

Körperschaftsteuergesetz: KStG

Gosch

5. Auflage 2027
ISBN 978-3-406-79351-6
C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei
beck-shop.de

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen. beck-shop.de hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird beck-shop.de für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

sind auch Regelungen, die nicht ausdrücklich nur für Kapitalgesellschaften, sondern zB für juristische Personen, Körperschaften oder Personenvereinigungen gelten, sofern davon jeweils auch allgemein Kapitalgesellschaften erfasst werden. Unter den Voraussetzungen des § 5 und des § 3 GewStG kommt auch eine Steuerbefreiung einer optierenden Gesellschaft in Betracht.¹⁸¹

Nicht auf die optierende Gesellschaft anwendbar sollen dagegen nach Auffassung der Finanzverwaltung diejenigen Regelungen sein, die einen **spezifischen Rechtsformbezug** enthalten und nicht für alle Kapitalgesellschaften gleichermaßen gelten, wie zB § 9 Nr. 1 (KGaA) oder § 10 Ia Nr. 2 Buchst. c EStG (GmbH).¹⁸² Hier ist mE eine differenzierte Betrachtung unter Berücksichtigung von Sinn und Zweck sowohl der jeweiligen Normen als auch der Option zur Körperschaftsbesteuerung angezeigt. Danach scheidet die Anwendung von § 9 Nr. 1 schon deshalb aus, weil die Option gerade darauf abzielt, die transparente Besteuerung zu vermeiden. Demgegenüber ist ein vergleichbarer Grund für eine Versagung der Anwendung des § 10 Ia Nr. 2 Buchst. c EStG (Versorgungsleistungen an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer im Zusammenhang mit der Übertragung der Beteiligung als Sonderausgaben) weder § 10 EStG noch dem Wesen der Option nach § 1a zu entnehmen.¹⁸³

Auch **§ 43b EStG, § 50g EStG und § 8b IX** sollen auf die optierende Gesellschaft keine Anwendung finden.¹⁸⁴ Anders als in den zuvor genannten Fällen ist hier der Grund, dass die Regelungen allesamt zwingendes EU-Sekundärrecht umsetzen und optierende Gesellschaften mangels ausdrücklicher Erwähnung bzw. infolge der Wahlmöglichkeit nicht zum Kreis der von den Richtlinien Begünstigten gehören sollen.¹⁸⁵

Da eine optierende Gesellschaft keinen Gewinnabführungsvertrag iSd § 291 AktG als beherrschtes Unternehmen abschließen kann, kann diese nach Auffassung der Finanzverwaltung **keine Organgesellschaft** sein.¹⁸⁶ Dies ist insoweit konsequent, als die Finanzverwaltung zB auch ausländische Gewinnabführungsverträge, die keiner Eintragungspflicht im ausländischen Register unterliegen bzw. keinen satzungsändernden Charakter haben, nicht als für die Begründung einer Organschaft ausreichend erachtet.¹⁸⁷

2. Umwandlungen

a) Optierende Gesellschaft als übernehmender Rechtsträger. Aufgrund der vollumfänglichen Fiktion der optierenden Gesellschaft als Kapitalgesellschaft finden insbesondere § 6 III EStG (bei Gesellschaftereinlagen¹⁸⁸), § 6 V EStG (soweit es um die Gesellschaft als Mitunternehmerschaft geht) oder §§ 3 ff. UmwStG bzw. § 24 UmwStG auf **Übertragungen** von Wirtschaftsgütern oder Sachgesamtheiten bzw. **Umwandlungen auf die optierende Gesellschaft** keine Anwendung.

Im Fall der **Verschmelzung bzw. Auf- oder Abspaltung einer Körperschaft** (einschließlich einer ebenfalls optierenden Gesellschaft) auf eine optierende Gesellschaft finden §§ 11 bis 13 UmwStG bzw. § 15 UmwStG Anwendung.¹⁸⁹ Die optierende Gesellschaft gilt insoweit als Körperschaft iSd § 1 I 1 Nr. 1 UmwStG.

Auf die **Einbringung** eines Betriebs, Teilbetriebs oder Mitunternehmeranteils **in eine optierende Gesellschaft** sowie die Verschmelzung oder Spaltung einer Personengesellschaft auf eine optierende Gesellschaft finden § 1 III, IV UmwStG iVm § 20 UmwStG

¹⁸¹ Zur Gemeinnützigkeit (§ 5 I 9, § 3 Nr. 6 GewStG) vgl. zB Orth DStR 2022, 864; Müller NWB 2024, 2832.

¹⁸² BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 51; Pung/Werner in DPM § 1a Rn. 45.

¹⁸³ Brühl/Weiss DStR 2021, 945 (949).

¹⁸⁴ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 52; zustimmend Pung/Werner in DPM § 1a Rn. 23 und 52.

¹⁸⁵ Zum Verhältnis des § 1a zur Mutter-Tochter-Richtlinie sowie zur Zins-Lizenz-Richtlinie Pung/Werner in DPM § 1a Rn. 23 mwN.

¹⁸⁶ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 56; Link DStR 2022, 1599 (1603).

¹⁸⁷ AA FG Hess 4 K 86/21, EFG 2025, 1462 – Rev. I R 14/24.

¹⁸⁸ BMF 20.11.2019, BStBl. I 2019, 1291 Rn. 2; Krumm in Brandis/Heuermann EStG § 6 Rn. 1753 mwN.

¹⁸⁹ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 100 Buchst. a und b.

Anwendung, auf die Einbringung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft in eine optierende Gesellschaft (Anteilstausch) § 1 III, IV UmwStG iVm § 21 UmwStG.¹⁹⁰ Die Voraussetzung „Erhalt neuer Anteile“ ist erfüllt, wenn der Einbringende als Gegenleistung Gesellschaftsrechte erwirbt, dh soweit er durch die Einbringung die Rechtsstellung eines Gesellschafters der optierenden Personengesellschaft erlangt oder seine bisherige Gesellschafterstellung erweitert (Erhöhung des die Beteiligung widerspiegelnden Kapitalkontos oder Einräumung weiterer Gesellschaftsrechte).¹⁹¹ Durch die Einbringung in eine optierende Gesellschaft kann es zu einer Verlagerung stiller Reserven auf andere „Anteile“ und dadurch eine Mitverstrickung „alter“ Anteile iSd § 22 VII UmwStG kommen.¹⁹² Da der Gesellschafter einer Personengesellschaft zivilrechtlich – anders als der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft¹⁹³ – tatsächlich keinen neuen Anteil an der Gesellschaft (sondern lediglich Gesellschaftsrechte) erhält, ist für Zwecke des § 22 VII UmwStG die Beteiligung des jeweiligen Gesellschafters fiktiv in sperrfristbehafte und sonstige Anteile aufzuteilen.¹⁹⁴

138 Im Fall des **Formwechsels einer Körperschaft in eine Personengesellschaft** war strittig, ob bei entsprechendem Antrag eine durchgängige Besteuerung unter dem Körperschaftsteuerregime möglich ist.¹⁹⁵ Die Finanzverwaltung hat dies unter Verweis auf formale Gründe abgelehnt, da der Antrag von einer Personengesellschaft gestellt werden müsse, die allerdings im Fall des Formwechsels in eine Personengesellschaft erst nach Ablauf der Antragsfrist des § 1a I 1 existiere.¹⁹⁶ Mit dem Wachstumschancengesetz¹⁹⁷ hat der Gesetzgeber für diese Fälle Abhilfe geschaffen, indem er mit Wirkung ab dem 28.3.2024 sowohl die Antragsfrist verlängert hat als auch einen von der umwandelnden Körperschaft gestellten Antrag anerkennt (§ 1a I 7 Nr. 2 → Rn. 64).

139 b) Optierende Gesellschaft als übertragender Rechtsträger. Im Fall der **Verschmelzung bzw. Spaltung** einer optierenden Gesellschaft **auf eine Körperschaft** (einschließlich eine ebenfalls optierende Gesellschaft) finden die §§ 11–13 UmwStG bzw. § 15 UmwStG und § 19 UmwStG Anwendung (§ 1a IV 7),¹⁹⁸ im Fall der Verschmelzung bzw. Spaltung **auf eine Personengesellschaft** die §§ 3 ff. UmwStG bzw. § 16 UmwStG und § 18 UmwStG (→ Rn. 231).

140 Der **Formwechsel** einer optierenden Gesellschaft **in eine Kapitalgesellschaft** stellt steuerlich einen homogenen und daher grundsätzlich steuerneutralen Formwechsel eines Körperschaftsteuersubjekts dar (vergleichbar dem Formwechsel einer GmbH in eine AG → Rn. 226).¹⁹⁹

141 Der (idR nach § 190 II UmwG nicht unter das UmwG fallende²⁰⁰) **Formwechsel** einer optierenden Gesellschaft **in eine andere zur Option berechnete Personengesellschaftsform** (zB von einer OHG in eine KG) stellt steuerlich ebenfalls einen homogenen Formwechsel eines Körperschaftsteuersubjekts dar, ohne dass hierzu ein erneuter Antrag erforderlich ist (*str.*²⁰¹ → Rn. 230).

¹⁹⁰ *Tigges-Knümann/Scheerer* in RHN § 1a Rn. 331.

¹⁹¹ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212, Rn. 100 Buchst. e (zu § 20 UmwStG); *Schnitger/Krüger* DB 2022, 418 (423); *Tigges-Knümann/Scheerer* in RHN § 1a Rn. 331 f.; *Patt* EStB 2021, 391 (393).

¹⁹² *Patt* EStB 2021, 391 (395).

¹⁹³ Vgl. zB § 55 III GmbHG.

¹⁹⁴ *Tigges-Knümann/Scheerer* in RHN § 1a Rn. 333; *Patt* EStB 2021, 391 (395).

¹⁹⁵ Zustimmend: *Schiffers/Jacobsen* DStZ 2021, 348 (358); *Leitsch* BB 2021, 1943 (1948); *Cordes/Kraft* FR 2021, 401 (409); **aA** *Schnitger/Krüger* DB 2022, 418 (421); *Pung* in DPM § 1a Rn. 13.

¹⁹⁶ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 18; *Pung* in DPM § 1a Rn. 13 mwN.

¹⁹⁷ WachstChG v. 27.3.2024, BGBl. 2024 I Nr. 108.

¹⁹⁸ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 100 Buchst. a.

¹⁹⁹ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 91; *Fuhrmann* NWB 2021, 2362; *Tigges-Knümann/Scheerer* in RHN § 1a Rn. 21.

²⁰⁰ *Althoff* in NK-UmwR UmwG § 190 Rn. 43.

²⁰¹ **AA** *Tigges-Knümann/Scheerer* in RHN § 1a Rn. 317.

Der **Formwechsel** einer optierenden Gesellschaft **in eine nicht zur Option berechnete Personengesellschaftsform** (zB in eine nicht eingetragene GbR) führt dagegen zur Beendigung der Option kraft Gesetzes (§ 1a IV 4).²⁰²

3. Gewerbesteuer

Gewerbesteuerlich wird die optierende Gesellschaft ebenfalls **vollumfänglich wie eine Kapitalgesellschaft** behandelt (§ 2 VIII GewStG),²⁰³ deren Tätigkeit nach § 2 II 1 GewStG stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt.²⁰⁴ Dies gilt auch für ausländische optierende Gesellschaften.²⁰⁵ Der Gewerbesteuer unterliegt die optierende Gesellschaft allerdings nur insoweit, als sie im Inland einen stehenden Gewerbebetrieb betreibt (§ 2 I GewStG).²⁰⁶

II. Verhältnis zwischen der optierenden Gesellschaft und ihren Gesellschaftern (§ 1a III 1 bis 5)

1. Beteiligung an der optierenden Gesellschaft (§ 1a III 1)

Die **Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft** gilt nach § 1a III 1 für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft.

Im Gegensatz zur transparenten Besteuerung erzielt der Gesellschafter somit aus der Tätigkeit der optierenden Gesellschaft keine unmittelbar zugerechneten Einkünfte. In Betracht kommen stattdessen einerseits **Einkünfte** aus der Beteiligung selbst, vor allem in Form von Ausschüttungen (iSd § 20 I Nr. 1 EStG – § 1a III 2 Nr. 1 –, → Rn. 148 ff.) bzw. Veräußerungsgewinnen iSd § 17 I 1, 3 EStG oder § 20 II 1 Nr. 1 EStG²⁰⁷ (→ Rn. 166) sowie andererseits Einkünfte aus schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (→ Rn. 168 ff.).

Die Beteiligung an einer optierenden Gesellschaft wird – auch wenn beide zivilrechtlich nicht miteinander vergleichbar sind²⁰⁸ – wie ein fiktiver „**Anteil**“ an einer Kapitalgesellschaft behandelt²⁰⁹ (vgl. § 5 II GmbHG, § 8 IV AktG) und ist ein bilanzierungsfähiges und einer Teilwertabschreibung zugängliches Wirtschaftsgut.²¹⁰

Ist für die Besteuerung die **Beteiligungshöhe** an der optierenden Gesellschaft maßgeblich, ist diese nach Auffassung der Finanzverwaltung grds. nach den festen Kapitalkonten (sog. Kapitalkonten I) zu bestimmen, sofern der Gesellschaftsvertrag entsprechende Regelungen umfasst und diese über die maßgebenden Vermögensrechte entscheiden (insbesondere das Gewinnbezugsrecht, aber auch Entnahme- und Auseinandersetzungsrechte).²¹¹ Anderenfalls soll das Verhältnis der Kapitalanteile im Sinne des Handelsrechts maßgeblich sein. Dies gilt infolge der Beteiligungsfiktion des § 1a III 1 nicht nur dann, wenn die für Körperschaften geltende Regelung auf eine Beteiligung am „Kapital“ abstellt (zB § 17 I 1 EStG), sondern auch, wenn eine Beteiligung am „Nennkapital“ (zB § 2a II 1 EStG, § 16 I 1 Nr. 1 2 EStG, § 50c II 5 EStG, § 50j IV 1 Nr. 2 EStG, § 9 Nr. 7 GewStG, § 7 1 UmwStG, § 15 I 3 UmwStG²¹², § 21 III 1 UmwStG), am „Grund- oder Stammkapital“ (zB § 3c II 2, 6 EStG, § 32 V 1 Nr. 2, § 32 VI 1 Nr. 2, § 12 IV UmwStG), am „gezeichneten Kapital“

²⁰² BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 91.

²⁰³ Tigges-Knüttmann/Scheerer in RHN § 1a Rn. 54.

²⁰⁴ Tigges-Knüttmann/Scheerer in RHN § 1a Rn. 54.

²⁰⁵ Specker in BeckOK GewStG § 2 Rn. 955.

²⁰⁶ Tigges-Knüttmann/Scheerer in RHN § 1a Rn. 54.

²⁰⁷ Einschließlich der einer Veräußerung gleichgestellten Vorgänge, insbesondere § 17 I 2 und IV EStG, § 20 II 2 EStG oder § 6 AStG (vgl. BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 62).

²⁰⁸ Levedag in Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder DStR-Beih 2021, 3 (19).

²⁰⁹ Levedag in Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder DStR-Beih 2021, 3 (19); Frotscher in Frotscher/Drüen § 1a Rn. 94; Tigges-Knüttmann/Scheerer in RHN § 1a Rn. 20.

²¹⁰ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 61.

²¹¹ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 61.

²¹² Tigges-Knüttmann/Scheerer in RHN § 1a Rn. 20; Schnitger/Krüger DB 2022, 418 (424).

(zB § 1 II 1 Nr. 1 Buchst. a AStG, § 8c I 1) am „Vermögen“ (zB § 8b IV 1, § 9 Nr. 2a 2 GewStG – insoweit vorrangig gegenüber der nicht vorhandenen Beteiligung am Nennkapital) oder lediglich „an einer Kapitalgesellschaft“ (zB § 32d II Nr. 1 Buchst. c Doppelbuchst. cc EStG, § 32d II Nr. 3 1 EStG²¹³) maßgeblich ist. Sieht das Gesetz für den Fall, dass eine Beteiligung am Nennkapital etc. nicht besteht, ausdrücklich einen abweichenden Berechnungsschlüssel vor, der von den vorgenannten abweicht, gilt der abweichende Berechnungsschlüssel (zB § 7 I 3 AStG, ggf. iVm § 13 I 2 AStG, § 15 IX 2 AStG – „Maßstab für die Gewinnverteilung“).

148 a) Ausschüttungen und Ausschüttungsfiktion (§ 1a III 2 Nr. 1, § 1a III 5).

aa) Vorbemerkung. Entsprechend der **zweistufigen Besteuerung** von Gewinnen echter Kapitalgesellschaften unterliegen auch die Gewinne optierender Gesellschaften beim Übergang in die Sphäre des Gesellschafters (Gewinnverwendung) insbesondere in Gestalt von offenen Gewinnausschüttungen (Dividenden) iSd § 20 I Nr. 1 1 EStG oder von verdeckten Gewinnausschüttungen iSd § 20 I Nr. 1 2 EStG der Kapitalertragsbesteuerung (§ 1a III 2 Nr. 1).

- 149 Anders als bei Kapitalgesellschaften, bei denen einer offenen Gewinnausschüttung zwingend ein Ausschüttungsbeschluss vorangeht (→ § 8 Rn. 146), hat der Gesellschafter einer Personenhandelsgesellschaft grds. nach Feststellung des Jahresabschlusses einen **Anspruch auf Auszahlung seines Gewinnanteils**, ohne dass es dazu eines gesonderten Beschlusses bedarf (§§ 122, 169 HGB).²¹⁴ Da nach der Rechtsprechung des BFH²¹⁵ Ausschüttungen an den beherrschenden Gesellschafter einer echten Kapitalgesellschaft diesem in der Regel bereits zum Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Gewinnverwendung iSd § 11 I 1 EStG zufließen und der Zufluss damit begründet wird, dass ein beherrschender Gesellschafter es regelmäßig in der Hand hat, sich geschuldete Beträge auszahlen zu lassen, ging der Gesetzgeber des KöMoG folgerichtig davon aus, dass ohne abweichende gesellschaftsvertragliche Regelung bereits die Feststellung des Jahresabschlusses bei sämtlichen – auch nicht beherrschenden Gesellschaftern – zum Zufluss offener Gewinnausschüttungen führen muss. Dies hat er in § 1a III 5 iF des KöMoG dahingehend klargestellt, dass Gewinnanteile „erst“ dann als ausgeschüttet gelten, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.²¹⁶ Die Gesetzesbegründung führt dazu aus, dass die für den beherrschenden GmbH-Gesellschafter maßgeblichen Grundsätze zum Zufluss bei Beschlussfassung über die Gewinnverwendung für Gesellschafter mit vergleichbarer wirtschaftlicher Verfügungsmacht entsprechend gelten.²¹⁷ § 1a III 5 iF des KöMoG sollte somit optierende Gesellschaften mit echten Kapitalgesellschaften gleichstellen, die im Zeitpunkt der Aufstellung des Jahresabschlusses eine Vollausschüttung beschlossen haben und bei denen alle Gesellschafter (aufgrund ihres nicht an die Beteiligungshöhe anknüpfenden gesellschaftsrechtlichen Auszahlungsanspruchs) als beherrschende Gesellschafter anzusehen sind, sofern der Auszahlungsanspruch zuvor weder vertraglich ausgeschlossen noch vom Eintritt einer zusätzlichen Bedingung abhängig gemacht wurde.²¹⁸ Um den steuerlichen Vorteil der Thesaurierung in Anspruch zu nehmen, mussten optierende Gesellschaften folglich bis zur Änderung des § 1a III 5 mit dem Wachstumschancengesetz in jedem Gesellschaftsvertrag Anpassungen vornehmen, um die Ausschüttungsfiktion zu vermeiden.²¹⁹

²¹³ Levedag in Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder DStR-Beih 2021, 3 (19).

²¹⁴ Tigges-Knüttmann/Scheerer in RHN § 1a Rn. 204.

²¹⁵ BFH VIII R 2/12, BStBl. II 2015, 333 mwN.

²¹⁶ BT-Drs. 19/28656, 24.

²¹⁷ BT-Drs. 19/28656, 24.

²¹⁸ Zur Diskussion zum Inhalt des § 1a III 5 vgl. Tigges-Knüttmann/Scheerer in RHN § 1a Rn. 204; Böhmer/Schewe FR 2022, 69 (75); Kelm/Rindermann/Henrichs WPg 2021, 1166 (1177 f.); Levedag in Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder DStR-Beih 2021, 3 (23).

²¹⁹ Mühlhölting in Hesselmann/Mueller-Thuns GmbH & Co. KG-HdB Rn. 6.691 empfiehlt trotz der Änderung des § 1a III 5 durch das Wachstumschancengesetz die Aufnahme einer Regelung in den Gesellschaftsvertrag, die den Anspruch erst auf der Grundlage eines gesonderten Beschlusses begründet.

Mit dem **Wachstumschancengesetz**²²⁰ wurde die zweite Variante der Ausschüttungs-
fiktio, wenn die „**Auszahlung verlangt werden kann**“, gestrichen, sodass mit Wirkung 150
ab dem VZ 2024 eine Ausschüttung nur noch dann fingiert wird, wenn die Gewinnanteile
tatsächlich „entnommen“ werden (→ Rn. 154 ff.). Damit sollen optierende Gesellschaften
nunmehr echten Kapitalgesellschaften gleichgestellt werden, die noch keinen Ausschüt-
tungsbeschluss gefasst haben.²²¹ Eine Ausschüttungs- und Zuflussfiktion allein durch Auf-
stellung des Jahresabschlusses scheidet somit sowohl bei Minderheitsgesellschaftern als auch
bei beherrschenden Gesellschaftern aus.²²²

Sofern **vor Inkrafttreten des Wachstumschancengesetzes** (Anfang 2024 bzw. bei vom 151
Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren ggf. auch im Jahr 2023) nach damals gelten-
der Rechtslage zutreffend **Kapitalertragsteuer einbehalten und abgeführt** wurde, weil
der Gesellschafter die Auszahlung seines Gewinnanteils verlangen konnte, konnte die
Gesellschaft nach Maßgabe des § 44b V 1 Hs. 1 EStG die Änderung der Kapitalertragsteuer-
anmeldung (zB durch Abgabe einer geänderten Kapitalertragsteueranmeldung²²³) und
Erstattung der zu viel gezahlten Kapitalertragsteuer beantragen. Alternativ konnte die
optierende Gesellschaft die zu viel abzuführende Kapitalertragsteuer bei der folgenden
Steueranmeldung entsprechend kürzen (§ 44b V 1 Hs. 2 EStG).

Sofern dem Gesellschafter eine **Steuerbescheinigung nach § 45a II 1 EStG** erteilt 152
wurde, war diese unverzüglich von der optierenden Gesellschaft durch eine berichtigte und
als solche zu kennzeichnende Bescheinigung zu ersetzen (§ 45a V 1, 2 EStG). Die
optierende Gesellschaft hatte zudem dem Finanzamt unverzüglich nach Maßgabe des § 93c
AO neben den in § 93c I AO genannten Angaben den Anlass für die Ausstellung der
berichtigten Bescheinigung und deren Ausstellungsdatum, die ursprünglichen und die
berichtigten Angaben in der Bescheinigung sowie in den Fällen des Gläubigerwechsels die
Identifikationsnummer, den Namen und die Anschrift des bisherigen Gläubigers der
Kapitalerträge zu übermitteln (§ 45a V 3 EStG). Bei optierenden Gesellschaften, die nicht
unbeschränkt steuerpflichtig sind, waren die Daten an das Bundeszentralamt für Steuern zu
übermitteln (§ 45a V 4 EStG).

Ist die – vorrangige²²⁴ – Korrektur nach § 44b V EStG nicht erfolgt, konnte der Gesell- 153
schafter einen eigenen **Erstattungsanspruch nach § 37 II 2 AO** oder die Anrechnung der
zu Unrecht erhobenen Kapitalertragsteuer im Rahmen seiner Veranlagung zur Einkom-
men- bzw. Körperschaftsteuer nach § 36 II Nr. 2 EStG (ggf. iVm § 31) geltend machen. Für
die – nach Auffassung der Finanzverwaltung²²⁵ bei einer Verbuchung auf einem Eigen-
kapitalkonto eintretende und zu steuerpflichtigen Kapitalerträgen führende – Zufluss- und
Wiedereinlagefiktion (→ Rn. 162) bleibt mit Inkrafttreten des Wachstumschancengesetzes
kein Raum. Die damit verbundene unechte Rückwirkung ist verfassungsrechtlich unbeden-
klich, zumal die Änderung unmittelbar nicht zu einer steuerlichen Belastung des
Steuerpflichtigen führt und der Wegfall der Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos bzw.
der Anschaffungskosten der Anteile des Gesellschafters an der optierenden Gesellschaft
lediglich ein Reflex der begünstigenden Regelung ist.

bb) Ausschüttungsfiktio. § 1a III 5 findet nur auf „**Gewinnanteile**“ Anwendung, 154
also diejenigen Beträge, die den Gesellschaftern über ihre zivilrechtlichen Gewinnverteil-
lungsregelungen zugewiesen werden.²²⁶ Kein **Gewinnanteil** iSd § 1a III 5 ist zB der dem

²²⁰ WachstChG v. 27.3.2024, BGBl. 2024 I Nr. 108.

²²¹ BT-Drs. 20/8628, 192; *Mühling* in Hesselmann/Mueller-Thuns GmbH & Co. KG-HdB Rn. 6.691.

²²² BT-Drs. 20/8628, 192.

²²³ *Mann* in BeckOK EStG § 44b Rn. 18; *Storg* in Frotscher/Geurts EStG § 44b Rn. 40.

²²⁴ BMF 19.5.2022, BStBl. I 2022, 742 Rn. 307; *Jachmann-Michel* in Brandis/Heuermann EStG § 44b
Rn. 34; *Levedag* in Schmidt EStG § 44b Rn. 4; *Storg* in Frotscher/Geurts EStG § 44b Rn. 38; *Mann* in
BeckOK EStG § 44b Rn. 18.

²²⁵ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 78.

²²⁶ *Levedag* in Wacker/Krüger/Levedag/Loschelder DStR-Beih 2021, 3 (23); *Tigges-Knümann/Scheerer* in
RHN § 1a Rn. 205.

Gesellschafter vor Inkrafttreten des MoPeG gesetzlich zugebilligte Teil des Entnahmebetrags nach § 122 I Variante 1 HGB aF, der den Betrag nach § 122 Variante 2 HGB aF überstieg, oder ein sonstiges gesellschaftsvertraglich vereinbartes gewinnunabhängiges Entnahmerecht.²²⁷ Nach Auffassung der Finanzverwaltung qualifizieren diese Beträge offenkundig nicht als Bezüge iSd § 20 I Nr. 1 1 EStG („offene Gewinnausschüttungen“), sodass bei diesen auch nicht die „vorgezogene“ Zuflussfiktion bei Aufstellung des Jahresabschlusses droht.

- 155** Das die Ausschüttungsfiktion von Gewinnanteilen nach § 1a III 5 auslösende Tatbestandsmerkmal „**Entnahmen**“ definiert die Gesetzesbegründung des Wachstumschancengesetzes – im Ergebnis in Einklang mit dem handelsrechtlichen Entnahmebegriff²²⁸ – als Vorgänge, aufgrund derer die Gewinne (zB durch Verbuchung auf einem Fremdkapitalkonto²²⁹, tatsächliche Auszahlung an den Gesellschafter oder eine Verrechnung mit einer Forderung gegen den Gesellschafter) kein Eigenkapital der optierenden Gesellschaft mehr darstellen und daher zB nicht mehr zur Verrechnung mit Verlusten der Gesellschaft zur Verfügung stehen.²³⁰
- 156** Da der Gesellschafter einer optierenden Gesellschaft wie der Gesellschafter einer echten Kapitalgesellschaft behandelt wird, kommt eine die Kapitalertragsteuer auslösende Ausschüttung darüber hinaus auch bei sonstigen gesellschaftsrechtlich veranlassten Vermögensminderungen oder verhinderten Vermögensmehrungen in Gestalt einer **verdeckten Gewinnausschüttung** in Betracht (→ § 8 Rn. 156 ff.).
- 157** **Verlangen** iSd § 1a III 5 in der bis zum VZ 2023 geltenden Fassung konnte der Gesellschafter die Auszahlung eines Gewinnanteils, wenn er darauf einen durchsetzbaren Rechtsanspruch hatte. Bedurfte es für die Auszahlung dagegen noch eines gesonderten Gesellschafterbeschlusses, lag regelmäßig noch keine fiktive Ausschüttung vor. Unerheblich war, ob der Gesellschafter die Auszahlung seines Gewinnanteils tatsächlich verlangt hat. Gewinnanteile, deren Auszahlung der Gesellschafter mit Feststellung des Jahresabschlusses von der Gesellschaft verlangen konnte, galten in diesem Zeitpunkt als ausgeschüttet.²³¹
- 158** Gesellschaftsvertraglich vereinbarte **Vorauszahlungen** auf den Gewinn gelten unabhängig von der Feststellung des Jahresabschlusses als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder – bis zum VZ 2023 – ihre Auszahlung verlangt werden konnte.²³²
- 159** **cc) Ertragsteuerliche Behandlung der fiktiven Ausschüttungen.** Findet § 1a III 5 Anwendung, entsprechen die Rechtfolgen denen der **offenen Gewinnausschüttung** einer Kapitalgesellschaft. Die fiktiven Ausschüttungen unterliegen als Kapitalerträge nach § 43 I 1 Nr. 1 iVm § 20 I Nr. 1 EStG (§ 1a III 2 Nr. 1) der Kapitalertragsteuer²³³ und mindern bei der optierenden Gesellschaft das Einkommen nicht (§ 8 III 1). Sie gehören beim Gesellschafter zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, es sei denn, die Einnahmen sind einer anderen Einkunftsart zuzurechnen (§ 1a III 4, § 20 VIII 1 EStG). Bei Körperschaften als Gesellschaftern findet § 8b I, IV–VIII, X und XI Anwendung (grds. steuerfreie Dividendenerträge mit pauschal 5 % Betriebsausgabenabzugsverbot, Ausnahmen bei Streubesitzbeteiligungen < 10 %, Kredit-, Wertpapier- und Finanzdienstleistungsinstituten sowie Finanzunternehmen – § 8b VII –, Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen – § 8b VIII – sowie Unterstützungskassen § 8b XI). Bei natürlichen Personen als Gesellschaftern unterliegen die Ausschüttungen der Abgeltungsteuer (§ 32d EStG), sofern sie keiner anderen

²²⁷ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 77.

²²⁸ Vgl. hierzu *Priester* in *MüKoHGB* HGB § 122 Rn. 5; *Roth* in *Hopt* HGB § 122 Rn. 10.

²²⁹ Zur Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapitalkonten vgl. BMF 11.7.2011, BStBl. I 2011, 713 (Buchung auch von Verlusten als wesentliches Indiz für ein (Eigen-)Kapitalkonto).

²³⁰ BT-Drs. 20/8628, 191; vgl. zum Entnahmebegriff und -zeitpunkt auch *Pung/Werner* in *DPM* § 1a Rn. 116; *Tigges-Kniemann/Scheerer* in *RHN* § 1a Rn. 206; *Schießl* in *Widmann/Mayer* § 1a Rn. 225; *Brühl/Weiß* *DStR* 2021, 945 (946).

²³¹ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 74; *Pung/Werner* in *DPM* § 1a Rn. 113.

²³² BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 75.

²³³ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 76; *Pung/Werner* in *DPM* § 1a Rn. 115.

Einkunftsart zuzurechnen sind. Sind die Ausschüttungen den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit zuzurechnen, findet das Teileinkünfteverfahren Anwendung (§ 3 Nr. 40 Buchst. d EStG und § 3c II EStG).

Wie in anderen EU-Mitgliedsstaaten²³⁴ sollen nach Auffassung der Finanzverwaltung die nach der Mutter-Tochter-Richtlinie einer echten Kapitalgesellschaft zu gewährenden und in **§ 43b EStG und § 8b IX** umgesetzten Vergünstigungen auf Bezüge aus Anteilen an einer optierenden Gesellschaft keine Anwendung finden. Als Begründung wird im BMF-Schreiben zu § 1a²³⁵ angedeutet, dass die durch § 1a I bzw. IV eingeräumte Möglichkeit, mit Wirkung für zukünftige Wirtschaftsjahre zur intransparenten bzw. transparenten Besteuerung zu optieren, eine „Wahlmöglichkeit“ iSd Art. 1 II Buchst. c der Mutter-Tochter-Richtlinie darstelle.

Die optierende Gesellschaft hat die im Zeitpunkt der (fiktiven) Ausschüttung entstandene **Kapitalertragsteuer** beim zuständigen Finanzamt **anzumelden** und zu entrichten (§ 45a I 1 EStG und § 44 I 2, 3, 5 Hs. 2 EStG). Die für den Steuerabzug auf Gewinnausschüttungen einer GmbH maßgeblichen Regelungen der §§ 43 ff. EStG gelten entsprechend.²³⁶

dd) Tatsächliche Entnahme nach Ausschüttungsfiktion. Sind aufgrund gesetzlicher oder gesellschaftsrechtlicher Regelungen die als ausgeschüttet geltenden Beträge auf einem **Fremdkapitalkonto** des jeweiligen Gesellschafters zu verbuchen, liegt steuerlich eine Entnahme und damit ein Kapitalertragsteuer auslösender Zufluss vor (→ Rn. 159).²³⁷ Die spätere Erfüllung der Verbindlichkeit löst keine weiteren steuerlichen Folgen aus.²³⁸ Soweit aufgrund der bis zum VZ 2023 geltenden Fassung des § 1a III 5 auf einem Eigenkapitalkonto verbuchte Beträge, deren Auszahlung verlangt werden konnte, als ausgeschüttet galten, hat die Finanzverwaltung unmittelbar nach der fiktiven Ausschüttung eine Einlage mit der Folge fingiert, dass sich die Anschaffungskosten der Beteiligung des Gesellschafters und das steuerliche Einlagekonto der Gesellschaft entsprechend erhöhten.²³⁹ Hinsichtlich der damit beabsichtigten Vermeidung einer doppelten Besteuerung ist zu berücksichtigen, dass bei einer späteren Ausschüttung der als eingelegt geltenden Beträge nach der Verwendungsreihenfolge in § 27 vorrangig der ausschüttbare Gewinn als verwendet gilt.²⁴⁰ Erst nach dessen Verbrauch ist eine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos möglich (§ 27 I 3). Seit der Änderung durch das Wachstumschancengesetz²⁴¹ löst die Möglichkeit eines Auszahlungsverlangens keine Ausschüttungsfiktion mehr aus, sodass Rn. 78 des BMF-Schreibens zu § 1a²⁴² insoweit keinen Anwendungsbereich mehr hat.

ee) Anti-Hybrid-Regelung (§ 50d XIV EStG). Dem Gläubiger der Kapitalerträge aus Anteilen an einer inländischen optierenden Gesellschaft steht ungeachtet der Bestimmungen eines DBA kein Anspruch auf **Entlastung von der Kapitalertragsteuer** zu, wenn die Kapitalerträge im Ausland aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen (§ 50d XIV 1 EStG). Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften als Gläubiger der Kapitalerträge haben jedoch einen Entlastungsanspruch nach § 44a IX EStG (Erstattung von 2/5 der einbehalte-

²³⁴ *Schiffers* DStZ 2021, 900 (912); *Kofler* in SED EurSteuerR Rn. 14.21 mwN, der die Unionsrechtslage lediglich als unklar einstuft, wenn die Wahlrechtsausübung irreversibel ist, was bei der Option aufgrund von § 1a IV 1 nicht der Fall ist.

²³⁵ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 52, 73; *Tiede* in HHR § 1a Rn. 10; *aA Mögele/Steiner/Ullmann* IStR 2023, 377; *Förster* IStR 2022, 109 (114); *Frotscher* in Frotscher/Drüen § 1a Rn. 85; *Prinz* FR 2023, 1 (4).

²³⁶ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 76; *Pung/Werner* in DPM § 1a Rn. 115.

²³⁷ *Pung/Werner* in DPM § 1a Rn. 116.

²³⁸ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 78; *Pung/Werner* in DPM § 1a Rn. 116.

²³⁹ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 78; *Pung/Werner* in DPM § 1a Rn. 116.

²⁴⁰ *Pung/Werner* in DPM § 1a Rn. 116.

²⁴¹ WachstChG v. 27.3.2024, BGBl. 2024 I Nr. 108.

²⁴² BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212.

nen und abgeführten Kapitalertragsteuer), der durch § 50d XIV 1 EStG nicht eingeschränkt wird.²⁴³

- 164 b) Veräußerungsgewinne.** Die Veräußerung von Anteilen an der optierenden Gesellschaft wird, obwohl es sich zivilrechtlich um eine Personengesellschaft handelt, als **Veräußerung von Anteilen** an einer Kapitalgesellschaft behandelt.
- 165 Bei Körperschaften als Gesellschaftern** finden § 8b II, III Anwendung (Ausnahme: Kredit-, Wertpapier- und Finanzdienstleistungsinstitute sowie Finanzunternehmen – § 8b VII –, Lebens- und Krankenversicherungsunternehmen sowie Pensionsfonds – § 8b VIII). Da eine optierende Personengesellschaft aufgrund ihrer Rechtsform keine Unterstützungskasse sein kann²⁴⁴, findet § 8b XI auf Anteile an optierenden Gesellschaften keine Anwendung.
- 166 Bei natürlichen Personen** ist zu differenzieren: Unter den Voraussetzungen des § 17 EStG (insbesondere Beteiligung von mindestens 1 %) gehört der Gewinn aus der Veräußerung der Anteile zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 Buchst. c EStG iVm § 3c II EStG) und unterliegt bei ausländischen Gesellschaftern der beschränkten Steuerpflicht nach § 49 I Nr. 2 Buchst. e EStG. Anderenfalls unterliegt der Veräußerungsgewinn der Abgeltungsteuer (§ 20 II 1 Nr. 1 EStG, § 32d EStG), es sei denn, er gehört zu den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit (§ 20 VIII EStG – Teileinkünfteverfahren, § 3 Nr. 40 Buchst. a EStG) bzw. aus Vermietung und Verpachtung (§ 20 VIII EStG) und ist daher diesen Einkünften zuzurechnen. Bei ausländischen Gesellschaftern unterliegt der Veräußerungsgewinn unter den Voraussetzungen des § 49 I Nr. 5 Buchst. d EStG iVm § 43 I 1 Nr. 9 EStG bzw. bei Zurechnung zu einer anderen Einkunftsart des § 49 I Nr. 1–3 EStG der beschränkten Steuerpflicht. Der Wegzug einer zu mindestens 1 % an der optierenden Gesellschaft beteiligten natürlichen Person ins Ausland (oder ein dem Wegzug gleichgestellter Vorgang) löst unter den Voraussetzungen des § 6 I 1 AStG die Wegzugsbesteuerung und unter den Voraussetzungen des § 22 I 6 Nr. 6 UmwStG (Wegzug in einen nicht EU/EWR-Staat und Beschränkung oder Ausschluss des Besteuerungsrechts) die Besteuerung des Einbringungsgewinns I aus (→ Rn. 106 ff.) mit der Folge entsprechend höherer Anschaffungskosten (§ 22 I 4 UmwStG – nachträgliche Anschaffungskosten) und somit entsprechend niedrigerer Bemessungsgrundlage für die Wegzugssteuer nach § 6 AStG.
- 167 Nach § 50d XIV 2 EStG** unterliegen Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft ungeachtet der Bestimmungen eines DBA der inländischen Besteuerung, wenn sie im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft keiner Besteuerung unterliegen. Dies gilt auch, wenn die Anteile in einem Betriebsvermögen gehalten werden und bzw. oder es sich um einen einer Veräußerung gleichgestellten Vorgang handelt.²⁴⁵

2. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (§ 1a III 2–4)

- 168 a) Grundsatz.** Für **Leistungsbeziehungen** zwischen Gesellschaft und Gesellschafter gelten grds. keine Besonderheiten gegenüber denen einer echten Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern. Dies gilt auch für Vergütungen, die der Gesellschafter von der Gesellschaft für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft oder für die Hingabe von Darlehen oder für die Überlassung von Wirtschaftsgütern bezieht, die nach § 15 I 1 Nr. 2 EStG unter dem Regime der transparenten Besteuerung zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehören. Die Regelungen in § 1a III 3, 4, wonach die §§ 13–16, 18, 35 EStG grds. nicht anzuwenden sind, soweit nicht entsprechende Einnahmen bei einem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft anderen Einkunftsarten zuzurechnen wären, sind dementsprechend als reine Klarstellungen zu verstehen. Auch wenn § 1a III 4 nach seinem Wortlaut nur

²⁴³ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 79.

²⁴⁴ Stöckler in Brandis/Heuermann EStG § 4d Rn. 18; Böhm/Schu in H-BetrAV Unterstützungskassen Rn. 69 ff.; Demmler/Stöckler in Stöckler/Karst SteuerR. Betriebl. Altersversorgung 3. Teil Rn. 40.

²⁴⁵ BMF 10.11.2021, BStBl. I 2021, 2212 Rn. 63.