

# K.S.H.L

Steuerberatungsgesellschaft mbH

Ute Kröger-Schröder

Helmut Schröder

Nick Hildebrandt

Roman Lehmkuhl

**Merkblatt**

## **KöMoG: Optionsmodell für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften**

### **Inhalt**

- 1 Überblick**
- 2 Optionsmodell für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften**
  - 2.1 Grundlegung
  - 2.2 Auf Antrag Behandlung wie Kapitalgesellschaften für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen
  - 2.3 Übergang als fiktiver Formwechsel
  - 2.4 Rückoption
  - 2.5 Gesellschafterebene
  - 2.6 Entscheidungshilfe
- 3 Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes für Körperschaften**
- 4 Einlagelösung statt Ausgleichsposten**
- 5 Streichung des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungsschwankungen**
- 6 Fazit**

# 1 Überblick

Das Gesetzgebungsverfahren des **Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG)** wurde im Eiltempo vorangetrieben, sodass die Neuregelungen – trotz des Beginns des Gesetzgebungsverfahrens erst im Frühjahr 2021 – bereits zum **01.01.2022** in Kraft treten werden. Das KöMoG enthält **vier wesentliche Regelungsbereiche**:

1. die Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften,
2. die Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes für Körperschaften,
3. eine Änderung hinsichtlich der Behandlung von Minder- und Mehrabführungen im Rahmen der ertragsteuerlichen Organschaft und
4. die Streichung des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungsschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen.

Diese Regelungsbereiche sollen im Folgenden dargestellt werden, wobei sich die Ausführungen angesichts der herausragenden praktischen Relevanz schwerpunktmäßig mit dem Optionsmodell für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften befassen.

## 2 Optionsmodell für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

### 2.1 Grundlegung

#### 2.1.1 Grundsätze der laufenden Besteuerung von Personengesellschaften

Für Zwecke der **Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer** wird die Personengesellschaft transparent behandelt (**Transparenzprinzip**). Die Personengesellschaft ist folglich einkommen- und körperschaftsteuerlich nur Subjekt der Einkünfteermittlung, besteuert wird indes der Gesellschafter.

Abhängig davon, ob es sich bei dem Gesellschafter um eine natürliche Person oder um eine Kapitalgesellschaft handelt, unterliegen die auf Ebene einer gewerblichen Personengesellschaft ermittelten Einkünfte auf Ebene des Gesellschafters entweder der Einkommensteuer oder der Körperschaftsteuer. Ist der **Gesellschafter** eine in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige natürliche Person, unterliegen die Einkünfte seinem persönlichen **Einkommensteuersatz**. Die Höhe der Einkommensteuerbelastung kann somit zwischen 0 und 45 % betragen. Handelt es sich bei dem Gesellschafter indes um eine **Kapitalgesellschaft**, unterliegt der steuerliche Gewinnanteil der 15%igen **Körperschaftsteuer**.

**Gewerbsteuerlich** ist die Personengesellschaft selbst Steuerobjekt und somit **intransparent**. Die

Gewerbsteuerbelastung ist abhängig vom **Gewerbesteuerhebesatz** und beträgt durchschnittlich ca. 14 %. Um eine annähernd gleiche Gesamtbelastung der Investition über eine Kapitalgesellschaft und der Investition über eine Personengesellschaft zu erreichen, können natürliche Personen die anteilig auf sie entfallende Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer anrechnen.

Da die Thesaurierungsbelastung einer Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschaftern im Spitzensteuersatz deutlich über derjenigen einer Kapitalgesellschaft liegt, hat der Gesetzgeber eine **Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften** geschaffen. Danach werden die thesaurierten Gewinne einer Personengesellschaft auf Antrag mit 28,25 % besteuert. Allerdings steigt die (effektive) Thesaurierungsbelastung auf ca. 35,43 % an, wenn die Einkommensteuer aus dem Unternehmensvermögen entnommen werden muss und nicht etwa aus steuerfreien Gewinnen bedient werden kann (sogenannte **Schattenbesteuerung**). Werden die thesaurierten Gewinne später entnommen, fällt darauf Einkommensteuer in Höhe von 25 % an.

#### 2.1.2 Grundsätze der laufenden Besteuerung von Kapitalgesellschaften

Die Besteuerung von Kapitalgesellschaften folgt dem **Trennungsprinzip**, das heißt die **Ebene des Gesellschafters** und die **Ebene der Kapitalgesellschaft** sind grundsätzlich **voneinander getrennt** zu betrachten. Der von einer Kapitalgesellschaft erwirtschaftete Gewinn unterliegt zunächst auf Ebene der Kapitalgesellschaft der Besteuerung mit Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag, so dass sich je nach Hebesatz eine Thesaurierungsbelastung von ca. 23 % bis zu ca. 47 % ergibt. Die mittlere Thesaurierungsbelastung einer Kapitalgesellschaft beträgt ca. 30 %. Wird der erwirtschaftete Gewinn ausgeschüttet, erfolgt auf Ebene des Gesellschafters ein weiterer Steuerzugriff (**Zwei-Ebenen-Besteuerung**). Die Besteuerung der Ausschüttung ist abhängig davon, ob es sich bei dem Anteilseigner um eine **natürliche Person** oder um eine **Kapitalgesellschaft** handelt. Bei natürlichen Personen ist zusätzlich zu unterscheiden, ob die Beteiligung im **Privatvermögen** oder im **Betriebsvermögen** gehalten wird.

Wird die Beteiligung im **Betriebsvermögen einer natürlichen Person** gehalten, so unterliegt die Ausschüttung dem sogenannten **Teileinkünfteverfahren** und ist zu 40 % steuerfrei. Mit der Beteiligung im Zusammenhang stehende Aufwendungen können im Rahmen des Teileinkünfteverfahrens lediglich zu 60 % abgezogen werden (das heißt 40 % sind nicht abzugsfähig).

Befindet sich die Beteiligung im **Privatvermögen einer natürlichen Person**, unterliegt sie grundsätzlich der Abgeltungsteuer in Höhe von 25 %. Die zugehörigen Werbungskosten sind nicht abzugsfähig. Stattdessen kann

lediglich der Sparerpauschbetrag in Höhe von 801 € geltend gemacht werden.

Die natürliche Person kann jedoch zum – vorstehend dargestellten – **Teileinkünfteverfahren optieren**, wenn die Beteiligung im Privatvermögen gehalten wird und die Gesellschafterin zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist oder sie zu mindestens 1 % an der Kapitalgesellschaft beteiligt ist und durch eine berufliche Tätigkeit für diese maßgeblichen unternehmerischen Einfluss auf deren wirtschaftliche Tätigkeit nehmen kann.

Ausschüttungen an Kapitalgesellschaften sind effektiv zu 95 % steuerfrei, sofern die Beteiligungshöhe mindestens 10 % beträgt. Die weitgehende Steuerbefreiung von Ausschüttungen an andere Kapitalgesellschaften ist notwendig, da bei einer Weiterausschüttung an die natürlichen Personen die zuvor beschriebene Besteuerung erfolgt. Mit der Beteiligung zusammenhängende Aufwendungen können vollständig abgezogen werden.

Insgesamt entspricht die **laufende Steuerbelastung** einer **Kapitalgesellschaft bei Ausschüttung** daher ungefähr der **Steuerbelastung einer Personengesellschaft**.

## 2.2 Auf Antrag Behandlung wie Kapitalgesellschaften für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen

Die **Option zur Körperschaftbesteuerung** ermöglicht eine **Personenhandels- oder eine Partnerschaftsgesellschaft** für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen **auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft zu behandeln**. Gesetzlich wurde die Regelung in einen neuen § 1a Körperschaftsteuergesetz (KStG) implementiert.

### Hinweis

Die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) und die stille Gesellschaft werden vom Gesetzeswortlaut nicht erfasst. Es besteht folglich nicht für alle Personengesellschaften eine Optionsmöglichkeit. Zudem sind auch Einzelunternehmen nicht antragsberechtigt.

Die Behandlung als Kapitalgesellschaft gilt **nur für die Steuern des Einkommens**. Für Zwecke anderer Steuern wie der Umsatzsteuer, der Grunderwerbsteuer und der Erbschaftsteuer wird die optierende Gesellschaft daher weiterhin als Personengesellschaft behandelt.

Der **Antrag** zur Körperschaftbesteuerung ist grundsätzlich bei dem Feststellungsfinanzamt zu stellen, und zwar **vor Beginn des Wirtschaftsjahrs**, ab dem zur Körperschaftsteuer optiert werden soll. Ein Antrag ist erstmals für nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahre möglich. Die Antragstellung hat spätestens einen Monat vor Beginn des jeweiligen Wirtschaftsjahrs zu erfolgen. Laut dem Bundesfinanzministerium kann ein Antrag

**nicht vor Gründung der Gesellschaft** gestellt werden. Daher ist die Ausübung der Option für das erste Wirtschaftsjahr einer Gesellschaft ausgeschlossen.

Die Ausübung der Option ist grundsätzlich nur bei **Zustimmung aller Gesellschafter** möglich. Nur wenn der Gesellschaftsvertrag für einen echten Formwechsel oder für die Ausübung der Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft eine Mehrheitsentscheidung vorsieht, ist auch eine Drei-Viertel-Mehrheit ausreichend. Eine notarielle Beurkundung der Beschlussfassung ist nicht erforderlich.

## 2.3 Übergang als fiktiver Formwechsel

Stellt eine berechnete Personengesellschaft einen Antrag auf Behandlung wie eine Körperschaft, wird ein **Formwechsel im Sinne des Umwandlungssteuergesetzes fingiert**. Als Einbringungszeitpunkt gilt das Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr vorangeht, für das der Antrag gestellt wurde.

### Beispiel

Das Wirtschaftsjahr der ABC-KG entspricht dem Kalenderjahr. Die ABC-KG stellt im Jahr 2022 einen Antrag zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft für das Jahr 2023.

### Lösung

Zum 31.12.2022 wird für steuerliche Zwecke ein Formwechsel der ABC-KG in eine Kapitalgesellschaft fingiert.

### Hinweis

Aufgrund der Fiktion des Formwechsels zum Ende des Wirtschaftsjahrs, das dem Wirtschaftsjahr vorangeht, für das der Antrag gestellt wurde, hat die optierende Gesellschaft bereits für das dem Optionsjahr vorangehende Wirtschaftsjahr eine Schlussbilanz aufzustellen und eine Körperschaftsteuererklärung sowie gegebenenfalls eine Gewerbesteuererklärung abzugeben.

Der Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft ist unter bestimmten Voraussetzungen zum Buchwert – also steuerneutral – möglich. Diese Voraussetzungen gelten auch für den fingierten Formwechsel. Die Buchwertfortführung ist daher nur möglich, wenn auch im **Sonderbetriebsvermögen** befindliche funktional wesentliche Betriebsgrundlagen auf die optierende Personengesellschaft übertragen werden. Eine Nutzungsüberlassung reicht indes für Zwecke der Buchwertfortführung nicht aus.

### Hinweis

Das notwendige Sonderbetriebsvermögen wird unterschieden in **Sonderbetriebsvermögen I** und **Sonderbetriebsvermögen II**.

Zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen I gehören alle Wirtschaftsgüter, die im zivilrechtlichen Eigentum eines Mitunternehmers stehen, aber objektiv erkennbar zum

unmittelbaren Einsatz im Betrieb der Personengesellschaft selbst bestimmt sind. Dazu zählen etwa Gebäude oder Maschinen, die der Gesellschafter der Personengesellschaft überlässt.

Notwendiges Sonderbetriebsvermögen II liegt vor, wenn Wirtschaftsgüter unmittelbar der Begründung oder Stärkung der Beteiligung des Gesellschafters an der Personengesellschaft dienen. Dazu gehören etwa die Anteile an einer Komplementär-GmbH, wenn diese keiner eigenen Geschäftstätigkeit nachgeht.

Ob das notwendige Sonderbetriebsvermögen als funktional wesentliche Betriebsgrundlage qualifiziert, ist jeweils im Einzelfall zu überprüfen.

Das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital wird im **steuerlichen Einlagekonto** erfasst. Ein Stammkapital existiert bei einer optierenden Personengesellschaft nicht, denn gesellschaftsrechtlich bleibt die Personengesellschaft auch nach Ausübung der Option eine Personengesellschaft und wird nicht zu einer Kapitalgesellschaft.

#### Hinweis

Durch die Erfassung im steuerlichen Einlagekonto ist sichergestellt, dass die von den Gesellschaftern zugeführten Beträge bei der Rückzahlung an die Gesellschafter nicht erneut besteuert werden.

Wurde der Gewinn bislang durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt, ist im Rahmen des Übergangs zur Körperschaftsbesteuerung zwingend zur **Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich (Bilanzierung)** zu wechseln. Die Fortführung der **Einnahmen-Überschuss-Rechnung ist nicht zulässig**.

Wurde der fiktive Formwechsel zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert durchgeführt (z.B. zum Buchwert), ist die siebenjährige **Sperrfrist** zu beachten. Anteilsveräußerungen innerhalb dieser siebenjährigen Sperrfrist führen daher zu einer abschmelzenden Nachversteuerung.

#### Beispiel

Die Gesellschafter A, B und C sind an der ABC-OHG zu gleichen Teilen beteiligt. Die ABC-OHG stellt für das kalenderjahrgleiche Wirtschaftsjahr 2023 einen Antrag auf Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft. Die Voraussetzungen eines steuerneutralen fiktiven Formwechsels liegen vor. Es werden die Buchwerte fortgeführt. Am 31.06.2024 veräußert A seine Beteiligung.

#### Lösung

Durch die Veräußerung im Jahr 2024 entsteht für A rückwirkend ein Gewinn in Höhe von 6/7 der auf seinen Mitunternehmeranteil im Einbringungszeitpunkt entfallenden stillen Reserven.

#### Hinweis

Stille Reserven sind der Betrag, um den der gemeine Wert (Marktwert) den Buchwert übersteigt.

Außerdem kann auch die Ausübung der Option selbst einen Sperrfristverstoß auslösen. Die Steuerneutralität bestimmter Übertragungsvorgänge ist oftmals daran geknüpft, dass innerhalb einer bestimmten Frist keine Veräußerung erfolgt und keine Kapitalgesellschaft an dem übertragenen Wirtschaftsgut beteiligt wird oder eine bestehende Beteiligung einer Kapitalgesellschaft nicht erhöht wird. Insoweit kann die Ausübung der Option eine rückwirkende Besteuerung hinsichtlich Übertragungsvorgängen in früheren Jahren auslösen. Daher sind bestehende **Sperrfristen vor einer Optionsausübung genau zu prüfen**.

Wurde von der Thesaurierungsbegünstigung Gebrauch gemacht, so löst die Ausübung der Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft eine Nachversteuerung in Höhe von 25 % der thesaurierten Gewinne aus. Gerade für Personengesellschaften mit hohen thesaurierten Beträgen ist die Ausübung der Option daher vielfach unattraktiv.

Gewerbsteuerliche Verlustvorträge, die im Zeitpunkt der Optionsausübung bestehen, gehen infolge der Optionsausübung unter.

## 2.4 Rückoption

Für eine Gesellschaft, die zur Körperschaftsbesteuerung optiert hat, besteht die Möglichkeit, **zurück zur Besteuerung als Personengesellschaft** zu optieren (**Rückoption**). Wird die Rückoption ausgeübt, wird wiederum ein **Formwechsel fingiert**. Dieser führt innerhalb von sieben Jahren ab der ursprünglichen Optionsausübung zu einem Sperrfristverstoß und damit zu der oben beschriebenen abschmelzenden Nachversteuerung.

Im Gegensatz zum Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ist der Formwechsel einer Körperschaft in eine Personengesellschaft jedoch – auch nach Ablauf der siebenjährigen Sperrfrist – regelmäßig **nicht steuerneutral** möglich. Denn das Umwandlungssteuergesetz sieht für den Fall einer Umwandlung in eine Personengesellschaft eine fiktive Vollausschüttung vor.

#### Hinweis

Die Entscheidung für eine Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung sollte daher wohlüberlegt sein. In der Regel wird gerade die Thesaurierungsmöglichkeit einer der ausschlaggebenden Vorteile der Körperschaftsbesteuerung sein. Bei hohen thesaurierten Beträgen ist eine Rückkehr zur

Besteuerung als Personengesellschaft aufgrund der fingierten Vollausschüttung jedoch besonders problematisch.

## 2.5 Gesellschafterebene

Die Gesellschafter einer optierten Personengesellschaft erzielen Beteiligungserträge, soweit sie Gewinne entnehmen oder soweit die Auszahlung von Gewinnen verlangt werden kann. Bei natürlichen Personen als Gesellschaftern zählen Vergütungen in Form von Geschäftsführergehältern, Zinsen für die Hingabe von Darlehen und Entgelten für die Überlassung von Wirtschaftsgütern ab dem Zeitpunkt des fiktiven Formwechsels nicht mehr zu den gewerblichen Einkünften, sondern zu den Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit, zu den Einkünften aus Kapitalvermögen, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder zu den sonstigen Einkünften.

### Beispiel

B überlässt der ABC-KG ein Gemälde für das Foyer gegen ein monatliches Entgelt. Das Gemälde hat B seinem Sonderbetriebsvermögen zugeordnet. Ab dem 1. Januar 2023 wird die ABC-KG aufgrund eines entsprechenden Antrags für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft behandelt.

### Lösung

Im Zeitpunkt des Formwechsels liegt eine Entnahme des Gemäldes zum Teilwert aus dem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen vor. Es erfolgt daher eine Aufdeckung der stillen Reserven und eine entsprechende Besteuerung. Ab dem 1. Januar 2021 zählen die Einkünfte aus der Vermietung des Gemäldes nicht mehr zu den gewerblichen Einkünften, sondern zu den sonstigen Einkünften.

## 2.6 Entscheidungshilfe

### 2.6.1 Gründe für eine Optionsausübung

#### Niedrige Thesaurierungsbelastung

Der **Hauptvorteil** der Optionsausübung ist die Möglichkeit der **Gewinthesaurierung zum Körperschaftsteuertarif**. In der Regel wird die Thesaurierungsbelastung daher ca. 29,83 % betragen. Indes wird sich die Thesaurierungsbelastung einer nicht optierten Personengesellschaft – sofern die Thesaurierungsbegünstigung nicht in Anspruch genommen wurde – auf ca. 46,71 % belaufen.

#### Ausnutzen niedriger Gewerbesteuerhebesätze

Eine Personengesellschaft mit natürlichen Personen als Gesellschaftern profitiert kaum von niedrigen Gewerbesteuerhebesätzen, da eine niedrige Gewerbesteuerbelastung mit einer niedrigen Anrechnung auf die Einkommensteuer der Gesellschafter einhergeht. Bei einer Kapitalgesellschaft wirkt sich eine **niedrige Gewerbesteuerbelastung jedoch unmittelbar auf die steuerliche Gesamtbelastung** aus. Daher kann die Ausübung der Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft

dann sinnvoll sein, wenn sich die Personengesellschaft in einer **Niedrig-Hebesatz-Gemeinde** befindet.

#### Steuerünstige Vereinnahmung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen

Hält die Personengesellschaft in hohem Maße Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, kann die Ausübung der Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft sinnvoll sein, um Ausschüttungen und Veräußerungsgewinne auf Ebene der optierten Personengesellschaft **zu 95 % steuerfrei** zu vereinnahmen. Insoweit ergäbe sich ein **höheres Reinvestitionsvolumen** als bei Ausschüttung an oder Veräußerung durch eine Personengesellschaft. Zudem wäre der Beteiligungsaufwand dann **vollständig abzugsfähig**, anstatt nur zu 60 %.

#### Erbschaftsteuerliche Begünstigung

Im Vergleich zum tatsächlichen Formwechsel bietet die Optionsausübung den Vorteil, dass die Personengesellschaft **erbschaftsteuerlich weiterhin als Personengesellschaft** und nicht als Kapitalgesellschaft behandelt wird. In der Folge können auch Anteile von weniger als 25 % erbschaftsteuerlich begünstigt behandelt werden.

### 2.6.2 Gründe gegen eine Optionsausübung

#### Nachversteuerung bei Thesaurierungsbegünstigung

Wie bereits erläutert, führt die Ausübung der Option zu einer Nachversteuerung in Höhe von 25 %, soweit die Thesaurierungsbegünstigung in Anspruch genommen wurde. Daraus kann folglich eine **erhebliche Steuerbelastung** resultieren.

#### Vorteil nur bei Thesaurierung

Sofern die Gewinne **überwiegend ausgeschüttet und nicht thesauriert** werden sollen, ist die Ausübung der Option ebenfalls nicht ratsam. Denn die Gesamtbelastung einer Kapitalgesellschaft beträgt im Ausschüttungsfall ca. 48,34 % bzw. 49,82 % in Abhängigkeit davon, ob die Beteiligung im Privatvermögen oder im Betriebsvermögen gehalten wird. Eine Personengesellschaft wird indes lediglich mit ca. 46,71 % besteuert.

#### Funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen hindert Steuerneutralität

Sofern ein Gesellschafter über **funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen** verfügt, müsste dieses Vermögen auf die Gesellschaft übertragen werden, um für diesen Gesellschafter eine steuerneutrale Optionsausübung zu erreichen. Gerade bei sehr wertvollem Sonderbetriebsvermögen, wie etwa Grundstücken und Gebäuden, werden Gesellschafter eine **Übertragung auf die Personengesellschaft jedoch oftmals ablehnen**. Denn regelmäßig werden solche Wirtschaftsgüter ganz bewusst im zivilrechtlichen Privatvermögen gehalten, um sie einer potenziellen Haftung auf Ebene der Personengesellschaft zu entziehen. Zudem würde eine Übertragung auf die Gesellschaft zur **Verschiebung von**

**Beteiligungsquoten** führen, wenn die anderen Gesellschafter nicht bereit oder nicht fähig sind, im selben Umfang Vermögen oder Kapital einzubringen.

#### **Untergang gewerbsteuerlicher Verlustvorträge**

Bei umfangreichen gewerbsteuerlichen Verlustvorträgen kann die Optionsausübung ebenfalls nachteilig sein, da die Ausübung zum **Untergang der gewerbsteuerlichen Verlustvorträge** führt. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn die Gewerbesteuer angesichts sehr hoher Gewerbesteuerhebesätze nicht vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann oder wenn an der Personengesellschaft Kapitalgesellschaften beteiligt sind.

#### **Potenzielle Auslösung von Grunderwerbsteuer**

Weiterhin kann die Ausübung der Option Grunderwerbsteuer auslösen. Auch insoweit ist daher eine sorgfältige Prüfung erforderlich.

#### **Keine steuerneutrale Rückoption**

Da die Ausübung der Rückoption in der Regel nicht steuerneutral möglich sein wird, sollte die Option zudem nur ausgeübt werden, wenn eine **langfristige Entscheidung für die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft** getroffen wurde.

#### **Keine Verlustverrechnung**

Erzielt eine Kapitalgesellschaft Verluste, so können diese **Verluste grundsätzlich nicht mit den Einkünften des Gesellschafters verrechnet** werden (eine Ausnahme gilt bei ertragsteuerlicher Organschaft). Die Ausübung der Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft kann daher zum Einschluss von Verlusten auf Ebene der optierten Personengesellschaft führen.

#### **Keine steuerfreien Einkünfte für Gesellschafter**

Erzielt eine Personengesellschaft **steuerfreie Einnahmen**, so sind diese Einnahmen aufgrund der Besteuerung nach dem Transparenzprinzip für die Gesellschafter steuerfrei. Bei einer Kapitalgesellschaft erfolgt indes bei Ausschüttung von steuerfrei vereinnahmten Einnahmen – aufgrund der Zwei-Ebenen-Besteuerung – eine Ausschüttungsbesteuerung, so dass die Beträge letztlich nicht voll steuerfrei bleiben. Bei umfangreichen steuerfreien Einnahmen sollte daher nicht zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft optiert werden.

### **3 Globalisierung des Umwandlungssteuergesetzes für Körperschaften**

Das Umwandlungssteuergesetz ermöglicht unter bestimmten Voraussetzungen **steuerneutrale Umwandlungsvorgänge**. So kann etwa unter bestimmten Voraussetzungen eine Kapitalgesellschaft mit einer

anderen Kapitalgesellschaft verschmolzen werden, ohne dass stille Reserven aufgedeckt und besteuert werden.

Der zweite bis fünfte Teil des Umwandlungssteuergesetzes, der die Umwandlung von Körperschaften behandelt, fand jedoch bislang grundsätzlich nur auf EU/EWR-Gesellschaften Anwendung. Angesichts der weitreichenden Globalisierung des Wirtschaftslebens hält der Gesetzgeber diese Beschränkung für nicht mehr zeitgemäß. Deshalb wurde die **bislang geltende Beschränkung auf EU/EWR-Gesellschaften durch das KöMoG aufgehoben**. Die Voraussetzungen der Buchwertfortführung bleiben jedoch unverändert, so dass eine steuerneutrale Umwandlung weiterhin grundsätzlich nur möglich ist, wenn keine Beschränkung oder ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts eintritt.

### **4 Einlagelösung statt Ausgleichsposten**

Die ertragsteuerliche Organschaft ermöglicht – unter bestimmten Voraussetzungen – insbesondere die **Zurechnung des Einkommens einer Kapitalgesellschaft an einen anderen Rechtsträger** und führt daher insoweit zur **Durchbrechung des Trennungsprinzips** bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften. Zu den Voraussetzungen einer ertragsteuerlichen Organschaft zählt der **Abschluss** und die **Durchführung** eines handelsrechtlichen **Gewinnabführungsvertrags**. Eine Organschaft setzt also die Abführung des handelsrechtlichen Gewinns der Organgesellschaft an den Organträger voraus. Sind alle Voraussetzungen der Organschaft erfüllt, wird dem Organträger das steuerliche Einkommen der Organgesellschaft zugerechnet.

**Mehr- bzw. Minderabführungen** liegen vor, wenn das handelsrechtliche Ergebnis der Organgesellschaft ihren **Steuerbilanzgewinn übersteigt** (Mehrabführung) oder **unterschreitet** (Minderabführung). Angesichts unterschiedlicher Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die Handels- und Steuerbilanz sind Mehr- bzw. Minderabführungen die Regel.

Mehr- und Minderabführungen werden hinsichtlich ihrer Verursachung in **vororganschaftlich** und **innerorganschaftlich** verursachte Mehr- bzw. Minderabführungen unterschieden.

**Vororganschaftlich** verursachte **Mehrabführungen** gelten als **Gewinnausschüttungen** an den Organträger. Korrespondierend gelten **vororganschaftlich** verursachte **Minderabführungen** als **Einlagen in die Organgesellschaft**. An dieser Behandlung hat sich durch das KöMoG nichts geändert.

**Innerorganschaftlich** verursachte Mehr- bzw. Minderabführungen führten bislang zu einem passiven bzw. aktiven Ausgleichsposten. Die Regelung war notwendig, um im Veräußerungsfall die Einmalbesteuerung des Organschaftseinkommens sicherzustellen. Als Organ-

schaftseinkommen wird dabei die Summe aus zugerechnetem Einkommen und Veräußerungsgewinn verstanden.

Der Gesetzgeber möchte dieser „komplizierten bisherigen Behandlung“ nun mit einer Neuregelung begegnen. Zukünftig sind **innerorganschaftlich verursachte Minderabführungen als Einlage durch den Organträger** zu behandeln. Korrespondierend gelten **innerorganschaftlich verursachte Mehrabführungen als Einlagerückgewähr**. Minder- und Mehrabführungen gelten in dem Zeitpunkt als erfolgt, in dem das Wirtschaftsjahr endet.

Bestehende Ausgleichsposten sind in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31.12.2021 endet. Dabei erhöhen aktive Ausgleichsposten den Buchwert der Beteiligung, während passive Ausgleichsposten den Buchwert der Beteiligung vermindern. Übersteigt ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus einem etwaigen aktiven Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung an der Organgesellschaft, entsteht ein Beteiligungsertrag.

#### Hinweis

Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit, in Höhe eines entstehenden Gewinns eine gewinnmindernde Rücklage zu bilden. Diese Rücklage ist beginnend mit dem Jahr der Bildung in zehn gleichen Jahresbeträgen gewinnerhöhend aufzulösen. Eine vollständige Auflösung hat im Veräußerungsfall zu erfolgen.

## 5 Streichung des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungsschwankungen

Wie im Rahmen der Grundlegung zum Optionsmodell erläutert, sind Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an eine andere Kapitalgesellschaft effektiv zu 95 % steuerfrei. Dasselbe gilt auch, wenn eine Kapitalgesellschaft Anteile an einer anderen Kapitalgesellschaft veräußert.

Im Gegenzug dürfen **Gewinnminderungen** im Zusammenhang mit einem Kapitalgesellschaftsanteil **steuerlich nicht berücksichtigt** werden. Zu diesen Gewinnminderungen zählen auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen. Nach Finanzverwaltungsauffassung fallen darunter auch Gewinnminderungen aus Wechselkursschwankungen.

Durch das KöMoG wurde nunmehr gesetzlich klargestellt, dass **Währungskursverluste nicht als Gewinnminderungen** im Sinne der Vorschrift gelten. Währungskursverluste im Zusammenhang mit Darlehen an andere Tochterkapitalgesellschaften sind daher fortan grundsätzlich **vollständig abzugsfähig**.

#### Beispiel

Die M-GmbH ist die alleinige Muttergesellschaft der US-amerikanischen T-Inc. Im Jahr 2020 hat die M-GmbH der T-Inc. ein Darlehen in US-Dollar gewährt. Im Jahr 2021 sinkt der Wert des US-Dollar nachhaltig und voraussichtlich dauernd, so dass das Darlehen zum 31.12.2021 auf den niedrigeren Wert abgeschrieben wird.

#### Lösung

Nach der bisherigen Auffassung der Finanzverwaltung wäre der Verlust nicht abzugsfähig gewesen. Durch die Gesetzesänderung ist nun klargestellt, dass der Verlust aus der Abschreibung den steuerlichen Gewinn der M-GmbH mindert.

## 6 Fazit

Das KöMoG enthält sowohl grundlegende Neuerungen als auch gezielte Anpassungen im Bereich des Körperschaftsteuergesetzes und des Umwandlungssteuergesetzes. Von besonderer Bedeutung ist dabei das Optionsmodell für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften. Zwar ist die Optionsmöglichkeit grundsätzlich zu begrüßen, denn nunmehr können auch Personengesellschaften ihre Gewinne zum Körperschaftsteuertarif thesaurieren. Allerdings birgt eine Optionsausübung zahlreiche Nachteile. Deswegen ist jeweils im Einzelfall genau zu analysieren, ob die Ausübung der Option insgesamt einen Vorteil verspricht.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Dezember 2021

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.