

Inhaltsübersicht

Vorwort	V
Inhaltsverzeichnis	IX
Literatur- und Abkürzungsverzeichnis	XXIII

A. Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG

I. Betriebswirtschaftliche Grundlagen der Option	1
II. Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Abs. 1 KStG.	35
III. Wirkungen der Option	41
IV. Die Rückoption zur transparenten Besteuerung nach § 1a Abs. 4 KStG	84
V. Besonderheiten bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften	97
VI. Besonderheiten bei der Erbschaftsteuer	114
VII. Besonderheiten der Option zur Körperschaftsbesteuerung im Internationalen Steuerrecht	139
VIII. Besonderheiten der Rechnungslegung bei der Option	166
IX. Gesellschaftsvertragliche und andere vertragliche Fragestellungen im Zusammenhang mit dem KöMoG	221

VII

B. Die Einlagelösung für Minder- und Mehrabführungen in der körperschaftsteuerlichen Organschaft

I.	Einführung	271
II.	Die Ausgleichspostenlösung nach § 14 Abs. 4 KStG aF, Systemwechsel zur Einlagelösung und Anpas- sungen durch das JStG 2022	281
III.	Rechtsfolgen von Minder- und Mehrabführungen nach § 14 Abs. 4 KStG nF	291
IV.	Übergangsbestimmungen (§ 34 Abs. 6e S. 7–20 KStG)	318
V.	Einlagelösung bei Kettenorganschaft	333
VI.	Einlagelösung bei mittelbarer Organschaft	338
VII.	Gedanken de lege ferenda zur Vereinfachung von Minder- und Mehrabführungen	362

C. Globalisierung des Verschmelzungsteils im Umwandlungssteuerrecht

I.	Aufhebung des § 1 Abs. 2 UmwStG durch das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz	366
II.	Anpassung des § 1 Abs. 4 UmwStG durch das Kör- perschaftsteuermodernisierungsgesetz	377
III.	Zusammenfassendes Beispiel	382

D. Steuerliche Abzugsfähigkeit von Währungskursverlusten, § 8b Abs. 3 S. 6 KStG

I.	Hintergrund	403
II.	Entstehungsgeschichte	405
III.	Tatbestand	408
IV.	Rechtsfolge	411
V.	Abgrenzungs- und Anwendungsfragen	413
VI.	Fazit	414
	Stichwortverzeichnis	417

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	V
Inhaltsübersicht	VII
Literatur- und Abkürzungsverzeichnis	XXIII

A. Die Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a KStG

I. Betriebswirtschaftliche Grundlagen der Option	1
1. Einführung	1
2. Rechtsformenwahl	3
3. Transparenz- vs. Trennprinzip	5
4. Belastungsvergleiche	9
a) Grundstruktur des Belastungsvergleichs	10
b) Variationen	17
5. Akzeptanz in der Praxis und jüngste Entwicklungen	26
a) Akzeptanz des § 1a KStG in der Praxis	26
b) Jüngste Entwicklungen	29
6. Fazit	33
II. Ausübung der Option zur Körperschaftsbesteuerung nach § 1a Abs. 1 KStG	35
1. Erstmaliger Antrag zum Wirtschaftsjahr 2022	36
2. Antragsberechtigung nach § 1a Abs. 1 KStG	36
3. Form des Antrags	38
4. Entscheidung über den Antrag	40
III. Wirkungen der Option	41
1. Wirkungen auf Ebene der Gesellschaft (§ 1a Abs. 2 KStG)	41
a) Fiktion eines Formwechsels (§ 1a Abs. 2 S. 1, 2 KStG)	41
aa) Sachliche Anwendbarkeit des Umwand- lungssteuergesetzes	43

bb)	Persönliche Anwendbarkeit des Umwandlungssteuergesetzes	43
cc)	Anwendung des Verweises in § 25 S.1 UmwStG auf § 20 Abs. 1 UmwStG	50
dd)	Anwendung des § 20 Abs. 2ff. UmwStG	51
ee)	Wirkungen auf Verlustvorträge	53
ff)	Sperrfristverhaftung der erhaltenen Anteile (§ 22 UmwStG)	56
gg)	Miteinbringung von Anteilen (§ 22 Abs. 1 S. 5 UmwStG)	58
hh)	Wirkungen für noch laufende Sperrfristen	58
b)	Wirkungen bei der Körperschaftsteuer	59
aa)	Grundsätze	59
bb)	„Wegfall“ anwendbarer Regelungen	61
cc)	Ermittlung des körperschaftsteuerlichen zu versteuernden Einkommens	64
dd)	Verluste der optierenden Gesellschaft	66
ee)	Keine Organgesellschaftsfähigkeit	67
c)	Wirkungen bei der Gewerbesteuer	68
aa)	Sachliche Gewerbesteuerpflicht der optierenden Gesellschaft	68
bb)	Ermittlung des Gewerbeertrags	70
cc)	Gewerbesteuerliche Fehlbeträge der optierenden Gesellschaft	71
d)	Wirkungen bei anderen Steuerarten	72
aa)	Beschränkung auf die Ertragsteuern	72
bb)	Begrenzte Anpassung des Grunderwerbsteuergesetzes	72
e)	Wirkungen bei Umwandlungen	75
aa)	Grundsätze	75
bb)	Wirkungen im Verschmelzungsteil des Umwandlungssteuergesetzes (§§ 3-19 UmwStG)	76
cc)	Wirkungen im Einbringungsteil des Umwandlungssteuergesetzes (§§ 20ff. UmwStG)	77
2.	Wirkungen auf Ebene der Gesellschafter (§ 1a Abs. 3 KStG)	78

a) Anteile an der Personenhandelsgesellschaft oder Partnerschaftsgesellschaft	78
b) Einnahmen des Gesellschafters	80
aa) Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	81
bb) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	83
cc) Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1, 2 Nr. 7 EStG	83
dd) Einkünfte aus Vermietung und Ver- pachtung nach § 21 EStG oder sonstigen Einkünften nach § 22 EStG	84
 IV. Die Rückoption zur transparenten Besteuerung nach § 1a Abs. 4 KStG	84
1. Gesetzliche Regelung zum Regelfall der Rückoption	85
2. Zeitliche Dimension der Rückoption	85
3. Wirkungen der Rückoption	86
a) Wirkungen auf die laufende Besteuerung	86
b) Wirkungen des fingierten Formwechsels	87
aa) Anwendbarkeit des Umwandlungssteuer- gesetzes	87
bb) Antragstellung zum Buch- oder Zwischen- wertansatz	88
cc) Folgen des fingierten Formwechsels	89
dd) Sperrfrist des § 18 Abs. 3 UmwStG	90
ee) Wirkungen auf laufende Sperrfristen	92
4. Zwingende Beendigung der Option	93
a) Zwingende Rückoption nach § 1a Abs. 4 S. 4 KStG	93
b) Zwingende Rückoption nach § 1a Abs. 4 S. 5 KStG	94
c) Zwingende Beendigung der Option nach § 1a Abs. 4 S. 7 KStG	96
 V. Besonderheiten bei vermögensverwaltenden Perso- nengesellschaften	97
1. Antragsberechtigung der vermögensverwaltenden OHG bzw. KG	98

2. Wirkung des Antrags: fiktiver Formwechsel, entsprechende Anwendung des § 25 UmwStG	99
a) Kein steuerneutraler Formwechsel nach § 25 iVm § 20 UmwStG möglich	99
b) „Begrenzte“ Steuerneutralität unter § 25 S.1 iVm § 21 UmwStG möglich	102
c) Steuerfolgen des Tausches	102
d) Vorherige Umwandlung der Personen(handels)-gesellschaft in eine gewerbliche Personengesellschaft als Alternative?	104
3. Steuerfolgen der Rückoption	107
a) Formwechsel nach § 9 UmwStG (mit Betriebsvermögen)	110
b) Formwechsel nach §§ 9, 8 UmwStG (ohne Betriebsvermögen)	111
4. Vorteilhaftigkeitsüberlegungen des Optionsmodells für vermögensverwaltende Personengesellschaften	113
 VI. Besonderheiten bei der Erbschaftsteuer	114
1. Änderungen im ErbStG durch das KöMoG	115
a) Änderungen in § 13b Abs. 1 Nr. 2 ErbStG	116
b) Weitere gesetzliche Anpassungen: Behaltensfristen, Finanzmittel	118
2. Auswirkungen bei Ausübung der Option	119
a) Umfang des begünstigungsfähigen Vermögens	119
b) Übertragung einer Mitunternehmerstellung als Begünstigungsvoraussetzung	123
c) Nießbrauch	125
d) Keine Einordnung als Verwaltungsvermögen iSv § 13b Abs. 4 Nr. 2 ErbStG	126
e) (Keine) Entstehung von Verwaltungsvermögen durch Ausübung der Option	127
f) Nachversteuerungstatbestände	128
aa) (laufende) Lohnsummenregelungen	129
bb) Behaltensfristen	131
3. Auswirkungen bei Ausübung der Rückoption	137
4. Fazit	138

VII. Besonderheiten der Option zur Körperschaftsbesteuerung im Internationalen Steuerrecht	139
1. Möglichkeiten zur Option bei grenzüberschreitenden Sachverhalten	139
a) Berechtigung zur Option unter § 1a Abs. 1 KStG ..	139
b) Einschränkungen der Optionsmöglichkeit	142
c) Keine Anforderungen an die Gesellschafter aus § 1a KStG	144
aa) Ansässigkeit der Gesellschafter für § 1a KStG irrelevant	144
bb) Ansässigkeit der Gesellschafter für § 1 Abs. 4 UmwStG relevant	145
cc) Anwendung der §§ 20ff. UmwStG	146
d) Rückoption unter § 1a Abs. 4 KStG	150
aa) Rückoption nach § 1a Abs. 4 S. 1 KStG	150
bb) Anwendbarkeit des Umwandlungssteuergesetzes	150
cc) Umwandlungssteuerrechtliche Besonderheiten bei der Rückoption nach § 1a Abs. 4 S. 1 KStG	151
2. Rechtsfolgen der Option des § 1a Abs. 1 KStG für die Besteuerung grenzüberschreitender Sachverhalte	154
a) Folgen auf Ebene der optierenden Gesellschaft ..	154
aa) Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht ..	154
bb) Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	156
cc) Keine Richtlinien-Berechtigung	157
b) Folgen auf Ebene des Gesellschafters der optierenden Gesellschaft	158
aa) Aufgriff von Einkünften nach nationalem Recht und den DBA	158
bb) Einkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG	158
cc) Aufgriff unter den DBA	159
dd) Gewinne aus der Veräußerung der Anteile an der optierenden Gesellschaft	161
ee) Mögliche Eigenschaft als Zwischengesellschaft für Zwecke der Hinzurechnungsbesteuerung (§§ 7ff. AStG)	164

VIII. Besonderheiten der Rechnungslegung bei der Option	166
1. Einleitung	166
2. Ertragsteuerliche Auswirkungen auf Posten der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung	172
a) Grundsätzliches zu Steuern in der Handelsbilanz	172
b) Steuern vom Einkommen und vom Ertrag	175
c) Latente Steuern	177
aa) Anwendungsbereich	177
bb) Anzuwendender Steuersatz	179
cc) Entwicklung der relevanten Bilanzansatzdifferenzen inklusive Ergänzungs- und Sonderbilanzen	182
dd) Verlustvorträge	185
ee) Anforderungen an die Berichterstattung	187
ff) Latente Steuern auf Gesellschaftsebene	188
gg) Auswirkungen im Konzern	191
hh) Ausschüttungssperre	194
d) Steuerrückstellungen	195
e) Personalaufwand	196
f) Sonstige Verbindlichkeiten	198
g) Weitere Posten der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung	198
h) Eigenkapital und Ergebnisverwendung	200
3. Bedeutung für handelsrechtliche Größenklassen	203
4. Weitere Besonderheiten in der Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung im Kontext der Optionsausübung	208
5. Ausgewählte Folgen für die Anhangberichterstattung	210
6. Auswirkungen auf ausgewählte Kennzahlen	212
a) Effektive Steuerquote	212
b) Rentabilitätskennzahlen	213
c) Eigenkapitalquote	214
7. Beteiligungsbilanzierung und -bewertung auf Ebene der Gesellschafter	214
8. Geplante Anpassungen durch das Wachstumschancengesetz	217
9. Fazit	219

IX. Gesellschaftsvertragliche und andere vertragsrechtliche Fragestellungen im Zusammenhang mit dem KöMoG	221
1. Zivilrechtliche Vorteile der KöMoG GmbH & Co. KG gegenüber der GmbH: Möglichkeiten der Anteilsübertragungen ohne notarielle Einbindung und Mitbestimmung	222
2. Anpassungen der Gesellschaftsverträge von Partnerschafts- und Personenhandelsgesellschaften, die gem. § 1a KStG optieren	224
a) Schaffung der gesellschaftsrechtlichen Ausgangslage für eine Option	224
aa) Begründung einer Personenhandels-/Partnerschaftsgesellschaft	224
bb) Prüfung: Ausgestaltung einer GmbH & Co. KG als Einheitsgesellschaft	225
cc) Bedeutung des Sitzes, Antragsrecht auch für ausländische Gesellschaften	226
b) Stimmrechte in Personenhandels-/Partnerschaftsgesellschaften	228
aa) Die Mehrheitsentscheidung bei der Personenhandelsgesellschaft	229
bb) Mehrheitsentscheidung beim Optionsantrag nach § 1a KStG	230
cc) Gesellschafterliche Treuepflicht als Zustimmungspflicht?	232
dd) Keine Anwendung der weiteren zivilrechtlichen Voraussetzungen eines wirksamen Umwandlungsbeschlusses	233
c) Vertretungsbestimmung	234
aa) Grundsätzliche Vertretung	234
bb) Vertretereigenschaft und Bescheidempfang für die Gesellschaft	236
cc) Vertretung der Gesellschaft für die Abgabe des Optionsantrages	236
d) Vergütungen für die Tätigkeiten der Gesellschafter	238

e) Haftung der Gesellschafter für Steuern; Gewerbesteuern aufgrund der Option	239
f) Regelungen zur Kontenstruktur der Gesellschaft	241
aa) Differenzierung zum Zweck der Abbildung des steuerlichen Einlagenkontos	241
bb) Regelungsnotwendigkeiten im Zusammenhang mit Ergänzungsbilanzkapital	245
cc) Verzinsungen der einzelnen Konten	248
g) Ergebnisermittlung/Ergebnisverwendung im Gesellschaftsvertrag	251
h) Entnahmeregelungen im Gesellschaftsvertrag	252
aa) Berücksichtigung der Ausschüttungs Besteuerung bei den gesellschaftsvertraglichen Entnahmeregelungen, insb. auch Steuerentnahmerechte	253
bb) Entnahmen bei fehlender Tätigkeitsvergütung und Berücksichtigung der Bedürfnisse rein passiver Gesellschafter	255
i) Gesellschaftsvertragliche Abfindungsklauseln	256
j) Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters/ Nachfolgeklauseln	258
k) Kündigungsfristen, Gesellschafterausschlüsse	259
3. Laufende Besteuerung und KöMoG, Anpassungs erfordernisse, Sonderfall Realteilung	261
4. Nießbrauchsregelungen auf dem Prüfstand/Wesentliche Regelungssaspekte	262
a) Stimmrechtsausübung	262
b) Ertragszuweisung/Entnahmerechte	264
c) Gewerbesteuer und Entnahmegergebnisse	265
5. Rückoption zur Ertragsbesteuerung – Vertragliche Regelungsüberlegungen	268
a) Beitritt einer GmbH als weiterer Gesellschafter	268
b) Schadensersatzregelungen für den kausal die Besteuerungsfolgen auslösenden Gesellschafter	269
c) Gestaltungsüberlegung: Testamentsvollstreckung zur Vermeidung von § 1a Abs. 4 S. 4 KStG	270

B. Die Einlagelösung für Minder- und Mehrabführungen in der körperschaftsteuerlichen Organschaft

I.	Einführung	271
1.	1. Was sind Minder- und Mehrabführungen?	271
2.	2. Notwendigkeit von steuerlichen Korrekturen (Prinzip der Einmalbesteuerung)	273
3.	3. Prüfungsschema	275
	a) Schritt 1: geschäftsverfallbezogene Identifizierung	275
	b) Schritt 2: Differenzierung zwischen Verursachung in vororganschaftlicher und organschaftlicher Zeit	275
	aa) Zeitpunkt der steuerlichen Wirksamkeit der Organschaft als Trennlinie	275
	bb) Bilanzielle Erfassung des Geschäftsvorfalls als Ursache von Minder- und Mehrabführungen	276
	cc) Das Phänomen der außerorganschaftlichen Verursachung	278
II.	Die Ausgleichspostenlösung nach § 14 Abs. 4 KStG aF, Systemwechsel zur Einlagelösung und Anpassungen durch das JStG 2022	281
1.	1. Bildung organschaftlicher Ausgleichsposten (§ 14 Abs. 4 KStG aF)	281
2.	2. Auflösung organschaftlicher Ausgleichsposten (§ 14 Abs. 4 KStG aF)	283
3.	3. Systemwechsel zur Einlagelösung durch das Kö-MoG und JStG 2022	286
III.	Rechtsfolgen von Minder- und Mehrabführungen nach § 14 Abs. 4 KStG nF	291
1.	1. Organschaftliche Minderabführungen im System der Einlagelösung	292
	a) Fiktion der Einlage des Organträgers in die Organgesellschaft (§ 14 Abs. 4 S. 1 KStG)	292
	b) Auswirkung auf Ebene der Organgesellschaft: Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 6 KStG)	293

c) Auswirkung auf Ebene des Organträgers: erfolgswirksame aber einkommensneutrale Er- höhung des Beteiligungsbuchwerts	294
2. Organschaftliche Mehrabführungen im System der Einlagelösung	298
a) Fiktion der Einlagenrückgewähr (§ 14 Abs. 4 S. 2 KStG)	298
b) Ebene der Organgesellschaft: vorrangige Min- derung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 6 KStG)	300
c) Ebene des Organträgers: Minderung des Be- teiligungsbuchwerts	302
aa) Minderung bis zum Beteiligungsbuchwert .	303
bb) Steuerliche Behandlung einer übersteigen- den Mehrabführung	305
3. Definition von Minder-/Mehrabführungen (§ 14 Abs. 4 S. 6 KStG)	308
4. Zeitpunkt von Minder- und Mehrabführungen (§ 14 Abs. 4 S. 7 KStG)	312
5. Saldierung von organschaftlichen Minder- und Mehrabführungen	314
6. Erstmalige Anwendung von § 14 Abs. 4 KStG nF (§ 34 Abs. 6e S. 5 u. 6 KStG)	317
IV. Übergangsbestimmungen (§ 34 Abs. 6e S. 7–20 KStG)	318
1. Auflösung bestehender Ausgleichsposten	319
a) Gesetzgeberische Entscheidung zur Auflösung .	319
b) Aktive Ausgleichsposten erhöhen, passive Aus- gleichsposten mindern den Buchwert der Be- teiligung an der Organgesellschaft	321
c) Vorrangige Erhöhung der Beteiligungsbuch- werte durch Angleichungsfaktor	322
d) Besteuerung eines Gewinns aufgrund eines übersteigenden passiven Ausgleichspostens .	325
2. Wahlrecht zur Bildung einer gewinnmindernden Rücklage	327
a) Bildung der Rücklage iSv § 34 Abs. 6e S. 15 KStG	327
b) Auflösung der Rücklage iSv § 34 Abs. 6e S. 15 KStG	330

V.	Einlagelösung bei Kettenorganschaft	333
1.	Einlagelösung bei Organschaftsketten	334
2.	Besonderheiten der Übergangsbestimmungen iSv §34 Abs.6e S.7ff. KStG	337
VI.	Einlagelösung bei mittelbarer Organschaft	338
1.	Zulässigkeit von mittelbaren Organschaften	338
2.	Schwierigkeiten bei Minder-/Mehrabführungen in mittelbaren Organschaften	340
a)	Rechtsunsicherheiten bei Ausgleichsposten nach altem Recht	340
b)	Diskutierte Lösungsansätze iRd Einlagelösung . .	342
3.	Minder- und Mehrabführungen bei mittelbarer Organschaft	344
a)	Steuerbilanzielle Auswirkungen entlang der Beteiligungskette	344
b)	Auswirkungen auf das steuerliche Einlagekonto ..	354
4.	Anwendung der Übergangsregelungen bei mittel- barer Organschaft	356
a)	Ausschließlich mittelbare Beteiligung	357
b)	Teils unmittelbare, teils mittelbare Beteiligung . .	359
VII.	Gedanken de lege ferenda zur Vereinfachung von Minder- und Mehrabführungen	362

C. Globalisierung des Verschmelzungsteils im Umwandlungssteuerrecht

I.	Aufhebung des § 1 Abs. 2 UmwStG durch das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz	366
1.	Anwendbarkeit des Umwandlungssteuergesetzes . .	366
2.	Sachliche Anwendbarkeit im Verschmelzungsteil (§§ 3–19 UmwStG)	367
3.	Persönliche Anwendbarkeit im Verschmelzungsteil (§§ 3–19 UmwStG)	370
a)	Regelung bis zum KöMoG	370
b)	Sonderregelung in § 12 Abs. 2 KStG aF	373
c)	Aufhebung des § 1 Abs. 2 UmwStG durch das KöMoG	375

II.	Anpassung des § 1 Abs. 4 UmwStG durch das Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz	377
1.	Sachliche Anwendbarkeit des Einbringungsteils (§§ 20 ff. UmwStG)	377
2.	Persönliche Anwendbarkeit des Einbringungsteils (§§ 20 ff. UmwStG)	378
a)	Anforderungen an den übernehmenden Rechtsträger	379
b)	Anforderungen an den umwandelnden, einbringenden oder übertragenden Rechtsträger	379
aa)	Anforderungen aus § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. a UmwStG	380
bb)	Anforderungen aus § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG	381
III.	Zusammenfassendes Beispiel	382
1.	Sachverhalt	383
2.	Lösung	383
a)	Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG	383
b)	Fiktiver Formwechsel nach § 25 UmwStG	385
aa)	Anwendbarkeit des Umwandlungssteuer- gesetzes	385
bb)	Anwendbarkeit des § 20 UmwStG	387
cc)	Ansatz des übernommenen Betriebsvermö- gens	388
dd)	Folgen der Anträge nach § 20 Abs. 2 UmwStG	390
ee)	Sperrfristen nach § 22 UmwStG	391
c)	Laufende Besteuerung der AB-KG	392
3.	Erste Abwandlung des Sachverhalts	393
a)	Zusätzliche Angaben	393
b)	Lösung	393
4.	Zweite Abwandlung des Sachverhalts	396
a)	Zusätzliche Angaben	396
b)	Lösung	396
aa)	Folgen aus der fiktiven Verschmelzung	397
bb)	Folgen für laufende Sperrfristen	401

D. Steuerliche Abzugsfähigkeit von Währungskursverlusten, §8b Abs. 3 S.6 KStG

I.	Hintergrund	403
II.	Entstehungsgeschichte	405
III.	Tatbestand	408
IV.	Rechtsfolge	411
V.	Abgrenzungs- und Anwendungsfragen	413
VI.	Fazit	414
	Stichwortverzeichnis	417