

II. Ausübung der Option

optierenden Gesellschaft zum Ausdruck bringt. Der Antrag auf Körperschaftsbesteuerung ist nach dem unmissverständlichen Wortlaut des Gesetzes unwiderruflich¹¹² und nach § 1a Abs. 1 S. 2 KStG nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die Finanzbehörde zu übertragen.

In zeitlicher Hinsicht muss der Antrag einen Monat vor Beginn 71 des Wirtschaftsjahrs gestellt werden, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll, § 1a Abs 1 S. 2 KStG. Antragsbefugt ist die Personengesellschaft, für die der Antrag Wirkung entfalten soll. Adressat ist das örtlich zuständige Feststellungs-Finanzamt der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 18 AO).¹¹³ Bei ausländischen Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften ist die örtliche Zuständigkeit hingegen komplexer.¹¹⁴

Im Gegensatz zur Anwendung des § 34a EStG, der von (be- 72 rechtigten) Mitunternehmern *einzel*n und ohne zeitliche „Stetigkeit“ für einen einzelnen Veranlagungszeitraum gestellt werden kann,¹¹⁵ ist bei § 1a KStG die Vorschrift des § 217 Abs. 1 UmwG sinngemäß anzuwenden (§ 1a Abs. 1 S. 1 Hs. 2 KStG): Entsprechend einem echten Formwechsel gemäß § 190 UmwG kann der Antrag nur *einheitlich* von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft gestellt werden, da die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft die Option nur einheitlich in Anspruch nehmen kann. Dementsprechend muss ein Schutz von Minderheiten entsprechend § 217 UmwG gewährleistet werden, da die Änderung des Besteuerungsregime durch § 1a Abs. 2 KStG diese in jedem Fall in ihrer steuerlichen Situation betrifft.

¹¹² Vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 23.

¹¹³ Vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 13.

¹¹⁴ Vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 14.

¹¹⁵ Vgl. BMF 11.8.2008, BStBl. I 2008, 838 Rn. 7 ff.; BFH 9.1.2019 – IV R 27/16, BStBl. II 2020, 11.

4. Entscheidung über den Antrag

- 73 Die Entscheidung über den Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG erfolgt durch die zuständige Finanzbehörde in „summarischer“ Prüfung darauf, ob die gesetzlichen Voraussetzungen für den Antrag vorliegen.¹¹⁶ Allerdings wird über das Ergebnis dieser summarischen Prüfung keine „gesonderte Mitteilung“ erteilt, wenn es positiv ausgefallen ist.
- 74 Vielmehr ist eines der ersten „Indizien“, dass der Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG erfolgreich gewesen ist, die Mitteilung über die Erteilung einer Körperschaftsteuernummer durch das nach § 20 AO für die Körperschaftbesteuerung der optierenden Gesellschaft zuständige Finanzamt.¹¹⁷ Mehr als eine konkludente Information liegt darin jedoch nicht, insbesondere ist die Mitteilung kein (anfechtbarer) Verwaltungsakt. Ebenso kann die Festsetzung von Vorauszahlungen zur Körperschaftsteuer (§ 31 Abs. 1 KStG iVm § 37 EStG) als eine solche konkludente Information betrachtet werden.
- 75 Stellt sich nachträglich heraus, dass die Voraussetzungen für einen Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG nicht vorgelegen haben, sind Verwaltungsakte (zB Steuerbescheide), die von der Wirksamkeit des Antrags ausgehen, rechtswidrig und im Rahmen der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten aufzuheben oder zu ändern („verunglückte Option“).¹¹⁸ Insoweit ergeben sich Parallelen zur Figur der „verunglückten Organschaft“, deren Rechtsfolgen die Rechtsprechung seit Langem beschäftigt.¹¹⁹ Im Fall der verunglückten Option sind diese nicht weniger dramatisch, da dann das Besteuerungsregime des § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG – entgegen den Erwartungen der Beteiligten – weiterhin anwendbar ist.
- 76 Hingegen ist eine ablehnende Entscheidung über den Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG ein Verwaltungsakt. Dieser ist schriftlich oder elektronisch zu erlassen und mit einer Rechtsbehelfsbeleh-

¹¹⁶ Vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 20.

¹¹⁷ Vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 21.

¹¹⁸ Vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 21.

¹¹⁹ Vgl. R. 14.5 Abs. 8 S. 2 KStR.

III. Wirkungen der Option

nung zu versehen. Die Bekanntgabe richtet sich nach den §§ 122 und 122a AO.¹²⁰

Beraterhinweis: Das Verständnis der Finanzverwaltung bezüglich der „Mitteilungen“ zur Wirksamkeit oder Unwirksamkeit der Ausübung der Option sorgt bei allen Beteiligten für Unsicherheit. Besonders bei Veräußerung oder Kauf eines Anteils an einer Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft, die einen Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG gestellt hat, ist die Unsicherheit über den ertragsteuerlichen Status schwierig zu beherrschen.¹²¹

III. Wirkungen der Option

Die Ausübung der Option des § 1a Abs. 1 KStG zur Körperschaftsbesteuerung hat Auswirkungen auf Ebene der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft wie auch ihrer Gesellschafter. Die Wirkungen beschränkten sich im Wesentlichen auf die Ertragsteuern und sind nur vereinzelt auch für andere Steuerarten vorgesehen. Neben der laufenden Besteuerung nach dem Körperschaft- und Gewerbesteuergesetz ist insbesondere der „einmalige“ Vorgang des heterogenen Formwechsels in die Körperschaftsbesteuerung von Interesse.

1. Wirkungen auf Ebene der Gesellschaft (§ 1a Abs. 2 KStG)

a) Fiktion eines Formwechsels (§ 1a Abs. 2 S. 1, 2 KStG)

Durch die Ausübung des Wahlrechts zur Körperschaftsbe- 77
steuerung unter § 1a Abs. 1 KStG ist die Personenhandels- oder
Partnerschaftsgesellschaft ab der Wirksamkeit der Option – zum
Beginn des Wirtschaftsjahres, „ab dem die Besteuerung wie eine
Kapitalgesellschaft gelten soll“ (§ 1a Abs. 1 S. 2 Hs. 1 KStG) – wie
eine Kapitalgesellschaft („optierende Gesellschaft“) zu behandeln.
Ihre Gesellschafter sind wie die nicht persönlich haftenden Ge-

¹²⁰ Vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 22.

¹²¹ Vgl. hierzu sehr umfassend Hillen/Sommer RFamU 2022, 209.

sellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln (§ 1a Abs. 1 S. 1 Hs. 1 KStG; § 1a Abs. 3 KStG). Diese (erfolgreiche) Ausübung der Option nach § 1a Abs. 1 KStG ist strikt von den Folgerungen zu trennen, die das Gesetz in § 1a Abs. 2 KStG an eben diese Ausübung der Option knüpft.¹²²

Beispiel: Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft kann als Personenhandelsgesellschaft organisiert sein.¹²³ Eine Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung ist damit nach § 1a Abs. 1 S. 1 KStG grundsätzlich auch in diesem Fall möglich.¹²⁴ Die Folgerungen durch § 1a Abs. 2, 3 KStG, insbesondere die Folgen durch die Anwendung des § 25 UmwStG (§ 1a Abs. 2 S. 2 KStG), sind davon strikt zu trennen.

- 78 Der Übergang zur „Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft“ (§ 1a Abs. 1 S. 2 Hs. 1 KStG) bzw. „zur Körperschaftsbesteuerung“ (§ 1a Abs. 2 S. 1 KStG) wird durch das Gesetz wie ein (heterogener) Formwechsel iSd § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG behandelt (§ 1a Abs. 2 S. 1 KStG). Nach § 1a Abs. 2 S. 2 KStG sind die §§ 1 und 25 des Umwandlungssteuergesetzes entsprechend anzuwenden.
- 79 Der heterogene Formwechsel von der Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft (§ 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG für den echten Formwechsel) in die Kapitalgesellschaft (§ 191 Abs. 2 Nr. 3 UmwG für den echten Formwechsel) wird nach der Rechtsprechung des BFH steuerlich als „tauschähnlicher entgeltlicher Rechtsträgerwechsel“ und somit als Realisationsakt behandelt.¹²⁵ Die grundsätzliche Vorstellung einer Veräußerung und Anschaffung der Wirtschaftsgüter auf Ebene der umwandelnden Rechtsträger¹²⁶ durch jegliche Umwandlung wird – entgegen den Vorgaben des Handelsrechts (§ 202 Abs. 1 Nr. 1 UmwG) – somit

¹²² Vgl. zu den unterschiedlichen Eigenschaften der möglichen Anträge im Umfeld von § 1a KStG Weiss BC 2021, 322 (325).

¹²³ Vgl. Dorn/Weiss DStR 2021, 2489.

¹²⁴ Siehe dazu → Rn. 255 ff.

¹²⁵ Vgl. BFH 19.10.2005 – I R 38/04, BStBl. II 2006, 568; bestätigt in BFH 25.11.2014 – I R 78/12, BFH/NV 2015, 523 Rn. 20; für Zwecke des Veräußerungsbegriffs bei § 22 Abs. 2 UmwStG zuletzt BFH 18.11.2020 – I R 25/18, DStR 2021, 1349 Rn. 18 ff.; Brühl/Weiss DStR 2021, 889 (893).

¹²⁶ Vgl. BFH 24.1.2018 – I R 48/15, BStBl. II 2019, 45.

III. Wirkungen der Option

durchgehalten.¹²⁷ Dem hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen.¹²⁸

aa) Sachliche Anwendbarkeit des Umwandlungssteuergesetzes

§ 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG ordnet die **sachliche** Anwendbarkeit des sechsten bis achten Teils des Umwandlungssteuergesetzes („Einbringungsteil“) für „den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft iSd § 190 Abs. 1 des Umwandlungsgesetzes oder vergleichbare ausländische Vorgänge“ gesetzlich an. 80

Im Kontext der Ausübung der Option nach § 1a Abs. 1 KStG ist damit ein Formwechsel nach § 190 Abs. 1 UmwG, bei dem die Personenhandelsgesellschaft und Partnerschaftsgesellschaft formwechselnde Rechtsträger sein können (§ 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG), durch das Gesetz für steuerliche Zwecke fingiert. *Die sachliche Anwendbarkeit des Umwandlungssteuergesetzes* ist insoweit bereits durch das Gesetz in § 1a Abs. 2 S. 1 KStG angeordnet und sichergestellt. 81

bb) Persönliche Anwendbarkeit des Umwandlungssteuergesetzes

Die **persönliche** Anwendbarkeit des sechsten bis achten Teils des Umwandlungssteuergesetzes („Einbringungsteil“) nach § 1 Abs. 4 UmwStG muss hingegen bei der Option zur Körperschaftsbesteuerung eigenständig geprüft werden,¹²⁹ da insoweit keine gesetzliche Vorgabe in § 1a KStG gemacht wird.¹³⁰ Die Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs des Umwandlungssteuergesetzes durch das KöMoG im Verschmelzungsteil (Streichung des 82

¹²⁷ Vgl. zur Kritik Weiss/Kahlenberg DStR 2019, 2057 mwN.

¹²⁸ Vgl. BMF 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rn. 00.02 Satz 2.

¹²⁹ Vgl. Brühl/Weiss DStR 2021, 1617 (1621).

¹³⁰ Vgl. Brühl/Weiss DStR 2021, 1617 (1621); BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 26.

§ 1 Abs. 2 UmwStG)¹³¹ hat diese Bedingungen jedenfalls inhaltlich nicht verändert.¹³²

- 83 Zunächst ist die Prüfung der **Voraussetzungen für die optierende Personengesellschaft** selbst durchzuführen.¹³³ Diese muss gem. § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UmwStG eine Europäische Gesellschaft iSd Verordnung (EG) Nr. 2157/2001, eine Europäische Genossenschaft iSd Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 oder eine andere Gesellschaft iSd Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum sein, deren Sitz *und* Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet.
- 84 Für in **Drittstaaten** ansässige Personengesellschaften als Rechtsträger des fiktiven Formwechsels nach § 1a Abs. 2 KStG ist das Umwandlungssteuergesetz mithin nie anwendbar. Für eine Einbringung in eine **Personengesellschaft nach § 24 UmwStG**, die jedoch nicht durch § 1a Abs. 1 KStG ausgelöst werden kann, gibt es hingegen (vor wie nach den Veränderungen durch das KöMoG) keine persönlichen Restriktionen (§ 1 Abs. 4 S. 2 UmwStG).
- 85 Handelt es sich bei der optierenden Gesellschaft um eine **vermögensverwaltende Personengesellschaft**, scheidet eine Anwendung des § 20 UmwStG zwar mangels Mitunternehmeranteils iSd § 20 Abs. 1 UmwStG aus. Hingegen bleibt die Anordnung des § 1a Abs. 2 S. 1 KStG bestehen, wonach der Übergang zur Körperschaftbesteuerung als Formwechsel iSd § 1 Abs. 3 Nr. 3 des Umwandlungssteuergesetzes gilt. Durch die fehlende Anwendung des § 20 UmwStG kann nur der Anteilstausch des § 21 UmwStG bezüglich einer Einbringung nach §§ 20 ff. UmwStG einschlägig sein.¹³⁴ Als Konsequenz ist ausschließlich die Bedingung des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UmwStG zu prüfen.

¹³¹ Vgl. Prinz FR 2021, 569.

¹³² Vgl. Krüger/Holle/Weiss IStR 2021, 489; Böhmer/Mühlhausen/Oppel ISR 2021, 388 (390); Brühl/Weiss DStR 2021, 1617 (1622).

¹³³ Vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 26; Förster IStR 2022, 109 (111).

¹³⁴ Vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 30.

III. Wirkungen der Option

Handelt es sich bei der optierenden Gesellschaft hingegen (am 86 steuerlichen Übertragungstichtag) um eine **fiktiv (§ 15 Abs. 3 EStG) oder originär (§ 15 Abs. 2 EStG) gewerbliche Personengesellschaft**, sind **zusätzlich** die Bedingungen des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 UmwStG zu prüfen, die sich mit dem bzw. den Einbringenden beschäftigen, da bei einer gewerblichen Personengesellschaft die Bedingungen des § 20 UmwStG durch eine Einbringung von Mitunternehmeranteilen erfüllt werden.

Nach ganz herrschender Meinung werden bei einem Form- 87 wechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die einzelnen Anteile an der formwechselnden Personenhandelsgesellschaft als Einbringungsgegenstand¹³⁵ iSd § 25 S. 1 iVm § 20 Abs. 1 UmwStG und (dementsprechend) die einzelnen Gesellschafter als Einbringende¹³⁶ behandelt.¹³⁷ Dies entspricht auch der Auffassung der Finanzverwaltung¹³⁸ und des BFH.¹³⁹

Die Prüfung der **persönlichen** Anwendbarkeit des sechsten bis 88 achten Teils des Umwandlungssteuergesetzes („Einbringungsteil“) muss damit für jeden Mitunternehmer¹⁴⁰ einzeln vorgenommen und auf den steuerlichen Übertragungstichtag, mithin in diesem Fall die Wirksamkeit der Option nach § 1a Abs. 1 KStG, bezogen werden.¹⁴¹ Der Zeitpunkt der Wirksamkeit der Option des § 1a Abs. 1 KStG bestimmt sich nach § 1a Abs. 2 S. 3 Hs. 1 KStG, also als „das Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr iSd“ § 1a Abs. 1 S. 2 KStG „unmittelbar vorangeht“. Eine Rückwirkung nach § 9 S. 3 UmwStG des infolge der Option zur Körperschaftsbesteuerung fiktiv ausgelösten Formwechsels ist explizit ausgeschlossen (§ 1a Abs. 2 S. 3 Hs. 2 KStG).

¹³⁵ Vgl. RHL/Rabback UmwStG § 25 Rn. 43.

¹³⁶ Vgl. DPM/Patt UmwStG § 25 Rn. 27.

¹³⁷ Vgl. Ott StuB 2021, 597 (598).

¹³⁸ Vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 28; BMF 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rn. 25.01 iVm Tz. 20.03, 20.05; DPM/Patt UmwStG § 25 Rn. 28.

¹³⁹ Vgl. BFH 21.2.2022 – I R 13/19, DStR 2022, 1949.

¹⁴⁰ Vgl. zur Anwendbarkeit auch auf die Gesellschafter vermögensverwaltender Personengesellschaften Dorn/Weiss DStR 2021, 2489; Haase/Dorn/Dorn/Weiss Vermögensverwaltende PersGes Teil III Kapitel 5.

¹⁴¹ Vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 26; BMF 11.11.2011, BStBl. I 2011, 1314 Rn. 25.01 iVm Rn. 01.52.

- 89 Die persönliche Anwendbarkeit kann sich dabei aus der Ansässigkeit der Gesellschafter innerhalb der EU/des EWR ergeben (§ 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a UmwStG) ergeben. Die Anforderung einer „EU/EWR-Ansässigkeit“ der Gesellschafter wird dabei durch das Gesetz in § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. aa UmwStG spezifiziert: Der Einbringende als **natürliche Person** muss seinen Wohnsitz *oder* gewöhnlichen Aufenthalt innerhalb des Hoheitsgebiets eines EU/EWR-Staates haben. Zudem darf er nicht auf Grund eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung mit einem dritten Staat als außerhalb des Hoheitsgebiets dieser Staaten ansässig angesehen werden (Art. 4 Abs. 2 OECD-MA 2017, „tie-breaker“).
- 90 Für eine **Gesellschaft** als **Einbringende** ist nach § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb UmwStG die Bedingung des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 UmwStG maßgebend, wonach diese eine Europäische Gesellschaft iSd Verordnung (EG) Nr. 2157/2001, eine Europäische Genossenschaft iSd Verordnung (EG) Nr. 1435/2003 oder eine andere Gesellschaft iSd Artikels 54 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union oder des Artikels 34 des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum sein muss, deren Sitz *und* Ort der Geschäftsleitung sich innerhalb des Hoheitsgebiets eines dieser Staaten befindet.
- 91 Handelt es sich bei dem **Einbringenden** wiederum um eine **Personengesellschaft**, ist die Bedingung des § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a Doppelbuchst. bb UmwStG mit Bezug auf die daran beteiligten Gesellschafter zu prüfen. Soweit an der Personengesellschaft Körperschaften, Personenvereinigungen, Vermögensmassen oder natürliche Personen unmittelbar oder mittelbar über eine oder mehrere Personengesellschaften beteiligt sind, die die Voraussetzungen iSd Nr. 1 und 2 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa des § 1 Abs. 4 UmwStG erfüllen, ist der Einbringungsteil des Umwandlungssteuergesetzes persönlich anwendbar. Das Gesetz bringt mit seiner Formulierung „soweit“ zum Ausdruck, dass insoweit auch eine teilweise persönliche Anwendbarkeit in Betracht kommt: Für einen Teil der Gesellschafter besteht die Möglichkeit, das Umwandlungssteuergesetz in seinen §§ 20 ff. UmwStG etwa durch eine Antragstellung nach § 20 Abs. 2 S. 2 UmwStG zu nut-