

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Erweiterung der Option zur Körperschaftsbesteuerung auf eGbR, Optionsmöglichkeit bei Neugründung und Formwechsel, Unschädlichkeit der Zurückbehaltung von Anteilen an Komplementärgesellschaften, einschränkende Definition des Zuflusses (WachsChG).
- ▶ Elektronische Antragstellung (nur) über die amtlich bestimmte Schnittstelle (JStG 2024).
- ▶ **Fundstelle:**
 - ▷ Gesetz zur Stärkung von Wachstumschancen, Investitionen und Innovation sowie Steuervereinfachung und Steuerfairness (Wachstumschancengesetz – WachsChG) v. 27.3.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108; BStBl. I 2024, 666);
 - ▷ Jahressteuergesetz 2024 (JStG 2024) v. 2.12.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484).

§ 1a Option zur Körperschaftsbesteuerung

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144),
zuletzt geändert durch JStG 2024 v. 5.12.2024
(BGBl. I 2024 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484)

(1) ¹Auf unwiderruflichen Antrag sind für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine Personenhandelsgesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft **oder eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts** 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 Personenhandelsgesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft **oder eingetragenen Gesellschaft bürgerlichen Rechts** nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz ~~durch Datenfernübertragung~~ **über die amtlich bestimmte Schnittstelle elektronisch** 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 Personenhandelsgesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft **oder eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts** keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte, ist der Antrag bei dem für die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Ge-

sellschafters zuständigen Finanzamt zu stellen. ⁴Erzielt eine Personengesellschaft, Partnerschaftsgesellschaft oder eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts 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.

⁷Abweichend von Satz 2 kann der Antrag im Fall

1. einer Neugründung bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags,
2. eines Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register von der Körperschaft oder der Personengesellschaft

mit Wirkung für das bereits laufende Wirtschaftsjahr gestellt werden.

(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; dabei schließt allein die Zurückbehaltung der Beteiligung an einer Komplementärin der optierenden Gesellschaft die Anwendung des § 20 Absatz 2 des Umwandlungssteuergesetzes nicht aus. 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) ... ⁵Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. ...

(4) *unverändert*

Autor: Dr. Kai Tiede, Vors. Richter am FG, Berlin
 Mitherausgeber: Dr. Martin Klein, Rechtsanwalt/Steuerberater,
 Hengeler Mueller, Frankfurt/Main

Schrifttum: *Cordes/Glatthar*, Reform der Thesaurierungsbegünstigung nach § 34a EStG und Anpassung des Optionsmodells – Entwurf eines Wachstumschancengesetzes, FR 2023, 681; *Schiffers*, Regierungsentwurf eines Wachstumschancengesetzes – Vorgesehene Änderungen im unternehmerischen Bereich, DStZ 2023, 806; *Cordes/Glatthar*, Update Thesaurierungsbegünstigung (§ 34a EStG) und Option zur Körperschaftsteuer nach Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes, FR 2024, 401; *Gebhardt/Krüger/Hundrieser*, Formwechsel einer Körperschaft in eine Personengesellschaft unter gleichzeitiger Option nach § 1a KStG als ertragsteuerliches „Nullum“?, DStR 2024, 2449; *Müller*, Änderungen beim Optionsmodell des § 1a KStG nach dem Entwurf des Wachstumschancengesetzes, NWB 2024, 2474.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen:

J 25-1

- ▶ **Abs. 1 Satz 1:** Der Anwendungsbereich der Option zur Körperschaftsbesteuerung, der sich seit der Einf. des § 1a zum 1.7.2021 (KöMoG v. 25.6.2021, BGBl. I 2021, 2050; BStBl. I 2021, 889) auf Personenhandels- gesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften beschränkt hatte, wird auf eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts (eGbR) erweitert.
- ▶ **Abs. 1 Satz 2:** Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch und ausschließlich über die amtlich bestimmte Schnittstelle zu übermitteln. Die zuvor mögliche Übertragung durch Datenfernübertragung (zB E-Mail) ist nicht mehr vorgesehen.
- ▶ **Abs. 1 Sätze 2 bis 4:** Es handelt sich um Folgeänderungen der Änderung von Abs. 1 Satz 1.
- ▶ **Abs. 1 Satz 7:** Während der Antrag nach Abs. 1 Satz 2 grds. spätestens einen Monat vor Beginn des Wj. zu stellen ist, ab dem die Besteuerung wie eine KapGes. gelten soll, sieht Abs. 1 Satz 7 davon bei Neugründungen von PersGes. und bei Formwechseln von Körperschaften in PersGes. Ausnahmen vor. In diesen Fällen kann der Antrag bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags (bei Neugründung) bzw. bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register (bei Formwechsel) gestellt werden.
- ▶ **Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2:** Die Neuregelung stellt klar, dass die Zurückbehaltung der Beteiligung an einer Komplementärin der optierenden Gesellschaft die Buchwertfortführung gem. § 20 Abs. 2 UmwStG nicht ausschließt.

► **Abs. 3 Satz 5:** Nach der ursprünglichen Regelung galten die Gewinnanteile dann als ausgeschüttet mit der Folge der Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann. Durch die Streichung der Worte „oder ihre Auszahlung verlangt werden kann“ wird die Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter zeitlich nach hinten verschoben, bis die Gewinnanteile tatsächlich entnommen werden.

J 25-2 **Rechtsentwicklung:**

► **Zur Einfügung von § 1a** s. § 1a Anm. 2.

► **WachsChG v. 27.3.2024** (BGBl. I 2024 Nr. 108; BStBl. I 2024, 666): § 1a wurde erstmals durch das WachsChG v. 27.3.2024 (BGBl. I 2024 Nr. 108; BStBl. I 2024, 666) geändert. Abs. 1 Satz 1 wurde um die eGbR erweitert (mit Folgeänderungen in Abs. 1 Sätze 2 bis 4). Abs. 1 Satz 7 wurde neu eingefügt. Abs. 2 Satz 2 wurde um einen nachgestellten Halbsatz ergänzt. Abs. 3 Satz 5 wurde geändert.

► **JStG 2024 v. 2.12.2024** (BGBl. I 2022 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484): Durch das JStG 2024 wurde Abs. 1 Satz 2 erneut geändert.

J 25-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

► **Änderungen durch das WachsChG v. 27.3.2024** (BGBl. I 2024 Nr. 108; BStBl. I 2024, 666): Die Änderungen sind gem. Art. 35 Abs. 1 WachsChG am Tag nach der Verkündung (also am 28.3.2024) in Kraft getreten.

► **Änderungen durch das JStG 2024 v. 2.12.2024** (BGBl. I 2022 Nr. 387; BStBl. I 2024, 1484): Das JStG 2024 ist am Tag nach der Verkündung (also am 6.12.2024) in Kraft getreten (Art. 56 Abs. 1 JStG 2024). Allerdings gilt das KStG idF des JStG 2024 erst ab dem 1.1.2025 (Art. 8 Nr. 8 Buchst. a JStG 2024).

J 25-4 **Grund und Bedeutung der Änderungen:** Die Optionsmöglichkeit wurde in der Praxis bislang nur in Einzelfällen genutzt. Die gesetzlichen Änderungen durch das WachsChG dienen daher vorrangig dazu, die Attraktivität der Option zur Körperschaftsbesteuerung zu erhöhen und Anwendungshemmnisse zu beseitigen. Im Einzelnen:

► **Abs. 1 Satz 1 (Erweiterung auf eingetragene Gesellschaft bürgerlichen Rechts, eGbR):** Ein maßgeblicher Grund für die geringe Resonanz auf die Regelung war die Beschränkung auf Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, weshalb zunächst sogar die Erweiterung auf alle Ges. diskutiert wurde. Parallel dazu wurde durch das am 1.1.2024 in Kraft getretene MoPeG v. 10.8.2021 (BGBl. I 2021, 3436) das Gesellschaftsrecht der Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) nach §§ 705 ff. BGB umfassend geändert. GbR sind nach § 705 Abs. 2 BGB nF rechtsfähig (§ 705 Abs. 2 BGB), wenn sie am Rechtsverkehr teilnehmen; sie sind aber weiterhin keine juristischen Personen (vgl. *Lieder in Erman*, 17. Aufl. 2023,

Vor § 705 BGB Rz. 46). Das Gesellschaftsvermögen wird der rechtsfähigen Gesellschaft und nicht mehr wie bisher gesamthänderisch den Gesellschaftern zugerechnet. Rechtsfähige GbR können gem. § 707 BGB in das Gesellschaftsregister eingetragen werden und werden damit zur eingetragenen GbR bzw. eGbR (vgl. § 707a Abs. 2 BGB). Die Eintragung in das Gesellschaftsregister ist mit Publizitätswirkungen verbunden, die denen des Handelsregisters entsprechen (§ 707a Abs. 3 BGB). Im Erg. wird die eGbR den Personenhandelsgesellschaften, die gem. § 105 Abs. 2 HGB rechtsfähig sind, deutlich angenähert, was schon für sich betrachtet ihre Einbeziehung in den § 1a rechtfertigt. Zudem wurde die eGbR durch das MoPeG auch in den Kreis der formwechselnden Rechtsträger nach § 191 Abs. 1 Nr. 1 UmwG aufgenommen, so dass ein Formwechsel der eGbR in eine KapGes. möglich ist. Es wäre daher widersprüchlich, der eGbR die Optionsmöglichkeit gem. § 1a zu versagen. Dies entspricht auch der Begr. des Finanzausschusses, der sich unter Verweis auf den beabsichtigten Gleichlauf zwischen optionsberechtigten und einem Formwechsel iSd. § 25 UmwStG zugänglichen Rechtsformen gegen die im ursprünglichen RegE v. 2.10.2023 (BTDrucks. 20/8628) vorgesehene Erweiterung des § 1a auf alle PersGes. ausgesprochen hat (vgl. Beschlussempfehlung v. 15.11.2023, BTDrucks. 20/9341). Für rechtsfähige, aber nicht in das Gesellschaftsregister eingetragene GbR und für nicht rechtsfähige GbR, die reine Innengesellschaften ohne Gesellschaftsvermögen darstellen, ist die Option zur Körperschaftsbesteuerung ebenso wie für Einzelunternehmen weiterhin nicht möglich.

► **Abs. 1 Satz 7 (Fristen bei Neugründung und Formwechsel):** Ein weiterer Grund für die geringe Resonanz der Gestaltungspraxis waren die einzuhaltenden Fristen, die faktisch dazu führten, dass eine Option zur KSt für neugegründete oder formgewechselte PersGes. ausgeschlossen war.

▷ **Neugründungen:** Bislang war eine sofortige Option zur Körperschaftsbesteuerung bei neu gegründeten PersGes. nicht möglich, weil der Antrag spätestens einen Monat vor Beginn des Wj. zu stellen war, ab dem die Besteuerung wie eine KapGes. gelten sollte (Abs. 1 Satz 2). Dies war jedoch mit einem erheblichen Mehraufwand verbunden, weil die Gesellschaft zunächst für ein Jahr als transparente PersGes. behandelt wurde. Nunmehr können auch neugegründete PersGes. den Antrag auf (sofortige) Besteuerung wie eine KapGes. stellen. Der Antrag muss bis zum Ablauf eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags gestellt werden.

▷ **Formwechsel:** Auch ein steuerneutraler Formwechsel einer KapGes. in eine optierende PersGes. war bislang nicht möglich (vgl. § 1a Anm. 26). Vielmehr war der Formwechsel einer KapGes. in eine optierende PersGes. zunächst als eine Umwandlung in eine PersGes. nach § 9 Satz 1 iVm. §§ 3 bis 8 UmwStG anzusehen. Anschließend kam es zu einem erneuten Formwechsel in eine KapGes. nach §§ 20, 25 UmwStG (vgl. Cor-

des/Glatthar, FR 2023, 681 [686]). Abs. 1 Satz 7 sieht nunmehr eine Modifizierung der Antragsfrist vor. Bei einem Formwechsel einer Körperschaft in eine PersGes. kann der Antrag bis zum Ablauf eines Monats nach Anmeldung des Formwechsels beim zuständigen Register gestellt werden. Es kommt nicht darauf an, ob der Antrag von der Körperschaft oder von der PersGes. gestellt wird, da es sich um die identische Gesellschaft handelt. Die Option gilt bei rechtzeitiger Antragstellung bereits für das laufende Wj., so dass die Gesellschaft stl. durchgehend als KapGes. behandelt wird. Nach der Gesetzesbegründung handelt es sich beim Formwechsel einer KapGes. in eine optierende PersGes. um einen nicht unter § 1 UmwStG fallenden Formwechsel einer Körperschaft in eine Körperschaft anderer Rechtsform (BTDrucks. 20/8628, 191). Dem ist uE zuzustimmen mit der Folge, dass der Formwechsel ein stl. Nullum ist. Dem steht nicht entgegen, dass die optierende PersGes. zivilrechtl. eine PersGes. und damit keine Körperschaft ist, weil es insoweit auf die durch die Option veranlasste stl. Behandlung als KapGes. ankommt (s. auch *Cordes/Glatthar*, FR 2024, 401 [405]; *Gebhardt/Krüger/Hundrieser*, DStR 2024, 2449). Dafür spricht im Übrigen auch, dass der Gesetzgeber für den umgekehrten Fall des Formwechsels einer optierenden PersGes. in eine KapGes. in § 1a Abs. 4 Satz 7 ausdrücklich von einem homogenen Formwechsel ausgeht.

► **Abs. 2 Satz 2 Halbs. 2 (Unschädlichkeit von Anteilen an der Komplementärgesellschaft):** Ein weiteres Anwendungshindernis für die Option zur Körperschaftbesteuerung ergab sich bislang aus den Rechtsfolgen der Option. Diese wird wie ein identitätswahrender Formwechsel behandelt, der wiederum als Vermögensübertragung auf die KapGes. behandelt wird (sog. doppelte Fiktion, vgl. § 1a Anm. 50). Um die Option steuerneutral unter Fortführung der Buchwerte vornehmen zu können, muss jeder Mitunternehmer seinen gesamten Mitunternehmeranteil einschließlich der WG des SonderBV auf die (fiktive) KapGes. übertragen (vgl. § 1a Anm. 55). Zum SonderBV können in Sonderfällen auch Anteile an der Komplementär-GmbH gehören, wenn sie eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage darstellen (s. § 1a Anm. 57). Durch die Neuregelung wird sichergestellt, dass die steuerneutrale Ausübung der Option nicht allein dadurch ausgeschlossen wird, dass diese Beteiligung nicht in die optierende Gesellschaft eingebracht oder anderweitig übertragen wird. Auf andere WG des SonderBV lässt sich diese sachlich beschränkte Ausnahmeregelung aufgrund ihres eindeutigen Wortlauts nicht übertragen. Im Erg. kann der Anteil an der Komplementärgesellschaft bei natürlichen Personen durch die Option allerdings die Eigenschaft als BV verlieren mit der Folge, dass die stillen Reserven aufzudecken sind.

► **Abs. 3 Satz 5 (Besteuerungszeitpunkt auf Gesellschafterebene):**

▷ **Inhalt der Neuregelung:** Nach der bisherigen *Regelung* des Abs. 3 Satz 5 galten Gewinnanteile nicht nur bei tatsächlicher Entnahme als

ausgeschüttet, sondern schon dann, wenn ihre Auszahlung verlangt werden konnte. Damit nahm der Gesetzgeber Bezug auf die Rspr. des BFH zu beherrschenden Gesellschaftern einer KapGes., denen Gewinnausschüttungen bereits dann zugerechnet werden, wenn die Gesellschafterversammlung bzw. die Hauptversammlung die Ausschüttung beschlossen hat (vgl. BFH v. 14.2.2022 – VIII R 32/19, BStBl. II 2023, 101). Allerdings ließ sich eine Beschränkung der bisherigen Regelung auf beherrschende Gesellschafter ihrem Wortlaut nicht entnehmen, so dass erhebliche Rechtsunsicherheit bestand (vgl. § 1a Anm. 113). Der Gesetzgeber betont nun den gesellschaftsrechtl. Unterschied zwischen einer KapGes. einerseits und einer (optierenden) PersGes. andererseits, denn das Gesellschaftsrecht der PersGes. sieht keinen besonderen Ausschüttungsbeschluss vor. Nach der Neuregelung gilt somit für alle Gesellschafter, dass ein Zufluss erst bei tatsächlicher Entnahme anzunehmen ist.

- ▷ **Begriff der Entnahme:** Durch die Neuregelung rückt der Begriff der Entnahme noch stärker in den Fokus, weil die Option zur Besteuerung als Körperschaft idR nur sinnvoll ist, wenn die Gewinne in der optierenden PersGes. thesauriert werden. Um eine phasengleiche Ausschüttungsbelastung auf Ebene der Gesellschafter zu vermeiden, darf es nicht zu einer Entnahme kommen. Nach der Gesetzesbegründung (BTDrucks. 20/8628, 191) sind unter einer Entnahme alle Vorgänge zu verstehen, aufgrund derer die Gewinne kein Eigenkapital der optierenden Gesellschaft mehr darstellen und daher zB nicht mehr zur Verrechnung mit Verlusten der Gesellschaft zur Verfügung stehen. Dies ist nicht nur der Fall bei tatsächlicher Auszahlung an den Gesellschafter, sondern zB auch bei Verbuchung auf einem Fremdkapitalkonto oder bei Verrechnung mit einer Forderung gegen den Gesellschafter. Hier ist zu beachten, dass §§ 120ff. HGB durch das MoPeG geändert wurden mit der Folge, dass ein sofortiger Auszahlungsanspruch der Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft auf ihre Gewinnanteile besteht. Daher führt die – in der Praxis übliche, vgl. IDW RS HFA 7 Rz. 47 – Buchung des Gewinnanteils des Gesellschafter auf einem Privatkonto (= Darlehenskonto) zu einem sofortigen Zufluss. Um die phasengleiche Ausschüttungsbelastung beim Gesellschafter zu verhindern, bedarf es daher gesellschaftsvertraglicher Regelungen, um den Gewinnanteil auf einem Eigenkapitalkonto zu erfassen (vgl. *IWW*, GStB 2024, 208).

- ▷ **Abs. 1 Satz 2 (Nutzung der elektronischen Schnittstelle):** Nach der Gesetzesbegründung des JStG 2024 (BTDrucks. 20/12780, 137) handelt es sich um eine klarstellende Änderung der elektronischen Übermittlungspflichten zur Anpassung an § 87a Abs. 6 und § 87b AO. Während in der bisherigen Fassung eine elektronische Übermittlung „durch Datenfernübertragung“ angeordnet war, soll die neue Formulierung ua. die Über-

mittlung von amtlich vorgeschriebenen Datensätzen per E-Mail ausschließen. Es handelt sich damit entgegen der Gesetzesbegründung nicht um eine Klarstellung, die lediglich die bestehende Regelung präziser formuliert, sondern um eine inhaltliche Änderung der Vorgaben zur Übermittlung des Antrags.