekannt gegeben werden können. Zu Verfahrensfragen s. auch Anm. 12.

Haftung: Die Vertretungsberechtigten unterliegen insbes. der Haftung nach § 69 AO. Dies spielt allerdings nur für beschränkt haftende Gesellschafter (Kommanditisten) eine Rolle, da die stl. Haftung neben die ohnehin bestehende zivilrechtl. Haftung nach § 128 HGB tritt.

Einstweilen frei.

96–99

D. Erläuterungen zu Abs. 3: Besteuerung der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft**I. Fiktive Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft (Abs. 3 Satz 1)****1. Grundlagen der Regelung**

100

Schon nach dem Grundsatz des Abs. 1 Satz 1 Halbs. 1 sind die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer KapGes. zu behandeln (Anm. 30). Abs. 3 Satz 1 definiert daher die von den Gesellschaftern gehaltene Beteiligung an der optierenden Gesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer KapGes. Die Gesellschafter sind wie die „nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln“, so dass sie nicht wie Komplementäre einer KGaA zu besteuern sind, sondern so, als wären sie an einer KapGes. wie zB einer GmbH oder AG beteiligt (*Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 [615]). Abgesehen von der KGaA dürfte es keine Unterschiede zwischen der Besteuerung von beschränkt und unbeschränkt haftenden Gesellschaftern einer KapGes. geben (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [19]; *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 [615]).

Die zivilrechtl. Beteiligung an der PersGes. wird ertragstl. (für Zwecke der ESt, KSt und gem. § 2 Abs. 8 GewStG) als Anteil an einer KapGes. behandelt. Die Regelun-

gen für Mitunternehmeranteile iSv. § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG sind auf die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft nicht mehr anzuwenden. Dies gilt zB für die Anwendung von § 6 Abs. 5 EStG oder § 24 UmwStG, die gesellschafterbezogene Anwendung des § 6b EStG oder die Möglichkeit, SonderBV zu bilden.

Beteiligung als eigenständiges Wirtschaftsgut: Während die Beteiligung an einer PersGes. stl. kein eigenständiges WG darstellt und in der Bilanz des bilanzierenden Gesellschafters als Spiegelbild des für den Gesellschafters in der PersGes. geführten Kapitalkontos auszuweisen ist (vgl. § 15 EStG Anm. 496), stellt die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft ein eigenständiges WG dar, das grds. mit den AK zu bewerten ist (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 61; *Schiffers*, DStZ 2021, 530 [537]; *Schiffers/Jacobs*, DStZ 2021, 350 [353]).

Es ist daher konsequent, dass der Gesetzgeber in § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG nicht mehr wie bei einer PersGes. von einer „Beteiligung“ an der optierenden Gesellschaft spricht, sondern wie bei einer KapGes. von „Anteilen“ an der optierenden Gesellschaft (anders aber die Formulierung in Abs. 3 Satz 1: „Beteiligung ... an einer Kapitalgesellschaft“).

Die Anschaffungskosten der Gesellschafter für die Anteile an der fiktiven KapGes. ergeben sich bei Buchwertfortführung aus den für den Gesellschafter geführten EK-Konten einschließlich etwaiger Ergänzungsbilanzen (§ 20 Abs. 3 Satz 1 UmwStG). Bei Ansatz von Zwischenwerten oder von gemeinen Werten stellen diese nach § 20 Abs. 3 UmwStG die AK des Gesellschafters dar (s. Anm. 71 f.). Damit sind – anders als bei der Beteiligung an einer PersGes. – auch Teilwertabschreibungen gem. § 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG möglich (*Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [355]; *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, WpG 2021, 1166 [1178]), die allerdings nach dem Teileinkünfteverfahren zu behandeln sind, so dass bei Anteilen im BV natürlicher Personen § 3c Abs. 2 EStG (Beschränkung auf 60 %) und bei von KapGes. gehaltenen Anteilen § 8b Abs. 3 Satz 3 (Nichtberücksichtigung, dazu § 8b Anm. 105) anzuwenden sind. Werden neben den fingierten KapGes.-Anteilen noch andere Gegenleistungen (zB Barabfindungen) gewährt, mindert deren gemeiner Wert die AK für die fiktive KapGes.-Beteiligung (§ 20 Abs. 3 Satz 3 UmwStG).

Höhe der Beteiligung: Für die Anwendung stl. Normen kommt es verschiedentlich auf die Höhe der Beteiligung (zB §§ 8b, 8c; §§ 17, 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG; § 9 Nr. 2a GewStG) oder auf das Verhältnis der Anteile zum Nennwert (zB § 7 UmwStG) an. Während sich die Höhe der Beteiligung bei KapGes. nach der Höhe der Beteiligung am Nennkapital richtet, fällt diese Anknüpfungsmöglichkeit bei einer optierenden Gesellschaft mangels Nennkapitals aus. Die Höhe der Beteiligung richtet sich vielmehr nach den Vereinbarungen im Gesellschaftsvertrag der optierenden Gesellschaft und somit idR nach der Höhe des fixen Kapitalkontos (Kapitalkonto I), sofern damit entsprechende Vermögensrechte (Gewinnbezugsrechte, Entnahmerechte, Beteiligung am Auseinandersetzungsguthaben) sowie Stimmrechte verbunden sind (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 61; *Drefßler/Kompolsek*, Ubg 2021, 301 [308]; *Zapf*, NWB 2021, 3792 [3802]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [20]; aA *Schiffers*, DStZ 2021, 900 [915]: abweichende Stimmrechtsregelungen und Gewinnverteilungsabreden unmaßgeblich; *Wackerbeck* in *Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 79 [10/2021]; Einbeziehung auch der variablen Kapitalkonten).

Auf die Höhe der variablen Kapitalkonten kommt es hingegen grds. nicht an. Sieht der Gesellschaftsvertrag aber nur variable Kapitalkonten vor, hängt die Beteiligungshöhe vom Verhältnis zur Summe aller variablen Kapitalkonten ab (*Wacker/*

Krüger/Levedag/Loschelder, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [20]). Zu den Besonderheiten von Partnerschaftsgesellschaften s. *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [19f.]). Zur Frage, wann ein Gesellschafter als beherrschend angesehen werden kann, s. Anm. 33.

Nicht am Kapital beteiligte Gesellschafter: Einen Anteil an der fiktiven KapGes. halten auch die vermögensmäßig nicht an der optierenden Gesellschaft beteiligten Gesellschafter (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 68; *Schulze zur Wiesche*, BB 2015, 217).

Zwar setzt die Mitgliedschaft in einer KapGes. zwingend eine Beteiligung am Gesellschaftsvermögen voraus (KG Berlin v. 19.12.2018 – 22 W 85/18, NZG 2019, 310, Rz. 14). Die optierende Gesellschaft ist zivilrechtl. aber eine PersGes. und wird lediglich stl. wie eine KapGes. behandelt. Dies unterscheidet die Option gem. § 1a von dem tatsächlichen Formwechsel in eine KapGes., bei der eine Komplementär-GmbH verzichtbar ist. Geschäftsführungs- und Haftungsvergütungen der Komplementär-Gesellschaften von optierenden KG führen somit zu Einkünften gem. Abs. 3 Sätze 2 ff.

Keine Zurechnung von Verlusten: Aufgrund des Trennungsprinzips können Verluste der optierenden Gesellschaft von deren Gesellschaftern nicht zur Verrechnung mit eigenen positiven Einkünften genutzt werden, sofern nicht die optierende Gesellschaft als OG in eine kstl. Organschaft eingebunden wird (dazu Anm. 36).

2. Veräußerung der Beteiligung

101

Obwohl zivilrechtl. die Beteiligung an einer PersGes. übertragen wird, ist die Veräußerung einer Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft ertragstl. wie die Veräußerung des Anteils an einer KapGes. zu behandeln.

Rechtsfolgen beim Verkäufer: Beim Verkäufer sind zwei Aspekte zu berücksichtigen:

- ▶ *Potentielle Entstehung eines Einbringungsgewinns gem. § 22 UmwStG:* Wenn die Beteiligung innerhalb von sieben Jahren nach der Option veräußert wird, entsteht gem. § 22 Abs. 1 UmwStG rückwirkend im Einbringungsjahr ein sog. Einbringungsgewinn I, sofern die Option nicht zu gemeinen Werten durchgeführt wurde (s. Anm. 70). Gehören zum Vermögen der PersGes. Beteiligungen an KapGes., entsteht bei Wertansätzen unterhalb des gemeinen Werts ebenfalls rückwirkend ein Einbringungsgewinn II (§ 22 Abs. 2 UmwStG). Es entstehen nachträgliche AK auf die Beteiligung. Wird ein neuer Gesellschafter gegen Einlage aufgenommen oder der Anteil eines Gesellschafters erhöht, ist die Mitverstrickungsregelung des § 22 Abs. 7 UmwStG zu beachten (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 66).
- ▶ *Besteuerung des Veräußerungsgewinns:* Außerdem ist auch die Veräußerung als solche stbar. Sie unterliegt nicht § 16 EStG, sondern es ist danach zu differenzieren, ob die Beteiligung im BV oder im PV gehalten wird, denn anders als ein Mitunternehmeranteil, der stets ein eigenes BV ist, kann die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft wie die Anteile an einer KapGes. auch dem BV zuzuordnen sein (*Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [405], mwN; *Wackerbeck in Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 72 [10/2021]).
 - ▷ Beteiligung im Betriebsvermögen: Befindet sich die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft im BV, dann unterliegt der Veräußerungsgewinn bei

natürlichen Personen dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. a und b EStG und ist bei KapGes. nach § 8b Abs. 2 stffrei (*Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [406]), allerdings werden gem. § 8b Abs. 3 Satz 1 5 % des Gewinns als nicht abziehbare BA behandelt. Die Beschränkungen des § 8b Abs. 4, wonach die Beteiligung mindestens 10 % betragen muss, sind zu beachten (*Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [406]; *Wackerbeck in Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 81 [10/2021]; aA unter Verweis auf das fehlende Nennkapital: *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 [949]; *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 [615]).

- ▷ *Anteile im Privatvermögen natürlicher Personen:* Bei den Anteilen an der optierenden Gesellschaft handelt es sich um Anteile iSv. § 17 EStG, denn der Gesetzgeber hat klarstellend in § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG Anteile an einer optierenden Gesellschaft in die Aufzählung aufgenommen. Grundsätzlich setzt § 17 EStG eine Beteiligung iHv. mindestens 1 % voraus. Nach § 17 Abs. 6 EStG sind aber auch geringere Beteiligungen von § 17 EStG erfasst, wenn die Anteile aufgrund eines Einbringungsvorgangs iSd. UmwStG mit Wertansätzen unterhalb des gemeinen Werts erworben wurden und die Anteile auf einer Sacheinlage beruhen. Dies ist der Fall, wenn die Option zu Buchwerten oder zu Zwischenwerten durchgeführt wurde, denn Vorgänge nach §§ 20, 21 UmwStG sind Einbringungsvorgänge iSd. UmwStG (*Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 [949]; *Bochmann/Bron*, NZG 2021, 613 [615]; *Rickermann*, DB 2021, 1035 [1039]; § 17 EStG Anm. 361).
- ▷ Die Steuerverstrickung nach § 17 Abs. 6 EStG gilt ohne zeitliche Beschränkung, so dass es nicht darauf ankommt, ob der relevante Einbringungsvorgang innerhalb der Fünf-Jahres-Frist des § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG liegt (§ 17 EStG Anm. 362). Der Veräußerung gleichgestellt sind nach § 17 Abs. 1 Satz 2 EStG die verdeckte Einlage der Anteile in eine KapGes. sowie nach § 17 Abs. 4 EStG die Auflösung der optierenden Gesellschaft und die Rückzahlung von Beträgen aus dem stl. Einlagekonto gem. § 27. Der Gewinn nach § 17 EStG unterliegt dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c Satz 1, § 3c Abs. 2 EStG).
- ▷ Veräußerungen von Anteilen, die auch unter Berücksichtigung des § 17 Abs. 6 EStG nicht von § 17 EStG erfasst werden (zB bei Ansatz der gemeinen Werte oder wenn § 20 UmwStG nicht anwendbar ist), unterliegen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG der Abgeltungsteuer gem. § 32d EStG iHv. 25 % zzgl. SolZ, soweit nicht nach § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gegen die Abgeltungsteuer optiert wird. Für Gesellschafterdarlehen gilt § 17 Abs. 2a EStG.
- ▷ *Ausländische Gesellschafter:* Einkünfte aus der Veräußerung einer Beteiligung an einer inländ. optierenden Gesellschaft iSv. § 17 EStG unterliegen – unabhängig davon, ob die Beteiligung im PV oder BV gehalten wird – der beschränkten StPlicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. e EStG. Gemäß § 50d Abs. 14 Satz 2 EStG unterliegen Veräußerungsgewinne ungeachtet der Bestimmungen eines DBA der inländ. Besteuerung, wenn die Gewinne im anderen Staat nicht der Besteuerung unterliegen, weil der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die optierende Gesellschaft als transparent betrachtet (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [39]).

Rechtsfolgen beim Käufer: Der Käufer wird ertragstl. wie der Erwerber des Anteils an einer KapGes. behandelt. Er kann anders als der Erwerber der Beteiligung an einer PersGes. den Kaufpreis nicht über die anteilige Abschreibung der WG der Gesellschaft abschreiben. Auch die Bildung von Ergänzungsbilanzen für über dem

erworbenen Kapitalkonto liegende AK scheidet aus. Refinanzierungszinsen des Erwerbers stellen keine SonderBA dar, sondern sind bei Anteilen im BV nach § 3c Abs. 2 EStG nur iHv. 60 % zu berücksichtigen, bei Anteilen im PV können die Refinanzierungskosten, soweit sie den Sparer-Pauschbetrag übersteigen, nicht als WK geltend gemacht werden (§ 20 Abs. 9 Satz 1 EStG). Es ist wegen der im Vergleich zum Erwerb einer Mitunternehmerbeteiligung nachteiligen stl. Folgen bei Erwerb einer Beteiligung an einer PersGes. somit stets zu prüfen, ob diese gem. § 1a optiert hat.

Wegzugsbesteuerung: Da die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft nach Abs. 3 Satz 1 für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung an einer KapGes. gilt, sind auch die für KapGes. geltenden Regelungen der Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG anzuwenden (*Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [406]; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 [949f.]). Gemäß § 6 Abs. 1 Satz 1 AStG stehen der Veräußerung von Anteilen iSd. § 17 Abs. 1 Satz 1 EStG zum gemeinen Wert (1.) die Beendigung der unbeschränkten StPfl. infolge der Aufgabe des Wohnsitzes oder des gewöhnlichen Aufenthalts, (2.) die unentgeltliche Übertragung auf eine nicht unbeschränkt stpfl. Person sowie (3.) der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der Anteile gleich, wenn der Veräußerer innerhalb der letzten zwölf Jahre insgesamt mindestens sieben Jahre unbeschränkt stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 EStG gewesen ist.

II. Laufende Besteuerung des Gesellschafters

1. Nicht abschließende Aufzählung (Abs. 3 Satz 2)

102

Abs. 3 Satz 2 enthält eine nicht abschließende Aufzählung der Einnahmen der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft, wie sich aus der Formulierung „insbesondere“ ergibt. Allerdings werden die meisten Anwendungsfälle von den Regelungen in Nr. 1 bis 4 erfasst. Soweit dies im Einzelfall nicht so sein sollte, kommt es nach der Intention des Satzes 2 darauf an, wie diese Einnahmen bei einem Gesellschafter einer KapGes. erfasst würden.

2. Besteuerung der durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einnahmen (Abs. 3 Satz 2 Nr. 1)

a) Funktion der Regelung

103

Nach Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 führen beim Gesellschafter durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen zu Einkünften aus Kapitalvermögen iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG. Korrespondierend dazu hat der Gesetzgeber des KöMoG die Aufzählung des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG um die optierende Gesellschaft ergänzt. Entsprechend der Subsidiaritätsregelung des § 20 Abs. 8 EStG sind die Einnahmen nach Abs. 3 Satz 5 den betrieblichen Einkünften des Gesellschafters zuzurechnen, wenn die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft dem BV des Gesellschafters zuzurechnen ist (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter, 41/2021, 3 [22]; dazu Anm. 113).

Besteuerung der Gewinnanteile: Die gesetzlichen Regelungen sind dem hybriden Charakter der optierenden Gesellschaften geschuldet. Kennzeichen der transpa-

renten Mitunternehmerbesteuerung ist es, dass die von der PersGes. erzielten Einkünften nach dem maßgeblichen Gewinnverteilungsschlüssel unmittelbar den Mitunternehmern zugerechnet und von diesen versteuert werden, unabhängig davon, ob die Gewinne entnommen oder thesauriert werden. Infolge der Option unterliegen die optierende Gesellschaft und ihre Gesellschafter stattdessen nach dem Trennungsprinzip der zweistufigen Besteuerung. Wie die Gesellschafter einer KapGes., die nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG „Gewinnanteile (Dividenden), Ausbeuten und sonstige Bezüge“ zu versteuern haben, werden die Gesellschafter einer optierenden Gesellschaft nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erst dann persönlich estpfl., wenn sie von der optierenden Gesellschaft Gewinnanteile erhalten.

Da die optierende Gesellschaft zivilrechtl. keine KapGes. ist, kann sie ihre Gewinne nicht an ihre Gesellschafter „ausschütten“. Möglich ist aber eine Entnahme durch die Gesellschafter, die sich dem Grunde und der Höhe nach der gesetzlichen Regelung im HGB oder – so der Regelfall – nach den vertraglichen Vereinbarungen richtet. Abweichend von der transparenten Mitunternehmerbesteuerung sind Entnahmen der Gesellschafter somit nicht mehr steuerneutral, sondern werden von Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 in Einkünfte iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG umqualifiziert. Terminologisch ist darauf hinzuweisen, dass Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 von „durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einnahmen“ spricht, während Abs. 3 Satz 5 die auch in § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG verwendete Formulierung „Gewinnanteile“ aufgreift und eine fiktive Ausschüttung der Gewinnanteile regelt. Während der Umfang der stpfl. Gewinnanteile in Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 geregelt wird, ergibt sich der Zeitpunkt der Besteuerung der Gewinnanteile aus Abs. 3 Satz 5, dem somit für die Option entscheidende Bedeutung zukommt (dazu Anm. 113).

Anpassung der Gesellschaftsverträge: Diese gesetzgeberische Konzeption ist bei der Gestaltung der Kapitalkonten und bei der Regelung der Entnahmerechte zu berücksichtigen, weil die bislang in den PersGes. üblichen und auf die Mitunternehmerbesteuerung ausgerichteten Regelungen in vielen Fällen zu einem sofortigen Zufluss der Gewinnanteile bei den Gesellschaftern führen, so dass der angestrebte Zweck der Option, die steuerprivilegierte Thesaurierung, verfehlt wird.

Umfang der steuerpflichtigen Gewinnanteile: Da das Gesetz eine Ursächlichkeit der Gesellschafterstellung für die Einnahmen voraussetzt, muss der Gesellschafter den Gewinnanteil in Form einer Zahlung oder eines sonstigen geldwerten Vorteils aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses erhalten. Bei der Auslegung der Norm ist zu berücksichtigen, dass es der offenkundigen Intention des Gesetzgebers entspricht, den Gesellschafter einer optierenden Gesellschaft stl. wie den Gesellschafter einer KapGes. zu behandeln, obwohl er tatsächlich an einer PersGes. beteiligt ist. Relevant ist deshalb grds. nicht die Gewinnverteilung an die Gesellschafter als solche, sondern erst der – uU allerdings fingierte – Zufluss beim Gesellschafter (dazu Anm. 113).

- **Offene Gewinnentnahmen:** Gewinnanteile gem. Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 sind – entsprechend der ordentlichen Ausschüttung an einen Gesellschafter einer KapGes. – zunächst die Gewinnanteile des Gesellschafters, die ihm nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags der optierenden Gesellschaft oder nach dem Gewinnverteilungsbeschluss der Gesellschafter zugewiesen werden (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter, 41/2021, 3 [23]), sobald der Gesellschafter sie entnimmt oder eine Entnahme fingiert wird.
- **Vorabentnahmen:** Daneben umfasst Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Vorabzuweisungen (zur Behandlung im Rahmen der Mitunternehmerbesteuerung s. § 15 EStG Anm. 480),

wenn diese von der optierenden Gesellschaft ohne Berücksichtigung als BA zur Vergütung eines Gesellschafterbeitrags (zB durch Erbringung von Dienstleistungen oder durch Überlassung von Grundstücken) geleistet werden (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter, 41/2021, 3 [23]). Kein Gewinnvorab, sondern eine BA der optierenden Gesellschaft und Einnahmen iSv. Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 4 liegen hingegen vor, wenn sich ein Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag oder in einer gesonderten Vereinbarung zur gesondert vergüteten Erbringung von Diensten, Überlassung von WG oder Hingabe von Darlehen verpflichtet hat und die Gegenleistung bei der Gesellschaft einkommensmindernd als Aufwand geltend gemacht wird (vgl. *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [354]; s. Anm. 105 ff.).

- **Verdeckte Gewinnentnahmen:** Schließlich umfassen die Gewinnanteile sonstige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Bezüge des Gesellschafters, in erster Linie solche aus verdeckten Gewinnentnahmen, die der vGA bei einer KapGes. entsprechen.
- **Einlagenrückgewähr:** Keine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einnahmen liegen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG vor, wenn die optierende Gesellschaft an ihre Gesellschafter Einlagen zurückgewährt, dafür unter Berücksichtigung der Verwendungsreihenfolge (kein Direktzugriff) das stl. Einlagekonto gem. § 27 verwendet und dies nach § 27 Abs. 3 bescheinigt. Zum Einlagekonto s. Anm. 90 ff.

b) Besteuerung der Gewinnanteile beim Gesellschafter

104

Die Besteuerung der Gewinnanteile beim Gesellschafter hängt davon ab, ob die Beteiligung im BV oder im PV gehalten wird (s. Anm. 101) und welche Rechtsform der Gesellschafter hat. Außerdem dürfen die Gewinnanteile das Einkommen der optierenden Gesellschaft nicht gemindert haben (§ 8b Abs. 1 Sätze 2 ff.; §§ 3 Nr. 40 Buchst. d Sätze 2 f., 32d Abs. 2 Nr. 4 EStG).

Beteiligung im Privatvermögen: Die Gewinnanteile unterliegen beim Gesellschafter, der die Beteiligung im PV hält, nach § 32d Abs. 1 EStG grds. der Abgeltungssteuer iHv. 25 %, so dass eine Veranlagung nicht erforderlich ist, aber über den Sparer-Pauschbetrag des § 20 Abs. 9 EStG iHv. 801/1692 € hinaus keine WK geltend gemacht werden können. Der Gesellschafter kann gem. § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG gegen die Abgeltungssteuer optieren, wenn er zu mindestens 25 % an der optierenden Gesellschaft beteiligt ist oder er mindestens zu 1 % beteiligt ist und durch eine berufliche Tätigkeit für die Gesellschaft maßgeblichen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann. Sofern die Beteiligungsvoraussetzungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG erfüllt sind, muss spätestens mit der Abgabe der EStErklärung der Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens gem. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d EStG gestellt werden (vgl. § 32d EStG Anm. 58). Aus dem Antrag folgt eine Bindungsfrist von fünf Jahren (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 Satz 4 EStG), max. aber für die Dauer der Option nach § 1a (*Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 [946]).

Beteiligung im Betriebsvermögen: Bei Anteilen im BV einer natürlichen Person hat die von der optierenden Gesellschaft einbehaltene und abgeführte KapErtrSt keine abgeltende Wirkung. Die Entnahmen unterliegen dem Teileinkünfteverfahren gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG, wonach 40 % der Entnahme steuerfrei sind. § 3c Abs. 2 EStG ist zu beachten. Bei Anteilen im BV von KapGes. (oder ihrerseits optierenden PersGes.) sind die Entnahmen gem. § 8b Abs. 1 iVm. Abs. 5 zu 95 %

stfrei, sofern die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft mindestens 10 % beträgt (§ 8b Abs. 4, zu der im Einzelnen sehr umstrittenen Norm s. § 8b Anm. 126 ff.).

Zurechnung: Nach dem entsprechend anzuwendenden § 20 Abs. 5 Satz 1 EStG sind die Einkünfte vom Gesellschafter zu versteuern. Gesellschafter ist nach § 20 Abs. 5 Satz 2 EStG derjenige, dem im Zeitpunkt des Gewinnverteilungsbeschlusses die Anteile nach § 39 AO zuzurechnen sind. Da die optierende Gesellschaft zivilrechtl. eine PersGes. ist, kommt es – sofern nicht der angepasste Gesellschaftsvertrag der optierenden Gesellschaft einen Gewinnverteilungsbeschluss vorsieht – uE darauf an, wem die Anteile im Zeitpunkt des stpfl. Zuflusses iSv. Abs. 3 Satz 5 zuzurechnen sind.

Kapitalertragsteuerabzug: Die optierende Gesellschaft ist gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG iVm. § 44 Abs. 1 Satz 3 verpflichtet, hinsichtlich der stpfl. Entnahmen der Gesellschafter KapErtrSt iHv. 25 % (§ 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) zzgl. SolZ sowie KiSt einzubehalten. Die Fälligkeit richtet sich nach § 44 Abs. 1 Satz 2, Abs. 2 EStG und hängt vom Zeitpunkt des Zuflusses der Kapitalerträge beim Gesellschafter ab (s. Anm. 113). Die KapErtrSt ist als zusätzliche Entnahme der Gesellschafter zu behandeln (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [25f.]) und wirkt entweder nach § 43 Abs. 5 EStG abgeltend oder ist gem. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG auf die Steuerschuld der Gesellschafter anzurechnen.

Gewerbsteuer: Da die Option nach § 2 Abs. 8 GewStG auch für Zwecke der GewSt zu beachten ist, gelten statt der Hinzurechnungs- und Kürzungsvorschriften für PersGes. (§ 8 Nr. 8, § 9 Nr. 2 GewStG) die entsprechenden Vorschriften für KapGes. (§ 8 Nr. 5, § 9 Nr. 2a, 7, 8 GewStG). Daher ist für die Kürzung zu Beginn des Erhebungszeitraums eine Beteiligung an der optierenden Gesellschaft von mindestens 15 % erforderlich.

Ausländische Gesellschafter der optierenden Gesellschaft: Einnahmen ausländ. Gesellschafter der optierenden Gesellschaft unterliegen grds. der beschränkten StPflcht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. a EStG und die Steuer gilt gem. § 50 Abs. 2 EStG durch den Quellensteuerabzug (§§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) als abgegolten. Bei Zugehörigkeit der Beteiligung an der optierenden Gesellschaft zu einer inländ. BS liegen Einkünfte iSv. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG vor, das Teileinkünfteverfahren gem. §§ 3 Nr. 40, 3c EStG und § 8b ist anzuwenden. Der Quellensteuerabzug reduziert sich vorbehaltlich § 50d Abs. 3 EStG in DBA-Fällen je nach anwendbarem DBA auf niedrigere StSätze (zB nach DBA, die sich an Art. 10 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA orientieren, auf 5 %, wenn die Beteiligung von einer ausländ. KapGes. gehalten wird, und auf 15 %, wenn die Beteiligung von einer natürlichen Person gehalten wird). Zu den Entlastungsverfahren s. § 50c EStG. Ist der Gesellschafter eine beschränkt stpfl. Körperschaft, wird die einbehaltene und abgeführte KapErtrSt nach § 44a Abs. 9 EStG iHv. zwei Fünfteln vom BZSt. erstattet, um dadurch den Quellensteuersatz auf die tarifliche KSt für unbeschränkt stpfl. Körperschaften iHv. 15 % herabzusetzen. Eine weitergehende Entlastung nach der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR, RL 2011/96/EU v. 30.11.2011, ABL. EU 2011 Nr. L 345, 8) nach § 43b EStG kommt nicht in Betracht (vgl. Anm. 10). Wenn der Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters die optierende Gesellschaft als transparent betrachtet, gilt § 50d Abs. 14 Satz 1 EStG (*Brühl/Weiss*, DStR 2021, 1617 [1620f.]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [39]).

3. Schuldrechtliche Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 4)

a) Schuldrechtliche Leistungsbeziehungen als gemeinsamer Hintergrund

105

Die Regelungen in Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 bis 4 sind die Konsequenz der Abkehr von der transparenten Besteuerung, denn damit sind schuldrechtl. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter stl. anzuerkennen. Während eine PersGes. einem Einzelunternehmer angenähert wird, indem die schuldrechtl. Leistungsbeziehungen zwischen der PersGes. und ihren Gesellschaftern durch Einbeziehung in den Sonderbereich neutralisiert werden, führen derartige Leistungsbeziehungen bei einer KapGes. zu einer Minderung der kstl. und gewstl. Bemessungsgrundlage. Die ohne Option als SonderBE iSv. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu qualifizierenden Einnahmen werden beim Gesellschafter mit der Option entsprechend ihrer eigentlichen Einkunftsart erfasst und besteuert, soweit sie fremdüblich sind. Überhöhte Vergütungen führen auf Ebene der Gesellschaft und auf Ebene der Gesellschafter zu vGA. Zu beachten ist außerdem der Vorbehalt in Abs. 3 Satz 4 (dazu Anm. 112).

b) Tätigkeitsvergütungen (Abs. 3 Satz 2 Nr. 2)

106

Nach Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 führen Einnahmen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft bezieht, zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 EStG, zB wenn der Gesellschafter auf der Basis eines Arbeitsvertrags für die Gesellschaft tätig wird. Zu den stl. Konsequenzen s. Anm. 115. Wenn der Gesellschafter für die optierende Gesellschaft eine gewerbliche oder freiberufliche Tätigkeit gegen Entgelt selbständig ausübt (zB als Handwerker oder Rechtsanwalt), erzielt er Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG (Handwerker) oder selbständiger Arbeit gem. § 18 EStG (Rechtsanwalt). Der Gesellschafter erzielt dann aus einer Tätigkeit für die Gesellschaft Einnahmen, aber er übt die Tätigkeit nicht „im Dienst“ der optierenden Gesellschaft iSv. Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 aus. Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 ist also nicht so zu verstehen, dass diese Einkünfte in solche aus § 19 EStG umzuqualifizieren sind. Auch die FinVerw. nimmt eine Tätigkeit „im Dienst“ der optierenden Gesellschaft iSv. Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 nur an, wenn eine entsprechende Tätigkeit eines Gesellschafters einer KapGes. zu Einkünften aus § 19 EStG führen würde, so dass idR ein Dienstverhältnis gem. § 1 LStDV vorliegen muss (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 81). Es gelten insofern die allgemeinen Abgrenzungskriterien (vgl. § 19 EStG Anm. 71 ff.; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefte 41/2021, 3 [29 f.]).

Wie bei einer nicht optierenden PersGes. ist – zB im Hinblick auf die Haftungsvergütung des Komplementärs – im Übrigen danach zu differenzieren, ob ein Vorabgewinn oder eine Tätigkeitsvergütung vorliegt (vgl. § 15 EStG Anm. 480). Diese Unterscheidung gewinnt bei einer optierenden Gesellschaft an Bedeutung, denn im Fall eines Vorabgewinns liegt ein Gewinnanteil iSv. Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 vor, der dem Teileinkünfteverfahren unterliegt (vgl. Anm. 103).

Verdeckte Gewinnausschüttungen: Überhöhte Tätigkeitsvergütungen führen zu vGA (materieller Fremdvergleich, zu den Kriterien s. § 8 Anm. 132 ff.). Es gelten die allgemeinen Grundsätze zur Angemessenheit der Gesamtbezüge eines GesGf. (s. dazu § 8 Anm. 262 ff.). Für beherrschende Gesellschafter der optierenden Gesellschaft gelten zudem die Grundsätze des formellen Fremdvergleichs: Eine Tätig-

keitsvergütung stellt eine vGA dar, wenn sie nicht auf einer von vornherein getroffenen klaren, eindeutigen und zivilrechtl. wirksamen Vereinbarung beruht oder wenn sie nicht den getroffenen Vereinbarungen gemäß geleistet wird (vgl. dazu § 8 Anm. 144). Zum Begriff des beherrschenden Gesellschafters vgl. Anm. 33 und § 8 Anm. 147.

107 c) Einnahmen aus der Hingabe von Darlehen (Abs. 3 Satz 2 Nr. 3)

Nach Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 führen Einnahmen aus der Hingabe von Darlehen der Gesellschafter an die optierende Gesellschaft zu Einkünften iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 7 oder Abs. 2 Nr. 7 EStG.

Zinszahlungen: Zinsen, die ein Gesellschafter für ein an die optierende Gesellschaft gewährtes Darlehen erhält, führen – wie Darlehen an eine KapGes. – nach Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG, sofern sie im PV vereinnahmt werden. Sie unterliegen dem grds. gesonderten Tarif gem. § 32d Abs. 1 EStG iHv. 25 %. Eine abgeltende Wirkung des StAbzugs iSv. § 43 Abs. 5 EStG kommt aber nicht in Betracht, da die optierende Gesellschaft hinsichtlich der von ihr gezahlten Zinsen keine auszahlende Stelle iSv. § 43 Abs. 1 Nr. 7 EStG und daher nicht zum KapErtrStEinbehalt verpflichtet ist. Bei Gesellschaftern, die zu mindestens 10 % an der optierenden Gesellschaft beteiligt sind, unterliegen die Zinsen nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG grds. der tariflichen ESt. Befindet sich die Darlehensforderung im BV des Gesellschafters, führen die Zinsen zu – auch gewstpfl. – BE. Bei der optierenden Gesellschaft sind die gezahlten Zinsen nach § 8 Nr. 1 GewStG hinzuzurechnen.

Substanzverluste: Die für Mitunternehmensschaften charakteristische korrespondierende Bilanzierung (dazu § 15 EStG Anm. 452) gilt für die optierende Gesellschaft nicht, so dass sich Wertminderungen des Rückzahlungsanspruchs des Gesellschafters auch schon vor Beendigung der Gesellschafterstellung oder Veräußerung der Ansprüche realisieren können. Es gilt § 17 Abs. 2a EStG, und zwar auch bei Beteiligungen von unter 1 %, wenn die Option zu Buchwerten oder zu Zwischenwerten durchgeführt wurde (s. § 17 Abs. 6 Nr. 1 EStG). Ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster Verzicht auf das Gesellschafterdarlehen führt zu einer verdeckten Einlage in die optierende Gesellschaft in Höhe der im Verzichtszeitpunkt noch werthaltigen Teils der Forderung (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter, 41/2021, 3 [26]). Wie bei Darlehen an echte KapGes. stellt sich dann die Problematik des Verhältnisses von § 17 Abs. 2a und § 20 Abs. 2 Nr. 7 EStG (dazu *Jachmann-Michel*, BB 2020, 727; *Levedag*, GmbH-StB 2021, 14; *Levedag*, GmbH-StB 2021, 637), der – allerdings unter Berücksichtigung der Beschränkungen des § 20 Abs. 6 Satz 6 EStG – auch Verluste aus dem endgültigen Ausfall der Darlehensforderung erfasst (s. BFH v. 24.10.2017 – VIII R 13/15, BStBl. II 2020, 831; BFH v. 1.7.2021 – VIII R 28/18, BStBl. II 2021, 911). Zur Anwendung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b Satz 1 EStG nF bei Beteiligungen von mindestens 10 % s. *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter, 41/2021, 3 (27). Bei Darlehen im BV des Gesellschafters sind Wertminderungen nur nach den Grundsätzen des Teileinkünfteverfahrens (§ 3c Abs. 2 Satz 2 EStG und § 8b Abs. 3 Sätze 4 ff.) zu berücksichtigen.

d) Einnahmen aus der Überlassung von Wirtschaftsgütern (Abs. 3 Satz 2 Nr. 4) 108

Einnahmen aus der Überlassung von WG führen nach Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 zu Einkünften iSv. §§ 21, 22 EStG, sofern nicht die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung erfüllt sind, denn dann liegen gewerbliche Einkünfte vor (vgl. Anm. 112). Allerdings müssen im Zeitpunkt der Option bereits vorhandene WG des SonderBV der Gesellschafter idR auf die optierende Gesellschaft übertragen werden, sofern das Wahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG genutzt werden soll (dazu Anm. 55 ff.).

Einstweilen frei.

109–110

III. Ausschluss von §§ 13–16, 18, 35 EStG (Abs. 3 Satz 3)

111

Abs. 3 Satz 3 schließt vorbehaltlich von Satz 4 (dazu Anm. 112) die Anwendung von §§ 13 bis 14a EStG (Einkünfte aus LuF), §§ 15 bis 16 EStG (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) und § 18 EStG (Einkünfte aus selbständiger Arbeit) aus. Der Regelung kommt keine eigenständige Bedeutung zu, denn dies folgt bereits aus Abs. 3 Satz 2 sowie allg. aus Abs. 1 Satz 1, wonach die Gesellschafter einer optierenden Gesellschaft wie die nicht phG einer KapGes. zu behandeln sind. Zur Gleichstellung mit dem Gesellschafter einer KapGes. s. Anm. 100.

Ebenfalls ausgeschlossen ist die Anwendung von § 35 EStG, also die Anrechnung der GewSt auf die ESt. Auch dies ist ohnehin zwingende Rechtsfolge des mit der Option erreichten Wechsels aus der transparenten Mitunternehmerbesteuerung in die Besteuerungssystematik der KapGes. Einer ausdrücklichen Regelung hätte es nicht bedurft. Auf Ebene der optierenden Gesellschaft stellt die GewSt eine nicht abziehbare BA dar (§ 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 5b EStG). Im letzten Wj. vor der Option kann § 35 EStG indes noch genutzt werden (*Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [409]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter, 41/2021, 3 [22]).

IV. Umqualifizierung von Einkünften (Abs. 3 Satz 4)

112

Die Qualifizierung der Einkünfte nach Abs. 2 Nr. 1 bis 4 gilt nach Abs. 3 Satz 4 nicht, soweit entsprechende Einnahmen bei einem Gesellschafter einer KapGes. einer anderen Einkunftsart zuzurechnen wären. Diese Regelung kann als eine generalisierende Gleichstellung der Einkünfte der Gesellschafter einer optierenden Gesellschaft mit denen einer KapGes. angesehen werden und bildet die Subsidiaritätsregel des § 20 Abs. 8 EStG nach. Somit führen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Einnahmen abw. von Satz 2 Nr. 1 nicht zu Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, sondern zu betrieblichen Einkünften, wenn die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft dem BV des Gesellschafters zuzuordnen ist. Die Zuordnung der Beteiligung zum BV oder PV des Gesellschafters richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen für die Zuordnung von Anteilen an KapGes. (dazu § 4 EStG Anm. 111).

Insbesondere im Fall einer Betriebsaufspaltung (s. Anm. 35) sind die Einkünfte abw. von Abs. 3 Satz 2 in gewerbliche Einkünfte umzuqualifizieren (Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28656, 23 f.). Dies wird aber auf die Fälle beschränkt sein, in denen das der Gesellschaft überlassene Grundstücke nach der Option angeschafft wird, da vorhandenes, funktional wesentliches SonderBV im Regelfall im Zuge der Option auf die optierende Gesellschaft übertragen werden muss, um das

Wahlrecht des § 20 Abs. 2 UmwStG zur Buchwertfortführung zu nutzen (vgl. Anm. 55 ff.). Die Regelung in Abs. 3 Satz 4 bezieht sich zwar nur auf die Einnahmenseite der Gesellschafter der optierenden Gesellschaft. Gleichwohl sind die Grundsätze der Betriebsaufspaltung in vollem Umfang anzuwenden (zu Unrecht zweifelnd *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 [947]). Sowohl das vom Gesellschafter überlassene WG als auch der von ihm gehaltene Anteil an der fiktiven KapGes. sind seinem BV zuzuordnen.

113 V. Zeitpunkt der Versteuerung der Gewinnanteile (Abs. 3 Satz 5)

Funktion der Regelung: Zivilrechtlich besteht trotz der Option nach § 1a eine PersGes., so dass die Gewinnanteile den Gesellschaftern handelsrechtl. grds. phasengleich auf den Schluss des Wj. zugerechnet werden, in dem sie erzielt wurden (vgl. *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, WPg 2021, 1166 [1176 f.]). Dieser – auch die transparente Besteuerung von Mitunternehmerschaften iSv. § 15 EStG bestimmende – Grundsatz der „Vollausschüttung“ wird durch die Option modifiziert und der Zeitpunkt der Besteuerung der Gesellschafter abw. geregelt. Gewinnanteile gelten gem. Abs. 3 Satz 5 erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.

Dieser Besteuerungszeitpunkt unterscheidet sich nicht nur von dem der Besteuerung der Mitunternehmer, sondern auch von der Besteuerung von Gesellschaftern einer KapGes. Gewinnanteile (Dividenden) aus einer KapGes. iSv. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind von den Gesellschaftern nicht bei „Ausschüttung“ zu versteuern, sondern bei Zufluss iSv. § 11 EStG, es sei denn, es handelt sich um einen beherrschenden Gesellschafter, bei dem ein früherer Zufluss fingiert wird (s. nachfolgend und § 20 EStG Anm. 32 f.). Werden die Anteile an der KapGes. in einem BV gehalten, kommt es abw. von § 11 EStG auf die Gewinnrealisation und damit auf den Gewinnverwendungsbeschluss der KapGes. an (BFH v. 7.8.2000 – GrS 2/99, BStBl. II 2000, 632; s. § 5 EStG Anm. 621). Für die optierende Gesellschaft verdrängt bzw. modifiziert Abs. 3 Satz 5 § 11 EStG und – da er eine abschließende Regelung enthält und auch für Anteile in BV iSv. Abs. 3 Satz 4 gilt – die Grundsätze zur Realisation von Einnahmen aus Ausschüttungen in einem BV des Gesellschafters (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter, 41/2021, 3 [23]; aA wohl *Böhmer in Mössner/Oellerich/Valta*, § 1a Rz. 451 [9/2021]). Dabei unterscheidet das Gesetz zwischen einer tatsächlichen Entnahme und einer fiktiven Entnahme, die dann angenommen wird, wenn die Auszahlung der Gewinnanteile verlangt werden kann.

Tatsächliche Entnahme: Einnahmen aus Kapitalvermögen sind zugeflossen, sobald der Stpfl. wirtschaftlich über sie verfügen kann (BFH v. 8.10.1991 – VIII R 48/88, BStBl. II 1992, 174). Grundtatbestand des Abs. 3 Satz 5 ist daher die tatsächliche Entnahme der Gewinne durch die Gesellschafter, idR durch eine Auszahlung (Minderung der Bank- oder Kassenkonten). Erfasst werden aber auch sonstige Sachentnahmen, Nutzungsentnahmen und Leistungsentnahmen (vgl. § 4 EStG Anm. 155 ff.). Bedingung ist stets, dass die Gegenbuchung auf einem EK-Konto der optierenden Gesellschaft vorzunehmen ist; denn begrifflich setzt eine Entnahme die Minderung des EK der Gesellschaft voraus. Die Rückzahlung eines Darlehens an den Gesellschafter führt hingegen zu einer Minderung des Fremdkapitals (Darlehenskonto an Bank) und damit nicht zu einer Entnahme.

- *Handelsrechtliche versus steuerliche Entnahme*: Es ist unklar, ob es auf den handelsrechtl. Begriff der Entnahme ankommt oder auf den stl. Entnahmebegriff iSv. § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG. Es liegt uE nahe, auf den handelsrechtl. Entnahmebegriff abzustellen, denn sowohl die gesetzliche Gewinnverteilung als auch die vertraglichen Gewinnverteilungsabreden beziehen sich zunächst auf das handelsbilanzielle Erg., gelten aber auch stl. (§ 15 EStG Anm. 485; *Schießl* in *Widmann/Maier*, § 1a Rz. 225 [10/2021]; s. auch die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28656, 24: „Gewinnanteile lt. Handelsbilanz“).

Die Fiktion einer KapGes. führt zu einer Verdrängung der allgemeinen Entnahmenvorschriften durch die für Körperschaften geltenden Regelungen, denn nach § 8 Abs. 3 werden die Vermögenssphären der KapGes. und ihrer Gesellschafter nicht durch Entnahmen iSv. § 4 Abs. 1 EStG abgegrenzt, sondern durch offene und verdeckte Gewinnausschüttungen (s. § 8 Anm. 80 ff.). Dabei dürfte es sich aber um eine nur theoretische Frage handeln, da der handelsrechtl. und der strechtl. Entnahmebegriff zu weitgehend identischen Ergebnissen führen. Steuerlich sind Entnahmen Wertabgaben aus dem BV zu betriebsfremden Zwecken (BFH v. 29.9.1955 – IV 647/54 U, BStBl. III 1950, 348) und damit tatsächliche Vorgänge (BFH v. 22.6.1967 – I 192/64, BStBl. II 1968, 4), die neben einer Entnahmehandlung einen Entnahmewillen voraussetzen (BFH v. 31.3.2021 – VI R 30/18, BFH/NV 2021, 1232, Rz. 35; s. § 4 EStG Anm. 155). Handelsrechtlich wird die Entnahme definiert als jede unmittelbare oder mittelbare Vermögenszuwendung der Gesellschaft an den Gesellschafter, die ihren Grund im Gesellschaftsverhältnis findet (*Priester* in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2016, § 122 HGB Rz. 5).

- *Buchung auf einem Darlehenskonto*: Eine tatsächliche Entnahme der Gewinne, die zu einer fiktiven Gewinnausschüttung führt, liegt auch ohne Minderung der Aktiva (also ohne tatsächliche Auszahlung) stets vor, wenn die Gegenbuchung zugunsten des Gesellschafters auf einem Fremdkapitalkonto vorgenommen wird, denn darin liegt eine Novation (Schuldumschaffung), die zu einer Minderung des EK führt (*Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [404]; *Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 [267]; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348 [354]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter, 41/2021, 3 [23]; *Dreßler/Kompolek*, Ubg 2021, 301 [307]; *Herkens*, GmbH-StB 2021, 356 [357]).

Wirtschaftlich steht hinter einer solchen Buchung eine Entnahme durch den Gesellschafter, verbunden mit einer sofortigen Darlehensgewährung an die PersGes. Es steht daher der fiktiven Gewinnausschüttung nicht entgegen, wenn die Auszahlung gesellschaftsvertraglichen Restriktionen unterliegt und der Gesellschafter keinen Anspruch auf sofortige Auszahlung der Darlehensvaluta hat, denn die fehlende Fälligkeit des Zahlungsanspruchs ist auch für einen Darlehensvertrag typisch (aA *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, WPg 2021, 1166 [1177]; *Böhmer* in *Mössner/Oellerich/Valta*, § 1a Rz. 450 [9/2021], nach dessen Auffassung der Entnahmebegriff des Satzes 5 nicht „buchhalterisch“ verstanden werden dürfe; so auch *Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 [76]).

Maßgebend ist, dass aus der Sicht der optierenden Gesellschaft Fremdkapital vorliegt (vgl. *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [405]). Nach der Rspr. des BFH kann eine Gutschrift in den Büchern des Verpflichteten den Zufluss bewirken, wenn in der Gutschrift nicht nur das buchmäßige Festhalten einer Schuldverpflichtung zu sehen ist, sondern darüber hinaus zum Ausdruck gebracht wird, dass der Betrag dem Berechtigten von nun an zur Verwendung zur Verfügung steht, sofern der Gläubiger in der Lage ist, den Leistungserfolg ohne weiteres Zutun

des im Übrigen leistungsbereiten und leistungsfähigen Schuldners herbeizuführen (stRspr. seit BFH v. 9.4.1968 – IV 267/64, BStBl. II 1968, 525; BFH v. 14.2.1984 – VIII R 221/80, BStBl. II 1984, 480; BFH v. 22.7.1997 – VIII R 57/95, BStBl. II 1997, 755; BFH v. 22.2.2018 – VI R 17/16, BStBl. II 2019, 496, Rz. 30).

Die Buchung des Gewinnanteils auf einem EK-Konto (zum Begriff s. Anm. 92) des Gesellschafters führt nicht zu einem tatsächlichen Zufluss (*Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [405]). Allerdings kann die Zuflussfiktion des Abs. 3 Satz 5 Var. 2 greifen, weil der Gesellschafter die Auszahlung verlangen kann.

Auszahlung kann verlangt werden: Neben der tatsächlichen Entnahme gelten Gewinnanteile auch dann als ausgeschüttet, wenn ihre Auszahlung verlangt werden kann (Abs. 3 Satz 5 Var. 2). Ob dies der Fall ist, muss im Einzelfall anhand der gesellschaftsvertraglichen Regelungen und, wenn es keine gibt, anhand der gesetzlichen Regelungen (§§ 122 Abs. 1, § 161 Abs. 2 und § 169 HGB, § 1 Abs. 4 iVm. §§ 721 f. BGB) entschieden werden.

- *Rechtsprechung für beherrschende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft:* Ausweislich der Gesetzesbegründung zum KöMoG (BTDrucks. 19/28656, 24) hat sich der Gesetzgeber an der stRspr. des BFH (BFH v. 2.12.2014 – VIII R 2/12, BStBl. II 2015, 333, Rz. 14, mwN) zum Zufluss von Dividenden bei beherrschenden Gesellschaftern einer KapGes. orientiert. Nach dieser Rspr. ist ein Zufluss der Dividende nicht erst bei tatsächlicher Zahlung, sondern bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit der Forderung anzunehmen, da ein beherrschender Gesellschafter es regelmäßig in der Hand hat, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen. Voraussetzung ist aber, dass der Anspruch eindeutig, unbestritten und fällig ist und sich gegen eine zahlungsfähige Gesellschaft richtet. Die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 19/28656, 24) könnte so interpretiert werden, dass die Regelung in Abs. 3 Satz 5 Var. 2 nur für beherrschende Gesellschafter gilt, da darauf verwiesen wird, dass die für den beherrschenden GmbH-Gesellschafter maßgeblichen Grundsätze zum Zufluss bei Beschlussfassung über die Gewinnverwendung aufgrund der Formulierung „verlangt werden kann“ für Gesellschafter mit vergleichbarer wirtschaftlicher Verfügungsmacht entsprechend gelten. Eine solche Einschränkung auf beherrschende Gesellschafter lässt sich dem Wortlaut der gesetzlichen Regelung aber nicht entnehmen, so dass nicht nur bei beherrschenden, sondern bei allen Gesellschaftern von einem fiktiven Dividendenzufluss auszugehen ist, wenn sie die Auszahlung der Gewinnanteile verlangen können (so auch Böhmer/Schewe, FR 2022, 69 [75]; implizit auch BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 74).

Im Übrigen darf der Verweis auf die Rspr. des BFH zu beherrschenden Gesellschaftern nicht so verstanden werden, dass ein Zufluss ohne Entnahme oder Entnahmefähigkeit der Gewinnanteile unterstellt wird. Insbesondere genügt es für die Annahme eines Zuflusses nicht, wenn ein Mehrheitsgesellschafter jederzeit die Möglichkeit hätte, die Entnahmefähigkeit thesaurierter Gewinne durch einen Beschluss herbeizuführen (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [24]).

- *Anspruch auf Auszahlung:* Das HGB sieht bislang für den Gewinnanspruch des Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft vor, dass zunächst das Erg. (Gewinn oder Verlust) zu ermitteln ist (§ 120 HGB), das anschließend auf die Gesellschafter verteilt wird (§ 121 HGB: 4 % des Kapitalanteils vorab, der Rest nach Köpfen). Der Gewinnanspruch der Gesellschafter entsteht handelsrechtl. mit der Feststellung des Jahresabschlusses (BGH v. 6.4.1981 – II ZR 186/80,

BGHZ 80, 357; Haas in *Röhrich/Graf von Westphalen/Haas*, 5. Aufl. 2019, § 121 HGB Rz. 1; Priester in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2016, § 121 HGB Rz. 10), zu der, da es sich nicht um eine Geschäftsführungsmaßnahme handelt, grds. alle Gesellschafter berufen sind (Priester in *MüKo HGB*, 4. Aufl. 2016, § 120 HGB Rz. 55). Dies ändert sich mit der Geltung des MoPeG ab dem 1.1.2024 grds. nicht. Für die Zuflussfiktion des Abs. 3 Satz 5 genügt jedoch nicht, dass der Anspruch durch Feststellung des Jahresabschlusses entstanden ist. Hinzukommen muss, dass ein Auszahlungsanspruch besteht. Hier ist wie folgt zu differenzieren:

- ▷ *Geltung der gesetzlichen Regelung in §§ 120ff. HGB*: Sofern – was in der Praxis allerdings kaum vorkommt – die Gesellschafter keine abweichende gesellschaftsvertragliche Regelung getroffen haben, besteht bislang unabhängig davon, ob ein Gewinn erzielt worden ist, nach § 122 Abs. 1 Halbs. 1 HGB ein (Kapital)Entnahmerecht iHv. 4 % des Kapitalanteils, so dass insoweit die Zuflussfiktion gilt, sofern nicht der tatsächliche Gewinnanteil geringer ist (vgl. BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 77).
- ▷ Darüber hinaus darf der Gesellschafter nach § 122 Abs. 1 Halbs. 2 HGB auch den übersteigenden Anteil am Gewinn des letzten Geschäftsjahres entnehmen, wenn dies nicht zum offenbaren Schaden der Gesellschaft gereicht. Auf ein Auszahlungsverlangen des Gesellschafters kommt es uE nicht an, so dass sich durch § 122 HGB idF des MoPeG, wonach jeder Gesellschafter aufgrund des festgestellten Jahresabschlusses Anspruch auf Auszahlung seines Gewinnanteils hat, insoweit auch keine Änderungen ergeben (aA wohl *Kelm/Rindermann/Hennrichs*, WPg 2021, 1166 [1171]).
- ▷ *Abweichende vertragliche Regelungen*: In der Praxis ist es üblich, die Gewinne nach der Höhe der Kapitalkonten I zu verteilen. Sofern diese auf einem als Fremdkapital zu qualifizierenden Konto des Gesellschafters gutgeschrieben werden, liegt ein Abfluss vor, auf die Frage, ob ein Anspruch auf Auszahlung besteht, kommt es nicht mehr an (s.o.). Wenn der Gewinnanteil einem EK-Konto des Gesellschafters gutgeschrieben wird, kommt eine Fiktion des Zuflusses nur in Betracht, wenn der Gesellschafter nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrags berechtigt ist, auf das Guthaben des Kapitalkontos zuzugreifen und Gewinnentnahmen zu tätigen; besteht kein Anspruch auf Auszahlung, liegt keine Entnahme iSv. Abs. 3 Satz 5 vor. Kein Zufluss liegt auch vor, wenn gesellschaftsvertraglich vereinbart ist, dass eine Auszahlung der Gewinnanteile einen entsprechenden Entnahmebeschluss der Gesellschafter voraussetzt (so ausdrücklich BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 74).
- ▷ Dies ist zB der Fall, wenn die Gewinne der gesamthänderisch gebundenen Rücklage gutgeschrieben werden, über deren spätere Verwendung die Gesellschafterversammlung zu entscheiden hat oder wenn die Gewinne kraft Gesetzes oder aufgrund vertraglicher Vereinbarung verwendet werden müssen, um ein Verlustvortragskonto auszugleichen (*Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter, 41/2021, 3 [24]).
- ▷ *Rechtsfolgen bei Buchung auf einem Eigenkapitalkonto*: Sofern Beträge, deren Auszahlung verlangt werden kann, auf einem EK-Konto (zB dem Kapitalkonto II) gebucht werden, geht die FinVerw. uE zutr. von einer fiktiven Entnahme aus und nimmt in Anlehnung an die Rspr. des BFH (BFH v. 14.12.1995 – IV R 106/94, BStBl. II 1996, 226) an, dass der Gesellschafter den fik-

tiv ausgeschütteten Betrag unmittelbar danach in die Gesellschaft einlegt. Dies führt zu nachträglichen AK auf die Anteile an der fiktiven KapGes. und erhöht zudem das stl. Einlagekonto gem. § 27, auf das aber aufgrund der in § 27 Abs. 1 Satz 3 vorgegebenen Verwendungsreihenfolge kein Direktzugriff möglich ist (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 78; *Herkens*, GmbH-StB 2021, 356 [357]; aA *Kölbl/Luce*, Ubg 2021, 264 [267]; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [24]; offen gelassen bei *Zapf*, NWB 2021, 3792 [3803]). Insoweit unterscheidet sich die Option gem. § 1a von der Thesaurierungsbegünstigung gem. § 34a EStG, bei der Entnahmen, Einlagen und Gewinnanteil auf das Wj. bezogen saldiert werden (vgl. *Schiffers*, DStZ 2021, 900 [917]).

Da das Gesetz insofern keine gesonderte Feststellung vorsieht, ist bislang nicht geklärt, wie sicherzustellen ist, dass alle den Gesellschaftern zugeflossenen Gewinnanteile tatsächlich im Zeitpunkt des (fiktiven) Zuflusses, der Liquidation nach § 11 oder bei Rückoption im Rahmen des § 7 UmwStG versteuert werden, eine doppelte Erfassung aber ausgeschlossen ist (vgl. *Herkens*, GmbH-StB 2021, 356 [359]). In jedem Fall ist eine sorgfältige Dokumentation der Vorgänge notwendig.

Gewinnvorab: Vorauszahlungen auf den Gewinn gelten unabhängig von der Feststellung des Jahresabschlusses als ausgeschüttet, wenn sie entnommen (ausgezahlt) werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 75).

114 VI. Keine Anwendung des § 4 Abs. 3 EStG (Abs. 3 Satz 6)

Nach Abs. 3 Satz 6 ist für die optierende Gesellschaft die Gewinnermittlung durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 EStG ausgeschlossen. Da Abs. 3 ansonsten nur die Besteuerung der Gesellschafter regelt, ist die Regelung systematisch falsch zugeordnet (*Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 [950]). Rechtsfolge des Abs. 3 Satz 6 ist – über den Anwendungsbereich der §§ 140f. AO hinaus – die Verpflichtung zur Gewinnermittlung durch einen Vermögensvergleich gem. § 4 Abs. 1 EStG (s. Anm. 32). Im Erg. wird die optierende Gesellschaft somit hinsichtlich der Gewinnermittlung einer KapGes. gleichgestellt, die ebenfalls zu einem BV-Vergleich verpflichtet ist. Zu beachten ist, dass die optierende Gesellschaft im Zuge des fiktiven Formwechsels in eine KapGes. nach Abs. 2 iVm. § 25 UmwStG ohnehin verpflichtet ist, eine Schlussbilanz als PersGes. aufzustellen, in der etwaige Übergangsgewinne oder -verluste auszuweisen sind (s. Anm. 84).

115 VII. Lohnsteuerabzugsverfahren (Abs. 3 Satz 7)

Bereits durch Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 (s. Anm. 106) werden Vergütungen, die der Gesellschafter von der optierenden Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft erhält, den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 EStG zugewiesen. Satz 7 regelt insoweit ergänzend, dass die optierende Gesellschaft als Istl. ArbG und der Gesellschafter als ArbN gelten. Auch dies dient der Gleichstellung mit einer KapGes. und würde auch ohne die ausdrückliche Anordnung in Abs. 3 Satz 7 gelten.

Die optierende Gesellschaft muss sämtliche Regeln zur Erhebung der LSt nach §§ 38 ff. EStG anwenden. Sie hat insbes. Lohnkonten zu führen, den LStAbzug vorzunehmen und die elektronischen LStBescheinigungen an die FinVerw. zu übermitteln (Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28656, 24; BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 83).

Auswirkungen auf die sozialversicherungsrechtl. Qualifizierung der tätigen Gesellschafter ergeben sich aus der Norm nicht (*Demuth*, KÖSDI 2021, 22241 [22249]).

Einstweilen frei.

116–119

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Rückkehr der optierenden Gesellschaft zur transparenten Besteuerung

I. Überblick über Abs. 4

120

Abs. 4 regelt in sehr unsystematischer Weise verschiedene Varianten der Rückkehr zur transparenten PersGes-Besteuerung. Als Grundtatbestand sieht das Gesetz mit der in Abs. 4 Satz 1 legaldefinierten „Rückoption“ die Möglichkeit einer willentlichen Abkehr von der Besteuerung nach KapGes-Grundsätzen vor. Für diesen Fall regelt Satz 1 die Möglichkeit, einen solchen Antrag zu stellen, Satz 2 enthält eine rudimentäre Regelung der Rechtsfolgen der Rückoption und schließt die Rückwirkung aus, während Satz 3 die Voraussetzungen der Rückoption definiert (dazu Anm. 121 ff.). Satz 4 sieht eine Beendigung der Option kraft Gesetzes vor, wenn deren Voraussetzungen entfallen (Anm. 130). Als Unterfall dazu regelt das Gesetz in den Sätzen 5 und 6 in mehreren Varianten die Rechtsfolgen, wenn der vorletzte Gesellschafter aus der optierenden Gesellschaft ausscheidet (s. Anm. 134). Als Ausnahme zu Satz 4 erfasst Satz 7 die Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine echte KapGes. (s. Anm. 136).

II. Rückoption (Abs. 4 Sätze 1 bis 3)

1. Voraussetzungen der Rückoption (Abs. 4 Satz 1 und Satz 3)

121

Die optierende Gesellschaft kann nach Abs. 4 Satz 1 die Rückkehr zur transparenten Besteuerung als PersGes. beantragen. Wie schon die Option nach Abs. 1 bezieht sich die Rückoption nach Abs. 4 sowohl auf die Besteuerung der Gesellschaft als auch auf die ihrer Gesellschafter. Es liegt in der Natur der Sache, dass der Antrag nur einheitlich für die Gesellschaft und alle Gesellschafter gestellt werden kann. Die Voraussetzungen der Rückoption regelt Satz 3 durch einen Verweis auf Abs. 1 Sätze 2, 3 und 5.

Form des Antrags: Die Rückoption setzt nach Abs. 4 Satz 1 einen Antrag der optierenden Gesellschaft voraus, der wiederum nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu stellen ist. Zur Vermeidung unbilliger Härten kann das FA nach Maßgabe des § 31 Abs. 1a Satz 2 auf eine elektronische Übermittlung verzichten (Satz 3 iVm. Abs. 1 Satz 2). Dann ist der Antrag nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu stellen und vom Vertreter der PersGes. eigenhändig zu unterschreiben (s. auch Anm. 23 ff.).

Antragsberechtigt ist die optierende Gesellschaft, die zivilrechtl. eine PersGes. ist. Hingegen sind die Gesellschafter der optierenden Gesellschaft nicht antragsberech-

tigt und dementsprechend auch nicht einspruchsbefugt (*Schießl in Widmann/Mayer*, § 1a Rz. 371 [10/2021]).

Antragsfrist: Aufgrund des Verweises in Satz 3 auf Abs. 1 Satz 2 ist der Antrag spätestens einen Monat vor Beginn des Wj., ab dem die Besteuerung als PersGes. gelten soll, zu stellen. In der Regel muss der Antrag somit spätestens am 30. November beim FA eingehen, damit ab dem am 1. Januar des Folgejahres beginnenden Wj. die Grundsätze der transparenten Besteuerung anzuwenden sind. Die Grundsätze zur Fristberechnung nach Abs. 1 Satz 2 (dazu Anm. 26) gelten entsprechend.

Keine Unwiderruflichkeit des Antrags: Anders als Abs. 1 Satz 1 für die Option ordnet Abs. 4 nicht die Unwiderruflichkeit des Antrags auf Rückkehr zur transparenten Besteuerung an. Der Antrag kann daher bis zum Eintritt der formellen Rechtskraft des Bescheids über die gesonderte und einheitliche Feststellung zurückgenommen werden. Darüber hinaus kann der Antrag zurückgenommen werden, solange der Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Mitunternehmerschaft nicht materiell bestandskräftig ist, also aufgrund einer Korrekturvorschrift geändert werden kann.

Notwendigkeit eines Gesellschafterbeschlusses: Es ist unklar, ob der Antrag auf Rückkehr zur transparenten Besteuerung ebenfalls eines entsprechenden Gesellschafterbeschlusses bedarf (zur Option gem. Abs. 1 s. Anm. 24). Insofern verweist Abs. 4 nicht auf Abs. 1 Satz 1, der den Verweis auf § 217 Abs. 1 UmwG enthält. Dies ist zutr., da § 217 UmwG nur für den Formwechsel von PersGes. gilt, nicht für den umgekehrten Fall des Formwechsels einer KapGes. Insofern hätte ein Verweis auf § 233 UmwG nahegelegen (so auch *Wackerbeck in Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 89 [10/2021]), denn die Entsch., zurück zur transparenten Besteuerung zu optieren, stellt keine gewöhnliche Geschäftsführungsmaßnahme gem. § 116 Abs. 1 und § 164 Satz 1 Halbs. 1 HGB dar, die in die Zuständigkeit der geschäftsführungsbefugten Gesellschafter fällt. Es ist daher zivilrechtl. erforderlich, dass die Gesellschafter der PersGes., da sie von der Änderung des Besteuerungssystems persönlich betroffen sind, dem Antrag zustimmen. Dies gilt uE aber nur im Innenverhältnis und nicht im Außenverhältnis zur FinVerw., so dass ein durch einen Vertretungsberechtigten gestellter Antrag wirksam ist, auch wenn ihm kein legitimierender Gesellschafterbeschluss zugrunde liegt (*Schießl in Widmann/Mayer*, § 1a Rz. 370 [10/2021]; *Wackerbeck in Brandis/Heuermann*, § 1a Rz. 89 [10/2021]; aA, Antrag ohne Beschluss ist unwirksam: *Carlé*, NWB 2021, 2270 [2272]; *Schiffers/Jacobsen*, DStR 2021, 348 [363]; *Böhmer in Mössner/Oellerich/Valta*, § 1a Rz. 485 [9/2021]). Das BMF (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212) äußert sich zu der Frage nicht, was wohl so zu verstehen ist, dass die FinVerw. das diesbezügliche Schweigen des Gesetzes so interpretiert, dass ein Gesellschafterbeschluss nicht erforderlich ist (*Böhmer/Schewe*, FR 2022, 69 [76]).

Adressat des Antrags: Der Antrag ist grds. bei dem für die Körperschaftsbesteuerung der optierenden Gesellschaft zuständigen FA zu stellen (Satz 3 iVm. Abs. 1 Satz 2). Die Zuständigkeit richtet sich nach § 20 AO. Der Verweis in Abs. 3 Satz 3 auf Abs. 1 Satz 3 muss, auch wenn diese Rechtsfolge nicht sinnvoll erscheint, so verstanden werden, dass der Antrag bei dem für die ESt oder KSt des Gesellschafters zuständigen FA zu stellen ist, wenn keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte durchzuführen ist, zB weil nur ein Gesellschafter im Inland unbeschränkt stpfl. ist. Es ist zu empfehlen, den Antrag in diesem Fall zugleich an das nach § 20 Abs. 3 und 4 AO für die KSt zuständige FA zu richten. Der Verweis

in Abs. 3 Satz 3 umfasst ausdrücklich nicht die Regelung nach Abs. 1 Satz 4, wonach der Antrag an das BZSt. zu richten ist, wenn die Gesellschaft ausschließlich Einkünfte erzielt, die dem StAbzug vom Kapitalertrag oder dem StAbzug aufgrund von § 50a EStG unterliegen. Dies ist nicht verständlich, denn nach Abs. 3 Satz 3 Halbs. 2 ist in den Fällen des Abs. 1 Satz 4 der Antrag beim BZSt. zu stellen. Hat die optierende Gesellschaft ihren Sitz im Inland, ist der Antrag nach Abs. 3 Satz 3 iVm. Abs. 1 Satz 5 stets bei dem FA zu stellen, in dessen Bezirk die optierende Gesellschaft ihren Sitz hat.

Keine Bindungsfrist oder Mindestdauer: Das Gesetz sieht keine Mindestlaufzeit vor, so dass die Rückoption bereits zum folgenden Wj. möglich ist. Allerdings führt die Rückoption bei zuvor zu Buchwerten abgewickelter Option zu einem Einbringungsgewinn gem. § 22 UmwStG, was zu einer faktischen siebenjährigen Bindungsfrist führt, wenn die rückwirkende Nachversteuerung der seinerzeit nicht aufgedeckten stillen Reserven vermieden werden soll (vgl. Anm. 70).

2. Rechtsfolgen des Antrags (Abs. 4 Satz 2)

a) Fiktiver heterogener Formwechsel in eine Personengesellschaft

122

In Folge des Antrags wird die Gesellschaft nicht mehr wie eine KapGes. und ihre Gesellschafter werden nicht mehr wie unbeschränkt haftende Gesellschafter einer KapGes. behandelt. Die Gesellschaft und ihre Gesellschafter unterliegen ab dem Wj. der Wirksamkeit der Rückoption somit wieder der transparenten Besteuerung. § 2 Abs. 8 GewStG ist nicht mehr anzuwenden.

Gemäß Satz 2 gilt die Rückoption als (heterogener) Formwechsel in eine PersGes. nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG iVm. § 190 Abs. 1 UmwG. Gemäß § 9 Satz 1 UmwStG sind auf den Formwechsel die §§ 3 bis 8 UmwStG entsprechend anzuwenden. Trotz der rechtl. und wirtschaftlichen Identität der Gesellschaft führt die Rückoption damit zu einem fiktiven Vermögensübergang auf eine PersGes. und stellt – wie umgekehrt schon die Option zur KSt – grds. einen stl. Realisationsakt dar, denn die KapGes. unterliegt als selbständiges StSubjekt der KSt, während bei der PersGes. der Gewinn im Wege der transparenten Besteuerung bei den einzelnen Gesellschaftern der Ertragsbesteuerung unterworfen wird (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 95; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 [951]; *Schiffers/Jacobsen*, DStR 2021, 348 [364]; zum Formwechsel: BFH v. 22.10.2015 – IV R 37/13, BStBl. II 2016, 919, Rz. 19; BFH v. 25.11.2014 – I R 78/12, BFH/NV 2015, 523, Rz. 20; *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 9 UmwStG Rz. 2).

Die Fiktion der Vermögensübertragung gilt aber nur für Zwecke der Ertragsteuern, während die Rückoption im Übrigen weder zivilrechtl. noch stl. zu einer Gesamtrechtsnachfolge führt. Nach Maßgabe des § 3 UmwStG kann eine Gewinnrealisation der im Gesellschaftsvermögen angesammelten stillen Reserven infolge der Rückoption vermieden werden. Weitere stl. Konsequenzen der Rückoption, insbes. die Herstellung der Ausschüttungsbelastung für die während des Optionszeitraums thesaurierten Gewinne sind hingegen unvermeidbar (§ 9 iVm. § 7 UmwStG).

Persönlicher Anwendungsbereich des UmwStG: Bis zum 31.12.2021 verlangte § 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Alt. 1 UmwStG, dass die formwechselnde KapGes. entweder eine nach den Rechtsvorschriften eines Mitgliedstaats der EU gegründete Gesellschaft iSd. Art. 54 AEUV oder eine Gesellschaft iSd. Art. 34 des EWR-Abkommens

ist und sich Sitz und Ort der Geschäftsleitung innerhalb des Hoheitsgebiets eines EU-/EWR-Staats befinden (*Graw in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 1 UmwStG Rz. 111).

§ 1 Abs. 2 UmwStG wurde für Umwandlungen, deren stl. Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 liegt, ersatzlos aufgehoben (Art. 3 des KöMoG v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889), so dass § 9 UmwStG ohne weitere Voraussetzungen auf alle Rückoptionen anzuwenden ist (*Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 [951]).

Zeitpunkt der Rückoption: Eine dem Abs. 2 Satz 3 entsprechende Regelung zum Zeitpunkt des fiktiven Formwechsels (dazu Anm. 84) enthält Abs. 4 für die Rückoption zwar nicht; aus dem Verweis des Abs. 4 Satz 3 auf Abs. 1 Satz 2 folgt aber, dass die Rückoption nur zum Beginn des folgenden Wj. möglich ist. Maßgeblicher Zeitpunkt zur Aufstellung der Übertragungs- und Eröffnungsbilanz ist daher wiederum das Ende des Wj. vor Wirksamwerden der Rückoption.

Beispiel: Bei Ausübung der Rückoption für 2023 findet die fiktive Umwandlung in eine PersGes. am 31.12.2022, 23.59 Uhr, statt.

Die Bildung eines RumpfWj. ist mit Zustimmung des FA (§ 4a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG) möglich. Eine stl. Rückwirkung der Rückoption ist hingegen ausgeschlossen, denn nach Abs. 4 Satz 2 ist § 9 Satz 3 UmwStG nicht anzuwenden.

123 b) Ansatzwahlrecht und Übertragungsgewinn der fiktiven Kapitalgesellschaft

Ansatzwahlrecht in der Schlussbilanz der fiktiven Kapitalgesellschaft: Gemäß § 9 Satz 2 UmwStG hat die fiktive KapGes. auf den Zeitpunkt der Wirksamkeit der Rückoption eine Übertragungsbilanz aufzustellen. Die Übertragungsbilanz wird in § 3 Abs. 1 UmwStG als Schlussbilanz bezeichnet. Nach § 9 Satz 1 iVm. § 3 Abs. 1 UmwStG sind in der stl. Schlussbilanz der fiktiven KapGes. deren WG einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener immaterieller WG grds. unter Aufdeckung der stillen Reserven mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Pensionsrückstellungen sind mit dem Wert nach § 6a EStG anzusetzen (§ 3 Abs. 1 Satz 2 UmwStG). Unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG ist auf Antrag ein einheitlicher Ansatz des übergelassenen Vermögens mit dem Buchwert oder einem unterhalb des gemeinen Werts liegenden Zwischenwert möglich, so dass die Entstehung eines Übertragungsgewinns bei Ansatz der Buchwerte ganz und bei Ansatz von Zwischenwerten teilweise vermieden werden kann. Die Voraussetzungen für die Wahlrechtseröffnung sind sowohl wirtschaftsgutbezogen (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG) als auch gesellschaftsbezogener (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG) zu prüfen (*Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 157).

► **Voraussetzungen:** Für den Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- ▷ **Betriebsvermögen:** Das Ansatzwahlrecht besteht nur, wenn das übergelassene Vermögen bei der PersGes. BV wird (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG). Das ist der Fall bei gewerblichen BV gem. § 15 EStG, aber auch bei BV im Bereich der LuF gem. § 13 EStG und der Einkünfte aus selbständiger Arbeit gem. § 18 EStG (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 03.15 Satz 2).

- ▷ Daraus folgt zugleich, dass eine gewstl. Verhaftung des BV nicht erforderlich ist (*Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 160). Schon geringfügige gewerbliche Tätigkeiten der PersGes. führen nach § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG zu einer Umqualifizierung der nicht gewerblichen Einkünfte in solche aus Gewerbebetrieb (dazu § 15 EStG Anm. 1422 ff.), ebenso eine gewerbliche Prägung gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG (dazu § 15 EStG Anm. 1435 ff.). Im Übrigen sind in der Schlussbilanz zwingend die gemeinen Werte gem. § 3 Abs. 1 UmwStG anzusetzen, wenn nach der Rückoption eine vermögensverwaltende PersGes. vorliegt. Streitig sind die Rechtsfolgen für sog. Zebra-Gesellschaften, also vermögensverwaltenden PersGes. mit betrieblichen Gesellschaftern, da das Vermögen der fiktiven KapGes. nicht BV der PersGes. wird, sondern BV des Gesellschafters (dazu BFH v. 26.4.2012 – IV R 44/09, BStBl. II 2013, 142; BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 03.16 Satz 2, Rz. 08.03 Satz 1; *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 177; *Bogenschütz*, Ubg 2011, 393 [400]; *Mertgen in Haritz/Menner/Bilitewski*, 5. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 108; *Schmitt in Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 3 UmwStG Rz. 139). Zur Treuhand-KG s. *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 61 f.
- ▷ *Notwendiges Privatvermögen in der Personengesellschaft*: Wenn WG, die wegen § 8c Abs. 2 zum BV der fiktiven KapGes. gehört haben, durch die Rückoption zum notwendigen PV der PersGes. werden (zB das dem Gesellschafter unentgeltlich überlassene Wohngrundstück), sind sie mangels Wahlrechtseröffnung nach § 3 Abs. 1 UmwStG mit dem gemeinen Wert anzusetzen (*Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 174).
- ▷ Sicherstellung der späteren Besteuerung der übergehenden Wirtschaftsgüter mit Einkommen- oder Körperschaftsteuer (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG): Diese ist sichergestellt, wenn das Vermögen hinsichtlich der Wertsteigerungen bei den Mitunternehmern der übernehmenden PersGes. weiterhin einer Besteuerung mit ESt oder KSt unterliegt, also der Mitunternehmer nicht stbefreit ist (zB nach § 5 Abs. 1 Nr. 1 ff.). Die Voraussetzung ist gesellschaftsbezogener zu prüfen (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 03.17 Satz 1; *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 179).
- ▷ *Keine Beschränkung und kein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG)*: Der Ansatz zum Buchwert oder mit einem Zwischenwert setzt voraus, dass das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus einer Veräußerung der WG bei den Gesellschaftern der PersGes. nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird. Dies ist idR unproblematisch, soweit es um WG geht, die einer inländ. BS der Gesellschaft zuzuordnen sind, weil insoweit zumindest eine beschränkte StPflcht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a EStG bestehen bleibt (*Schiffers/Jacobsen*, DStR 2021, 348 [364]). Zu einem Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts kommt es insbes., wenn die Gesellschaft über Auslandsvermögen verfügt, kein DBA mit Freistellungsmethode anzuwenden ist und an der Gesellschaft im Inland nicht unbeschränkt stpfl. ausländ. Gesellschafter beteiligt sind (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 03.19 Beispiel, 03.20 Satz 3, 04.24). Ist infolge der Rückoption eine ausländ. Steuer auf die deutsche Steuer anzurechnen, führt dies zu einer Beschränkung des deutschen

Besteuerungsrechts. Zu den Einzelheiten s. *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 184.

- ▷ *Keine schädliche Gegenleistung* (§ 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG): Die Gewährung einer nicht in Gesellschaftsrechten bestehenden Gegenleistung führt insoweit zu einer anteiligen Aufdeckung stiller Reserven durch einen Wertansatz oberhalb des Buchwerts (zur Berechnung s. *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 216).
- *Antrag*: Der Ansatz von Buch- oder Zwischenwerten setzt einen Antrag voraus, der von der Gesellschaft bis zur erstmaligen Abgabe der stl. Schlussbilanz der fiktiven KapGes. gestellt werden muss (§ 9 Satz 1 iVm. § 3 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Ohne Antrag sind zwingend die gemeinen Werte anzusetzen. Der Antrag kann formlos gestellt, kann dann aber weder geändert noch widerrufen werden (*Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 9 UmwStG Rz. 32). Zu weiteren Einzelheiten s. *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 252 ff.

Übertragungsgewinn: Aus einem Ansatz der WG in der Schlussbilanz der fiktiven KapGes. mit entweder dem gemeinen Wert oder einem zwischen dem gemeinen Wert und dem Buchwert liegenden Zwischenwert entsteht bei der fiktiven KapGes. ein Übertragungsgewinn, der als laufender Gewinn der KSt und nach § 18 Abs. 1 Satz 1 UmwStG auch der GewSt unterliegt. Bei Anteilen an KapGes. im BV der Gesellschaft ist § 8b anzuwenden. Von der Gesellschaft getragene Kosten im Zusammenhang mit der Rückoption mindern den Übertragungsgewinn (*Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 9 UmwStG Rz. 34; *Schmitt in Schmitt/Hörtnagl*, 9. Aufl. 2020, § 3 UmwStG Rz. 137; aA BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 04.34; zur Frage, welche Kosten zugeordnet werden können, s. *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 3 UmwStG Rz. 300).

Der Übertragungsgewinn kann mit laufenden Verlusten des Wj. ausgeglichen werden. Eine Verrechnung mit bestehenden Verlustvorträgen, die im Übrigen infolge der Rückoption untergehen (dazu Anm. 124), ist im Rahmen der Mindestbesteuerung gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 10d Abs. 2 EStG möglich.

124 c) Folgen der Rückoption für die anschließende Besteuerung als Personengesellschaft

Eröffnungsbilanz und Wertverknüpfung: Die ab dem Zeitpunkt der Wirksamkeit der Rückoption stl. wieder als Mitunternehmerschaft besteuerte PersGes. hat gem. § 9 Satz 2 UmwStG eine stl. Eröffnungsbilanz aufzustellen, in der sie die fiktiv auf sie übergegangenen WG mit den Werten ansetzt, die nach § 3 UmwStG in der Schlussbilanz der fiktiven KapGes. angesetzt wurden (§ 4 Abs. 1 UmwStG). Maßgebend ist der tatsächliche Wertansatz in der stl. Schlussbilanz der fiktiven KapGes. (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 04.01).

Steuerliche Gesamtrechtsnachfolge: Die PersGes. tritt unabhängig davon, ob der fiktive Formwechsel zu Buchwerten, Zwischenwerten oder gemeinen Werten durchgeführt wird (*van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 4 UmwStG Rz. 67), nach § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG insbes. hinsichtlich der Bewertung der WG und der AfA in die stl. Rechtsstellung der fiktiven KapGes. ein (sog. Fußstapfentheorie).

- ▶ **Abschreibungen für Abnutzungen:** Die fingierte Gesamtrechtsnachfolge umfasst neben der Fortführung der ggf. um die Aufdeckungsbeträge erhöhten Bemessungsgrundlage der AfA auch das Beibehalten der AfA-Methode sowie des AfA-Satzes (§ 4 Abs. 3 UmwStG). Die RestND ist nicht neu zu schätzen, und zwar unabhängig davon, ob die Buchwerte fortgeführt oder Zwischenwerte oder die gemeinen Werte angesetzt werden. Während § 23 Abs. 4 UmwStG bei Einbringungen nach § 20 UmwStG beim Ansatz der gemeinen Werte danach differenziert, ob die Einbringung im Wege der Einzel- oder der Gesamtrechtsnachfolge erfolgt, wobei im Fall der Option wegen des fingierten Formwechsels eine Gesamtrechtsnachfolge zu unterstellen ist, sieht § 4 Abs. 2 und 3 UmwStG keine vergleichbare Differenzierung vor. Zur AfA-Ermittlung bei über dem Buchwert liegendem Ansatz vgl. *van Lishaut* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 4 UmwStG Rz. 105 ff.
- ▶ **Rücklagen und Investitionsabzugsbeträge:** Die PersGes. tritt nach § 4 Abs. 2 Satz 1 UmwStG auch hinsichtlich der gewinnmindernden Rücklagen in die Fußstapfen der fiktiven KapGes. ein mit der Folge, dass die PersGes. die Rücklagen so fortführen muss, als hätte es die Rückoption nicht gegeben. Dies betrifft insbes. Rücklagen bei Verpflichtungsübernahme gem. § 5 Abs. 7 Satz 5 EStG; Rücklagen nach § 6b EStG, Rücklagen für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR. Auch hinsichtlich des außerbilanziell zu bildenden Investitionsabzugsbeträge gem. § 7g EStG übernimmt die PersGes. die Rechtsstellung der fiktiven KapGes. Allerdings müssen die Rücklagen beim Ansatz gemeiner Werte vollständig und beim Zwischenwertansatz anteilig aufgelöst werden, weil die Wahlrechtsausübung nach § 3 Abs. 2 Satz 1 UmwStG einheitlich erfolgen muss und das ausgewiesene stl. BV auch durch die Rücklagen beeinflusst wird.
- ▶ **Anrechnung von Besitzzeiten:** Die Besitzzeiten betrieblicher WG der fiktiven KapGes. sind der PersGes. zuzurechnen (§ 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG). Dies betrifft insbes. Vorbesitzzeiten wie zB in § 6b Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG und Mindestbehaltefristen wie zB § 7g Abs. 2 Nr. 2a EStG. Der BFH will § 4 Abs. 2 Satz 3 UmwStG aber nicht auf sog. zeitpunktbezogene Merkmale anwenden (BFH v. 16.4.2014 – I R 44/13, BStBl. II 2015, 303; krit. *Mattern*, DStR 2014, 2376; *Lenz/Adrian*, DB 2014, 2670).

Verlustuntergang: Verrechenbare Verluste (gem. § 15a Abs. 4 EStG und § 15b Abs. 4 EStG aus der Beteiligung der fiktiven KapGes. an einer anderen PersGes.), verbleibende Verlustvorträge (insbes. nach § 10d EStG und § 8d KStG), vom übertragenden Rechtsträger nicht ausgeglichene negative Einkünfte (gem. § 2a EStG), ein Zinsvortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 5 EStG und ein EBITDA-Vortrag nach § 4h Abs. 1 Satz 3 EStG gehen nach § 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG nicht auf die PersGes. über. Für vortragsfähige gewstl. Fehlbeträge gem. § 10a GewStG schließt § 18 Abs. 1 Satz 2 UmwStG eine Nutzung durch die PersGes. aus.

Grundsätze der transparenten Besteuerung: Infolge der Rückoption unterliegt die PersGes. wieder den Grundsätzen der transparenten Besteuerung. Die Grundsätze der KSt sind nicht mehr anzuwenden. Die Einkünfte der PersGes. werden den Mitunternehmern wieder unmittelbar und unabhängig von einer Entnahme zugerechnet.

- ▶ **Sonderbetriebsvermögen:** Mit der Rückoption kann nach allgemeinen Grundsätzen SonderBV gebildet werden. Sofern die Gesellschafter das vor der Option vorhandene SonderBV auf die Gesellschaft übertragen haben, um die Buchwertfortführung in entsprechender Anwendung des § 20 UmwStG zu errei-

chen, handelt es sich jedoch nunmehr um Gesellschaftsvermögen, das in der StBil. der PersGes. und nicht in einer Sonderbilanz des Mitunternehmers auszuweisen ist. Das WG kann nach der Rückoption aber gem. § 6 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 EStG zu Buchwerten in das SonderBV übertragen werden. Eine Überführung von WG in das SonderBV zu Buchwerten nach § 6 Abs. 5 ist auch dann möglich, wenn ein WG nach der Optionsausübung an die fiktive KapGes. überlassen wurde und dadurch eine Betriebsaufspaltung entstanden ist.

- **Ergänzungsbilanzen:** Für individuelle Mehr- oder Minderaufwendungen der Mitunternehmer können nach der Rückoption nach allgemeinen Grundsätzen (dazu § 15 EStG Anm. 500 ff.) positive und negative Ergänzungsbilanzen aufgestellt werden. Es ist aber nicht möglich, die bis zur Option zur KSt geführten Ergänzungsbilanzen wieder aufzunehmen und fortzuführen, denn die ursprünglich auf die WG der PersGes. entfallenden individuellen Mehr- oder MinderAK der Mitunternehmer sind durch den Wechsel in die Körperschaftbesteuerung zu AK der Anteile an der fiktiven KapGes. geworden und fließen als solche in die Ermittlung des Übernahmeergebnisses iSv. § 4 Abs. 4 UmwStG (dazu Anm. 126) ein (vgl. Anm. 87). Zudem werden die anderen Gesellschafter die Ergänzungsbilanzen häufig durch Einlagen oder modifizierte Gewinnverteilungsabreden abgegolten haben, so dass es wirtschaftlich gerechtfertigt ist, die vormaligen individuellen AK des Gesellschafters über die Erfassung in der Gesellschaftsbilanz allen Gesellschaftern zuzurechnen.
- **Die Zuständigkeit** für die idR erforderliche einheitliche und gesonderte Feststellung iSd. § 180 Abs. 1 Nr. 2 AO und die Besteuerung nach §§ 4 ff. UmwStG richtet sich nach den allgemeinen Regeln (*van Lishaut* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 4 UmwStG Rz. 2).

d) Folgen der Rückoption für die Besteuerung der Gesellschafter

125 aa) Besteuerung offener Rücklagen gem. § 7 UmwStG

Da infolge der Rückoption mit der fiktiven KapGes. eine Besteuerungsebene entfällt, ist die Rückoption für die Gesellschafter selbst bei Ansatz der Buchwerte idR nicht erfolgsneutral möglich. Das Gesetz unterscheidet dabei zwischen einem „Dividendenteil“, der nach § 7 UmwStG besteuert wird, und einem „Veräußerungsteil“, der nach § 4 Abs. 4 ff. UmwStG besteuert wird, da ein Übernahmewinn eines im Ausland ansässigen Gesellschafters nach Art. 13 Abs. 5 OECD-MA stbefreit ist, während hinsichtlich der Dividenden nach Art. 10 Abs. 2 OECD-MA grds. ein inländ. Besteuerungsrecht besteht (vgl. *Birkemeier* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 7 UmwStG Rz. 1; *Schiffers/Jacobsen*, DStR 2021, 348 [365]).

Ende der Gewinnthesaurierung: Durch die Rückoption endet die Möglichkeit der Gewinnthesaurierung. Sämtliche nicht ausgeschüttete Gewinne der fiktiven KapGes. werden mit der Rückoption bei den Gesellschaftern durch eine fiktive Totalausschüttung nachversteuert. Dazu ordnet § 7 Satz 1 UmwStG an, dass dem Anteilseigner der seiner Beteiligung entsprechende Teil des in der StBil. ausgewiesenen EK abzgl. des Bestands des stl. Einlagekontos iSd. § 27, also die offenen stl. Gewinnrücklagen, als Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zugerechnet werden. Die Korrektur des Einlagekontos aufgrund von umwandlungsbedingten Kapitalveränderungen nach § 29 Abs. 1, auf die § 7 Satz 1 UmwStG verweist, hat für die Rückoption keine Bedeutung, da die optierende Gesellschaft als PersGes. nicht über Nennkapital verfügt. Eine negative fiktive Ausschüttung nach § 7 UmwStG

ist ausgeschlossen (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 07.05; *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 7 UmwStG Rz. 39). Die stpfl. offenen Rücklagen sind wie folgt zu ermitteln: EK laut StBil. (ggf. aufgestockt wegen Ansatz des Zwischenwerts oder gemeinen Werts) ./l. stl. Einlagekonto.

Beispiel:

Gesellschafter A hält 100 % der optierenden Gesellschaft (der Komplementär ist mit 0 % beteiligt). Seine AK entsprechen seinem stl. Kapitalkonto vor der Option und betragen 100. Das stl. Einlagekonto gem. § 27 des A beträgt somit ebenfalls 100. Die Gesellschaft erzielt während der Option Gewinne iHv. 40, die sie nicht ausschüttete, so dass sich ihr EK auf 140 erhöhte. Durch die Rückoption gelten nach § 7 UmwStG 40 (140 ./l. 100) als ausgeschüttet. Wenn die Gesellschaft die Rückoption zu einem Zwischenwert von 200 durchführt, erzielt sie einen Übertragungsgewinn iHv. 60 (200 ./l. 140), der das EK der Gesellschaft und damit zugleich die fiktiv ausgeschüttete Gewinnrücklage um 60 erhöht.

Besteuerung der Gesellschafter: Die Einnahmen nach § 7 Satz 1 UmwStG unterliegen bei natürlichen Personen bei Anteilen im PV grds. der Abgeltungsteuer (§§ 32d, 43 Abs. 5 EStG) und bei Anteilen im BV dem Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40, § 20 Abs. 8 EStG). Handelt es sich bei dem Anteilseigner um eine Körperschaft, gilt § 8b. Anteile iSv. § 17 EStG gelten nach § 5 Abs. 2 UmwStG als am Übertragungstichtag mit den AK in das BV des übernehmenden Rechtsträgers eingelegt, werden also für eine juristische Sekunde BV der PersGes. § 17 EStG umfasst alle wesentlichen Beteiligungen von mindestens 1 % sowie nach § 17 Abs. 6 Nr. 1 EStG auch Beteiligungen unter 1 %, wenn die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 20 Abs. 2 UmwStG zu Buchwerten oder Zwischenwerten durchgeführt worden ist. Die ggf. noch nach § 20 Abs. 8 EStG umzuqualifizierenden fiktiven Einnahmen iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG iVm. § 7 Satz 1 UmwStG sind den Gesellschaftern mit Ablauf des Wj. vor Wirksamkeit der Rückoption zuzurechnen. Vgl. zum Formwechsel: BFH v. 10.2.2016 – VIII R 43/13, BFH/NV 2016, 1313; *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 7 UmwStG Rz. 42; mit Ablauf des Übertragungstichtags iSd. § 9 Sätze 2f. UmwStG. Die Gesellschaft muss auf die fiktive Totalausschüttung KapErtrSt gem. §§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG iHv. 25 % der fiktiven Einnahmen (zzgl. SolZ) einbehalten (*Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 7 UmwStG Rz. 55). Die Einkünfte nach § 7 Satz 1 UmwStG sollen grds. im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung für die übernehmende PersGes. erfasst werden, wenn sie auf steuerverstrickte Anteile entfallen, für die ein Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 4ff. UmwStG zu ermitteln ist (BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 07.07; *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 7 UmwStG Rz. 68). Dem ist mit der Maßgabe zuzustimmen, dass es sich um die Feststellung für das Ein-Sekunden-Wj. handelt, das infolge der Rückoption entsteht. Da die fiktive KapGes. im Zeitpunkt der Abführung der KapErtrSt nicht mehr existiert und deshalb die KapErtrSt bereits von der PersGes. abgeführt werden muss, mindert die KapErtrSt das Kapitalkonto des Gesellschafters, dem die entsprechenden Einnahmen iSd. § 7 Satz 1 UmwStG zuzurechnen sind. Darin liegt keine sonstige Gegenleistung iSd. § 3 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 UmwStG (*Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 7 UmwStG Rz. 57).

126 **bb) Ermittlung und steuerliche Folgen des Übernahmeergebnisses gem. § 4 Abs. 4ff. UmwStG**

Für stl. verstrickte Anteile ist außerdem nach § 4 Abs. 4 UmwStG ein Übernahmeergebnis zu ermitteln, das wiederum um die nach § 7 UmwStG besteuerten offenen Rücklagen zu korrigieren ist.

Beschränkung auf steuerlich verhaftete Anteile: Ein Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 4 UmwStG wird nur ermittelt, wenn die Anteile an der fiktiven PersGes. zum BV der PersGes. gehören (§ 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG). § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG liegt dabei die Annahme zugrunde, dass die Anteile an der übertragenden Körperschaft sich vollständig im BV der übernehmenden PersGes. befinden (sog. *up stream merger*). Für andere Fälle und über Abs. 4 Satz 2 und § 9 UmwStG fingiert § 5 Abs. 3 UmwStG für Anteile im BV der Gesellschafter eine Überführung in das BV der PersGes. zum bereinigten Buchwert. Nach § 5 Abs. 2 UmwStG gelten darüber hinaus auch Anteile nach § 17 EStG als am Übertragungstichtag in das BV der PersGes. eingelegt. Unter Berücksichtigung des § 17 Abs. 6 Nr. 1 EStG ist lediglich dann kein Übernahmeergebnis zu ermitteln, wenn die Anteile unter 1 % betragen und wenn die Option zur Körperschaftsbesteuerung zu gemeinen Werten durchgeführt wurde.

Übernahmegewinn oder Übernahmeverlust: Da die Rückoption wie ein Vermögensübergang von einer KapGes. auf eine PersGes. behandelt wird, liegt für die Gesellschafter ein Tausch vor: Sie geben ihre Anteile an der fiktiven KapGes. weg und erhalten als Gegenleistung eine über die PersGes. vermittelte Beteiligung an den WG der Gesellschaft, die dabei in Abhängigkeit von der Ausübung des Ansatzwahlrechts gem. § 3 Abs. 2 UmwStG mit den Buchwerten, den gemeinen Werten oder mit Zwischenwerten anzusetzen sind. Infolge des Vermögensübergangs ergibt sich nach § 4 Abs. 4 UmwStG somit ein Übernahmegewinn oder ein Übernahmeverlust in Höhe des Unterschiedsbetrags zwischen dem Wert der WG, die als von der fiktiven KapGes. auf die PersGes. übergegangen gelten und dem Wert der Anteile an der fiktiven KapGes. Um eine Doppelerfassung zu vermeiden, ist das Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG um die bereits nach § 7 UmwStG besteuerten offenen Rücklagen zu mindern. Das Übernahmeergebnis ist personenbezogen unter Berücksichtigung der anteiligen Werte der WG und der individuellen AK der Gesellschafter zu ermitteln, so dass die Rückoption für den einen Gesellschafter zu einem Übernahmegewinn und für den anderen Gesellschafter zu einem Übernahmeverlust führen kann (*van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 4 UmwStG Rz. 122). Verzerrungen können sich auch daraus ergeben, dass das stl. Einlagekonto gem. § 27 nicht individuell für die Gesellschafter, sondern für die Gesellschaft geführt wird. Das Übernahmeergebnis ist vereinfacht wie folgt zu ermitteln: Wert der übergehenden WG (Wertansatz nach § 4 Abs. 1 Satz 1 UmwStG mit Buchwert, gemeinem Wert, Zwischenwert)

- ./. Buchwert der Anteile an der übertragenden Körperschaft (Wertansatz nach § 4 Abs. 1 Sätze 2f. UmwStG)
- ./. Kosten für den fiktiven Vermögensübergang
- = Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 4 Satz 1 UmwStG (bilanzielles Übernahmeergebnis)
- ./. offene Rücklagen, die als Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 7 UmwStG iVm. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu versteuern sind
- = Übernahmeergebnis zweiter Stufe

Bei Durchführung der Rückoption zu Buchwerten wird das Übernahmeergebnis der zweiten Stufe idR null betragen, da die AK der fiktiven Beteiligung an der KapGes. dem Anteil des Gesellschafters an den WG der PersGes. entsprochen hat (*Schiffers/Jacobsen*, DStR 2021, 348 [365]; *van Lishaut* in *Rödter/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 4 UmwStG Rz. 116).

In vielen Fällen kann sich ein Übernahmeverlust ergeben, zB wenn der Gesellschafter die Anteile an der fiktiven KapGes. erworben und dabei stille Reserven der WG der Gesellschaft vergütet hat und die Rückoption zum Buchwert durchgeführt wird. Auch Verluste der optierenden Gesellschaft können zu einem Übernahmeverlust führen. Ein Übernahmegewinn ist hingegen denkbar, wenn die AK unter dem stl. Einlagekonto gem. § 27 liegen.

Beispiel:

A war am Vermögen der PersGes. vor der Option gem. Abs. 1 allein beteiligt (der Komplementär war zu 0 % beteiligt). Sein Kapitalkonto vor der Option betrug 100. In Höhe des Kapitalkontos von 100 entstanden dem A infolge der Option nach Abs. 1 AK auf die Anteile an der fiktiven KapGes. Das stl. Einlagekonto gem. § 27 wurde mit 100 festgestellt. Während der Option erzielte die KapGes. Gewinne iHv. 80, die thesauriert und in eine Gewinnrücklage eingestellt wurden. Schlussbilanz der fiktiven KapGes.:

diverse Aktiva	180	Kapitalrücklage (= stl. Einlagekonto)	100
		Gewinnrücklage	80
	180		180

Zunächst sind die offenen Rücklagen nach § 7 UmwStG als Einnahmen aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG zu versteuern, also EK iHv. 180 ./.. stl. Einlagekonto iHv. 100 = 80. Anschließend ist das Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 4 UmwStG zu ermitteln: Wert der übergegangenen WG iHv. 180 ./.. AK der Anteile an der fiktiven KapGes. iHv. 100 = 80. Das bilanzielle Übernahmeergebnis iHv. 80 ist um die schon besteuerten offenen Rücklagen iHv. 80 zu mindern, so dass sich ein Übernahmeergebnis der 2. Stufe iHv. 0 ergibt.

Variante 1: Beim Ansatz von Zwischenwerten oder von gemeinen Werten ergäbe sich auf der 1. Stufe ein Übernahmegewinn, der aber auf der 2. Stufe gem. § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG auf 0 korrigiert wird. Wenn die Aktiva zB stille Reserven von 200 enthalten, entsteht bei Ansatz der gemeinen Werte in der Übertragungsbilanz ein Gewinn der fiktiven KapGes. iHv. 200, der der KSt und der GewSt unterliegt. Dies führt zu einer Ausschüttung nach § 7 UmwStG iHv. 280 (ausgewiesenes Kapital 380 ./.. 100 stl. Einlagekonto). Der Übernahmegewinn der 1. Stufe gem. § 4 Abs. 4 UmwStG beträgt 280 (Wert des übertragenen BV 380 ./.. 100 fiktive AK der KapGes.-Beteiligung). Dieser ist nach § 4 Abs. 5 Satz 2 UmwStG auf der 2. Stufe um die Ausschüttungsfiktion des § 7 UmwStG iHv. 280 auf 0 zu korrigieren.

Variante 2: Hätte A die Beteiligung während der Option an B für 200 veräußert, ergäbe sich für B bei Rückoption ein negatives bilanzielles Übernahmeergebnis (Wert der übergegangenen WG iHv. 180 ./.. AK der Anteile an der fiktiven KapGes. iHv. 200 = -20), das unter Berücksichtigung der nach § 7 UmwStG besteuerten offenen Rücklagen iHv. 80 zu einem Übernahmeverlust iHv. 100 führt.

Variante 3: A und B waren am Vermögen der optierenden Gesellschaft zu je 50 % beteiligt. Das Kapitalkonto des A (= AK) vor der Option betrug 100, das Kapitalkonto des B (= AK) betrug 0. Das stl. Einlagekonto gem. § 27 wurde mit 100 festgestellt. Während der Option erzielte die KapGes. Gewinne iHv. 80, die thesauriert und in eine Gewinnrücklage eingestellt wurden. Die offenen Rücklagen nach § 7 UmwStG sind A und B zu je 50 % als Ausschüttungsbeträge zuzurechnen, also jeweils iHv. 40.

Für A ergibt sich ein Übernahmeverlust nach § 4 Abs. 4 UmwStG; denn das bilanzielle Übernahmeergebnis beträgt bereits -10 (Wert der übergegangenen WG iHv. 90 ./.. AK der Anteile an der fiktiven KapGes. iHv. 100) und ist um 40 (50 % der offenen Rücklagen gem. § 7 UmwStG) auf -50 zu mindern.

Für B ergibt sich ein Übernahmegewinn. Das bilanzielle Übernahmeergebnis beträgt 90 (Wert der übergegangenen WG iHv. 90 ./. AK der Anteile an der fiktiven KapGes. iHv. 0) und ist um 40 (50 % der offenen Rücklagen gem. § 7 UmwStG) auf +50 zu mindern.

- ▶ **Steuerliche Folgen eines Übernahmegewinns:** Ein nach Abzug der Bezüge gem. § 7 UmwStG verbleibender Übernahmegewinn ist nach § 4 Abs. 7 UmwStG zusätzlich zu den Bezügen nach § 7 UmwStG stpfl. und unterliegt dem Teileinkünfteverfahren. Bei natürlichen Personen sind § 3 Nr. 40 sowie § 3c EStG anzuwenden, bei KapGes. gilt § 8b.
- ▶ **Steuerliche Folgen eines Übernahmeverlusts:** Ein Übernahmeverlust bleibt nach § 4 Abs. 6 Satz 1 UmwStG grds. außer Ansatz, wird also nicht berücksichtigt. Dies führt zu einer Vernichtung stl. AK. Unter bestimmten Voraussetzungen kann ein Übernahmeverlust beschränkt bis zur Höhe der Einkünfte gem. § 7 UmwStG berücksichtigt werden. Die Einschränkungen des Verlustabzugs folgen im Wesentlichen den allgemeinen Regeln der Dividendenbesteuerung nach § 3 Nr. 40, § 3c EStG und § 8b KStG (vgl. dazu umfassend *van Lishaut in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 4 UmwStG Rz. 155 ff.).
 - ▷ Der Übernahmeverlust ist nicht zu berücksichtigen, soweit er auf eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd. KStG als Mitunternehmerin der PersGes. entfällt. Ausnahmen gelten für Finanz- und Versicherungsunternehmen iSv. § 8b Abs. 7 und 8.
 - ▷ Entfällt der Übernahmeverlust auf eine natürliche Person oder auf eine Körperschaft iSv. § 8b Abs. 7 oder 8 KStG, kann der Übernahmeverlust gem. § 4 Abs. 6 Sätze 2 bis 5 UmwStG bis zur Höhe der Kapitaleinkünfte iSd. § 7 UmwStG berücksichtigt werden.
 - ▷ § 4 Abs. 6 Satz 6 UmwStG sieht weitere Abzugsbeschränkungen bei Erwerb der Beteiligung an der fiktiven KapGes. innerhalb von fünf Jahren vor der Rückoption vor.

127 cc) Konfusionsgewinne, Gewerbesteuer und sonstige Folgen

Anwendung von § 6 UmwStG: § 6 Abs. 1 UmwStG, der Gewinnauswirkungen infolge der Konfusion von Forderungen und Verbindlichkeiten regelt, hat für die Rückoption gem. Abs. 4 keine Bedeutung, da aufgrund der Identität von fiktiver KapGes. und PersGes. Gläubiger und Schuldner nicht in einer Person zusammenfallen können, so dass Konfusionsgewinne ausgeschlossen sind. Zum Formwechsel: *Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 6 UmwStG Rz. 8.

Allerdings sind mit der Rückoption bereits bestehende und ursprünglich gegen die fiktive KapGes. bestehende Forderungen der Gesellschafter mit der Rückoption dem jeweiligen SonderBV der Gesellschafter zuzuordnen. Handelt es sich um eine Forderung im PV, wird diese grds. mit dem Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG), also erfolgsneutral, eingelegt. Betriebliche Forderungen können gem. § 6 Abs. 5 EStG zum Buchwert in das SonderBV übertragen werden. In der Literatur wird angenommen, dass es durch die Verwendung der (privaten) Forderung als Einlage mit Ablauf des Wj. der Rückoption zu einem stpfl. Zufluss beim Gesellschafter kommt, während die spätere Tilgung durch die PersGes. dann ein erfolgsneutraler Vorgang sein soll (*Birkemeier in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 6 UmwStG Rz. 92). Dem ist im Allgemeinen nicht zuzustimmen, da es bei der Einlage (anders als bei der Entnahme) nicht zu einer Beendigung der stl. Verhaftung

der Forderung kommt. Allerdings kann es bei Forderungen aus Einkunftsquellen (zB offenen Mietforderungen) durch die Einlage ins SonderBV zu einem Steuer- ausfall kommen. Da im Fall der Vermietung während der Option Einkünfte aus § 21 EStG erzielt werden, gilt das Zu- und Abflussprinzip des § 11 EStG und die offene Forderung ist bisher vom Gesellschafter noch nicht versteuert worden. Würde diese Forderung erfolgsneutral eingelegt, bliebe der spätere tatsächliche Zufluss im SonderBV im Fall der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 ebenfalls erfolgsneutral. Denkbar ist zudem ein sog. unechter Konfusionsgewinn, der darauf beruht, dass unabhängig davon, ob sich die Forderung zuvor im PV oder BV befunden hat, mit der Rückoption wieder der Grundsatz der korrespondierenden Bilanzierung gilt (dazu § 15 EStG Anm. 452 und 756). Damit muss, sofern nicht der Gesellschafter der PersGes. die Forderung zu AK unterhalb des Nennwerts erworben hat (vgl. BFH v. 16.3.2017 – IV R 1/15, BStBl. II 2017, 943), der bei der PersGes. passivierten Verbindlichkeit eine gleich hohe Forderung im SonderBV gegenüberstehen. Sofern der zu aktivierende Buchwert (bei Forderungen des BV) oder der Teilwert (bei Forderungen im PV) unterhalb des Werts der passivierten Verbindlichkeit liegt, ist unmittelbar nach dem Zugang zum SonderBV eine stpfl. Wertzuschreibung vorzunehmen, die zu einem sog. Übernahmefollegewinn gem. § 6 Abs. 2 UmwStG führt. Dafür kann in entsprechender Anwendung von § 6 Abs. 1 Satz 1 UmwStG eine den stl. Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die in den folgenden drei Wj. mit mindestens je einem Drittel (§ 6 Abs. 1 Satz 2 UmwStG) aufzulösen ist.

Gewerbesteuer (§ 18 UmwStG): Während der Übertragungsgewinn der fiktiven KapGes. nach § 18 Abs. 1 UmwStG gewstpfl. ist, unterliegen nach § 18 Abs. 2 UmwStG weder das Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 4 UmwStG noch die nach § 7 iVm. § 5 Abs. 2 UmwStG besteuerten offenen Rücklagen der GewSt. Im Gegenzug ordnet § 18 Abs. 3 Satz 1 UmwStG an, dass die Aufgabe oder Veräußerung des Betriebs der PersGes. der GewSt unterliegt, und zwar auch insoweit er auf das BV entfällt, das bereits vor der Rückoption vorhanden war. Nach § 18 Abs. 3 Satz 2 UmwStG gilt dies auch bei Aufgabe oder Veräußerung der Beteiligung an der PersGes. Zugleich schließt § 18 Abs. 3 Satz 3 UmwStG die Anrechnung der GewSt auf die ESt nach § 35 EStG aus. § 18 Abs. 3 UmwStG ist eine Missbrauchsverhinderungsvorschrift. Daher ist die Norm jedenfalls dann einzuschränken, wenn die Rückoption mit dem Ansatz der gemeinen Werte durchgeführt wird (*Trossen in Rödder/Herlinghaus/van Lishaut*, 3. Aufl. 2019, § 18 UmwStG Rz. 56).

Einbringungsgewinn I: Infolge der Rückoption kommt es zu einem rückwirkenden Einbringungsgewinn I iSv. § 22 UmwStG, wenn die Rückoption innerhalb von sieben Jahren seit der Option zur KSt durchgeführt wird und wenn bei der Option nicht alle stille Reserven aufgedeckt wurden, da Buch- oder Zwischenwerte angesetzt worden sind (s. Anm. 70).

Beendigung einer Organschaft: Sofern die optierende Gesellschaft OG einer Organschaft gem. §§ 14ff. war (dazu aber Anm. 36), endet die Organschaft mit der Rückoption, da eine PersGes. nicht OG sein kann. Hat die Organschaft zu diesem Zeitpunkt noch keine fünf Jahre bestanden, ist sie stl. rückwirkend nicht anzuerkennen (vgl. § 14 Anm. 207, 209).

Einstweilen frei.

128–129

III. Zwingender Rückfall in die transparente Besteuerung bei Wegfall der Voraussetzungen nach Abs. 1 (Abs. 4 Satz 4)

130 1. Voraussetzungen

Nach Abs. 4 Satz 4 finden die Sätze 1 und 2 auch ohne Antrag Anwendung, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 entfallen. Es erschließt sich nicht ohne Weiteres, welche Voraussetzungen der Gesetzgeber damit meint, denn Abs. 1 differenziert nicht klar zwischen Voraussetzungen und Rechtsfolgenanordnungen einerseits und Verfahrensvorschriften andererseits. Da Abs. 4 Satz 4 voraussetzt, dass die Voraussetzungen „entfallen“, ist die Vorschrift nur anwendbar, wenn die Voraussetzungen zuvor vorgelegen haben. Abs. 4 Satz 4 kommt deshalb nicht zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen des Abs. 1 von vornherein nicht vorgelegen haben, zB weil der nach Abs. 1 Satz 1 erforderliche Antrag fehlte oder unwirksam war. Der Anwendungsbereich des Abs. 4 Satz 4 ist auf solche Voraussetzungen beschränkt, die dauerhaft vorliegen müssen, damit die Option zur KSt möglich ist.

Werbende Gesellschaft: Da die Option zur KSt nach Abs. 1 nicht voraussetzt, dass es sich bei der PersGes. um eine werbende Gesellschaft handelt, führen Gründe, die nach § 131 HGB zur Auflösung der PersGes. führen – insbes. sind dies entsprechende Gesellschafterbeschlüsse und die Eröffnung des Insolvenzverfahrens –, nicht zur Beendigung der Option. Die Liquidation der optierenden Gesellschaft wird stl. für eine KapGes. gem. § 11 durchgeführt (*Schiffers/Jacobsen*, DStR 2021, 348 [363]). Die Option endet mit der Vollbeendigung der Gesellschaft nach abgeschlossener Liquidation, die zur Vermögenslosigkeit der Gesellschaft führt. Wenn die PersGes. durch Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters liquidationslos vollbeendet wird, gelten Abs. 4 Sätze 5 und 6 (s. Anm. 134). Zu Umwandlungsvorgängen s. Anm. 136 ff.

Umwandlung in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts: Es kommt zu einem zwingenden Rückfall in die transparente Besteuerung, wenn sich eine Personenhandels-gesellschaft in eine GbR umwandelt (Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28656, 25), weil dann die Grundvoraussetzung des Abs. 1 Satz 1 entfällt. Das Gleiche gilt bei der Umwandlung einer Partnerschaftsgesellschaft in eine GbR. Hingegen bleibt der Wechsel von der Partnerschaftsgesellschaft in die Personenhandels-gesellschaft und umgekehrt hinsichtlich der Option ohne Folgen. Zu einer Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft in eine GbR kommt es insbes., wenn die Gesellschaft kein Handelsgewerbe mehr betreibt. Unklar ist, ob dies auch gilt, wenn die Gesellschaft weiterhin im Handelsregister eingetragen ist (vgl. dazu *Haas in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas*, 5. Aufl. 2019, § 105 HGB Rz. 10). Sofern sich die PersGes. auf die Verwaltung eigenen Vermögens beschränkt und gem. § 105 Abs. 2 HGB nur durch Eintragung ins Handelsregister zur Personenhandels-gesellschaft wurde, entfällt diese Eigenschaft, wenn die Gesellschaft aus dem Handelsregister gelöscht wird.

Wegfall der Voraussetzungen von Abs. 1 Satz 6: Die Besteuerung als KapGes. endet auch dann, wenn die Voraussetzungen von Abs. 1 Satz 6 nicht mehr vorliegen. Das ist zum einen der Fall, wenn die PersGes. zu einem Investmentfonds iSd. InvStG wird (Abs. 1 Satz 6 Nr. 1). Zum anderen entfallen die Voraussetzungen des Abs. 1 Satz 6 Nr. 2, wenn im Geschäftsleitungsstaat der optierenden Gesellschaft keine KStPflicht mehr besteht, weil die Gesellschaft im Staat der Geschäftsleitung zu einer transparenten Besteuerung zurückoptiert oder ihre Geschäftsleitung in einen anderen Staat verlegt, in dem sie stl. als transparent behandelt wird (vgl. Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28656, 25).

2. Rechtsfolgen

131

Satz 4 ordnet als Rechtsfolge an, dass die Gesellschaft auch ohne Antrag (daher kann hier nicht von einer „Rückoption“ gesprochen werden) zur transparenten Besteuerung zurückkehren muss. Da Abs. 4 Satz 4 auch auf Abs. 4 Satz 2 verweist, ist auch diese zwingende Rückkehr zur transparenten Besteuerung als Formwechsel nach § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 UmwStG zu behandeln und unterliegt den Regelungen des § 9 iVm. §§ 3 bis 8 UmwStG (s. Anm. 122 ff.). Für die fiktive KapGes. ist ein Übertragungsbilanz aufzustellen, für die PersGes. eine Eröffnungsbilanz. Es besteht unter den Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 UmwStG ein Ansatzwahlrecht zwischen dem Buchwert, dem gemeinen Wert und den Zwischenwerten. In Abhängigkeit davon kann bei der fiktiven KapGes. ein Übertragungsgewinn entstehen, bei den Gesellschaftern sind die offenen Rücklagen nach § 7 UmwStG zu versteuern und es ist ein Übernahmeergebnis nach § 4 Abs. 4 UmwStG zu ermitteln.

Zeitpunkt des Wechsels zur transparenten Besteuerung: Das Gesetz regelt nicht, in welchem Zeitpunkt die genannten Rechtsfolgen eintreten. Unseres Erachtens ist der Wechsel zur transparenten Besteuerung anders als die Rückoption nicht erst zum Ende des Wj. vorzunehmen, sondern unterjährig mit Ablauf des Tages, an dem die Voraussetzungen des Abs. 1 entfallen. Auf diesen Tag ist eine unterjährige Übertragungsbilanz sowie eine Eröffnungsbilanz aufzustellen (so auch BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 91; Demuth, KÖSDI 2021, 22241 [22251 f.]; Fuhrmann, NWB 2021, 2356 [2364]).

Mitteilungspflicht: Nach Auffassung der FinVerw. hat der Stpfl. der zuständigen Finanzbehörde nach Eintritt eines Ereignisses iSv. Satz 4 mitzuteilen, dass die Voraussetzungen der Option entfallen sind (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 99). Tatsächlich ist der Stpfl. nach § 90 Abs. 1 iVm. § 150 AO verpflichtet, den Wegfall der Optionsvoraussetzungen und die daraus resultierende Rückkehr zur transparenten Besteuerung in seinen StErklärungen zu berücksichtigen (Schiffers, DStZ 2021, 900 [919]).

Einstweilen frei.

132–133

IV. Zwingender Rückfall in die transparente Besteuerung bei Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters (Abs. 4 Sätze 5 und 6)

1. Voraussetzungen

134

Abs. 4 Sätze 5 und 6 enthalten Rechtsfolgen für den Fall, dass der vorletzte Gesellschafter aus der PersGes. ausscheidet.

Anwachsung: Nach hM ist gesellschaftsrechtl. eine PersGes. mit lediglich einem Gesellschafter nicht zulässig, so dass mit dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters die PersGes. ohne vorherige Abwicklung vollbeendet wird und sämtliche Aktiva und Passiva im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf den verbleibenden Gesellschafter übergehen (s. BGH v. 5.7.2018 – V ZB 10/18, NJW 2018, 3310, Rz. 10, mwN; Haas in Röhrich/Graf von Westphalen/Haas, 5. Aufl. 2019, § 105 HGB Rz. 4f.; vgl. § 712a Abs. 1 BGB idF des MoPeG v. 10.8.2021, BGBl. I 2021, 3436 [gilt ab dem 1.1.2024]). Da die PersGes. als Rechtsträger entfällt, liegt zugleich ein Fall von Abs. 4 Satz 4 vor. Besteuerungssystematisch müsste der Austritt

des vorletzten Gesellschafters die Beendigung der Option nicht bedingen, da die WG stl. im BV des Übernehmers weiterhin verhaftet bleiben. Der Gesetzgeber verweist aber auf seine Grundsatzentscheidung, die Option zur KSt nur für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, nicht aber für Einzelunternehmen vorzusehen. Es ist daher grds. konsequent und zur Vermeidung von Umgestaltungsgestaltungen notwendig, die Option enden zu lassen, wenn aus der optionsfähigen Gesellschaft ein nicht optionsfähiges Einzelunternehmen wird. Dies gilt zwar nicht, wenn der letzte Gesellschafter eine Körperschaft ist, trotzdem erfasst der Gesetzgeber auch diesen Fall, um dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die fiktive KapGes. als Besteuerungssubjekt entfällt.

Persönliche Voraussetzungen: Satz 5 nimmt zudem auf die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers einer Umwandlung einer KapGes. iSv. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwStG Bezug. Diese Regelung betrifft Verschmelzungen, Aufspaltungen und Abspaltungen von Körperschaften iSv. §§ 2, 123 Abs. 1 und 2 UmwG. Geeignete übernehmende Rechtsträger sind insoweit Personenhandelsgesellschaften, Partnerschaftsgesellschaften, GmbH, AG, KGaA, eG und natürliche Personen (Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/29843, 43, BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 01.10). Außerdem verweist Satz 5 auf die Vermögensübertragung gem. § 1 Abs. 1 Nr. 4 UmwStG iVm. §§ 174f. UmwG. Diese bezieht sich auf Voll- oder Teilübertragungen und sieht – in Abhängigkeit von der Rechtsform des übertragenden Rechtsträgers – als übernehmende Rechtsträger die öffentliche Hand (Bund, ein Land, Gebietskörperschaften, Zusammenschlüsse von Gebietskörperschaften) sowie Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und Versicherungs-Aktiengesellschaften vor (s. BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 01.19). Den genannten Fällen ist der Fall gleichzustellen, dass ein anderes Bundes- oder Landesgesetz eine vergleichbare Umwandlung vorsieht (s. Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/29843, 43).

135 2. Rechtsfolgen

Auflösung der Gesellschaft: Das Gesetz ordnet als Rechtsfolge zunächst an, dass die optierende Gesellschaft unmittelbar nach dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters als aufgelöst gilt. Dabei handelt es sich um eine stl. Fiktion, die vor dem Hintergrund zu sehen ist, dass infolge der Anwachsung zivilrechtl. eine PersGes. entfällt, stl. aber eine fiktive KapGes. und damit der Anknüpfungspunkt für eine subjektive KStPflicht. Grundsätzlich ist auch bei Körperschaften zwischen Auflösung und Vollbeendigung zu unterscheiden ist (vgl. Haas in Baumbach/Hueck, 21. Aufl. 2017, § 74 GmbHG Rz. 2, zur GmbH; allg. dazu § 11 Anm. 18). Die Liquidation der KapGes. richtet sich nach § 11. Für die in Satz 5 geregelten Fälle hätte es der Anordnung der Auflösung indes nicht bedurft, da § 11 KStG ohnehin durch die Regelungen des UmwStG verdrängt wird, die jeweils eine eigenständige Regelung der Umwandlung vorsehen. Aus der gesetzlichen Regelung lässt sich aber ableiten, dass die Schlussbesteuerung der fiktiven KapGes. nach KStGrundsätzen vorzunehmen ist.

Rechtsformabhängige Rechtsfolgen: Im Übrigen differenziert das Gesetz danach, welche Rechtsform der letzte verbleibende Gesellschafter hat, dem zivilrechtl. das Vermögen der Gesellschaft anwächst:

- *Übernehmender Rechtsträger ist eine Körperschaft:* Wenn der verbleibende Gesellschafter seinerseits eine Körperschaft ist, wird das Ausscheiden des vorletz-

ten Gesellschafters nach Abs. 4 Satz 5 Var. 1 ertragstl. wie eine Verschmelzung der fiktiven KapGes. auf die an ihr beteiligte Körperschaft behandelt. Es gelten insoweit statt des § 11 KStG die §§ 11 ff. UmwStG.

Nach § 11 Abs. 1 UmwStG sind die übergehenden WG einschließlich nicht entgeltlich erworbener und selbst geschaffener immaterieller WG in der stl. Schlussbilanz der fiktiven KapGes. grds. mit dem gemeinen Wert anzusetzen. Zur Vermeidung der Aufdeckung stiller Reserven können die übergehenden WG auf Antrag durch die übertragende Körperschaft nach § 11 Abs. 2 Satz 1 UmwStG einheitlich mit dem Buchwert oder einem Zwischenwert angesetzt werden, soweit bei der übernehmenden Körperschaft deren spätere Besteuerung mit KSt sichergestellt ist, hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung der übertragenen WG bei der übernehmenden Körperschaft das inländ. Besteuerungsrecht nicht ausgeschlossen oder beschränkt wird und keine Gegenleistung gewährt wird oder die Gegenleistung nur in Gesellschaftsrechten besteht. Bei der übernehmenden Körperschaft bleibt ein Übernahmegewinn oder -verlust, der dadurch entsteht, dass die Anteile an der fiktiven KapGes. untergehen und das Vermögen der fiktiven KapGes. von der übernehmenden Körperschaft übernommen wird, nach § 12 Abs. 2 Satz 1 UmwStG außer Ansatz. Allerdings ist nach § 12 Abs. 2 Satz 2 UmwStG § 8b KStG anzuwenden, so dass der Übernahmegewinn zu 5 % stpfl. ist. Im Übrigen tritt die übernehmende Körperschaft in die Rechtsstellung der fiktiven KapGes. ein (§ 12 Abs. 3 UmwStG). Bei wechselseitigen Beteiligungen sind die bisherigen Teilwertabschreibungen, soweit sie steuerwirksam waren, und Abzüge nach § 6b EStG gewinnwirksam zu berichtigen (§ 12 Abs. 1 Satz 2 iVm. § 4 Abs. 1 Sätze 2 und 3 sowie § 11 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Ein Übernahmefolgegewinn (Konfusionsgewinn) kann nach § 12 Abs. 4 iVm. § 6 Abs. 1 UmwStG durch eine Rücklage kompensiert werden, die in den drei Folgejahren mit mindestens einem Drittel jährlich aufzulösen ist. Verluste gehen nach § 12 Abs. 3 iVm. § 4 Abs. 2 und 3 UmwStG unter. § 13 UmwStG findet keine Anwendung, da durch die fiktive Verschmelzung auf den letzten Gesellschafter keine weiteren Anteilseigner der fiktiven KapGes. betroffen sind. Eine Rückwirkung der Verschmelzung nach § 2 UmwStG ist ausdrücklich ausgeschlossen.

- *Übernehmender Rechtsträger ist eine natürliche Person oder eine Personengesellschaft:* Wenn der verbleibende Gesellschafter eine natürliche Person oder eine PersGes. ist, wird das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters nach Satz 5 Var. 2 stl. wie eine Übertragung des Vermögens der fiktiven KapGes. auf die natürliche Person oder auf die PersGes. behandelt, auf die die §§ 3 ff. UmwStG entsprechende Anwendung finden. Insoweit kann auf die Ausführungen zu den Rechtsfolgen der Rückoption in Anm. 122 ff. verwiesen werden.
- *Voraussetzung eines übernehmenden Rechtsträgers iSv. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 4 UmwStG liegt nicht vor:* Soweit der letzte Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers iSv. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 4 UmwStG nicht erfüllt, gilt das Vermögen der fiktiven KapGes. nach Abs. 4 Satz 6 als an die Gesellschafter ausgeschüttet. Dieser Fall wird in der Praxis kaum eintreten, nachdem § 1 Abs. 2 UmwStG und damit die Beschränkung auf EU-/EWG-Fälle durch das KöMoG zum 1.1.2022 aufgehoben worden ist. Denkbar sind Fälle, in denen der letzte Gesellschafter eine GbR, Stiftung oder ein Verein ist, sowie der Fall, dass der verbleibende Gesellschafter eine natürliche Person ist, die das Unternehmen nicht mehr weiterführt.

Die Rechtsfolgen von Abs. 4 Satz 6 werden vom Gesetzgeber so umrissen, dass einerseits das Vermögen der fiktiven KapGes. als an die Gesellschafter ausgeschüttet gilt, andererseits § 11 mit der Maßgabe entsprechend anzuwenden ist, dass an die Stelle des zur Verteilung kommenden Vermögens der gemeine Wert des vorhandenen Vermögens tritt. Die Ausschüttung des Vermögens führt zur Aufdeckung der stillen Reserven und damit zu einer StPflcht auf Ebene der fiktiven KapGes. nach KStGrundsätzen. Für den Gesellschafter, auf den die WG übergehen, entstehen AK in Höhe der gemeinen Werte. Das Gesetz fingiert eine fiktive Ausschüttung des Vermögens der fiktiven KapGes. an „die“ Gesellschafter. Auch wenn diese Formulierung im Plural andere Schlüsse zuließe, findet uE eine fiktive Ausschüttung nur an den letzten verbleibenden Gesellschafter statt. Es liegt stl. keine Gesamtrechtsnachfolge vor. Da es durch die Anwachsung zivilrechtl. zu einer sofortigen Abwicklung der fiktiven KapGes. kommt, ist der Verweis des Gesetzgebers auf § 11 im Übrigen unverständlich. Jedenfalls ist davon auszugehen, dass der Abwicklungszeitraum iSv. § 11 Abs. 1 unmittelbar mit dem Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters beginnt und endet.

V. Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft und andere gesellschaftsrechtliche Vorgänge

136 1. Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Abs. 4 Satz 7)

Satz 7 regelt eine Ausnahme („... abweichend von Satz 4 ...“) vom Grundsatz des gesetzlichen Rückfalls ins Besteuerungssystem für PersGes. bei Wegfall der Optionsvoraussetzungen: Wenn sich die optierende Gesellschaft nach dem UmwG in eine KapGes umwandelt, gibt es zivilrechtl. keine PersGes. mehr, die weiterhin optieren könnte. Ohne Satz 7 müsste daher in diesen Fällen Satz 4 zur Anwendung kommen mit der Folge, dass der Wechsel nicht steuerneutral von einer fiktiven zu einer echten KapGes. vollzogen werden könnte, sondern auch in diesen Fällen die §§ 3 ff. UmwStG und damit insbes. auch die Ausschüttungsfiktion des § 7 UmwStG anzuwenden wären.

Der nachfolgende auch zivilrechtl. Formwechsel der optierenden Gesellschaft in eine „echte“ KapGes. führt damit zwar zu einer Beendigung der Option, aber nicht zu einem Rückfall in die transparente Besteuerung, obwohl damit das Erfordernis einer optionsgeeigneten PersGes. entfällt. Nach Satz 7 ist ein solcher Formwechsel als Umwandlung einer KapGes. in eine Körperschaft iSd. UmwStG zu behandeln. Es wird also unter Berücksichtigung des Umstands, dass infolge der Option schon vor dem zivilrechtl. Formwechsel stl. eine KapGes. fingiert wird, ein homogener Formwechsel angenommen, der keine stl. Folgen hat (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 – S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 92; *Brühl/Weiss*, DStR 2021, 945 [953]; *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [409]; *Fuhrmann*, NWB 2021, 2356 [2362]; die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 19/28656, 25, vergleicht den Vorgang hingegen mit der Umwandlung von zwei KStSubjekten, was für die Annahme einer Verschmelzung spricht).

Insbesondere kommt es nicht zu einer Verletzung von Sperrfristen. Ab dem Zeitpunkt der Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine „echte“ Körperschaft ist § 1a nicht mehr anzuwenden.

Verschmelzung auf eine Kapitalgesellschaft: Die Formulierung „Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine Körperschaft“ umfasst neben dem identitätswahrenden Formwechsel auch die Verschmelzung der optierenden Gesellschaft auf eine schon bestehende oder neu gegründete KapGes., die den Regelungen der §§ 11 ff. UmwStG unterliegt (vgl. BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 92). Die Verschmelzung ist eine Veräußerung iSv. § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 98, 100, vgl. auch BMF v. 11.11.2011 – IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl. I 2011, 1314 [UmwStE], Rz. 22.23).

Verschmelzung der optierenden Gesellschaft auf eine andere optierende Gesellschaft: Davon ist uE auch die Verschmelzung auf eine andere optierende Gesellschaft erfasst, da auf optierende Gesellschaften alle Regelungen ua. des UmwStG anzuwenden sind, die auf KapGes. oder auf Körperschaften Bezug nehmen (BTDrucks. 19/28656, 21; vgl. BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 50 f.; aA *Patt*, EStB 2021, 391 [392]).

2. Andere Umwandlungsvorgänge

137

Die Regelung des Satzes 7 ist nur rudimentär und lässt eine Vielzahl von Fragestellungen bei der Umwandlung von optierenden Gesellschaften offen. Auch bei einer optierenden Gesellschaft kann sich jedoch die Notwendigkeit von Umstrukturierungen ergeben. Dabei ist im Grundsatz davon auszugehen, dass die optierende Gesellschaft auch ohne eine explizite Regelung im UmwStG als KapGes. und Körperschaft einzuordnen ist (vgl. dazu BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 100; *Patt*, EStB 2021, 391; *Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder*, DStR-Beihefter 41/2021, 3 [18]; *Schnitger/Krüger*, DB 2022, 418; *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 202, 348 [357]; *Geiger/Biehlmaier*, Ubg 2021, 555 [566]).

Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine optierende Gesellschaft: Die direkte Umwandlung einer KapGes. in eine optierende Gesellschaft, also der umgekehrte Fall zu der in Satz 7 geregelten Umwandlung der optierenden Gesellschaft in eine KapGes., ist mangels gesetzlicher Regelung nicht möglich, da Abs. 1 für die Option eine geeignete PersGes. und einen Antrag voraussetzt, der spätestens einen Monat vor gewünschter Wirksamkeit der Option gestellt werden muss (zu Recht krit. *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401 [409]; s. Anm. 26).

Sonstige Umwandlungen nach dem UmwStG: Die optierende Gesellschaft ist für Zwecke des UmwStG und die umwandlungsbezogenen Regelungen des EStG wie eine KapGes. zu behandeln. Die für PersGes. geltenden Vorschriften finden auf sie keine Anwendung.

- **Einbringungsvorschriften:** Die optierende Gesellschaft wird für Zwecke der §§ 20 ff. UmwStG wie eine KapGes. behandelt.
- ▷ **Optierende Gesellschaft als übertragender Rechtsträger:** Die Öffnung des UmwStG durch das KöMoG (durch Streichung des § 1 Abs. 2 UmwStG) gilt nicht für Einbringungen gem. §§ 20 ff. (vgl. *U. Prinz*, FR 2021, 561; *Hageböke/Stangl*, Ubg 2021, 242). § 1 Abs. 4 UmwStG setzt danach voraus, dass der Einbringende eine Gesellschaft iSv. Art. 54 AEUV oder von Art. 34 des EWR-Abkommens ist und sich der Sitz und der Ort der Geschäftsleitung innerhalb der EU bzw. des EWR befinden. Die optierende Gesellschaft ist eine Gesellschaft iSv. Art. 54 AEUV. Da die optierende Gesellschaft nicht transparent besteuert wird, kommt es nicht darauf an, ob

auch ihre Gesellschafter in der EU oder im EWR ansässig sind (*Patt*, EStB 2021, 391 [392]).

- ▷ *Optierende Gesellschaft als übernehmender Rechtsträger*: Einbringungen in die optierende Gesellschaft unterliegen §§ 20, 21, nicht § 24 UmwStG. Bei Sacheinlage durch einen schon beteiligten Gesellschafter entsteht ein fiktiver neuer Anteil (zum sog. Einheitlichkeits-Dilemma s. *Patt*, EStB 2021, 391 [393 f.]).
- ▷ *Beteiligungen an optierenden Gesellschaften als Einbringungsgegenstand*: Einbringungen nach § 20 und nach § 24 UmwStG setzen einen Betrieb, Teilbetrieb oder Mitunternehmeranteil voraus. Die das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung an einer KapGes. wird gem. § 16 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG als Teilbetrieb behandelt und stellt daher einen tauglichen Einbringungsgegenstand dar. Auch wenn die optierende Gesellschaft zivilrechtl. als PersGes. mindestens über zwei Gesellschafter verfügen muss, kommt eine nach §§ 20, 24 UmwStG begünstigte Einbringung in Betracht, wenn der Gesellschafter zu 100 % am Vermögen der optierenden Gesellschaft beteiligt ist (*Patt*, EStB 2021, 391 [396]).
- ▷ *Beteiligungen an optierenden Gesellschaften im Rahmen des § 21 UmwStG*: Da der Anteil an der optierenden Gesellschaft nach Abs. 3 Satz 1 als Beteiligung an einer KapGes. behandelt wird, kann die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft auch Gegenstand eines Anteilstauschs gem. § 21 UmwStG sein, wobei die Frage, ob die Übernehmerin nach der Einbringung über die Mehrheit der Stimmrechte verfügt, nach den zivilrechtl. Regelungen für PersGes. zu bestimmen ist (*Patt*, EStB 2021, 391 [396]).
- *Regelungen für transparent besteuerte Personengesellschaften*: Keine Anwendung finden auf die optierende Gesellschaft die auf transparent besteuerte PersGes. zugeschnittenen Regelungen des § 6 Abs. 3 EStG (unentgeltliche Übertragung von Mitunternehmeranteilen), Abs. 5 EStG (Übertragung und Überführung von WG zwischen verschiedenen BV) und § 16 Abs. 3 Sätze 2 ff. EStG (Realteilung von PersGes.).

Spaltungsvorgänge: Nach Auffassung der FinVerw. sollen „entsprechende Spaltungsvorgänge“ einer optierenden Gesellschaft unter § 15 UmwStG fallen, also wie die Spaltung einer KapGes. behandelt werden (BMF v. 10.11.2021 – IV C 2 - S 2707/21/10001:004, BStBl. I 2021, 2212, Rz. 100). Dies gilt uE nicht nur für Abspaltungen, bei denen die abgebende (optierende) Gesellschaft bestehen bleibt, sondern auch für Aufspaltungen nach § 123 Abs. 2 UmwG, bei denen das Vermögen auf mindestens zwei übernehmende Rechtsträger verteilt wird und der abgebende Rechtsträger untergeht. Handelt es sich bei den übernehmenden Rechtsträgern um PersGes., ist § 16 UmwStG anzuwenden.