

Spezialreport

KöMoG: Die Körperschaftsteuerreform 2021

www.Deubner-Steuern.de
Ein kostenloser Service des
Deubner Verlags ©

Deubner
Steuern & Praxis



IMPRESSUM

© by Deubner Verlag GmbH & Co. KG
Alle Rechte vorbehalten. Nachdruck und Vervielfältigung
– auch auszugsweise – nicht gestattet.

Wichtiger Hinweis

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG ist bemüht, ihre Produkte jeweils nach neuesten Erkenntnissen zu erstellen. Deren Richtigkeit sowie inhaltliche und technische Fehlerfreiheit werden ausdrücklich nicht zugesichert.

Die Deubner Verlag GmbH & Co. KG gibt auch keine Zusicherung für die Anwendbarkeit bzw. Verwendbarkeit ihrer Produkte zu einem bestimmten Zweck. Die Auswahl der Ware, deren Einsatz und Nutzung fallen ausschließlich in den Verantwortungsbereich des Kunden.

[Sie möchten die vollständigen Angaben zum Impressum aufrufen?
Dann klicken Sie bitte auf diesen Link.](#)

KöMoG: Optionsmodell für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften sowie weitere Änderungen des KStG und des UmwStG

von Dr. Dominik Probst¹

¹ *Dr. Dominik Probst*, StB ist Mitarbeiter von Flick Gocke Schaumburg in Stuttgart.

A. Einleitung

Zwar wurde der Referentenentwurf des BMF eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (nachfolgend „KöMoG“) erst am 19. März 2021 vorgelegt. Das Gesetzgebungsverfahren wurde jedoch im Eiltempo vorangetrieben, sodass das Gesetz bereits am 21. Mai 2021 durch den Bundestag – entsprechend der Beschlussempfehlung des Finanzausschusses – beschlossen werden konnte. Ein erfolgreicher Abschluss vor dem Ende der Legislaturperiode erscheint daher sehr wahrscheinlich.

Das KöMoG enthält vier wesentliche Regelungsbereiche: die Option zur Körperschaftbesteuerung für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften, die Globalisierung des UmwStG für Körperschaften, den Ersatz des Ausgleichspostens für innerorganschaftlich verursachte Mehr- und Minderabführungen durch die sog. Einlagelösung und die Streichung des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungsschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen nach § 8b Abs. 3 KStG. Diese Regelungsbereiche sollen im Folgenden dargestellt und einer näheren Betrachtung unterzogen werden, wobei sich die Ausführungen angesichts der herausragenden praktischen Relevanz schwerpunktmäßig mit dem Optionsmodell für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften befassen.

B. Optionsmodell für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

I. Auf Antrag Behandlung wie Kapitalgesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen

Die Option zur Körperschaftbesteuerung soll als neuer § 1a in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt werden. Nach § 1a KStG-E kann eine Personenhandels- oder eine Partnerschaftsgesellschaft für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft behandelt werden.

Hinweis

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

Praxistipp

Die Behandlung als Kapitalgesellschaft gilt nur für die Steuern vom Einkommen. 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 Wirtschaftsjahres, ab dem zur Körperschaftsteuer optiert werden soll. Da das Gesetz erst zum 1. Januar 2022 in Kraft treten soll, ist nach dem Gesetzesentwurf fraglich, ob eine Antragstellung für 2022 bereits möglich ist. Bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr müsste die Antragstellung bereits im laufenden Jahr 2021 und damit bereits vor Inkrafttreten der Regelung erfolgen. Im Schrifttum wird diese Möglichkeit teilweise abgelehnt² und teilweise befürwortet.³ Die Beschlussempfehlung des Finanzausschusses löst diese Problematik nunmehr folgendermaßen: Nach einem neuen § 34 Abs. 1a KStG-E soll § 1a KStG-E zwar erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anwendbar sein, ein Antrag i.S.d. § 1a KStG-E soll jedoch erstmals für nach dem 31. Dezember 2021 beginnende Wirtschaftsjahre gestellt werden können.

Hinweis

Der Bundesrat⁴ fordert in seiner Stellungnahme, zusätzlich eine Antragsfrist von einem Monat vor dem Beginn des Wirtschaftsjahres vorzusehen, um die erforderliche administrative Umsetzung sicherzustellen. Außerdem soll eine Option erstmals für Wirtschaftsjahre möglich sein, die nach dem 31. Dezember 2022 beginnen.⁵ Die erste Forderung nach der einmonatigen Antragsfrist setzt der Finanzausschuss⁶ in seiner Beschlussempfehlung vom 19. Mai 2021 um. Die zweite Forderung wird in der Beschlussempfehlung jedoch nicht aufgegriffen. Mithin wäre nach dem gegenwärtigen Stand des Gesetzgebungsverfahrens ein Antrag bereits für Wirtschaftsjahre möglich, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen. Insoweit bleibt die Zustimmung des Bundesrats abzuwarten.

² Vgl. etwa *Schiffers/Jacobsen*, DStZ 2021, 348.

³ Vgl. etwa *Adrian/Fey*, StuB 2021, 309, 312.

⁴ BR-Drs. 244/21, 2.

⁵ BR-Drs. 244/21, 18.

⁶ BT-Drs. 19/29843, 9.

II. Übergang als fiktiver Formwechsel

Stellt eine berechnigte Personengesellschaft einen Antrag auf Behandlung wie eine Körperschaft wird nach § 1a Abs. 2 KStG-E ein Formwechsel i.S.d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 des UmwStG fingiert. Als Einbringungszeitpunkt gilt – wie bereits erwähnt – 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.

Der Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ist nach § 25 UmwStG i.V.m. § 20 Abs. 2 UmwStG unter bestimmten Voraussetzungen zum Buchwert möglich. Diese Voraussetzungen gelten auch für den fingierten Formwechsel nach § 1a Abs. 2 KStG. Die Buchwertfortführung ist daher nur möglich, wenn auch im Sonderbetriebsvermögen befindliche funktional wesentliche Betriebsgrundlagen auf die optierende Personengesellschaft übertragen werden.⁷ Eine Nutzungsüberlassung reicht indes für Zwecke der Buchwertfortführung nicht aus.⁸

Das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz auszuweisende Eigenkapital wird nach § 1a Abs. 2 S. 4 KStG-E im steuerlichen Einlagekonto erfasst. Insoweit ergibt sich kein Unterschied zum regulären Formwechsel, bei dem ebenfalls die der Kapitalrücklage zugeführten Beträge im steuerlichen Einlagekonto zu erfassen sind. Ein Stammkapital existiert bei einer optierenden Personengesellschaft nicht, denn gesellschaftsrechtlich bleibt die Personengesellschaft auch nach Ausübung der Option eine Personengesellschaft.

⁷ BT-Drs. 19/28656, 21.

⁸ BMF v. 11.11.2011, IV C 2 – S 1978-b/08/10001, BStBl I 2011, 1314, Rz. 20.06.

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.

Wie mit **Ergänzungsbilanzen** zu verfahren ist, die im Zeitpunkt des fiktiven Formwechsels bestehen, regelt der Gesetzesentwurf nicht ausdrücklich. Der Bundesrat⁹ wirft daher die Frage auf, wie im Fall einer späteren Rückoption (dazu sogleich) zu verfahren ist. Denn während Ergänzungsbilanzen gesellschafterbezogen geführt würden, kenne das steuerliche Einlagekonto keine gesellschafterbezogene Betrachtung. Der Bundesrat¹⁰ fordert deshalb in seiner Stellungnahme vom 7. Mai 2021 die Prüfung einer Ergänzung des Gesetzesentwurfs. Die Bundesregierung¹¹ lehnt diese Forderung jedoch unter Hinweis auf die zum echten Formwechsel geltenden Regelungen in ihrer Gegenäußerung ab.

Wurde der fiktive Formwechsel zu einem unter dem gemeinen Wert liegenden Wert durchgeführt, ist die siebenjährige Sperrfrist des § 22 UmwStG 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 nach § 1a Abs. 1 KStG. Die Voraussetzungen eines steuerneutralen fiktiven Formwechsels liegen vor. Am 31. Juni 2024 veräußert A seine Beteiligung.

Lösung

Durch die Veräußerung in 2024 entsteht für A rückwirkend ein Einbringungsgewinn I nach § 1a Abs. 2 KStG i.V.m. § 25 UmwStG i.V.m. § 22 Abs. 1 S. 1 UmwStG in Höhe von 6/7 der auf seinen Mitunternehmeranteil im Einbringungszeitpunkt entfallenden stillen Reserven.

⁹ BR-Drs. 244/21, 8.

¹⁰ BR-Drs. 244/21, 8.

¹¹ BT-Drs. 19/29642, 26.

III. Rückoption

Nach § 1a Abs. 4 KStG-E besteht für eine Gesellschaft, die zur Körperschaftbesteuerung optiert hat, die Möglichkeit, zurück zur Besteuerung als Personengesellschaft zu optieren (Rückoption). Wird die Rückoption ausgeübt, wird wiederum ein Formwechsel fingiert (§ 1a Abs. 4 S. 2 KStG-E).

Der Gesetzesentwurf sieht keinen Mindestzeitraum vor, innerhalb dessen die Rückoption nicht ausgeübt werden könnte. Der Bundesrat¹² fordert daher in seiner Stellungnahme vom 7. Mai 2021, einen Mindestzeitraum von sieben Jahren im Gesetz zu verankern, innerhalb dessen eine Rückkehr zur Besteuerung als Personengesellschaft nicht möglich sein soll. Dieselbe Frist soll auch nach Ausübung der Rückoption für eine erneute Ausübung der Option gelten.

Die Forderung nach einer gewissen zeitlichen Bindung ist zwar angesichts des entstehenden Verwaltungsaufwands verständlich. Anders als bei dem Formwechsel oder der Einbringung in eine Kapitalgesellschaft geht mit dem Formwechsel in eine Personengesellschaft jedoch keine Verbesserung des Steuerstatus einher. Daher erscheint fraglich, ob ein Mindestzeitraum tatsächlich erforderlich ist.

Für eine Frist von sieben Jahren könnte die insoweit erreichte Übereinstimmung mit der siebenjährigen Sperrfrist nach § 22 UmwStG angeführt werden. Dieses Argument verfängt jedoch aus zwei Gründen nicht: Erstens ist bereits fraglich, ob ein „Rückformwechsel“ überhaupt als Verstoß gegen die Sperrfrist zu werten ist¹³ und zweitens steht es dem Gesellschafter frei, ob er den Ablauf der siebenjährigen Sperrfrist abwarten möchte oder ob er die rückwirkende Besteuerung eines anteiligen Einbringungsgewinns I in Kauf nimmt. Im Ergebnis sollte daher ein Mindestzeitraum nicht erforderlich sein.

Hinweis

In ihrer Gegenäußerung vom 12. Mai 2021 lehnt die Bundesregierung¹⁴ einen Mindestzeitraum unter Verweis auf eine ebenfalls nicht bestehende Mindestdauer im Rahmen des tatsächlichen Formwechsels ab.

¹² BR-Drs. 244/21, 4.

¹³ *Stangl*, in: Rödder/Herlinghaus/van Lishaut, UmwStG, 2019, § 22 UmwStG, Rz. 228.

¹⁴ BT-Drs. 19/29642, 25.

Im Gegensatz zum Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft ist der Formwechsel einer Körperschaft in eine Personengesellschaft regelmäßig nicht steuerneutral möglich. Denn § 7 UmwStG sieht für den Fall einer Umwandlung in eine Personengesellschaft eine fiktive Vollausschüttung vor. Zwar wird schon lange diskutiert, die offenen Rücklagen – soweit auf natürliche Personen entfallend – als Thesaurierungsbetrag i.S.d. § 34a EStG zu erfassen,¹⁵ bislang mangelt es jedoch an einer gesetzgeberischen Umsetzung. Daran ändert auch das KöMoG nichts.

Praxistipp

Die Entscheidung für eine Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung sollte daher wohl überlegt 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 jedoch besonders problematisch.

IV. Gesellschafterebene

Die Gesellschafter einer antragstellenden Gesellschaft werden bei Ausübung der Option wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt (§ 1a Abs. 1 S. 1 KStG). Die Formulierung mag zunächst Verwirrung stiften, da Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich nicht persönlich haften. Der Hinweis auf die „nicht persönlich haftenden“ Gesellschafter ist jedoch angesichts hybrider Rechtsformen wie der KGaA¹⁶ erforderlich. Diese hybriden Rechtsformen sind zwar als Kapitalgesellschaften einzuordnen, die Gesellschafter haften aber teilweise unbeschränkt.

Die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft gilt nach § 1a Abs. 3 KStG-E für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen als Beteiligung eines nicht persönlich haftenden Gesellschafters an einer Kapitalgesellschaft. Folglich erzielen die Gesellschafter im Anschluss an die Ausübung der Option Einkünfte aus § 20 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, soweit sie Gewinne entnehmen oder soweit die Auszahlung von Gewinnen verlangt werden kann (§ 1a Abs. 3 S. 5 KStG-E). Vergütungen in Form von Geschäftsführergehältern, Zinsen für die Hingabe von Darlehen und Entgelten für die Überlassung von Wirtschaftsgütern zählen ab dem Zeitpunkt des fiktiven

¹⁵ Vgl. etwa Niehus/Wilke, DStZ 2009, 14, 27.

¹⁶ Bei der KGaA handelt es sich um eine Kapitalgesellschaft, die jedoch teilweise wie eine Personengesellschaft behandelt und auch so besteuert wird. Die Komplementäre einer Kapitalgesellschaft haften unbeschränkt. Ausführlich zur KGaA Fett/Stütz, NZG 2017, 1121; speziell zur Besteuerung Märten, in: Gosch, KStG, 2020, § 9 KStG, Rn. 12 ff.

Formwechsels nicht mehr zu den gewerblichen Einkünften, sondern zu den Einkünften aus § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG, § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG und § 21 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG.

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 Antrags nach § 1a Abs. 1 KStG-E für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft behandelt.

Lösung

Im Zeitpunkt des Formwechsels liegt eine Entnahme (§ 4 Abs. 1 S. 2 EStG) des Gemäldes zum Teilwert (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 Hs. 1 EStG) aus dem gewillkürten Sonderbetriebsvermögen in das Privatvermögen vor. Ab dem 1. Januar 2021 zählen die Einkünfte aus der Vermietung des Gemäldes nicht mehr zu den gewerblichen Einkünften (§ 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 1 Hs. 2 EStG), sondern zu den sonstigen Einkünften (§ 22 Nr. 3 EStG).

C. Globalisierung des UmwStG für Körperschaften

Der zweite bis fünfte Teil des UmwStG, der die Umwandlung von Körperschaften behandelt, findet grundsätzlich nur auf EU/EWR-Gesellschaften Anwendung. Von diesem Grundsatz ist bislang nur eine Ausnahme für Drittstaaten-Verschmelzungen mit Inlandsbezug nach § 12 Abs. 2 KStG vorgesehen. Angesichts der weitreichenden Globalisierung des Wirtschaftslebens hält der Gesetzgeber diese Beschränkung für nicht mehr zeitgemäß.¹⁷ Der Entwurf des KöMoG sieht daher eine Ausweitung der Umwandlungsmöglichkeiten für Körperschaften vor, die durch die vollständige Aufhebung des § 1 Abs. 2 UmwStG erreicht werden soll, der bislang die Beschränkung auf EU/EWR-Gesellschaften enthält.

In der Folge ist die Regelung des § 12 Abs. 2 KStG über Drittstaaten-Verschmelzungen nicht mehr notwendig und soll daher aufgehoben werden. Daneben soll auch § 12 Abs. 3 KStG gestrichen werden, der die Liquidationsbesteuerung einer Körperschaft für Fälle der Verlagerung des Sitzes bzw. des Orts der Geschäftsleitung in Drittstaaten vorsieht. Die Voraussetzungen der Buchwertfortführung bleiben jedoch unverändert, sodass eine steuerneutrale Umwandlung

¹⁷ BT-Drs. 19/28656, 21.

weiterhin grundsätzlich nur möglich ist, wenn keine Beschränkung oder ein Ausschluss des deutschen Besteuerungsrechts eintritt.

Hinweis

In seiner Stellungnahme vom 7. Mai 2021 fordert der Bundesrat¹⁸, zunächst die Folgen für die öffentlichen Haushalte und die Steuerverwaltungen abzuklären und die Änderungen daher vorerst zurückzustellen. Der Bundestag¹⁹ lehnt diese Forderung jedoch in seiner Gegenäußerung vom 12. Mai 2021 ab.

D. Einlagelösung statt Ausgleichsposten

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 nach § 14 Abs. 3 S. 1 KStG als Gewinnausschüttungen an den Organträger. Korrespondierend gelten vororganschaftlich verursachte Minderabführungen nach § 14 Abs. 3 S. 1 KStG als Einlagen in die Organgesellschaft. An dieser Behandlung soll sich durch das KöMoG nichts ändern.

Innerorganschaftlich verursachte Mehr- bzw. Minderabführungen führen bislang nach § 14 Abs. 4 S. 1 KStG zu einem passiven bzw. aktiven Ausgleichsposten. Die Regelung ist notwendig, um im Veräußerungsfall die Einmalbesteuerung des Organschaftseinkommens sicherzustellen.²⁰ Als Organschaftseinkommen wird dabei die Summe aus zugerechnetem Einkommen und Veräußerungsgewinn verstanden.

Der Gesetzgeber möchte dieser „komplizierten bisherigen Behandlung“ nun mit einer Neuregelung begegnen. Nach § 14 Abs. 4 S. 1 KStG-E sind innerorganschaftlich verursachte Minderabführungen zukünftig als Einlage durch den Organträger zu behandeln. Korrespondierend gelten innerorganschaftlich verursachte Mehrabführungen nach § 14 Abs. 4

¹⁸ BR-Drs. 244/21, 17.

¹⁹ BT-Drs. 19/29642, 27 f.

²⁰ Dazu ausführlich Rödder/Joisten in: Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2015, § 14 KStG, Rz. 634.

S. 2 KStG-E als Einlagerückgewähr. Minder- und Mehrabführungen gelten nach § 14 Abs. 4 S. 2 KStG-E in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Der Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto wird durch eine entsprechende Änderung in § 27 Abs. 1 S. 3 und Abs. 6 KStG ermöglicht.

Hinweis

Hinsichtlich der bisherigen Regelung ist streitig, ob der Ausgleichsposten eine Bilanzierungshilfe oder eine Korrekturgröße zum Beteiligungsbuchwert darstellt.²¹ Außerdem ist ungeklärt, ob für jede Mehr- bzw. Minderabführung ein separater Ausgleichsposten, für jeden Sachverhalt ein separater Ausgleichsposten oder insgesamt nur ein einziger Ausgleichsposten zu bilden ist.²² Durch die Neuregelung würden diese Diskussionen entfallen.

Nach § 34 Abs. 6e S. 5 KStG-E ist die vorstehend erläuterte Regelung erstmals auf Mehr- und Minderabführungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 erfolgen. Erfasst werden somit erstmals Mehr- und Minderabführungen für Wirtschaftsjahre, die ab dem 1. Januar 2022 enden. Bei abweichendem Wirtschaftsjahr führen daher Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz bereits in Wirtschaftsjahren, die im Kalenderjahr 2021 begonnen haben, zu einer Einlage bzw. Einlagenrückgewähr im Jahr 2022.

Bestehende Ausgleichsposten sind nach § 34 Abs. 6d S. 3 KStG-E in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31. Dezember 2021 endet. Dabei erhöhen aktive Ausgleichsposten und vermindern passive Ausgleichsposten den Buchwert der Beteiligung (§ 34 Abs. 6d S. 4 KStG-E). Übersteigt ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus einem etwaigen aktiven Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung an der Organgesellschaft, entsteht ein Beteiligungsertrag (§ 34 Abs. 6d S. 5 KStG-E). Abhängig von der Qualität des Anteilseigners ist auf diesen Beteiligungsertrag entweder das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40, § 3c Abs. 2 EStG) oder § 8b KStG anzuwenden (§ 34 Abs. 6d S. 6 KStG-E).

²¹ Dazu ausführlich *Rödter/Joisten* in: *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, KStG, 2015, § 14 KStG, Rz. 686 ff.

²² Dazu ausführlich *Rödter/Joisten* in: *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, KStG, 2015, § 14 KStG, Rz. 691 ff.

Hinweis

Der Steuerpflichtige hat nach § 34 Abs. 6d S. 7 ff. KStG-E 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.

E. Streichung des Abzugsverbots für Gewinnminderungen aus Währungsschwankungen

Nach § 8b Abs. 3 S. 3 KStG dürfen Gewinnminderungen im Zusammenhang mit einem nach § 8b Abs. 2 KStG begünstigten Anteil nicht berücksichtigt werden. Zu diesen Gewinnminderungen zählen gemäß § 8b Abs. 3 S. 4 KStG auch Gewinnminderungen im Zusammenhang mit Darlehensforderungen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung fallen darunter auch Gewinnminderungen aus Wechselkursschwankungen. In der Literatur wird die Subsumtion von Gewinnminderungen aus Wechselkursschwankungen unter § 8b Abs. 3 S. 4 KStG teilweise befürwortet und teilweise abgelehnt.²³ Rechtsprechung zu dieser Fragestellung liegt bislang nur in Form des Judikats vom 24. September 2020²⁴ des FG Baden-Württemberg vor. Das FG Baden-Württemberg sieht in seinem Urteil angesichts des klaren Wortlauts der Norm keinen Raum für eine teleologische Reduktion. Nach Auffassung des FG dürfen Gewinnminderungen aus Wechselkursschwankungen daher nicht abgezogen werden. Ob der BFH dieser Sichtweise folgt, bleibt abzuwarten.

Der Entwurf des KöMoG sieht nunmehr die Einfügung eines neuen § 8b Abs. 3 S. 6 KStG-E vor, nach dem Währungskursverluste nicht als Gewinnminderungen i.S.d. § 8b Abs. 3 S. 4 und 5 KStG-E gelten. Die Umsetzung dieses Entwurfs wäre sehr zu begrüßen, da Währungskursverluste nicht durch ein gesellschaftsrechtliches Näheverhältnis veranlasst sind und daher ein sachlich einleuchtender Grund für die Versagung der Abzugsfähigkeit fehlt.²⁵

²³ Zum Meinungsstand *Gosch*, in: Gosch, KStG, 2020, § 8b KStG, Rz. 279i.

²⁴ FG Baden-Württemberg, Urteil v. 24.09.2020, 3 K 1486/19, EFG 2021, 402, Rev. BFH, I R 41/20.

²⁵ Dazu ausführlich *Rödter/Schumacher*, DStR 2018, 705, 709.

F. Fazit

Der Entwurf des KöMoG enthält sowohl grundlegende Neuerungen als auch gezielte Anpassungen im Bereich des Körperschaftsteuergesetzes und des Umwandlungsteuergesetzes. Von besonderer Bedeutung ist dabei das Optionsmodell für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften. Zwar ist die Optionsmöglichkeit grundsätzlich zu begrüßen, es bestehen jedoch noch zahlreiche Zweifelsfragen²⁶ und Kritikpunkte. So ist etwa bislang keine gesonderte Regelung für eine Überführung von nach § 34a EStG thesaurierten Beträgen vorgesehen. Sollten die für den regulären Formwechsel geltenden Regelungen zur Anwendung gelangen, wäre eine Fortführung des Thesaurierungsbetrags nicht möglich (§ 34a Abs. 6 Nr. 2 EStG). In der Folge wäre das Optionsmodell in vielen Fällen gerade für die Gesellschaften unattraktiv, die vermeintlich Adressat der Regelung sind.

²⁶ Vgl. dazu etwa *Cordes/Kraft*, FR 2021, 401.