



# **Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)**

**Harald Dörfler, WP/StB**

**Benedikt Wiedmann, LL.M., StB/FBISr**

**11. Mai 2021, München**

# Agenda

- I. Übersicht über den Gesetzesentwurf**
- II. Option zur Körperschaftbesteuerung**
- III. Wegfall des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungskurschwankungen bei Gesellschafterdarlehen**
- IV. Einlagelösung für Ausgleichsposten bei organchaftlichen Mehr- und Minderabführungen**
- V. Globalisierung für Umwandlungen von Körperschaften**
- VI. Fazit**

# Disclaimer

Die vorliegenden Ausführungen geben die persönliche Meinung der Referenten zur derzeitigen Rechtslage wieder und enthalten lediglich einen Überblick über einzelne Themenkomplexe. Spezielle Umstände einzelner Fallkonstellationen wurden nicht berücksichtigt; diese können durchaus zu abweichenden Betrachtungsweisen und/oder Ergebnissen führen. Die dargestellten Ausführungen können daher keine rechtliche oder steuerliche Beratung ersetzen; bitte holen Sie eine auf Ihre Umstände zugeschnittene, weitere Entwicklungen berücksichtigende Empfehlung Ihres Steuerberaters oder Wirtschaftsprüfers ein, bevor Sie Entscheidungen über die in diesen Ausführungen besprochenen Themen treffen. Die Finanzverwaltung und/oder Gerichte können abweichende Auffassungen zu den hier behandelten Themen haben oder entwickeln.

# I. Übersicht über den Gesetzesentwurf

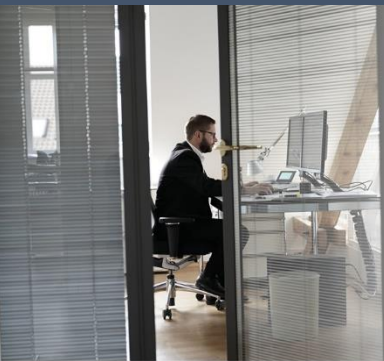
## 1. Zeitlicher Ablauf des parlamentarischen Verfahrens

17.03.2021: Referentenentwurf (Entwurf Bundesfinanzministerium)	✓
24.03.2021: Regierungsentwurf (Entwurf der Bundesregierung)	✓
26.03.2021: Zuleitung Bundesrat (BR-DRs. 244/21)	✓
19.04.2021: Zuleitung Bundestag (BT-DRs. 19/28656)	✓
22.04.2021: Erste Lesung im Bundestag	✓
26.04.2021: Finanzausschuss Bundesrat	✓
03.05.2021: Finanzausschuss Bundestag mit öffentlicher Anhörung	✓
07.05.2021: Sitzung Bundesrat	✓
...	?
21.06.2021: Beginn letzte Sitzungswoche Bundestag 19. Legislaturperiode	?
25.06.2021: Zustimmung Bundesrat	?
Juli 2021: Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt	?

# I. Übersicht über den Gesetzesentwurf

## 2. Wesentliche Inhalte

- **§ 1a KStG-E: Optionsmodell**  
Einführung einer Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften  
➔ Hauptthema des Webinars
- **§ 8b Abs. 3 KStG-E: Wegfall des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen**  
Wegfall des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen
- **§ 14 und § 27 KStG-E: Einlagelösung**  
Abschaffung der Ausgleichsposten und Ersatz durch die sog. Einlagelösung für Mehr- und Minderabführung bei Organschaften
- **§ 1 UmwStG-E: Globalisierung von Umwandlungen von Körperschaften**  
Erweiterung des Anwendungsbereichs auf internationale Umwandlungen von Körperschaften

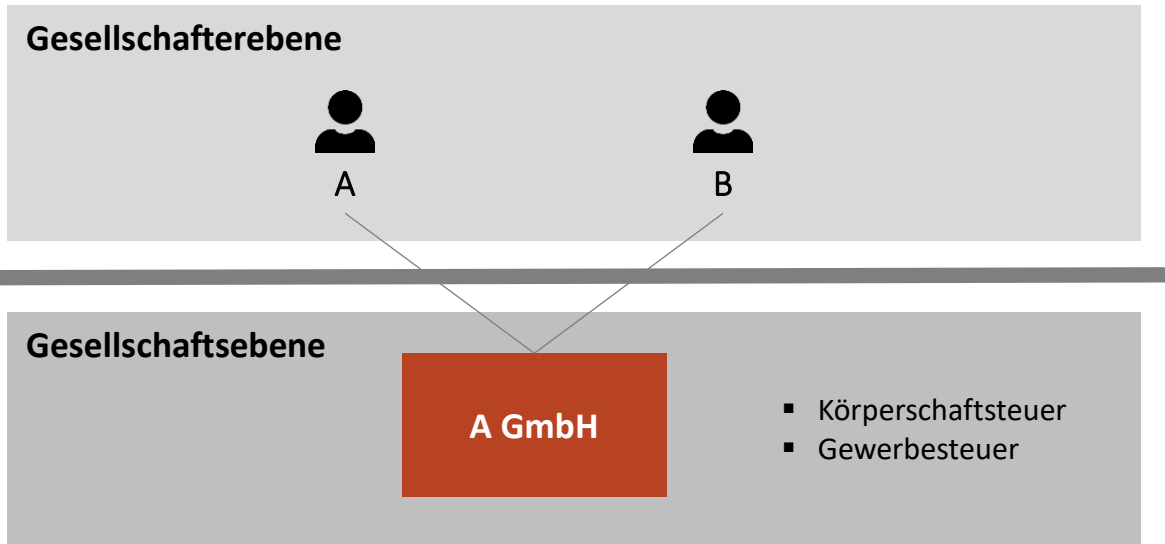


# Option zur Körperschaftbesteuerung

# II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

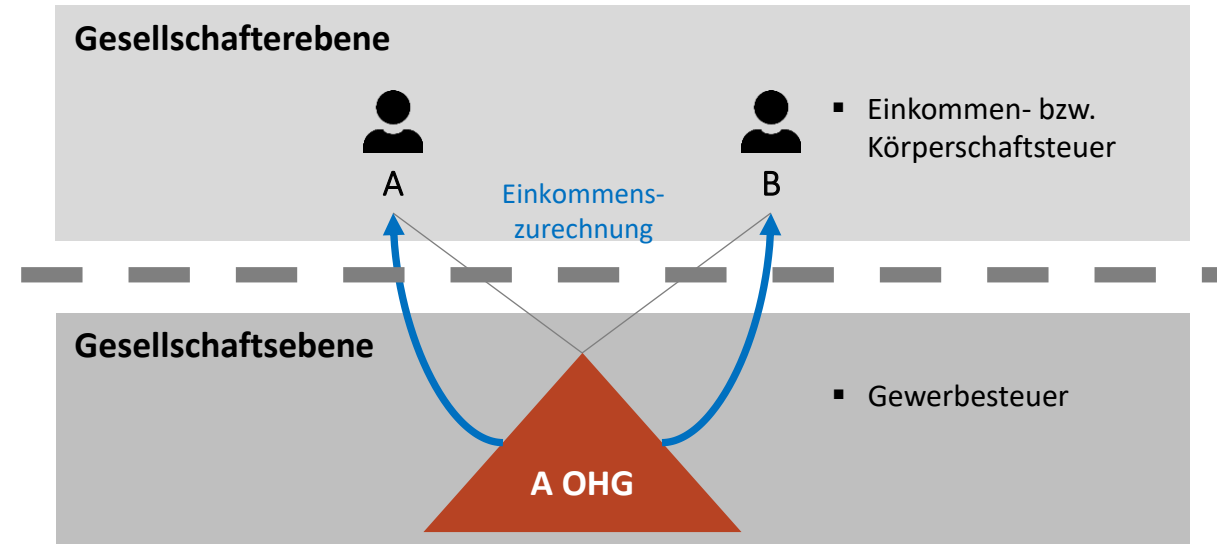
## 1. Intransparente vs. transparente Besteuerung

### Intransparente Besteuerung (Trennungsprinzip)



- Kapitalgesellschaft ist selbst Steuersubjekt
- Besteuerung auf Gesellschafterebene nur bei (verdeckten) Ausschüttungen und/oder soweit der Gesellschafter Vergütungen von der Gesellschaft erhält (z. B. Arbeitslohn, Pacht-/Lizenzeeinnahmen)

### Transparente Besteuerung (Transparenzprinzip)



- Personengesellschaft ist weder Körperschaft- noch Einkommenssteuersubjekt
- Für Gewerbesteuer ist die Personengesellschaft Steuersubjekt
- Gewinne – und auch Verluste – werden unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und unterliegen dort der Besteuerung (unabhängig von Entnahme oder Thesaurierung; unter Beachtung von § 34a EStG)
- Vergütungen (Arbeitslohn, Pacht-/Lizenzeeinnahmen) mindern nicht den Gewinn der Gesellschaft (= Entnahme)

# II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

## 2. Steuerbelastungsvergleich bei Vollthesaurierung

### Intransparente Besteuerung

Gesellschafterebene	
Ausschüttung	0,00
./. (Abgeltung)Steuer	0,00
<hr/>	<hr/>
Einkommen (nach Steuern)	0,00
Gesellschaftsebene	
Gewinn (vor Steuern)	100,00
./. KSt (inkl. SolZ)	-15,83
./. GewSt (Hebesatz: 400%)	-14,00
<hr/>	<hr/>
Gewinn (nach Steuer)	70,18
<b>Gesamtsteuerquote</b>	<b>29,83%</b>

### Transparente Besteuerung

Gesellschafterebene	
Einkommenszurechnung	100,00
./. Einkommensteuer (45%; vor § 35 EStG)	-45,00
+ Anrechnung GewSt	14,00
./. SolZ	-1,71
<hr/>	<hr/>
Einkommen (nach Steuern)	67,30
Gesellschaftsebene	
Gewinn (vor Steuern)	100,00
./. GewSt (Hebesatz: 400%)	-14,00
<hr/>	<hr/>
Gewinn (nach Steuer)	86,00
<b>Gesamtsteuerquote</b>	<b>46,71%</b>

### Transparente Besteuerung mit Thesaurierungsbegünstigung\*

Gesellschafterebene	
Einkommenszurechnung	100,00
./. Einkommensteuer (45%; vor § 35 EStG)	-15,87
./. Einkommensteuer (28,25%; vor § 35 EStG)	-18,29
+ Anrechnung GewSt	14,00
./. SolZ	-1,11
<hr/>	<hr/>
Einkommen (nach Steuern)	78,73
Gesellschaftsebene	
Gewinn (vor Steuern)	100,00
./. GewSt (Hebesatz: 400%)	-14,00
<hr/>	<hr/>
Gewinn (nach Steuer)	86,00
<b>Gesamtsteuerquote</b>	<b>35,27%</b>

Ab einer Ausschüttungsquote von **ca. 90% des Nachsteuergewinns** ist die Kapitalgesellschaft nachteilig zur Personengesellschaft

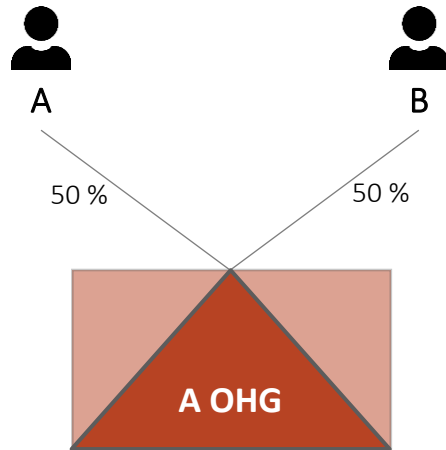
\* Fällige Steuern werden aus der Gesellschaft entnommen



## II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

### 3. Aus der transparenten zur intransparenten Besteuerung ohne Formwechsel

nicht persönlich haftende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft



➔ **Novum: Intransparente Besteuerung einer Personengesellschaft**

#### Eckpunkte

- Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaft wird wie eine Kapitalgesellschaft besteuert (Trennungsprinzip!), § 1a KStG-E, § 2 Abs. 8 GewStG-E
- Unwiderruflicher Antrag erforderlich; hierfür gilt § 217 UmwG sinngemäß (einstimmig oder 75% der Stimmen, falls im Gesellschaftsvertrag vorgesehen)
- Option ist nur zum Ende des Wirtschaftsjahres möglich, nicht unterjährig (ggf. Umstellung Wirtschaftsjahr mit Zustimmung des Finanzamtes oder Gründung mit abweichendem Wirtschaftsjahr)
- Steuerlich gilt die Option als fiktiver Formwechsel (§§ 25 i.V.m. 20 bis 23 UmwStG) – Buchwertfortführung (Steuerneutralität) nur bei Vorliegen der Voraussetzungen und auf Antrag möglich
- Zivil- und gesellschaftsrechtlich ergeben sich keine Änderungen (rein steuerliche Fiktion)

## II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

### 3. Aus der transparenten zur intransparenten Besteuerung ohne Formwechsel

#### Für wen gilt die Option – für wen nicht

Option anwendbar für	Option nicht anwendbar für
OHG, KG (inkl. GmbH & Co. KG)	GbR
PartG (inkl. PartG mbB)	Einzelunternehmen
	Atypisch stille Gesellschaft
	Investmentfonds i.S.d. InvStG
Ausländische vergleichbare Gesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen (Körperschaftsteuerpflicht besteht auch im Geschäftsleitungsstaat)	

#### Für was gilt die Option – für was nicht

Option anwendbar auf	Option nicht anwendbar auf
Körperschaftsteuer*	Umsatzsteuer
Gewerbsteuer	Erbschaft- und Schenkungsteuer (inkl. Bewertungsgesetz)
Einkommensteuer (inkl. Lohn- und Kapitalertragsteuer)	Grunderwerbsteuer
Umwandlungssteuer	
Außensteuergesetz	
Investmentsteuergesetz	
Abgabenordnung	

\* Regelungen, die nur für bestimmte, ausdrücklich bezeichnete Kapitalgesellschaften gelten, finden auf die optierende Gesellschaft keine Anwendung (z. B. § 9 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Entsprechendes gilt, wenn einzelne Tatbestandsmerkmale nur von einer echten Kapitalgesellschaft erfüllt werden können (z. B. § 28 KStG)

## II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

### 3. Aus der transparenten zur intransparenten Besteuerung ohne Formwechsel

#### Zeitliche Komponenten der Option

- Die Regelungen des KöMoG sollen ab **01.01.2022** gelten; der Antrag wäre aber – bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr – bereits zum 31.12.2021 erforderlich, sofern ab dem Wirtschaftsjahr 2022 die Option gelten soll (Lösung: Umstellung des Wirtschaftsjahres?)
- Die Empfehlung des Bundesrats sieht eine Anwendung der Option erst ab 01.01.2023 vor; zudem soll eine Antragsfrist von einem Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres eingeführt werden
- Die Empfehlung des Bundesrats sieht vor, dass das Wahlrecht zur Rückoption erst nach sieben Jahren ausgeübt werden kann (Bindungswirkung der Option) – Faktische Bindungswirkung in Vielzahl der Fällen für sieben Jahre aufgrund von § 22 Abs. 1 UmwStG?

# II. Option zur Körperschaftbesteuerung

## 4. Rechtsfolgen der Option

### Gesellschafterebene

- Entnahmen aus dem Eigenkapital = Ausschüttung  
➔ **(Abgeltung-)Steuer und Kapitalertragsteuereinbehalt**
- Vergütungen für Tätigkeiten = Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit  
➔ **Lohnsteuereinbehalt**
- Zinsen aus der Hingabe von Darlehen = Einkünfte aus Kapitalvermögen  
➔ **Abgeltungsteuer bzw. tarifliche Einkommensteuer (keine Sonderbetriebseinnahmen)**
- Mieteinkünfte aus der Überlassung von Immobilien = Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (es sei denn, es liegt eine Betriebsaufspaltung vor)
- Gewinne aus der Veräußerung der Anteile = Einkünfte nach § 20 EStG oder § 17 EStG  
➔ **Abgeltungsteuer oder Teileinkünfteverfahren**
- Anteile an der optierten Gesellschaft können für sieben Jahre als sperrfristbehaftet i.S.d. § 22 Abs. 1 UmwStG gelten  
➔ **Einbringungsgewinn I bei Veräußerung innerhalb Frist**
- Keine Anwendung von § 35 EStG

# II. Option zur Körperschaftbesteuerung

## 4. Rechtsfolgen der Option

### Gesellschaftsebene

- Einkünfte unterliegen der Körperschaftsteuer (zzgl. SolZ) und Gewerbesteuer (Rückstellung und latente Steuer auch für Körperschaftsteuer)
- Keine Einnahmen-Überschuss-Rechnung möglich (ggf. Übergangsgewinn bzw. -verlust zu beachten)
- Keine Anwendung der §§ 13 bis 16, 18 EStG
- Für das Eigenkapital der Personengesellschaft ist ein steuerliches Einlagenkonto i.S.d. § 27 KStG festzustellen und jährlich fortzuschreiben (gesellschafts- und nicht gesellschafterbezogen)
- Anwendbarkeit von § 8b KStG unabhängig von Gesellschafterstruktur

## II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

### 5. Option als Formwechsel (§ 1a KStG-E i.V.m. § 25 i.V.m. § 20 UmwStG)

#### Option gilt als Formwechsel i.S.d. § 25 i.V.m. § 20 UmwStG

- Buchwertfortführung nur unter den Voraussetzungen des § 20 UmwStG möglich
- Persönlicher Anwendungsbereich zu beachten (§ 1 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG)
  - Gesellschafter muss in EU-/EWR-Staat ansässig sein oder unbeschränktes Besteuerungsrecht der Bundesrepublik Deutschland „hinsichtlich der Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile“
  - Rechtsfolge: Keine Buchwertfortführung für im DBA-Drittstaat ansässige Gesellschafter
- Sachlicher Anwendungsbereich zu beachten
  - „Einbringung“ des gesamten Mitunternehmeranteils inkl. funktional wesentlichem **Sonderbetriebsvermögen**; d.h. Sonderbetriebsvermögen muss in Gesamthandsvermögen übertragen werden
  - Weitere Voraussetzungen des § 20 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 bis 3 UmwStG (insbesondere kein negatives Eigenkapital)
  - Option gilt damit grds. nicht für lediglich vermögensverwaltende Personengesellschaften

## II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

### 5. Option als Formwechsel (§ 1a KStG-E i.V.m. § 25 i.V.m. § 20 UmwStG)

#### Option gilt als Formwechsel i.S.d. § 25 i.V.m. § 20 UmwStG

- Antrag auf Buchwertfortführung erforderlich; Zwischenwertansatz (z. B. zur Nutzung von Verlustvorträgen) möglich
- Untergang von gewerbesteuerlichen Verlusten (§ 23 Abs. 5 UmwStG) und Verlusten i.S.d. § 15a EStG
- **Nachversteuerung** nach § 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG mit 25% zzgl. SolZ wird ausgelöst
- **Sperrfristverletzung** nach § 6 Abs. 5 Satz 4 und 6 EStG
- Anteile an optierender Gesellschaft sind sperrfristverhaftet nach § 22 Abs. 1 UmwStG bei Bewertung unter gemeinem Wert; jährlicher Nachweis nach § 22 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG zu beachten

# II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

## 6. Gewinnverteilung – Entnahmen

### Gewinnverteilung

- Die Option ändert nichts an den gesellschaftsvertraglichen Gewinnverteilungs- und Entnahmeregelungen (z. B. Vorab-Gewinn für einzelne Gesellschafter)
- Damit sollten disquotale „Ausschüttungen“ möglich und auch steuerlich anzuerkennen sein

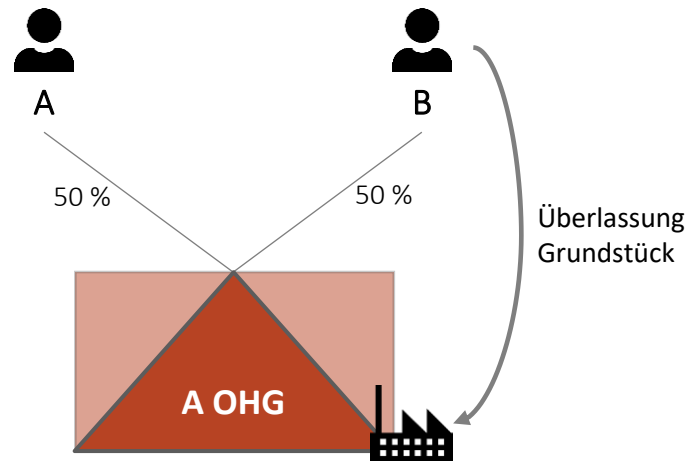
### Entnahmen

- Entnahmen qualifizieren nunmehr als (verdeckte) Ausschüttungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG
  - Verwendungsreihenfolge für Ausschüttungen aus dem steuerlichen Einlagekonto (Einlagenrückgewähr im ersten Jahr der Option möglich, § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG); damit kein Direktzugriff
  - Kapitalertragsteuereinbehalt durch optierende Gesellschaft
- Zeitpunkt der Ausschüttung: Gewinnanteile gelten erst dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann
  - Ggf. Anpassung des Gesellschaftsvertrags erforderlich, falls Anspruch auf Gewinnanteil bereits mit Abschlussstichtag entsteht (Verbuchung des Gewinnanteils als Verbindlichkeit der Personengesellschaft, vgl. IDW RS HFA 18)



## II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

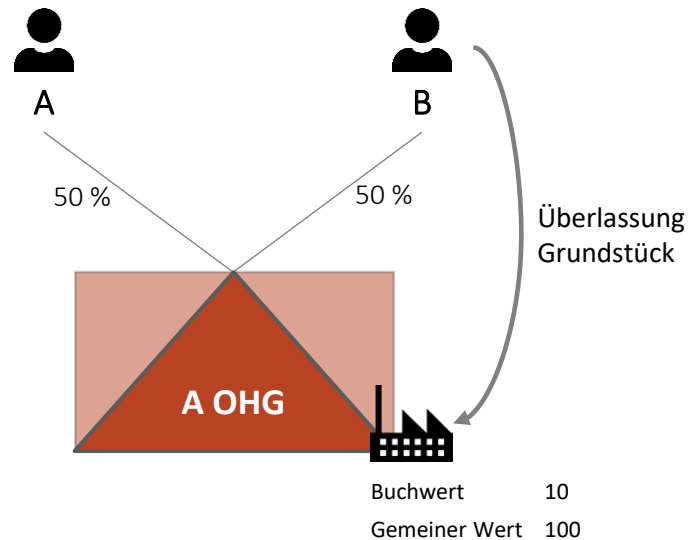
### 7. Problembereich Sonderbetriebsvermögen



- § 25 i.V.m. § 20 UmwStG erfordert die Miteinbringung von funktional wesentlichem Betriebsvermögen; d. h. dieses muss für die Steuerneutralität der Option in das Gesamthandsvermögen der optierenden Personengesellschaft übertragen werden
- Vorherige Ausgliederung auf gewerblich geprägte Personengesellschaft nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG überlegenswert (Prüfung eines Gesamtplans?, BMF-Schreiben vom 11.11.2011, Rdnr. 20.07)
- Nicht funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen kann zurückbehalten werden, gilt dann jedoch – vorbehaltlich steuerlicher Sonderregelungen (z. B. § 6 Abs. 5 EStG) – als zum gemeinen Wert entnommen
- Problembereiche:
  - Zeitpunkt der Übertragung (vor dem, zu dem oder nach dem Stichtag der Option)
  - Vermeidung von Schenkungsteuer (vgl. BFH, Urteil vom 05.02.2020 – II R 9/17, BStBl. II 2020, 658) – Verbuchung der Einlage
  - Gewinn und Steuerbelastung bei (späterer) Veräußerung
  - Vergemeinschaftung von privatem Vermögen; Asset Protection nicht mehr möglich

## II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

### 7. Problembereich Sonderbetriebsvermögen



#### ▪ Beispiel

A und B sind zu je 50% an der A OHG beteiligt. Beide verfügen über ein Kapitalkonto von je 50. B überlässt der A OHG ein Grundstück mit einem Buchwert von 10 und einem gemeinen Wert von 100.

Die A OHG soll nunmehr die Option nach § 1a KStG-E in Anspruch nehmen.

B bringt daher das Grundstück aus dem Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen der A OHG gegen ausschließliche Gutschrift auf dem personenbezogenen Rücklagenkonto (Kapitalkonto II) ein. Der Wert des Zugangs wird in der Handelsbilanz mit 100 bemessen (= gemeinem Wert).

Kurze Zeit nach der Option wird das Grundstück an einen fremden Dritten für 100 veräußert.

#### ▪ Steuerliche Implikationen

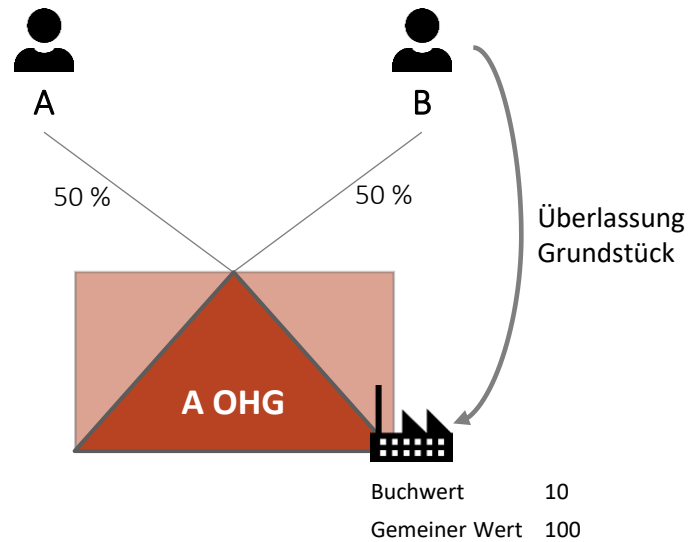
Die Option erfolgt (auf Antrag) steuerlich zu Buchwerten (§ 25 i.V.m. § 20 UmwStG); sowohl die stillen Reserven im Gesamthandsvermögen der A OHG als auch die im Sonderbetriebsvermögen sind nicht aufzudecken, sondern durch die optierende Gesellschaft fortzuführen (steuerlicher Ansatz nur einheitlich auszuüben!).

Kapitalkonten	A	B	Summe
Handelsrecht	50	150	200
Steuerrecht	50	60	110

Das einheitlich festgestellte steuerliche Einlagenkonto beträgt 110 (Summe des im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz auszuweisenden Eigenkapitals).

## II. Option zur Körperschaftsteuerung

### 7. Problembereich Sonderbetriebsvermögen

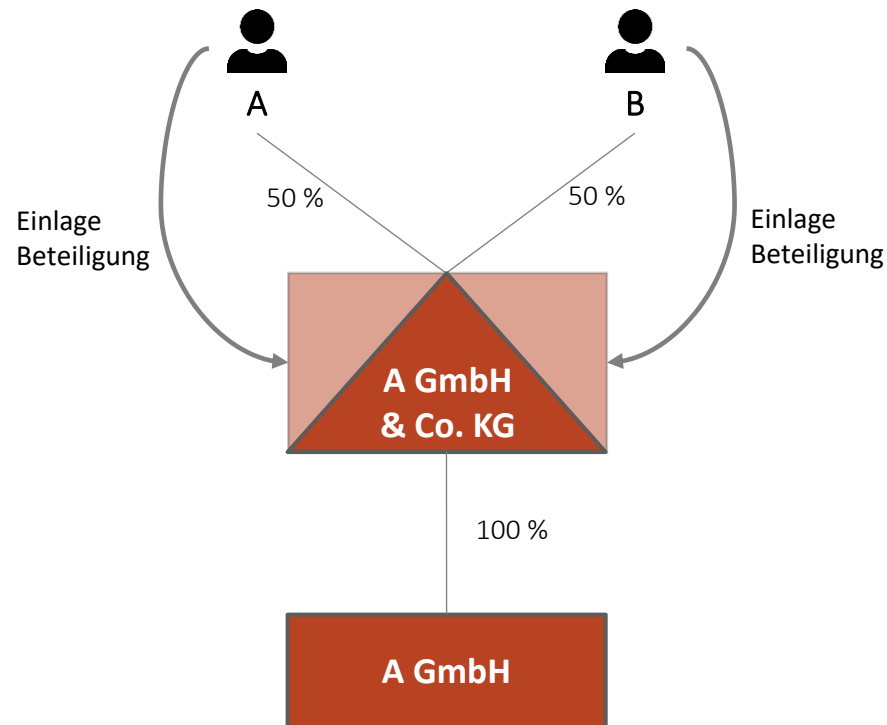


#### Steuerliche Implikationen

- Handelsrechtlich ergibt sich durch die Veräußerung des Grundstücks kein Gewinn. Steuerlich beträgt der Gewinn der optierenden Gesellschaft aus der Veräußerung 90 und unterliegt der Körperschaftsteuer (zzgl. SolZ) und Gewerbesteuer.
- Belastung der fälligen Steuern lediglich zulasten des Kapitalkontos von B möglich?

## II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

### 8. Problembereich disquotale Entnahme



#### ▪ Beispiel

A und B sind zu je 50% an der A GmbH beteiligt. Zur steuerlich optimierten Veräußerung (unter Anwendung von § 8b KStG) bringen beide ihren 50%-Anteil in die gewerblich geprägte A GmbH & Co. KG ein, welche danach die Option nach § 1a KStG-E ausübt. Die Anschaffungskosten an der A GmbH betragen bei A 0 und B 50. Die A GmbH & Co. KG übt keine Tätigkeit aus und hat demnach keine laufende Einkünfte.

Nach Ablauf der siebenjährigen Sperrfrist veräußert die A GmbH & Co. KG die Beteiligung an der A GmbH an einen fremden Dritten für 100.

A entnimmt den auf ihn entfallenden Veräußerungserlös (nach Abzug der fälligen Steuern und Kosten) von 45 **im Wirtschaftsjahr der Veräußerung**; B entnimmt seinen Anteil erst zwei Jahre später.

#### ▪ Steuerliche Implikationen

Die Option erfolgt (auf Antrag) steuerlich zu Buchwerten (§ 25 i.V.m. § 20 UmwStG); die Anteile an der A GmbH sind in der Steuerbilanz mit 50 zu bewerten.

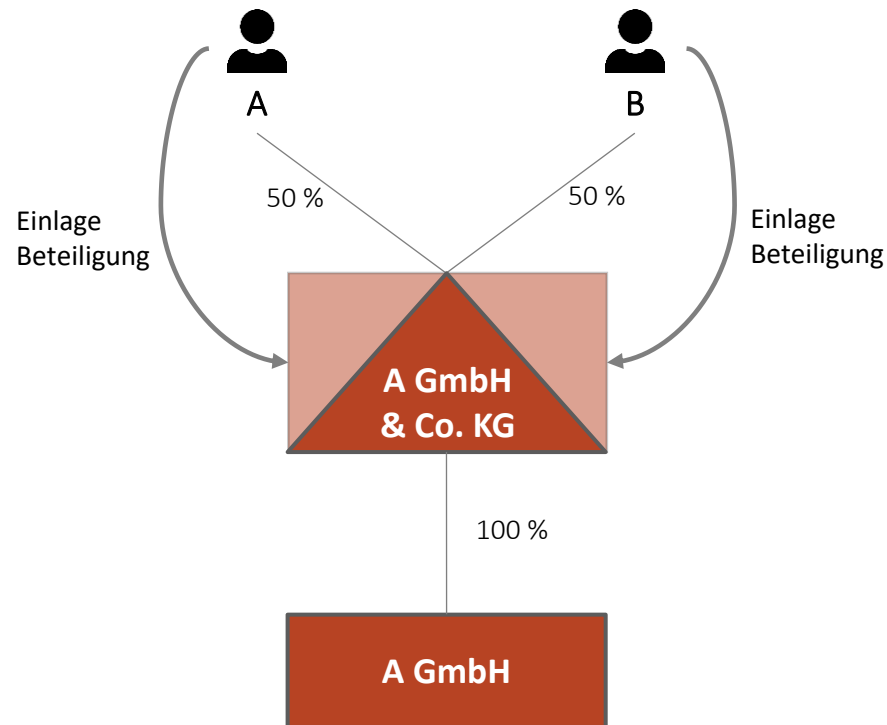
Das einheitlich festgestellte steuerliche Einlagenkonto beträgt ebenfalls 50 (= Buchwert/Anschaffungskosten der Anteile an der A GmbH).

Die Entnahme des Veräußerungserlöses von A stellt in vollem Umfang eine Einlagenrückgewähr dar, da kein ausschüttbarer Gewinn vorhanden ist und der Betrag der Entnahme den Wert des festgestellten Einlagekontos nicht übersteigt.

Das Einlagekonto zum Ende des Wirtschaftsjahres der Veräußerung ist mit dem Betrag von 5 festzustellen (Bestand Vorjahr von 50 abzgl. Verwendung von 45).

## II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

### 8. Problembereich disquotale Entnahme



#### ▪ Steuerliche Implikationen

Auf Ebene von A entsteht – trotz der vollständigen Einlagenrückgewähr – jedoch ein steuerpflichtiger Gewinn nach § 17 Abs. 4 EStG i.H.v. 45 (45 Entnahme abzgl. der Anschaffungskosten von 0), der im Teileinkünfteverfahren steuerpflichtig ist (vgl. OFD FFM, Verfügung vom 04.02.2014 – S 2244 A - 41 - St 215).

Für die (spätere) Entnahme des A und insbesondere B steht nur noch ein Einlagekonto von 5 zur Verfügung.

Die Entnahme von B zwei Jahre nach der Veräußerung unterliegt größtenteils der (Kapitalertrag-)Steuerpflicht, da hierfür ein ausschüttbarer Gewinn vorhanden ist. B kann seine Anschaffungskosten nur noch im Liquidationsfall steuerlich als Verlust geltend machen.

Absichtlich fehlerhafte Bescheinigung des Einlagenkontos bei der Entnahme von A (möglich und zulässig?) bzw. Reihenfolge der Entnahme gestalten

Abhilfe durch ein individuelles (d. h. gesellschafterbezogenes) Einlagekonto

# II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

## 9. Rückoption

### Antragsgebundene Rückoption

- Auf Antrag kann die optierende Gesellschaft künftig nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft sowie ihre Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden (Rückoption)
- Die Rückoption gilt (wiederum) als Formwechsel, jedoch ohne Rückwirkung
- Buchwertantrag möglich, aber (zwangsweise) Ausschüttung sämtlicher – während der Körperschaftsbesteuerung entstandener – Gewinnrücklagen (§ 7 UmwStG) und (erneuter) Untergang von Verlustvorträgen (§ 9 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 2 UmwStG)
- In zeitlicher Hinsicht gilt, dass der Antrag vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen ist, ab dem die Rückoption gelten soll; eine Mindestdauer der Option (Bindungswirkung der Option) sieht der Regierungsentwurf nicht vor, wird aber faktisch regelmäßig durch § 22 Abs. 1 UmwStG gegeben sein

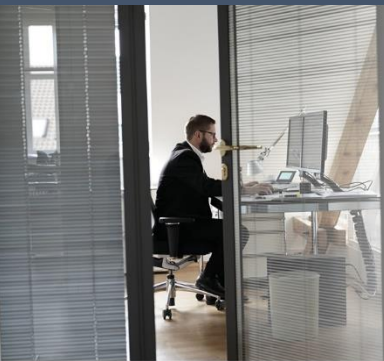
### Zwingende Rückoption

- Sofern die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG-E entfallen, sieht das Gesetz eine zwingende Rückoption vor; dies gilt insbesondere bei
  - Umwandlung der Personenhandelsgesellschaft in eine GbR
  - Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters und zivilrechtliche Beendigung der Gesellschaft (Anwachsung); ist der letztverbleibende eine Kapitalgesellschaft, so gilt für die Anwachsung § 11 UmwStG entsprechend (fingierte Aufwärtsverschmelzung)
  - Wegfall der Körperschaftsteuerpflicht im Geschäftsleitungsstaat durch Gesetzesänderung oder Verlegung der Geschäftsleitung (relevant für ausländische optierende Gesellschaften)

## II. Option zur Körperschaftsbesteuerung

### 10. Anwendungsbereiche und Vorteile der Optionsregelung

- Etablierung von Holdinggesellschaften (auch zur Vermeidung § 21 UmwStG)
- Übertragung von Grundvermögen in ein (körperschaftsteuerliches) Betriebsvermögen ohne Grunderwerbsteuer
- Vorteil der Personengesellschaft bei Schenkungen (erbschaftsteuerliche Verschonungsregeln auch bei Beteiligungsquoten von unter 25%, keine zwingende notarielle Beurkundung erforderlich)
- Vermeidung Mitbestimmung durch Personengesellschaft
- Gestalterische Freiheit der Personengesellschaft nutzen (z. B. disquotale Entnahmen)



# Wegfall des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen bei Gesellschafter- darlehen



# III. Abzugsverbot für Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen

## Aktuelle Rechtslage

- Gemäß § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem Anteil im Sinne des § 8b Abs. 2 KStG entstehen, bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen. Absatz 3 Satz 4, 5 und 7 der Norm dehnt diese Nichtabziehbarkeit auf Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen eines zu mehr als 25% beteiligten Gesellschafters und auf Gewinnminderungen aus bestimmten vergleichbaren Sachverhalten aus. Das Abzugsverbot greift dagegen nicht, wenn ein fremder Dritter das Darlehen gewährt oder noch nicht zurückgefordert hätte („Gegenbeweis“, § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG).
- Die bestehende Formulierung erfasst (derzeit wohl) auch Währungskursverluste im Zusammenhang mit Darlehensforderungen eines Gesellschafters (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 24.09.2020 – 3 K 1486/19, EFG 2021, 402, Revision unter Az. I R 41/20; Landesamt für Steuern Niedersachsen, Verfügung vom 15.04.2020 – S 2750a - 113 - St 241).
- Andererseits sind Währungskursgewinne eines Gesellschafters, die dieser aus der Rückzahlung eines Fremdwährungsdarlehens realisiert, außerhalb des § 8b Abs. 3 Satz 8 KStG grundsätzlich steuerpflichtig.

## Geplante Änderung

- Durch die Änderung von § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG werden Währungskursverluste von dem Abzugsverbot ausgenommen. Dadurch wirken sich nunmehr Gewinne und Verluste aufgrund von Währungskursschwankungen im Zusammenhang mit maßgeblichen Gesellschafterdarlehen bzw. Inanspruchnahmen von Sicherheiten für Darlehensforderungen gleichermaßen – d. h. positiv wie negativ – bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens aus.

**Erstmals anzuwenden auf Gewinnminderungen, die nach dem 31.12.2021 eintreten; d. h. nicht (rückwirkend) für offene Fälle**



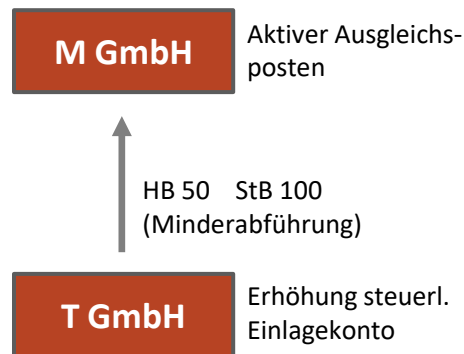
# **Einlagelösung für Ausgleichsposten bei organ- schaftlichen Mehr- und Minderabführungen**

# IV. Einlagelösung für Ausgleichsposten bei Organschaft

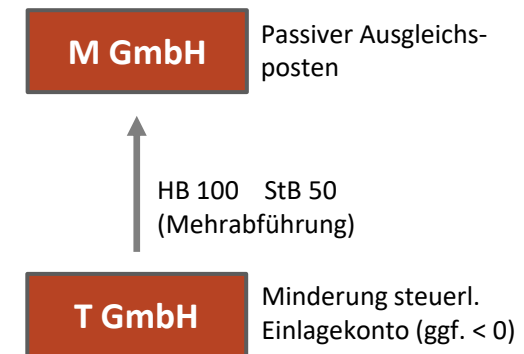
## Aktuelle Rechtslage

- Für Minder- und Mehrabführungen, die ihre Ursache in organschaftlicher Zeit haben, ist in der Steuerbilanz des Organträgers ein besonderer **aktiver oder passiver Ausgleichsposten** in Höhe des Betrags zu bilden, der dem Verhältnis der Beteiligung des Organträgers am Nennkapital der Organgesellschaft entspricht (§ 14 Abs. 4 KStG).
- Im Zeitpunkt der Veräußerung der Organbeteiligung sind die besonderen Ausgleichsposten aufzulösen; auf einen Gewinn oder Verlust sind § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG anzuwenden. Hierfür sind die Ausgleichsposten mit dem in der Steuerbilanz ausgewiesenen Buchwert der Organbeteiligung zusammenzufassen; dadurch kann sich rechnerisch auch ein negativer Buchwert ergeben.
- § 27 Abs. 6 KStG regelt korrespondierend, dass das Einlagekonto einer Organgesellschaft durch organschaftliche Minderabführungen erhöht und durch Mehrabführungen (vorrangig) vermindert wird.

### Minderabführung



### Mehrabführung

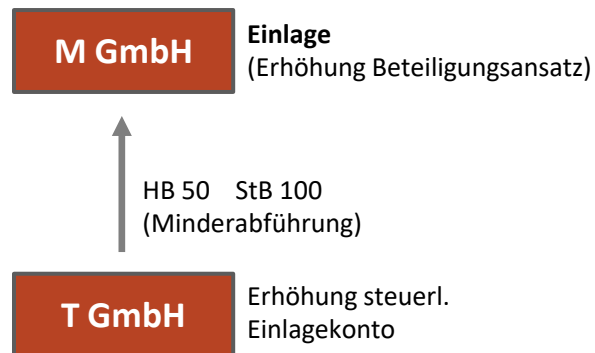


# IV. Einlagelösung für Ausgleichsposten bei Organschaft

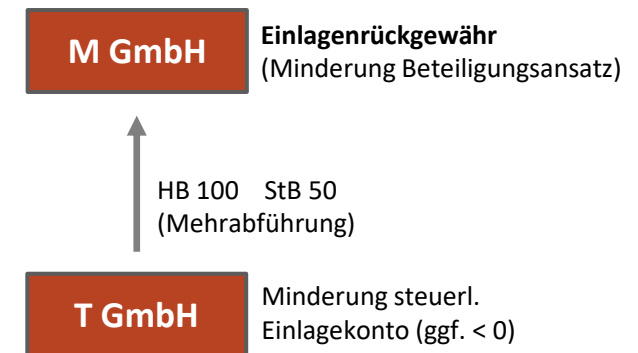
## Geplante Änderung

- Mehrabführungen werden künftig als Rückzahlungen aus dem Einlagekonto (Einlagenrückgewähr) und Minderabführungen als Einlagen behandelt („Einlagelösung“). Sie mindern oder erhöhen damit unmittelbar den Wert der Beteiligung in der Steuerbilanz des Organträgers. Übersteigen die Mehrabführungen (= Einlagenrückgewähr) den steuerlichen Buchwert der Organbeteiligung, entsteht bei der Einlagenlösung ein Ertrag beim Organträger, welcher nach § 8b KStG bzw. § 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG zu versteuern ist.
- Eine Minderabführung führt in voller Höhe zu einer Einlage und eine Mehrabführung führt in voller Höhe zur Einlagenrückgewähr. Einlage bzw. Einlagenrückgewähr sind nicht auf das Verhältnis der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft begrenzt.

### Minderabführung



### Mehrabführung



Einlagelösung gilt für alle Minder- und Mehrabführungen, die nach dem 31.12.2021 vorgenommen werden



# Globalisierung für Umwandlungen von Körperschaften

# V. Globalisierung für Umwandlungen von Körperschaften

## Aktuelle Rechtslage

- Umwandlungen unter Einbezug von nicht im Inland ansässigen Kapitalgesellschaften (als übertragende Rechtsträger) sind in persönlicher Hinsicht steuerneutral – d. h. zu Buchwerten – nach dem Zweiten bis Fünften Teil des UmwStG nur wie folgt möglich:
  - Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person
  - Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft
  - Aufspaltung, Abspaltung und Vermögensübertragung von einer Kapitalgesellschaft auf eine andere Kapitalgesellschaft
  - Aufspaltung oder Abspaltung von einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft
- Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf einer andere Kapitalgesellschaft

Kapitalgesellschaft muss im EU-/EWR-Raum gegründet sein und dort ihren Sitz und Ort der Geschäftsleitung haben (§ 1 Abs. 2 UmwStG)

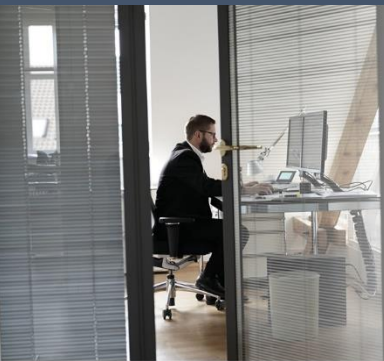
Kapitalgesellschaften wie oben (§ 1 Abs. 2 UmwStG) oder im selben Drittstaat ansässig (§ 12 Abs. 2 KStG)

# V. Globalisierung für Umwandlungen von Körperschaften

## Geplante Änderung

- Durch die Aufhebung von § 1 Abs. 2 UmwStG wird der persönliche Anwendungsbereich des Zweiten bis Fünften Teils des UmwStG auf Drittstaaten(kapital-)gesellschaften ergänzt; in diesem Zuge wird § 12 Abs. 2 KStG aufgehoben. Damit sind (grenzüberschreitende) Verschmelzungen auch zwischen zwei Drittstaaten möglich (sofern gesellschaftsrechtlich zulässig).
- Voraussetzung für eine Steuerneutralität ist auch weiterhin, dass die Umwandlung die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung aufweist und keine Besteuerungsrechte der Bundesrepublik Deutschland beschränkt oder ausgeschlossen werden.
- Keine weitere Globalisierung wird es für Einbringungen (Sechster und Siebter Teile des UmwStG) sowie für den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft (Achter Teil des UmwStG) geben; hier bleibt es bei der EU-/EWR-Beschränkung.

**Neufassung des § 1 UmwStG gilt erstmals für Umwandlungen, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 liegt**



# Fazit



# Fazit

## Option zur Körperschaftsbesteuerung

- Optionsmöglichkeit nach § 1a KStG-E ist zu begrüßen, jedoch ist die vorliegende Umsetzung nicht zur Gänze durchdacht und berücksichtigt (teilweise) nicht die Besonderheiten von Personengesellschaften
- Anwendungsbereich ist bei bestehendem Sonderbetriebsvermögen, in Anspruch genommener Thesaurierungsbegünstigung oder internationalem Gesellschafterkreis erheblich eingeschränkt
- Viele Einzelfragen sind derzeit noch nicht geklärt; daher bestehen Rechtsunsicherheiten und ggf. ein erheblicher Beratungsaufwand
- Es fehlt an einer Möglichkeit für Kapitalgesellschaften zur Option der Besteuerung als Personengesellschaften

## Wegfall des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen bei Gesellschafterdarlehen

- Zu begrüßen, um die bestehende Asymmetrie zwischen Verlusten (steuerlich nicht abzugsfähig) und Gewinnen (voll steuerpflichtig) aufzuheben

## Einlagelösung für Ausgleichsposten bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen

- Bietet nicht wirklich einen – als Gesetzesbegründung angeführten – Vereinfachungszweck, sondern dient insbesondere der Verhinderung von Steuerstundungen durch das sog. „Mehrabführungsmodell“

## Globalisierung für Umwandlungen von Körperschaften

- Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs ist zu begrüßen

# PSP- Webinarreihe

**Jetzt anmelden**

[www.psp.eu/webinare](http://www.psp.eu/webinare)

## Steuergesetzgebung 2021

Ob Körperschaftsteuerreform, ATAD-Umsetzungsgesetz oder Coronahilfsmaßnahmen, der ein oder andere hat längst den Überblick verloren. Zeit, um etwas mehr Licht ins Dickicht der aktuellen Steuergesetzgebung zu bringen.

In der PSP Webinarreihe werden die geplanten Neuerungen und deren Auswirkungen erläutert.

Profitieren Sie von Praxisnähe, zahlreichen Beispielen und diskutieren Sie mit uns Ihre individuellen Fragestellungen.

# PSP Alerts & Newsletter

Jetzt anmelden

[www.psp.eu/abo](http://www.psp.eu/abo)

- ✓ **GoBD**
- ✓ **Umsatzsteuer**
- ✓ **Tax CMS**
- ✓ **E-Rechnung**
- ✓ **Datenschutz**
- ✓ **Real Estate**
- ✓ **PSP-Newsletter**
- ✓ **NPO-Impuls**
- ✓ **Corona Unternehmensinfo**

# Kontakt



**Harald Dörfler**  
Wirtschaftsprüfer  
Steuerberater

[h.doerfler@psp.eu](mailto:h.doerfler@psp.eu)

**Benedikt Wiedmann, LL.M.**

Steuerberater  
Fachberater für Internationales Steuerrecht

[b.wiedmann@psp.eu](mailto:b.wiedmann@psp.eu)

**Peters, Schönberger & Partner**

Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Schackstraße 2  
80539 München  
Tel.: +49 89 38172-0  
Mail: [psp@psp.eu](mailto:psp@psp.eu)  
Web: [www.psp.eu](http://www.psp.eu)



**Vielen Dank  
für Ihre Aufmerksamkeit**



**Peters, Schönberger & Partner**  
Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater

Schackstraße 2 80539 München

## Kontakt

---



089 38172 0



psp@psp.eu



www.psp.eu