

Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) – Erste Lesung im Bundestag am 22. April 2021

OPTIONSMODELL, INTERNATIONALISIERUNG DES UMWANDLUNGSSTEUERRECHTS, EINLAGELÖSUNG FÜR MEHR-/MINDERABFÜHRUNGEN UND NEUREGELUNG HINSICHTLICH FREMDWÄHRUNGSVERLUSTEN

Executive Summary

- Das KöMoG befindet sich im laufenden Gesetzgebungsverfahren und ist noch nicht in Kraft getreten.
- Das KöMoG umfasst (i) die Einführung einer Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften („check-the-box“-Regelung), (ii) die Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts, (iii) den Ersatz des Ausgleichspostens bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen durch die sog. Einlagelösung und (iv) die Streichung des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen.
- Durch die Option zur Körperschaftsteuer („KSt“) ergeben sich neue Möglichkeiten in der Beratungspraxis. Im Rahmen des Übergangs zur Besteuerung als Körperschaft sind die umwandlungssteuerrechtlichen Besonderheiten des Formwechsels (z.B. hinsichtlich Sonderbetriebsvermögen) zu beachten.
- Steuerneutrale Verschmelzungen, Auf- und Abspaltungen sollen nunmehr auch bei bestimmten Drittstaatenfällen möglich sein und somit nicht mehr auf EU-/EWR-Fälle beschränkt sein; jedoch ist neben der sog. Vergleichbarkeit des Umwandlungsvorgangs weiterhin eine entsprechende Steuerverhaftung der relevanten Wirtschaftsgüter in Deutschland notwendig.

Historie und rechtspraktischer Hintergrund

Das BMF hat am 19. März 2021 den ersten Referentenentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts („KöMoG“) an die Verbände übersandt und bereits 5 Tage später - nämlich am 24. März 2021 - hat das Bundeskabinett den entsprechenden Entwurf beschlossen. Die erste Lesung im Bundestag fand nunmehr am 22. April 2021 statt.

Während es beispielsweise im US-Steuerrecht schon lange möglich war im Rahmen der sog. „check-the-box“-Regelungen zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren, war der deutsche Gesetzgeber diesbezüglich zurückhaltend. Wollte man daher zivilrechtlich bestimmte Eigenschaften der Personengesellschaft nutzen¹, steuerlich aber gleichwohl die aufgrund der Transparenz der Personengesellschaft bewirkte steuerliche Zurechnung auf dahinterstehende natürliche Personen als Gesellschafter verhindern, war die Zwischenschaltung einer weiteren Kapitalgesellschaft notwendig. Durch die Möglichkeit für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer zu optieren, wird somit die Möglichkeit geschaffen, eine insoweit „hybride“ Einordnung zu erreichen (Personengesellschaft für steuerliche Rechtsnormen und Kapitalgesellschaft für das Ertragsteuerrecht).

¹ Personengesellschaften (z.B. OHG und KG) werden beispielsweise grundsätzlich nicht vom Anwendungsbereich der Mitbestimmungssetze erfasst.



Zudem wurde die Nichtanwendbarkeit des Umwandlungssteuerrechts auf viele Umwandlungsfälle mit Drittstaatenbezug gerade in der jüngsten Vergangenheit verstärkt kritisiert. Insoweit ist die Anpassung zeitgemäß und notwendig.

Durch die Streichung des Abzugsverbotes hinsichtlich Währungskursverlusten, die im Zusammenhang mit bestimmten Gesellschafterdarlehen stehen, korrigiert der Gesetzgeber eine im Rahmen des bestehenden Rechts existierende Ungleichbehandlung von Gewinnen und korrespondierenden Verlusten bei entsprechenden Absicherungsgeschäften.

Optionsmodell für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer (§ 1a KStG-E)

In Zukunft soll § 1a KStG-E Personenhandelsgesellschaften (Kommanditgesellschaften, offenen Handelsgesellschaften und vergleichbaren ausländischen Gesellschaften) und Partnerschaftsgesellschaften sowie ihren Gesellschaftern auf Antrag die Möglichkeit einräumen, für die Zwecke der Körperschaft- und Gewerbesteuer und verfahrensrechtlich wie eine Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter behandelt zu werden. Für den Antrag ist grundsätzlich eine $\frac{3}{4}$ -Mehrheit der Gesellschafter erforderlich (§ 217 Abs. 1 UmwG gilt analog). Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung soll dabei als Formwechsel im Rahmen des UmwStG behandelt werden. Die Steuerneutralität des Formwechsels richtet sich somit nach §§ 20-23 UmwStG. Der Gesetzesentwurf sieht hierbei keine Sonderregeln für etwaiges Sonderbetriebsvermögen der Personengesellschaften vor, weshalb der steuerneutrale Formwechsel insbesondere voraussetzt, dass funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen zum Betriebsvermögen der Kapitalgesellschaft wird. Ggf. kann es also empfohlen sein, das Sonderbetriebsvermögen vor der Stellung des Antrages auf Option auf die Gesellschaft zu übertragen. Weiterhin ist ein etwaiger Untergang steuerlicher Verluste gem. § 25 UmwStG und insbesondere gem. § 10a GewStG, § 15a EStG zu berücksichtigen.

§ 1a Abs. 4 KStG-E ermöglicht auf Antrag zur Besteuerung nach Personengesellschaftsgrundsätzen zurück zu kehren

(sog. Rückoption). Auch diese Rückoption wird als Formwechsel für die umwandlungssteuerrechtliche Zwecke behandelt.

Eine Mindestdauer für die Option sieht der Gesetzesentwurf bisher nicht vor, sodass ein jährlicher Wechsel möglich wäre. Bei Ausübung der Option gilt als Zeitpunkt der Einbringung das Ende des Wirtschaftsjahres, in welchem der Antrag gestellt wird, also das Wirtschaftsjahr, das der Besteuerung als Kapitalgesellschaft voraus geht. Eine Rückwirkung ist im Gesetzesentwurf nicht vorgesehen.

Die Einzelheiten zum formellen Antrag auf Körperschaftbesteuerung enthält § 1a Abs. 1 KStG-E. Der Antrag soll grundsätzlich vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden, ab dem die Option gewählt wird. Da das KöMoG ab dem 1. Januar 2022 gelten soll, müssen die entsprechenden Anträge für eine Option ggf. noch bis 31. Dezember 2021 gestellt werden.



Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts

In Zukunft soll der Anwendungsbereich des UmwStG auf bestimmte Drittstaatenfälle erweitert werden. Umgesetzt wird dies durch die Streichung des § 1 Abs. 2 UmwStG, der als Anwendungsvoraussetzung für die wesentlichen Umwandlungsvorgänge bisher einen EU-/EWR-Bezug der beteiligten Gesellschaften verlangte. Dies führt dazu, dass folgende Sachverhalte in Zukunft nicht mehr auf EU-/EWR-Fälle beschränkt sind:



- die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft bzw. natürliche Person oder der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (§§ 3ff UmwStG),
- die Verschmelzung, Auf- oder Abspaltung unter Kapitalgesellschaften (§§ 11-15 UmwStG) oder
- die Auf- oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG).

Weiterhin Voraussetzung für die Steuerneutralität bleibt jedoch, dass die Umwandlung die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung aufweist (sog. Vergleichbarkeit) und keine Besteuerungsrechte in Deutschland beschränkt oder ausgeschlossen werden. Geplanter erstmaliger Anwendungszeitpunkt ist für Übertragungen vorgesehen, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem 31. Dezember 2021 liegt.

Einlagelösung für organschaftliche Mehr-/Minderabführungen (§ 14 Abs. 4 KStG-E; § 27 KStG-E)

Mehr- bzw. Minderabführungen ergeben sich, wenn der Betrag der handelsrechtlichen Gewinnabführung an den Organträger nicht mit dem steuerlichen Bilanzgewinn der Organgesellschaft übereinstimmt. Wenn der abgeführte Handelsbilanzgewinn höher als das steuerliche Ergebnis ist, ergibt sich eine Mehrabführung. Im umgekehrten Fall liegt eine Minderabführung vor. Liegt die Ursache hierfür in der organschaftlichen Zeit, spricht man von einer „organschaftlichen“ Mehr- bzw. Minderabführung, welche im Rahmen des derzeitigen Rechts zur Bildung sog. aktiver (Minderabführung) und passiver (Mehrabführung) steuerlicher Ausgleichsposten beim Organträger führen, um eine Einmalbesteuerung der entsprechenden Gewinne bilanztechnisch zu erreichen. Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass das System der Bildung von Ausgleichsposten abgeschafft wird. Nunmehr sollen derartige organschaftliche Mehrabführungen als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger und organschaftliche Minderabführungen als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft gelten. Angewendet werden soll dies

auf alle Minder- und Mehrabführungen, die nach dem 31. Dezember 2021 erfolgen.

Bestehen beim Organträger noch Ausgleichsposten für organschaftliche Mehr- und Minderabführungen sollen diese nach dem ersten Wirtschaftsjahr, das nach dem 31. Dezember 2021 endet, aufgelöst werden, wobei folgendes gelten soll:

- Übersteigt ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus dem aktiven Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft, soll ein Beteiligungsertrag vorliegen, auf den das Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40 und § 3c Abs. 2 EStG) sowie § 8b KStG Anwendung findet (§ 34 Abs. 6e Satz 9 und 10 KStG-E).
- Option zur Bildung einer Rücklage: Auf Antrag ist die Verteilung des Beteiligungsertrages mittels einer gewinnmindernden Rücklage über 10 Jahre möglich (§ 34 Abs. 6e Satz 11ff KStG-E).

Kein Abzugsverbot für Fremdwährungsverluste § 8b Abs. 3 KStG-E

Gewinnminderungen eines zu mehr als 25% an einer Kapitalgesellschaft beteiligten Gesellschafters sind steuerlich nicht abzugsfähig. Damit zusammenhängende Währungskursverluste fallen auch unter dieses Abzugsverbote, wohingegen Währungskursgewinne steuerpflichtig sind. Diese Ungleichbehandlung von Währungskursgewinnen und -verlusten soll durch Streichung des Abzugsverbotes für derartige (Absicherungs-)Geschäfte beseitigt werden. Die Neuregelung soll erstmals auf Gewinnminderungen Anwendung finden, die nach dem 31. Dezember 2021 eintreten.

Fazit und Ausblick

Das nun eingeführte „Optionsmodell“ ist vor dem Hintergrund der rechtsformneutralen Besteuerung sehr zu begrüßen. Für Unternehmen, die bisher aus außersteuerlichen Gründen (wie etwa zivilrechtlichen oder handelsrechtlichen Gründen) eine Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft gemie-



den haben, dürften sich durch die Änderungen neue Strukturierungsmöglichkeiten ergeben. Eine genaue Analyse der Steuerneutralität des mit der Option ausgelösten Formwechsels bleibt unerlässlich. Personengesellschaften, die von ihrer Option ab dem 1. Januar 2022 Gebrauch machen wollen, sollten das laufende Gesetzgebungsverfahren im Blick behalten und etwaiges Sonderbetriebsvermögen ggf. bereits jetzt ausgliedern, um den notwendigen Antrag fristgerecht in diesem Jahr stellen zu können.

Die weitere Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts und die Änderungen bzgl. Währungskursverlusten sind aus der Sicht der Praxis ebenfalls begrüßenswert.

Heiko Stoll

Rechtsanwalt, Steuerberater
heiko.stoll@gsk.de

Dr. Petra Eckl

Rechtsanwältin, Steuerberaterin,
Fachanwältin für Steuerrecht
petra.eckl@gsk.de

Dr. Dirk Koch

Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht
dirk.koch@gsk.de

Dominik Berka

Rechtsanwalt, Steuerberater, Dipl.-Finanzwirt (FH)
dominik.berka@gsk.de

Andreas Ebert

Rechtsanwalt, Steuerberater
andreas.ebert@gsk.de

Sebastian Gerhards

Rechtsanwalt
sebastian.gerhards@gsk.de

Fabienne Vanessa Helle

Rechtsanwältin, Dipl.-Finanzwirtin (StAkad)
fabienne.helle@gsk.de

Felix Schill, LL.M.

Rechtsanwalt
felix.schill@gsk.de

Stephan Wachsmuth, LL.M.

Rechtsanwalt
stephan.wachsmuth@gsk.de



Urheberrecht

GSK Stockmann – Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung von GSK Stockmann gestattet.

Haftungsausschluss

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot auf Beratung oder Auskunft dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko.

GSK Stockmann und auch die in dieser Mandanteninformation namentlich genannten Partner oder Mitarbeiter übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haftet GSK Stockmann und einzelne Partner oder Mitarbeiter in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grund empfehlen wir, in jedem Fall eine persönliche Beratung einzuholen.

www.gsk.de

GSK Stockmann

BERLIN

Mohrenstrasse 42
10117 Berlin
T +49 30 203907-0
F +49 30 203907-44
berlin@gsk.de

HEIDELBERG

Mittermaierstrasse 31
69115 Heidelberg
T +49 6221 4566-0
F +49 6221 4566-44
heidelberg@gsk.de

FRANKFURT / M.

Taunusanlage 21
60325 Frankfurt am Main
T +49 69 710003-0
F +49 69 710003-144
frankfurt@gsk.de

MÜNCHEN

Karl-Scharnagl-Ring 8
80539 München
T +49 89 288174-0
F +49 89 288174-44
muenchen@gsk.de

HAMBURG

Neuer Wall 69
20354 Hamburg
T +49 40 369703-0
F +49 40 369703-44
hamburg@gsk.de

LUXEMBURG

GSK Stockmann SA
44, Avenue John F. Kennedy
L-1855 Luxemburg
T +352 271802-00
F +352 271802-11
luxembourg@gsk-lux.com



YOUR PERSPECTIVE.

GSK.DE | GSK-LUX.COM