

GESETZ ZUR MODERNISIERUNG DES KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHTS

Internationale Aspekte des Optionsmodells für Personengesellschaften – Teil 1

von Dr. Christian Kahlenberg, M. Sc., LL. M., StB, FBStR und Rebekka Rein, M. Sc. – beide Flick Gocke Schaumburg, Berlin

| Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) wird das sog. Optionsmodell eingeführt. Damit ist der Weg für Personengesellschaften geebnet, sich ab dem 1.1.22 ohne zivilrechtlichen Formwechsel wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Der vorliegende Beitrag gibt im ersten Teil einen Überblick über die Voraussetzungen, Rechtsfolgen und Auswirkungen des sog. Optionsmodells. In einem zweiten Teil werden ausgewählte Fallgestaltungen mit internationalem Bezug dargestellt und diskutiert. |

1. Hintergrund: keine rechtsformneutrale Besteuerung

Bekanntermaßen ist ein Unternehmer bzw. Investor hinsichtlich der Frage, auf welche Rechtsform er bei einem unternehmerischen Engagement zurückgreifen soll, zumindest im Hinblick auf die Besteuerung nicht indifferent. Während bei Personengesellschaften laufende Gewinne nach dem sog. Transparenzprinzip auf Gesellschafterebene unmittelbar besteuert werden (progressiver Einkommensteuertarif), kann bei Kapitalgesellschaften ein Thesaurierungseffekt genutzt werden, um Gewinne in der Gesellschaft zu belassen, zu reinvestieren und vor einer verfrühten Besteuerung auf Gesellschafterebene abzuschirmen. Um dieser Besteuerungsdiskrepanz entgegenzuwirken, schuf der Gesetzgeber mit § 34a EStG für Personengesellschaftsstrukturen eine vermeintliche steuerliche Begünstigung bei Gewinnthesaurierung.

PRAXISTIPP | Bei Nutzung der sog. Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG muss die Steuer auf den thesaurierten Gewinn (28,25 %) typischerweise entnommen werden, was zu einem entsprechenden Nachsteuereffekt mit 25 % und damit einer kombinierten Steuerbelastung von rd. 50 % führt. Vor diesem Hintergrund kann die Thesaurierungsbegünstigung im Regelfall nicht günstiger sein als die Besteuerung einer Kapitalgesellschaft (vgl. zuletzt auch den kasuistischen Belastungsvergleich bei Cordes/Kraft, FR 21, 401, 404). Nur bei hinreichender Entnahmepolitik sind ertragsstarke Unternehmen in der Personengesellschaftsstruktur also steuerlich vorteilhafter aufgestellt.

In der Praxis wird die Thesaurierungsbegünstigung eher selten genutzt. Um die internationale Wettbewerbsfähigkeit familiengeführter Unternehmen zu stärken, die die Rechtsform einer Personengesellschaft aus überwiegend außersteuerlichen Gründen (z. B. Publizitätspflichten, Mitbestimmungsrechte, Haftungsfragen) wählen, greift der Gesetzgeber nun auf ein bereits in den 2000er-Jahren in Deutschland diskutiertes – und an das „Check-the-Box“-Verfahren im US-Steuerrecht stark angelehntes – Optionsmodell zurück, wo-

Gesetzgeber verfolgt Ziel einer rechtsformneutralen Besteuerung

Optionsmodell angelehnt an Check-the-Box-Verfahren des US-Steuerrechts

nach Personengesellschaften (bzw. deren Gesellschafter) zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft optieren und damit vornehmlich den gleichen Thesaurierungseffekt nutzen können.

2. Das Optionsmodell im Überblick

2.1 Materielle Tatbestandsvoraussetzungen

Die im neuen § 1a KStG gefasste Option steht grundsätzlich allen Personengesellschaften offen, die auch einen tatsächlichen Formwechsel nach § 25 UmwStG vornehmen können. Angesprochen sind Personenhandelsgesellschaften in den Rechtsformen z. B. der OHG, der KG sowie Partnerschaftsgesellschaften. Andere steuerliche Mitunternehmerschaften z. B. die atypisch stille Gesellschaften oder das Einzelunternehmen (einschl. Betriebsaufspaltungskonstellationen) sind von dieser Möglichkeit ausgenommen.

MERKE | GbR werden mit der Begründung ausgeschlossen, dass diese sich nicht mit den teilweise komplexen und ggf. beratungsintensiven steuerlichen Alternativen auseinandersetzen müssen. Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz – MoPeG) soll zum 1.1.24 jedoch eine Gleichstellung mit den Personenhandelsgesellschaften im Umwandlungsgesetz erfolgen. Spätestens dann sollte auch eine Anpassung des § 1a KStG geprüft werden. Zuvor steht bestehenden GbR-Strukturen die (steuerneutrale) Umwandlung etwa in eine OHG offen.

Das Optionsmodell steht nach § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG offenbar auch ausländischen Personengesellschaften – mit inländischen Gesellschaftern oder Einkünften – offen. Einzige Einschränkung ist insoweit, dass die betreffende Gesellschaft, in dem Staat, in dem sich ihre Geschäftsleitung befindet, einer der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegt. Mit anderen Worten: Der (Geschäftsleitungs-)Sitzstaat muss die „optierende“ Gesellschaft steuerlich als intransparent, also als Steuersubjekt, behandeln. Das betrifft beispielsweise Staaten wie Belgien, Bulgarien, Estland, Griechenland, Litauen, Portugal, Slowenien und Spanien sowie bei entsprechender Optierung auch im anderen Staat auch Frankreich, USA, Slowakei und Tschechien (vgl. Spengel/Schaden/Weiße, StuW 10, 44, 46 ff.).

Beachten Sie | Mangels Ergänzung des für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften maßgebenden § 2 KStG wird teilweise hinterfragt, ob auch nur beschränkt steuerpflichtige Personengesellschaften von dem Optionsrecht Gebrauch machen können (vgl. Haase, Ubg 21, 193, 194; a.A. Kölbl/Luce, Ubg 21, 264, 268; Müller/Lucas/Mack, IWB 21, 528, 530) oder diese Möglichkeit vielmehr nur – nach Optionsausübung – doppelansässigen Gesellschaften zusteht (zuletzt ausführlich Haase, IWB 21, 648 ff.); also im Ausland errichteten Personengesellschaften mit inländischem Geschäftsleitungsort. Unabhängig von der gesellschaftsrechtlich vorgelagerten Frage, wie mit derartigen Konstellationen zivilrechtlich umzugehen ist, wäre eine Klarstellung in § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG wünschenswert gewesen, zumal diese Fragestellung rechtzeitig adressiert wurde.

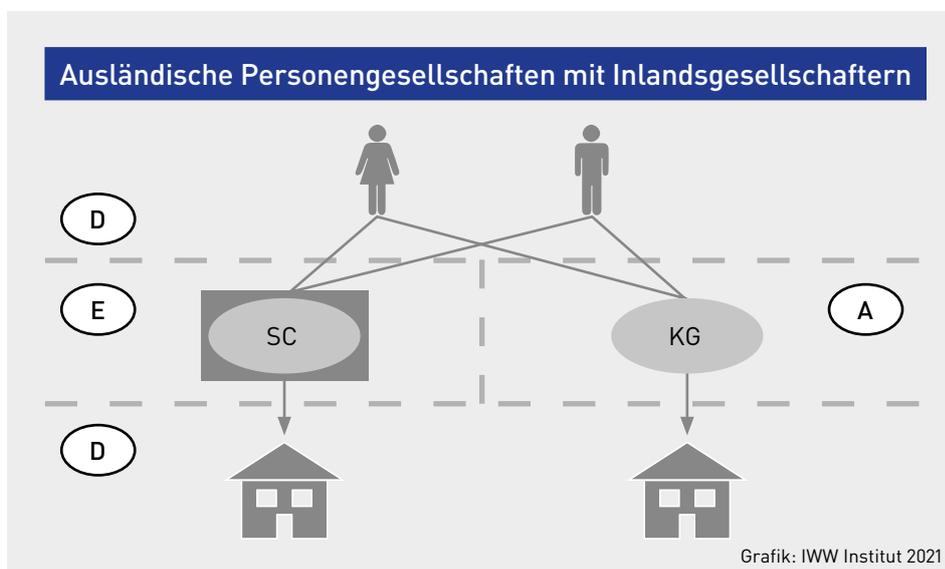
GbR noch voraussichtlich bis 2024 ausgeschlossen

Optionsmodell auch für ausländische Personengesellschaften?

Anwendungsbereich für beschränkt steuerpflichtige Körperschaften unklar

■ Beispiel 1

Die im Inland ansässigen A und B sind geschäftsführende Gesellschafter einer spanischen S.C. (entspricht einer deutschen KG) sowie einer österreichischen KG mit deutschem Immobilienvermögen, das langfristig fremdvermietet ist. Aus deutscher Sicht handelt es sich in beiden Fällen um eine Personengesellschaft mit der Folge, dass für Zwecke der Besteuerung der Vermietungseinkünfte auf die Gesellschafter A und B abgestellt wird. In Spanien unterliegt die S.C. der Körperschaftsteuer. Österreich indessen behandelt eine KG als steuerlich transparent. Gemäß § 1a Abs. 1 S. 6 Nr. 2 KStG kann demnach nur die spanische S.C. zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft optieren.



Der Gesetzgeber begründet den Ausschluss für transparente ausländische Personengesellschaften damit, sog. hybride Gestaltungen verhindern zu wollen. Hierzu würde es kommen, wenn in Deutschland – abweichend zu einer transparenten Besteuerung im Ausland – eine intransparente Besteuerung erfolgt. Dieses Argument überzeugt allerdings wenig vor dem Hintergrund, dass es zu Konstellationen kommen kann, in denen das Ausland (z. B. Ansässigkeitsstaat des Gesellschafters oder Quellenstaat) eine deutsche Personengesellschaft als steuerlich transparent behandelt und in Deutschland die Option zur intransparenten Behandlung gezogen wird. Grenzüberschreitende Qualifikationskonflikte sind also schlichtweg vorprogrammiert (Beispiele in Teil 2).

2.2 Verfahrensrecht: Formeller Antrag

Die Option ist als Wahlrecht ausgestaltet. Sie erfolgt auf unwiderruflichen Antrag beim zuständigen Betriebsfinanzamt. Hierfür ist die Zustimmung aller Gesellschafter oder, soweit im Gesellschaftsvertrag ein Mehrheitsentschluss vorgesehen ist, mindestens eine Dreiviertelmehrheit erforderlich. Der notwendige Antrag ist von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft bei dem im Zeitpunkt der Antragstellung für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zuständigen Finanzamt zu stellen, spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, für das die Option erstmals gelten soll (§ 1a Abs. 1 S. 2–5 KStG).

Grenzüberschreitende Qualifikationskonflikte sind vorprogrammiert

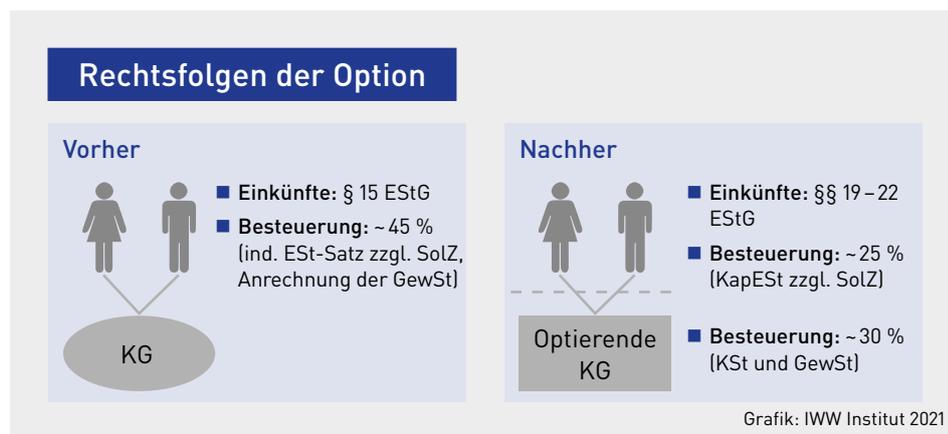
Wahlrecht auf Antrag mit mindestens Dreiviertelmehrheit der Gesellschafter

Beachten Sie | Eine steuerliche Rückwirkung bzw. Rückbeziehungsmöglichkeit der Option, wie bei einer echten Umwandlung nach § 25 i. V. m. § 20 Abs. 5, 6 UmwStG, ist ausgeschlossen. Insofern ist die Option ungünstiger gestellt als der „echte“ Formwechsel, insbesondere im Hinblick auf die anlaufenden umwandlungssteuerlichen Sperrfristen.

PRAXISTIPP | Die Option steht Personengesellschaften erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2022 offen. Wer vom Optionsmodell direkt ab dem Veranlagungszeitraum 2022 Gebrauch machen möchte, muss den Antrag – bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr – also spätestens im November 2021 stellen.

2.3 Steuerliche Konsequenzen der Optionsausübung

Die Rechtsfolgen der Option erfolgen für die Personengesellschaft insgesamt, d. h. mit Wirkung für und gegen alle Mitunternehmer. Die „optierende Gesellschaft“ wird für Besteuerungszwecke materiell-rechtlich und verfahrensrechtlich einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt. Die Gesellschafter werden (mittelbar reflexartig) in der Folge wie nicht persönlich haftende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt.



■ Fortsetzung des Beispiels 1

Die Ausübung der Option durch die spanische S.C. bei dem nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 AO zuständigen Finanzamt hat zur Folge, dass die Vermietungseinkünfte zukünftig der Körperschaftsteuer (bei richtiger Ausgestaltung aber nicht der Gewerbesteuer, z. B. durch die erweiterte Grundstücks Kürzung) unterliegen.

Für eine optierende Personengesellschaft und ihre Gesellschafter sind die ertragsteuerlichen Regelungen des KStG, GewStG, EStG, UmwStG, InvStG sowie des AStG, die auf Kapitalgesellschaften Bezug nehmen, unmittelbar anwendbar. Für andere Steuern (z. B. ErbSt, GrESt) sollte die Option – vorbehaltlich entsprechender Sonderregelungen – keine Auswirkungen haben.

Keine Rückwirkung der Option möglich

Wirkung der Option für und gegen alle Mitunternehmer

Option gilt primär für Ertragsteuern – Sonderregelungen für ErbSt und GrESt

2.4 Besonderheiten bei der GrESt

Der ursprüngliche Gesetzesentwurf vom 24.3.21 des KöMoG sah in Bezug auf das Optionsmodell zunächst keine Ergänzungen des GrEStG vor. Folglich wären die grunderwerbsteuerlichen Vor- (§ 5 GrEStG) bzw. Nachbehaltensfristen (§ 6 GrEStG) bei Optionsausübung nicht tangiert worden. Das hatte zur Folge, dass Grundbesitz auf eine Personengesellschaft hätte übertragen werden können, die anschließend zur Behandlung als Kapitalgesellschaft optiert hätte, ohne dass hierdurch Grunderwerbsteuer ausgelöst worden wäre (Nichterhebung gemäß § 6 Abs. 1 GrEStG).

Dieses Gestaltungspotenzial wurde im Zuge der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses (BT-Drs. 19/29843, 22) ausgeschlossen. Nunmehr wurde eine Mindestvorbehaltensfrist in die §§ 6 Abs. 3 S. 4 sowie 5 Abs. 1 S. 2, Abs. 2 S. 2 GrEStG eingeführt (ausführlich hierzu z. B. Behrens/Seemaier, DStR 21, 1673). Nach dem neuen § 5 Abs. 3 S. 3 GrEStG löst die Option zudem einen Verstoß gegen die Mindestnachbehaltensfrist aus. Und schließlich erfolgte im Zuge des sog. Steueroasen-Abweggesetzes (StAbwG) eine weitere Ergänzung für Gesellschaften bzw. Erwerber mit Sitz im Ausland, die aufgrund eines inländischen Geschäftsleitungsorts gesellschaftsrechtlich als Personengesellschaft behandelt werden. Für derartige Konstellationen werden die Nichterhebungsvorschriften in § 5 Abs. 1, Abs. 2, § 6 Abs. 3 GrEStG gänzlich ausgeschlossen.

2.5 Rechtsfolgen der Hinein-Option

2.5.1 Gesellschaftsebene

Der Übergang von der transparenten Besteuerung der Personengesellschaft hin zur zweistufigen Körperschaftsbesteuerung wird steuerlich einem Formwechsel nach § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG gleichgestellt (fiktiver Formwechsel). Damit dieser steuerneutral zu Buchwerten erfolgen kann, müssen die materiellen Voraussetzungen des § 25 i. V. m. §§ 20–23 UmwStG erfüllt sein.

Beachten Sie | Durch die Formwechselfiktion gemäß § 25 UmwStG sind auch die persönlichen Voraussetzungen des UmwStG beachtlich. Dies erweist sich in EU-Sachverhaltskonstellationen nicht als besondere Hürde. Für optierende Personengesellschaften aus Drittstaaten müssen demgegenüber die fiktiv gewährten Anteile in Deutschland gemäß § 1 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b) UmwStG steuerverstrickt sein (s. a. Haase, Ubg 21, 193, 196; Müller/Lucas/Mack, IWB 21, 528, 531). Dies ist etwa in Nicht-DBA-Fällen, DBA-Sonderregelungen mit Sitzstaatprinzip oder in bestimmten Strukturen bei DBA-Immobilien-gesellschaftsklauseln der Fall.

Die gewünschte Steuerneutralität des fiktiven Formwechsels erfordert gleichermaßen einen Antrag der übernehmenden Gesellschaft, also der optierenden Personengesellschaft. In materieller Hinsicht muss der gesamte Mitunternehmeranteil der Gesellschaft eingebracht werden, also auch das wesentliche Sonderbetriebsvermögen wie etwa die Beteiligung an der Komplementär-GmbH des Kommanditisten (zur Einordnung als wesentliche Betriebsgrundlage vgl. OFD NRW 21.6.16, S 2242 - 2014/0003 - St 115, DB 16, 1907). Andernfalls erfolgt der Vorgang insgesamt zum gemeinen Wert. Nicht wesentliches Sonderbetriebsvermögen kann zurückbehalten werden, wird in der Folge aber gewinnrealisierend in das Privatvermögen überführt.

Ursprünglich: keine Änderungen im GrEStG vorgesehen

Option löst Verstoß gegen Mindestnachbehaltensfrist aus

Durch Option liegt steuerlich ein fiktiver (heterogener) Formwechsel vor

Mitunternehmeranteil einschließlich des SBV muss eingebracht werden

PRAXISTIPP | Für die steuerneutrale Hinein-Option sind entsprechende Vorkehrungen zwingend, d. h., wesentliches Sonderbetriebsvermögen ist zuvor in das Gesamthandsvermögen einzulegen. Eine entgeltliche Weiterüberlassung – mit der Folge der voraussichtlichen Begründung einer (grenzüberschreitenden) Betriebsaufspaltung (nunmehr anerkannt durch BFH 17.11.20, I R 72/16, DStR 21, 1149) und damit Verbleib im betrieblichen Bereich – ist unzureichend (vgl. BMF 11.11.11, IV C 2 - S 1978 b/08/10001, BStBl I 11, 1314, Rn. 25.01 i. V. m. Rn. 20.06). Bei Grundvermögen bewirkt die vorherige Einlage und die anschließende Option allerdings eine Verletzung der Nachbehaltensfristen (s. auch Abschnitt 2.4).

Weiterhin darf das deutsche Besteuerungsrecht hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung des eingebrachten Betriebsvermögens nicht ausgeschlossen oder beschränkt sein. Diese Voraussetzung dürfte im Regelfall wenig Schwierigkeiten bereiten:

- Sofern in Outbound-DBA-Fällen (deutsche Personengesellschaft mit Auslandsvermögen) ausländisches Betriebsstättenvermögen oder ausländischer Grundbesitz bestand, welches nach dem einschlägigen DBA von der deutschen Besteuerung auszunehmen war (sog. neutrales Vermögen), bleibt dieses auch nach Optionsausübung steuerbefreit, da die einschlägigen DBA-Bestimmungen auf natürliche Personen (abkommensberechtigte Person vor Option) und Kapitalgesellschaften (abkommensberechtigte Person nach Option) gleichermaßen anzuwenden sind.
- In Inbound-DBA-Fällen (ausländische Personengesellschaft mit Inlandsvermögen bzw. inländische Personengesellschaft mit Auslandsgesellschaftern) wird die bei originär gewerblicher Tätigkeit zuvor unter Veranlassungsgesichtspunkten erfolgte Zuordnung von Wirtschaftsgütern (des Gesamthand- und/oder Sonderbetriebsvermögens) zur Inlandsbetriebsstätte auch weiterhin Bestand haben. Nach Optionsausübung ist aus deutschsteuerlicher Sicht von einer (unbeschränkt) steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft auszugehen, die über keine außerbetriebliche Sphäre verfügt, und folglich ist eine Zuordnung der in der zivilrechtlichen Gesamthand befindlichen Wirtschaftsgüter zwingend.

MERKE | Die „optierende“ Personengesellschaft muss auf das Ende des Wirtschaftsjahres (entspricht der regulären Bilanz auf den steuerlichen Übertragungstichtag bzw. fiktiven Einbringungszeitpunkt) eine Schlussbilanz und gleichzeitig eine Eröffnungsbilanz für den Beginn der Körperschaftsbesteuerung erstellen (s. a. Brühl/Weiss, DStR 21, 889, 894: zusätzliches „Ein-Sekunden-Wirtschaftsjahr“ mit entsprechender Steuererklärungspflicht).

Schließlich regelt § 1a Abs. 2 S. 4 KStG, dass das steuerliche Eigenkapital der optierenden Personengesellschaft dem steuerlichen Einlagekonto zugeschrieben wird. Folglich ist auch eine spätere steuerneutrale Rückgewähr von Einlagen möglich. Auch wenn dies in § 1a Abs. 2 KStG nicht ausdrücklich angeordnet wird, sollte das Einlagenkonto eine gesonderte Feststellung nach § 27 KStG erfordern.

Wirtschaftsgüter nur weiter zur Nutzung zu überlassen, genügt nicht

Steuerfreistellung nach DBA bleibt auch nach Option erhalten

Zuordnung von Wirtschaftsgütern bleibt bestehen

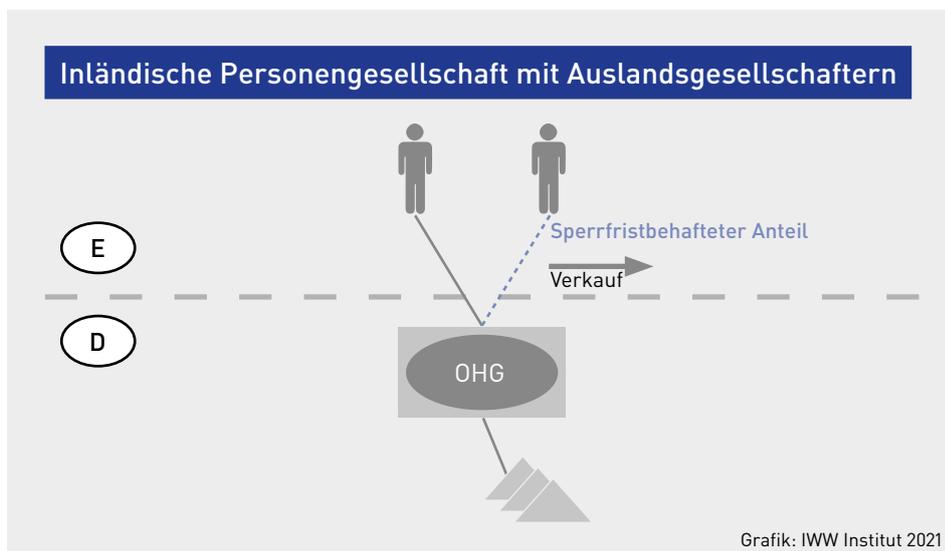
Schlussbilanz und gleichzeitig Eröffnungsbilanz am Ende des WJ

2.5.2 Gesellschafterebene (insbesondere Sperrfristverhaftung der Anteile)

Sollte der fiktive Formwechsel auf Antrag zu Buchwerten vollzogen werden, hat dies auf Gesellschafterebene eine entsprechende Sperrfristverhaftung zur Folge. Damit bleibt das eingebrachte Betriebsvermögen auch in Inbound-Fällen (inländische Personengesellschaft mit Auslandsgesellschaftern) jedenfalls zeitweise steuerverstrickt.

■ Beispiel 2

Die in Spanien ansässigen A und B sind Gesellschafter einer inländischen OHG, die ein Handelsgewerbe betreibt und hierfür im Inland über mehrere Niederlassungen verfügt. Die OHG soll ab dem VZ 2022 zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft optieren. In 2023 erwägt B die Veräußerung seines OHG-Anteils.



Der Gewinn aus der Veräußerung eines Anteils eines im Ausland ansässigen Gesellschafters einer inländischen „optierenden“ Personengesellschaft wäre bei konsequenter Behandlung nach Art. 13 Abs. 6 DBA-Spanien in Deutschland steuerfrei. Sollte die OHG aber die steuerneutrale Hinein-Option gemäß § 20 Abs. 2 UmwStG beantragt haben, unterliegen die fiktiv erhaltenen Anteile einer Sieben-Jahres-Sperrfrist.

Eine Veräußerung im Jahr 2023 führt zu einer rückwirkenden Besteuerung von 6/7 des Einbringungsgewinns, der gemäß Art. 13 Abs. 2 DBA-Spanien auch in Deutschland besteuert werden darf. Im Gegenzug werden die Anschaffungskosten der Beteiligung an der optierenden Personengesellschaft erhöht (§ 22 Abs. 1 S. 4 UmwStG). Zudem werden unter Maßgabe des § 23 Abs. 2 UmwStG auch die Buchwerte des eingebrachten Betriebsvermögens auf Ebene der optierenden Personengesellschaft aufgestockt, sobald die Versteuerung des Einbringungsgewinns nachgewiesen ist.

Bei einer Anteilsveräußerung im VZ 2029 würde diese in Deutschland zu keiner Steuerbelastung führen, sofern kein Qualifikationskonflikt vorliegt (beachte insoweit § 50d Abs. 14 S. 2 – dazu ausführlich in Teil 2).

Zeitweise Steuer-
verstrickung auch
im Inbound-Fall

Bei steuerneutraler
Hinein-Option greift
Sieben-Jahres-
Sperrfrist der Anteile

Rückwirkende
Besteuerung und
Erhöhung der
Anschaffungskosten

Keine Steuerbelas-
tung bei Veräuße-
rung ab VZ 2029

Beachten Sie | Im Übrigen sind die jährlichen Nachweispflichten (jeweils zum 31.5.) des § 22 Abs. 3 UmwStG einzuhalten. Werden diese verletzt bzw. missachtet, fingiert das Gesetz eine Veräußerung mit der Folge eines Sperrfristverstoßes (§ 22 Abs. 3 S. 2 UmwStG).

PRAXISTIPP | Schließlich droht durch die Hinein-Option ein einkommen- und gewerbesteuerlicher Verlustuntergang, weshalb im Rahmen der Optionsausübung auch ein Zwischenwertansatz sorgfältig überprüft werden sollte (FM Schleswig-Holstein 7.4.20, VI 307 - S 2241 a - 087, DStR 20, 1573; § 23 Abs. 5 UmwStG).

2.6 Rechtsfolgen der Hinaus-Option

Die Optionsausübung bindet die optierende Personengesellschaft grundsätzlich nur für ein Wirtschaftsjahr. Mithin wäre bereits für den VZ 2023 die Hinaus-Option gemäß § 1a Abs. 4 KStG möglich. Auch diese ist antragsgebunden.

PRAXISTIPP | Die Gründe für die Hinaus-Option können verschieden sein, z. B. die direkte Verlustverrechnung auf Gesellschafterebene oder die Nutzung der Steuerprivilegien des § 34 EStG bei Austritt bzw. Verkauf.

Zudem kommt es zwangsläufig (ohne erforderlichen Antrag) zur Hinaus-Option, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG entfallen (§ 1a Abs. 4 S. 4 KStG). Dies ist beispielsweise der Fall, wenn der vorletzte Gesellschafter einer Personengesellschaft ausscheidet, da ein etwaiger EU-Einzelunternehmer die Option nicht ausüben könnte (explizit geregelt durch § 1a Abs. 4 S. 5 KStG) oder eine ausländische Personengesellschaft in ihrem Sitzstaat nicht mehr der intransparenten (Körperschafts-)Besteuerung unterliegt oder ihre Geschäftsleitung in einen anderen Staat verlegt.

Die Rückoption gilt erneut als (heterogener) Formwechsel (§ 1a Abs. 4 S. 2 KStG), weshalb die Regelungen des § 9 S. 1 und 2 UmwStG (i. V. m. § 18 UmwStG) Anwendung finden. Eine steuerliche Rückbeziehung ist auch bei der Hinaus-Option nicht vorgesehen. Die Behandlung der Hinaus-Option als Formwechsel i. S. d. § 9 UmwStG kann auf Gesellschaftsebene grundsätzlich steuerneutral vollzogen werden (§§ 3 ff. UmwStG).

Auf Gesellschafterebene ist die Besteuerung der offenen Rücklagen gemäß § 7 UmwStG beachtlich, die auch in grenzüberschreitenden Fällen gerade dann ohne (Quellensteuer-)Reduktion erfolgt, wenn der ausländische Staat keinen steuerbaren Vorgang annimmt (§ 50d Abs. 14 EStG). Schließlich ist bei der Hinein-Option der Ablauf der umwandlungssteuerlichen Sperrfristen zu beachten, da der heterogene Formwechsel einer Kapital- in eine Personengesellschaft als Sperrfristverstoß beurteilt wird (so jedenfalls BFH 18.11.20, I R 25/18).

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Der vorliegende erste Teil verschafft einen Gesamtüberblick zu den Tatbestandsvoraussetzungen und Rechtsfolgen, insbesondere im Zeitpunkt der Hinein- und Hinaus-Option. Der zweite Teil in der nächsten Ausgabe konzentriert sich fallbasiert auf die Besteuerung während der Optionsausübung in internationalen Sachverhalten.

Hinaus-Option nach einem Wirtschaftsjahr möglich

Automatische Rückoption zur Besteuerung als Personengesellschaft

Hinaus-Option als Formwechsel i. S. d. § 9 UmwStG



SIEHE AUCH
Teil 2 in der
nächsten Ausgabe