

Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)

Übersicht

Stand: Zustimmung des Bundesrats vom 25.06.2021



Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Optionsmodell	3
2.1	Option zur Körperschaftbesteuerung, § 1a KStG.....	3
2.2	Folgeänderungen in weiteren Gesetzen	6
3.	Weitere Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes	8
3.1	Einlagelösung.....	8
3.2	Abzugsfähigkeit von Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen bei Gesellschafterdarlehen.....	9
4.	Internationalisierung des Umwandlungssteuergesetzes	9
4.1	Erweiterung steuerneutraler Umwandlungen auf Drittstaaten-Körperschaften, Wegfall § 1 Abs. 2 UmwStG	9
4.2	Folgeänderungen in weiteren Gesetzen	10
5.	Weitere Änderungen (Verlängerung der Investitionsfristen)	10

1. Einleitung

Nachdem am 24.03.2021 der Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vom Bundeskabinett beschlossen und das Gesetzgebungsverfahren eröffnet wurde, hat der Bundestag das Vorhaben nach zügigen Beratungen am 21.05.2021 beschlossen. Die Zustimmung des Bundesrats folgte am 25.06.2021. Nach der Ausfertigung durch den Bundespräsidenten wird das Gesetz in kleinen Teilen bereits am Tag nach Verkündung im Bundesgesetzblatt in Kraft treten (Art. 12 Abs. 2 KöMoG). Mit der Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt ist im Laufe des Juli 2021 zu rechnen. Die wesentlichen Änderungen, bspw. die Einführung des Optionsmodells nach § 1a KStG, werden allerdings erst zum 01.01.2022 in Kraft treten (Art. 12 Abs. 1 KöMoG).

Kern des KöMoG ist das lange erwartete Optionsmodell. Ein neuer § 1a KStG ermöglicht es Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften, sich künftig auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt als Formwechsel i.S.d. Umwandlungssteuergesetzes, eine Rückoption ist vorhanden. Das Optionsmodell schlägt auch auf die Gewerbesteuer durch.

Neben der Option zur Körperschaftsteuer sind enthalten: die sog. „Einlagelösung“ als Ersatz für organschaftliche Ausgleichsposten, eine bessere Anerkennung von Gewinnminderungen aus Währungsschwankungen bei Gesellschafterdarlehen und eine Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts. Nicht enthalten ist dagegen die von Seiten der Wirtschaft immer wieder geforderte Verbesserung der sog. Thesaurierungsbegünstigung des § 34a EStG.

Im Rahmen der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses wurden rund zehn Änderungsanträge der Fraktionen umgesetzt. Bspw. wurde die Anwendungsregelung für das Optionsmodell dahingehend angepasst, dass der Antrag auf Option zur Körperschaftsteuer bereits im Jahr 2021 gestellt werden kann, sodass die Option erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 beginnen, ausgeübt werden kann. Der Forderung des Bundesrats in seiner Stellungnahme vom 07.05.2021, nach der die erstmalige Anwendung des Optionsmodells um ein Jahr nach hinten geschoben werden sollte, wurde somit nicht nachgekommen. Eine weitere, wesentliche Änderung, die kurz vor Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens noch umgesetzt wurde, ist, dass die Begünstigungsregelungen der §§ 5 und 6 GrEStG für optierende Gesellschaften teilweise versagt werden.

In der vorliegenden Übersicht sind die wesentlichen Bestandteile des KöMoG dargestellt.

2. Optionsmodell

2.1 Option zur Körperschaftbesteuerung, § 1a KStG

Mit der Einführung des sog. „Optionsmodells“ nach § 1a KStG wird Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften ein (ertragsteuerliches und verfahrensrechtliches) Wahlrecht eingeräumt, sich wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Die Ausübung des Wahlrechts hat damit für die Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft eine vollständige Gleichstellung mit einer Kapitalgesellschaft für ertragsteuerrechtliche Zwecke zur Folge. Für diese Zwecke wird die optierende Gesellschaft in den Katalog der unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Körperschaften nach § 1 Abs. 1 KStG aufgenommen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG). Auf die Erbschaftsteuer oder Grunderwerbsteuer schlägt die Option nach § 1a KStG damit grundsätzlich nicht durch, allerdings wird das GrEStG infolge der Einfügung des § 1a KStG in Bezug auf die Inanspruchnahme der Begünstigungsnormen nach §§ 5, 6 GrEStG angepasst, um eine Anwendung dieser Begünstigungen auf eine optierende Gesellschaft nur in sehr engen Grenzen zuzulassen (vgl. 2.2). Die Gewerbesteuer wird über einen neuen § 2 Abs. 8 GewStG in das Optionsmodell einbezogen.

Die Neuregelung des § 1 Abs. 1a KStG stellt sich im Einzelnen wie folgt dar:

Antrag zur Optionsausübung

Gemäß § 1a Abs. 1 Satz 1 KStG ist zur Ausübung der Option ein unwiderruflicher Antrag zu stellen. Der Antrag ist von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte nach § 180 AO zuständigen Finanzamt (in der Regel das örtlich zuständige Finanzamt) zu stellen (§ 1a Abs. 1 Satz 2 KStG). Erfolgt für die Gesellschaft keine gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte, ist der Antrag bei dem für die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer des Gesellschafters zuständigen Finanzamt zu stellen (§ 1a Abs. 1 Satz 3 KStG). Erzielt die Gesellschaft ausschließlich Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, ist der Antrag beim Bundeszentralamt für Steuern zu stellen (§ 1a Abs. 1 Satz 4 KStG). Wenn in diesen Fällen die optierende Gesellschaft allerdings ihren Sitz im Inland, hat, wird sie durch Ausübung der Option gemäß § 1 Absatz 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig und der Antrag ist bei dem Finanzamt zu stellen, in dessen Bezirk die Gesellschaft ihren Sitz hat (§ 1a Abs. 1 Satz 5 KStG).

Da sich die Antragstellung unmittelbar auf die Besteuerung aller Gesellschafter auswirkt, gilt § 217 Abs. 1 UmwG sinngemäß. Danach kann der Gesellschaftsvertrag zwar vorsehen, dass für die Antragstellung eine Mehrheitsentscheidung der Gesellschafter ausreicht. Diese Mehrheit muss dann jedoch mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen betragen. Sofern keine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag enthalten ist, müssen alle Gesellschafter zustimmen.

Zeitpunkt der Optionsausübung

Gemäß § 1a Abs. 1 Satz 2 KStG ist der Antrag spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen, ab dem die Besteuerung als Kapitalgesellschaft gelten soll. Eine rückwirkende Ausübung der Option ist nicht vorgesehen.

Anwendungsbereich des Optionsmodells

Vom persönlichen Anwendungsbereich des § 1a KStG sind laut Gesetzesbegründung grundsätzlich alle Gesellschaften erfasst, die auch für einen tatsächlichen Formwechsel nach § 25 UmwStG in Frage kommen; auch für vermögensverwaltende Gesellschaften sollte die Option zur Körperschaftbesteuerung möglich sein, auch wenn diese mangels Erfüllung der Tatbestandsmerkmale der §§ 25, 20 Abs. 1 UmwStG nicht steuerneutral, sondern nur unter Realisation der stillen Reserven erfolgen kann. Ausdrücklich ausgenommen sind Investmentfonds i.S.d. Investmentsteuergesetzes, weil das Investmentsteuergesetz als spezielleres Gesetz der Regelung des § 1a KStG vorgeht. Darüber hinaus scheidet zur Vermeidung der Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen die Option nach § 1a KStG aus, wenn die Gesellschaft nach Ausübung der Option in ihrem Geschäftsleitungsstaat keiner der deutschen Körperschaftsteuer vergleichbaren Steuer unterliegt (§ 1a Abs. 1 Satz 3 KStG). Dadurch soll die künstliche Schaffung ausländischer hybrider Gesellschaften vermieden werden.

Hinsichtlich des „sachlichen“ Anwendungsbereichs gilt, dass die Option für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen ihre Wirkung entfaltet (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG). Danach finden auf die optierende Gesellschaft alle Regelungen des KStG, EStG, UmwStG, InvStG oder des AStG Anwendung, die auf Kapitalgesellschaften oder auf Körperschaften Bezug nehmen. Dagegen finden Regelungen, die nur für bestimmte, ausdrücklich bezeichnete Kapitalgesellschaften gelten, 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. Bspw. sind Vorschriften, wie § 28 KStG, die sich auf das Nennkapital einer Kapitalgesellschaft beziehen, auf eine optierende Gesellschaft nicht anzuwenden, da Personengesellschaften nicht über Nennkapital im Sinne dieser Regelungen verfügen. Im Übrigen wird einzelgesetzlich in den weiteren Steuergesetzen geregelt, wenn die Regelungen zur optierenden Gesellschaft aus systematischen Gründen nicht angewendet werden können oder mit welcher Maßgabe sie anzuwenden sind (siehe nachfolgend unter 2.2).

Übergang zur Körperschaftbesteuerung

Gemäß § 1a Abs. 2 Sätze 1 und 2 KStG gilt der Übergang zur Körperschaftbesteuerung als Formwechsel i.S.d. Umwandlungssteuergesetzes. Die §§ 1 und 25 UmwStG sind dabei entsprechend anwendbar. Somit sind auch ertragsteuerrechtliche Regelungen anwendbar, die bestimmte Rechtsfolgen im Fall eines Formwechsels vorsehen (z.B. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 EStG). Darüber hinaus muss – wie bei einer echten Umwandlung – ein nachversteuerungspflichtiger Betrag gemäß § 34a EStG aufgedeckt werden.

Nach § 25 UmwStG finden auf den Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft §§ 20 ff. UmwStG entsprechende Anwendung. Die Einbringung von Betriebsvermögen in eine Kapitalgesellschaft gemäß §§ 20 ff. UmwStG ist aus ertragsteuerlicher Sicht grundsätzlich als Veräußerungsvorgang zu qualifizieren, bei dem die übernehmende Gesellschaft als Gegenleistung für das eingebrachte Betriebsvermögen neue Gesellschaftsanteile gewährt. Eine steuerneutrale Einbringung ist nach § 20 Abs. 1 und 2 UmwStG möglich, wenn ein Betrieb, Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht wird. Die Einbringung eines Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils i.S.v. § 20 UmwStG liegt dabei nur vor, wenn sämtliche Wirtschaftsgüter, die zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs bzw. Mitunternehmeranteils gehören, auf die übernehmende Gesellschaft übertragen werden. Dies gilt auch für Wirtschaftsgüter, die zum Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters gehören. Daher schließt die Zurückbehaltung von funktional wesentlichen Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögen eine Einbringung zu Buchwerten aus (vgl. Rz. 20.07 ff. UmwStAE).

In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass im Fall der Option zur Körperschaftsbesteuerung kein zivilrechtlicher Umwandlungsakt stattfindet, bei dem auch der Übergang einzelner Wirtschaftsgüter in das Vermögen der „übernehmenden“ Kapitalgesellschaft mit geregelt werden kann. Daher ist es lt. Gesetzesbegründung erforderlich, Nebenvereinbarungen insbesondere in Bezug auf funktional wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens eines Gesellschafters der formwechselnden bzw. optierenden Gesellschaft zu treffen, um die Einbringung insgesamt zu Buchwerten zu ermöglichen. Hierbei ist zu beachten, dass höchstrichterlich noch nicht abschließend geklärt ist, ob der Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft als Einbringung des Betriebs der Personengesellschaft oder Einbringung des jeweiligen Mitunternehmeranteils der einzelnen Gesellschafter anzusehen ist. Wäre der Betrieb Einbringungsgegenstand, so hätte das Zurückbehalten von funktional wesentlichem SBV einzelner Gesellschafter auch negative Implikationen für die anderen Gesellschafter. Beim Einbringungsgegenstand „Mitunternehmeranteil“ wäre dies nicht der Fall. Außerdem sollte zur Vermeidung etwaiger Sperrfristverletzungen und der damit verbunden Realisation von stillen Reserven (bspw. bei vorheriger Einbringung von Sonderbetriebsvermögen in das Gesamthandsvermögen) der Zeitpunkt der Einbringung des Sonderbetriebsvermögens mit dem Zeitpunkt des Formwechsels übereinstimmen.

Als Zeitpunkt des Formwechsels gilt das Ende des Wirtschaftsjahres, welches dem Wirtschaftsjahr der Optionsausübung unmittelbar vorangeht. Die Möglichkeit einer Umwandlung mit steuerlicher Rückwirkung ist nicht vorgesehen (§ 1a Abs. 2 Satz 3 2. Halbsatz KStG). Nach § 1a Abs. 2 Satz 4 KStG ist das steuerbilanzielle Eigenkapital der Personengesellschaft insgesamt auf dem steuerlichen Einlagekonto der Kapitalgesellschaft zu erfassen. Dies ist erforderlich, da die Gesellschaft zivilrechtlich als Personenhandels- bzw. Partnerschaftsgesellschaft fortbesteht und so nicht über Nennkapital i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG verfügt.

Rechtsfolgen der Option auf der Gesellschafterebene

Auf Gesellschafterebene werden die von der Gesellschaft gezahlten Vergütungen (Zinsen, Mieten etc.) als solche und nicht mehr als Sondervergütungen (Sonderbetriebseinnahmen) behandelt (§ 1a Abs. 3 Sätze 1 und 2 KStG). Die Einnahmen der Gesellschafter sind wie folgt zu qualifizieren:

- ▶ Durch das **Gesellschaftsverhältnis veranlasste** Einnahmen führen zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG (§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 KStG).
- ▶ Einnahmen, die von der Gesellschaft für **Tätigkeiten im Dienst der Gesellschaft** bezogen werden, stellen Einkünfte i.S.d. § 19 EStG dar (§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 KStG).
- ▶ Einnahmen aus der **Hingabe von Darlehen** qualifizieren als Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 oder Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG (§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 KStG).
- ▶ Einnahmen aus der **Überlassung von Wirtschaftsgütern** (Mieten) zählen zu Einkünften i.S.d. § 21 oder § 22 EStG (§ 1a Abs. 3 Satz 2 Nr. 4 KStG).

Diese Zuordnung gilt nur, soweit vergleichbare Leistungen einer „echten“ Kapitalgesellschaft ebenso zu behandeln wären. In diesem Zusammenhang sind insbesondere die Grundsätze der Betriebsaufspaltung zu beachten. So stellen z.B. Vergütungen aus der Vermietung eines von der Betriebsgesellschaft genutzten Grundstücks Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Besitzgesellschaft dar.

Rückoption zur Besteuerung nach Personengesellschaftsgrundsätzen

Eine sog. Rückoption sieht der neue § 1a Abs. 4 KStG vor. Danach kann die optierende Gesellschaft beantragen, künftig nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft sowie ihre Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt zu werden. Dabei ist der Antrag spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen, ab dem die Besteuerung wieder nach dem Transparenzprinzip erfolgen soll (§ 1a Abs. 4 Satz 1 ff. KStG). Die Rückoption gilt gemäß § 1a Abs. 4 Satz 2 KStG wiederum wie die Option als Formwechsel gemäß § 9 Sätze 1 und 2 UmwStG und kann ebenfalls nicht rückwirkend erfolgen.

Gemäß § 1a Abs. 4 Satz 4 KStG treten die Folgen der Rückoption auch ohne Antragstellung ein, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG nachträglich entfallen. Bspw. kann dies nach der Gesetzesbegründung dann der Fall sein, wenn aus der Personenhandelsgesellschaft eine GbR wird oder im Geschäftsleitungsstaat keine Körperschaftsteuerpflicht mehr besteht.

Da eine Ausübung der Option für Einzelunternehmer nicht vorgesehen ist, wird zudem angeordnet, dass die Beendigung der Besteuerung nach Körperschaftsteuergrundsätzen auch ohne Antrag erfolgt, wenn die Personengesellschaft beim Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters als aufgelöst gilt (§ 1a Abs. 4 Satz 5 KStG). Für den Fall, dass der verbleibende Gesellschafter die persönlichen Voraussetzungen eines übernehmenden Rechtsträgers einer Umwandlung einer Kapitalgesellschaft i.S.d. § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UmwStG oder des § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UmwStG erfüllt, gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und auf den verbleibenden Gesellschafter verschmolzen bzw. gilt ihr Vermögen als auf den verbleibenden Gesellschafter übertragen (gemäß §§ 3 oder 11 ff. UmwStG). Ist der persönliche Anwendungsbereich des UmwStG nicht eröffnet, gilt die optierende Gesellschaft als aufgelöst und eine Liquidation wird entsprechend § 11 KStG angeordnet (§ 1a Abs. 4 Satz 6 KStG).

Erstmalige Anwendung:

Die Regelungen des § 1a KStG sind erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 mit der Maßgabe anzuwenden, dass der Antrag erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre gestellt werden kann (§ 34a Abs. 1a KStG).

2.2 Folgeänderungen in weiteren Gesetzen

Aufgrund der Einführung des Optionsmodells erfolgen die folgenden redaktionellen Anpassungen und Klarstellungen:

GrEStG: Die Ausübung der Option nach § 1a KStG wird der Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand i.S.d. § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG gleichgestellt (§ 5 Abs. 3 Satz 2 GrEStG). Diese Fiktion gilt nur bei der Anwendung des § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG. Im Übrigen bleibt die zivilrechtliche Beteiligung am Vermögen der Gesamthand bei der Anwendung des Grunderwerbsteuergesetzes im Rahmen von weiteren Übertragungen bestehen.

- ▶ Die Vergünstigung nach § 5 Abs. 1 o. Abs. 2 GrEStG gilt nicht für eine Gesamthand, die nach § 1a KStG optiert hat, wenn die Ausübung und Wirksamkeit der Option nicht bereits länger als die in § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG geltende Frist zurückliegt und die Beteiligung am Vermögen der Gesamthand ebenfalls nicht länger als diese Frist besteht (§ 5 Abs. 1 Satz 2 u. Abs. 2 Satz 2 GrEStG).
- ▶ Auch bei Übertragungen von einer Gesamthand auf eine optierende Gesellschaft gilt die Begünstigung nach § 6 Abs. 3 GrEStG nicht (§ 6 Abs. 3 Satz 3 GrEStG); es sei denn, die Ausübung und Wirksamkeit der Option liegt länger als die in § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG genannte Frist zurück und die jeweilige Beteiligung am Vermögen der Gesamthand ebenfalls länger als diese Frist besteht.

Hinweis: Durch das Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes vom 21.04.2021 werden die vorstehend genannten (Behaltens-)Fristen ab dem 01.07.2021 von fünf auf zehn Jahre (teilweise sogar 15 Jahre) verlängert.

EStG:

- ▶ In § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG und § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 a.E. EStG werden explizit Anteile an einer optierenden Gesellschaft i.S.d. § 1a KStG ergänzt.

- ▶ In § 50d Abs. 14 EStG wird eine Regelung zur Verhinderung internationaler Qualifikationskonflikte eingefügt. Diese könnten sich dadurch ergeben, dass der ausländische Staat die deutsche Qualifikation als Körperschaft nicht oder nicht vollständig nachvollzieht und die optierende Gesellschaft weiterhin transparent besteuert. Nach der Regelung sind Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 u. 2 EStG aus Anteilen an einer optierenden Gesellschaft sowie Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft ungeachtet der Bestimmungen eines DBA (sog. Treaty Override) nicht von der Kapitalertragsteuer zu entlasten bzw. zu versteuern, wenn die Kapitalerträge bzw. die Gewinne im anderen Staat aufgrund einer vom deutschen Recht abweichenden steuerlichen Behandlung der optierenden Gesellschaft nicht der Besteuerung unterliegen (§ 50d Abs. 14 EStG).

GewStG:

- ▶ Gemäß § 2 Abs. 8 GewStG wird die optierende Gesellschaft auch gewerbsteuerlich als Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter ebenfalls wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt.

InvStG:

- ▶ Klarstellung in § 1 Abs. 3 InvStG, dass Investmentvermögen in der Rechtsform einer Personengesellschaft auch dann keine Investmentfonds sind, wenn sie nach § 1a KStG zur Körperschaftbesteuerung optiert haben. Hierdurch wird verhindert, dass das Optionsmodell durch eine Anwendung des Investmentsteuergesetzes überlagert wird.
- ▶ Klarstellung in § 2 Abs. 8 Satz 5 Nr. 1 InvStG, dass Anteile an einer optierten Personengesellschaft nicht als Kapitalbeteiligungen gelten, um die Prüfung der Voraussetzungen eines Aktienfonds zu erleichtern.
- ▶ Nach § 2 Abs. 16 InvStG gelten Anteile an optierten Personengesellschaften für Zwecke der §§ 26, 28 und 48 InvStG nicht als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, sondern sind weiterhin wie Personengesellschaften zu behandeln. Dementsprechend werden die Anteile nicht in die Ermittlung des Aktiengewinns nach § 48 Abs. 3 InvStG einbezogen.
- ▶ Klarstellung in § 20 Abs. 3a Satz 2 InvStG, dass die Teilfreistellung nicht für Investmentanteile gilt, die mittelbar über eine nach § 1a KStG optierte Personengesellschaft gehalten werden, da die Erträge aus dem Investmentanteil nicht mehr den Mitunternehmern, sondern der optierten Personengesellschaft selbst zugeordnet werden; entsprechend gilt der für Körperschaftsteuersubjekte anzuwendende Teilfreistellungssatz.

BewG:

- ▶ Sicherstellung, dass für Zwecke des § 97 BewG optierende Gesellschaften i.S.d. § 1a Abs. 1 KStG mit den Gesellschaften i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2, des § 15 Abs. 3 oder des § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG gleichgestellt werden, wenn sie ihrer Tätigkeit nach einer Gesellschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 oder des § 18 Abs. 4 Satz 2 EStG entsprechen (§ 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG).

ErbStG:

- ▶ Sicherstellung, dass für Zwecke der §§ 13a, 13b ErbStG optierende Gesellschaften i.S.d. § 1a Abs. 1 KStG den Gesellschaften i.S.d. § 97 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 Satz 1 BewG gleichgestellt werden (§ 13a Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 u. Satz 2, Nr. 3 Satz 1, § 13b Abs. 1 Nr. 2, § 13b Abs. 4 Nr. 1 Satz 2 Buchstabe a ErbStG).

FZuIG:

- ▶ Klarstellung, dass nach § 1a KStG optierende Gesellschaften als Steuerpflichtige i.S.d. KStG anspruchsberechtigt für eine Forschungszulage sind (§ 1 Abs. 2 Satz 2 FZuIG).

3. Weitere Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes

3.1 Einlagelösung

Im Bereich der körperschaftsteuerlichen Organschaft tritt an die Stelle der bisherigen Behandlung von Mehr- und Minderabführungen durch Bildung steuerlicher Ausgleichsposten die sog. Einlagelösung. Minder- oder Mehrabführungen liegen dann vor, wenn der an den Organträger auf der Grundlage des Ergebnisabführungsvertrags abgeführte handelsbilanzielle Gewinn vom Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist.

Nach der bislang geltenden Rechtslage war in der Steuerbilanz des Organträgers für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen der Organgesellschaft 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 Satz 1 KStG a.F.).

Künftig gelten organschaftliche Minderabführungen als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft und Mehrabführungen der Organgesellschaft als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger (§ 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG). Damit erhöhen bzw. mindern sie unmittelbar den Beteiligungsansatz in der Steuerbilanz des Organträgers. Während organschaftliche Ausgleichsposten nur im Verhältnis der Beteiligungsquote zu bilden waren, führen Minderabführungen in voller Höhe zu einer Einlage und Mehrabführungen in voller Höhe zu einer Einlagenrückgewähr. Organschaftliche Minder- und Mehrabführungen gelten dabei in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wirtschaftsjahr der Organgesellschaft endet (§ 14 Abs. 4 Satz 4 KStG).

Darüber hinaus kommt es zu Anpassungen in Zusammenhang mit dem steuerlichen Einlagekonto, die aufgrund der Einlagelösung erforderlich sind. Künftig stellt § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG klar, dass auch im Fall von organschaftlichen Mehrabführungen ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto zulässig ist. Anders als in vororganschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführungen stellen in organschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführungen daher grundsätzlich keine Beteiligungserträge dar. Zudem mindern organschaftliche Mehrabführungen das steuerliche Einlagekonto einer Organgesellschaft vorrangig vor anderen Leistungen (§ 27 Abs. 6 Satz 2 KStG).

Erstmalige Anwendung und weitere Anwendungsfragen:

Die Regelungen des § 14 Abs. 4 KStG und des § 27 Abs. 1 Satz 3 und Abs. 6 Satz 2 KStG sind erstmals auf Minder- und Mehrabführungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erfolgen (§ 34 Abs. 6e Satz 5 KStG).

Beim Organträger sind noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31.12.2021 endet (§ 34 Abs. 6e Satz 7 KStG). Aktive Ausgleichsposten erhöhen, passive Ausgleichsposten mindern den steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwert des Organträgers an der Organgesellschaft (§ 34 Abs. 6e Satz 8 KStG).

Soweit ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus dem aktiven Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung übersteigt, liegt in Höhe des übersteigenden Betrags ein Beteiligungsertrag vor, auf den das Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40 Buchstabe c und 3c Abs. 2 EStG) sowie § 8b Abs. 2, 3, 7 und 8 KStG Anwendung finden sollen (§ 34 Abs. 6e Sätze 9 und 10 KStG).

Alternativ (Wahlrecht) kann bis zur Höhe des Beteiligungsertrags nach § 34 Abs. 6e Sätze 9 KStG eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden. Die Rücklage ist im Wirtschaftsjahr der Bildung und in den neun folgenden Wirtschaftsjahren zu jeweils einem Zehntel gewinnerhöhend aufzulösen (§ 34 Abs. 6e Sätze 11 ff. KStG). Auf den Auflösungsbetrag finden in diesem Fall §§ 3 Nr. 40 Buchstabe c und 3c Abs. 2 EStG sowie § 8b Abs. 2, 3, 7 und 8 KStG Anwendung.

Die Rücklage ist in vollem Umfang gewinnerhöhend aufzulösen, wenn die Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft veräußert wird oder ein der Veräußerung gleichgestellter Vorgang realisiert wird (§ 34 Abs. 6e Sätze 14 ff. KStG). Dabei sind der Veräußerung insbesondere die Umwandlung der Organgesellschaft auf eine Personengesellschaft oder eine natürliche Person, die verdeckte Einlage der Beteiligung an der Organgesellschaft und die Auflösung der Organgesellschaft gleichgestellt.

3.2 Abzugsfähigkeit von Gewinnminderungen aus Währungskursschwankungen bei Gesellschafterdarlehen

Nach der geltenden Rechtslage sind Gewinnminderungen, die im Zusammenhang mit einem Anteil i.S.d. § 8b Abs. 2 KStG entstehen, nicht abzugsfähig (§ 8b Abs. 3 Satz 3 KStG). Nach § 8b Abs. 3 Satz 4, 5 und 7 KStG gilt dies u.a. auch für Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen eines zu mehr als 25 Prozent beteiligten Gesellschafters und für Gewinnminderungen aus bestimmten vergleichbaren Sachverhalten.

Dabei erfasste die bestehende Fassung nach dem bisherigen Wortlaut auch Währungskursverluste im Zusammenhang mit Darlehensforderungen eines Gesellschafters mit der Folge, dass diese bei der Ermittlung des Einkommens nicht zu berücksichtigen sind. Entsprechendes gilt für Währungskursverluste im Zusammenhang mit der Inanspruchnahme von Sicherheiten für Darlehensforderungen sowie für Währungsverluste im Zusammenhang mit Forderungen aus wirtschaftlich vergleichbaren Rechtshandlungen. Dagegen sind Währungskursgewinne eines Gesellschafters, die dieser aus der Rückzahlung eines Fremdwährungsdarlehens realisiert, grundsätzlich steuerpflichtig, da das Fremdwährungsdarlehen nicht unter die Steuerbefreiung für Anteilsveräußerungsgewinne nach § 8b Abs. 2 KStG fällt und § 8b Absatz 3 Satz 3 KStG nur auf Gewinnminderungen Anwendung findet.

Durch den neuen § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG sind künftig Währungskursverluste vom Abzugsverbot des § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG ausgenommen. Damit soll die bislang vorherrschende Asymmetrie bei der steuerlichen Behandlung von Währungskursgewinnen und -verlusten bei der Ermittlung des steuerlichen Einkommens beseitigt werden. Eine vergleichbare Regelung für die Schwestervorschrift in § 3c Abs. 2 EStG ist im aktuellen Gesetzentwurf nicht vorgesehen.

Erstmalige Anwendung:

Die Regelung des § 8b Abs. 3 Satz 6 KStG ist erstmals für Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 Satz 4 und 5 KStG anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 eintreten (§ 34 Abs. 5 Satz 1 KStG).

4. Internationalisierung des Umwandlungssteuergesetzes

4.1 Erweiterung steuerneutraler Umwandlungen auf Drittstaaten-Körperschaften, Wegfall § 1 Abs. 2 UmwStG

Steuerneutrale Umwandlungen von Körperschaften sind im geltenden System bislang nur nach dem ausschließlich auf EU/EWR-Gesellschaften anwendbaren Zweiten bis Fünften Teil des UmwStG (Umwandlungen unter Beteiligungen von Körperschaften als übertragendem Rechtsträger) sowie nach § 12 Absatz 2 KStG (Verschmelzung von Drittstaaten-Körperschaften desselben Staates) möglich. Durch die ersatzlose Aufhebung des § 1 Abs. 2 UmwStG entfällt diese Beschränkung und der persönliche Anwendungsbereich des Umwandlungssteuergesetzes wird zum Teil auf Drittstaatenfälle erweitert.

Durch die Änderung sind so

- ▶ die Verschmelzung einer Kapitalgesellschaft auf eine Personengesellschaft bzw. natürliche Person (§ 3 ff. UmwStG) oder der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft (§ 3 ff. UmwStG) unter Beteiligung von Rechtsträgern aus Drittstaaten,
- ▶ die Verschmelzung oder Spaltung unter Kapitalgesellschaften (§§ 11 bis 15 UmwStG) oder
- ▶ die Auf- oder Abspaltung auf eine Personengesellschaft (§ 16 UmwStG)

in räumlicher Hinsicht nicht nur in EU/EWR-, sondern auch in Drittstaatenfällen steuerneutral möglich.

Vorstehendes gilt, soweit die Umwandlung die Strukturmerkmale einer inländischen Umwandlung aufweist und keine Besteuerungsrechte der Bundesrepublik Deutschland beschränkt oder ausgeschlossen werden. Außerdem müssen derartige grenzüberschreitende Umwandlungen nach dem Recht der betroffenen Staaten möglich sein. Das bedeutet, der sachliche Anwendungsbereich (§ 1 Abs. 1 UmwStG) bleibt unverändert und insbesondere eine Vergleichbarkeit mit einer inländischen Umwandlung i.S.d. Umwandlungsgesetzes – auch unter Beachtung von § 122b UmwG – ist weiterhin erforderlich,

was in der praktischen Umsetzung den Anwendungsbereich der Neuregelungen künftig einschränken könnte.

Eine vollständige Globalisierung des Umwandlungssteuerrechts erfolgt damit nicht. Das heißt, von der Erweiterung des persönlichen Anwendungsbereichs auf Drittstaatenfälle ist der sechste bis achte Teil des UmwStG (§§ 20 bis 25 UmwStG - Regelungen zur Einbringung, zum Anteilstausch und zum Formwechsel einer Personengesellschaft) nicht erfasst. Insoweit bleibt die derzeit in § 1 Abs. 4 UmwStG enthaltene Beschränkung des persönlichen Anwendungsbereichs unverändert bestehen, da laut Gesetzesbegründung eine aufkommensneutrale einheitliche Regelung (Sicherung des Besteuerungsrechts auf der zweiten Ebene über § 22 UmwStG hinaus) mit Einschränkungen für Einbringende aus EU/EWR-Staaten gegenüber der geltenden Rechtslage verbunden wäre.

Erstmalige Anwendung:

Die Regelungen sind nach § 27 Abs. 18 UmwStG erstmals auf Umwandlungen und Einbringungen anzuwenden, deren steuerlicher Übertragungstichtag nach dem 31.12.2021 liegt.

4.2 Folgeänderungen in weiteren Gesetzen

Aufgrund der Internationalisierung des Umwandlungssteuerrechts erfolgen die folgenden redaktionellen Anpassungen und Klarstellungen:

KStG:

- ▶ Aufhebung der derzeitigen Verschmelzungslösung für Drittstaaten-Verschmelzungen in § 12 Abs. 2 KStG. Diese wird in das UmwStG unter Wegfall des Erfordernisses, dass die Verschmelzung zwischen Körperschaften desselben Drittstaats stattfinden muss, integriert.
- ▶ Aufhebung der zwingenden Liquidationsbesteuerung bei Wegzügen von Körperschaften in Drittstaaten nach § 12 Abs. 3 KStG.

AStG:

- ▶ Anpassung des § 8 Abs. 1 Nr. 9 AStG dahingehend, dass dieser künftig nur noch auf § 1 Abs. 4 UmwStG verweist; damit sollen „Einkünfte aus Umwandlungen, die ungeachtet des § 1 Abs. 4 des Umwandlungssteuergesetzes zu Buchwerten erfolgen könnten [...]“, künftig als aktive Zwischeneinkünfte der ausländischen Gesellschaft qualifizieren.
- ▶ Einfügung einer gesonderten Anwendungsregelung in § 21 Abs. 5 AStG für Zwischeneinkünfte, die in einem Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft oder der Betriebsstätte entstanden sind, das vor dem 01.01.2022 beginnt (redaktionelle Folgeanpassungen an das ATADUmsG).

5. Weitere Änderungen (Verlängerung der Investitionsfristen)

Durch eine Anpassung der Anwendungsvorschriften in § 52 Abs. 14 und 16 EStG werden außerdem die Investitionsfristen des § 6b EStG (Übertragung stiller Reserven bei der Veräußerung bestimmter Anlagegüter) und § 7g EStG (Investitionsabzugsbetrag) um ein weiteres Jahr verlängert. Diese Anpassung der mit dem 2. Corona-Steuerhilfegesetz (BGBl. I 2020, S. 1512) eingeführten Fristverlängerungen ist der anhaltenden COVID-19-Pandemie geschuldet und soll dazu dienen, dass die Unternehmen nicht zu Reinvestitionen zur Vermeidung der Rücklagenauflösung mit Gewinnzuschlag gezwungen sind.

Verlängerung der Investitionsfrist des § 6b EStG

Sofern eine Reinvestitionsrücklage am Schluss des nach dem 28.02.2020 und vor dem 01.01.2021 endenden Wirtschaftsjahres (§ 52 Abs. 14 Satz 4 EStG) noch vorhanden ist und nach § 6b Abs. 3 Satz 5, Abs. 8 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 3 Satz 5 oder Abs. 10 Satz 8 EStG aufzulösen wäre, endet die Reinvestitionsfrist erst am Schluss des zweiten darauffolgenden Wirtschaftsjahres. Analog verlängert sich die Frist für eine Reinvestitionsrücklage, die am Schluss des nach dem 31.12.2020 und vor dem 01.01.2022 endenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist und aufzulösen wäre, um ein Jahr (§ 52 Abs. 14 Satz 5 EStG).

Verlängerung der Investitionsfrist des § 7g EStG

Die Frist für Investitionsabzugsbeträge, deren dreijährige oder deren durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz auf vier Jahre verlängerte Investitionsfrist in 2021 ausläuft, wird um ein Jahr auf vier bzw. fünf Jahre verlängert. Dadurch kann die Investition auch erst im Jahr 2022 ohne negative steuerliche Folgen, wie die Rückgängigmachung und Verzinsung der Steuernachforderung, durchgeführt werden (§ 52 Abs. 16 Satz 3 und 4 EStG).

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2021 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. 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 gestattet. Es wird – auch seitens der jeweiligen Autoren – keine Gewähr und somit auch keine Haftung übernommen, z.B. für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.