



# NEWS

## Aktuelles aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung

08 | 2021

Für Personengesellschaften

### Gesetzgebung: Das neue Optionsmodell zur Körperschaftsteuer

| Der Bundesrat hat dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts am 25.6.2021 zugestimmt. Dahinter verbirgt sich ein gewaltiger Paradigmenwechsel: Die Einführung einer Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften. |

Mit der Option wird z. B. den Gesellschaftern einer GmbH & Co. KG ein Wahlrecht eingeräumt, ob sie

- weiterhin der Besteuerung des Einkommensteuergesetzes unterworfen werden wollen oder
- in das Trennungsprinzip der Körperschaftsteuer wechseln möchten.

Kernpunkt der Neuregelung ist die Fiktion eines Formwechsels. Das bedeutet: Obwohl der Rechtsträger zivilrechtlich nicht „das Kleid“ der Personengesellschaft wechselt, werden die Folgen steuerlich so gezogen, als ob ein solcher Wechsel erfolgt wäre.

**MERKE |** Die Option hat demzufolge keinen Einfluss auf die zivilrechtliche Rechtsform der Gesellschaft. Somit führt die Gesellschaft für handelsbilanzielle Zwecke weiterhin veränderliche Kapitalanteile für ihre Gesellschafter.

#### Antrag und erstmalige Anwendung

Der Antrag ist von der Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll.

**Beachten Sie |** Der Antrag ist nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung abzugeben. Nur in Härtefällen (so die Gesetzesbegründung) ist auch ein schriftlicher Antrag nach amtlichem Muster möglich.

**Anwendung:** Die Option kann erstmals für Wirtschaftsjahre ausgeübt werden, die nach dem 31.12.2021 beginnen. Dafür muss der Antrag in 2021 rechtzeitig gestellt werden.

#### Daten für den Monat September 2021

##### STEUERTERMINE

Fälligkeit:

- USt, LSt = 10.9.2021
- ESt, KSt = 10.9.2021

Überweisungen (Zahlungsschonfrist):

- USt, LSt = 13.9.2021
- ESt, KSt = 13.9.2021

Scheckzahlungen:

Bei Scheckzahlung muss der Scheck dem Finanzamt spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen!

##### BEITRÄGE SOZIALVERSICHERUNG

Fälligkeit Beiträge 9/2021 = 28.9.2021

##### VERBRAUCHERPREISINDEX

(Veränderung gegenüber Vorjahr)

6/20	11/20	2/21	5/21
+ 0,8 %	- 0,7 %	+ 1,6 %	+ 2,4 %

Hat eine Gesellschaft zur Körperschaftbesteuerung optiert, kann sie beantragen, dass sie nicht mehr wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter nicht mehr wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden (Rückoption).

## Wesentliche Änderungen

Auf Ebene der (ehemaligen) Mitunternehmer wird das **bisherige Sonderbetriebsvermögen** vollständig negiert.

**Hintergrund:** Das **Sonderbetriebsvermögen** umfasst Wirtschaftsgüter, die dem Mitunternehmer zuzurechnen sind, **aber dem Betrieb der Personengesellschaft dienen**. Sie werden in die steuerliche Gewinnermittlung der Personengesellschaft einbezogen.

Der **Wegfall des Sonderbetriebsvermögens** hat insbesondere folgende Auswirkungen:

- **Tätigkeitsvergütungen** werden ab dem Optionsjahr den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit zugerechnet.
- **Vergütungen für die Überlassung von Wirtschaftsgütern** werden den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Einkommensteuergesetz (EStG) bzw. den sonstigen Einkünften nach § 22 EStG zugerechnet, soweit nicht **die entsprechende Subsidiaritätsklausel** zu gewerblichen Einkünften führt.

Zudem ist zu beachten, dass die **Gewinnanteile der Gesellschafter** nach wirksamer Option den Einkünften des § 20 EStG (**Einkünfte aus Kapitalvermögen**) zuzurechnen sind.

**Beachten Sie |** Diese Gewinnanteile gelten **erst dann als ausgeschüttet**, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.

**MERKE |** Funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen: Die gesetzlich fingierte formwechselnde Umwandlung ist nur dann steuerlich unschädlich, wenn das Sonderbetriebsvermögen der Mitunternehmer auf die optierende Gesellschaft übertragen wird.

Mit dem Wirksamwerden der Option können auch **verdeckte Gewinnausschüttungen** vorliegen. Die Vereinbarungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter müssen sich **dem Fremdvergleichsgrundsatz** stellen.

**Hintergrund:** Bei einer verdeckten Gewinnausschüttung handelt es sich –

vereinfacht – **um Vermögensvorteile**, die dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung gewährt werden. Eine verdeckte Gewinnausschüttung **darf den Gewinn der Gesellschaft nicht mindern**.

**MERKE |** Im Geltungsbereich des Sonderbetriebsvermögens einer Mitunternehmerschaft sind derartige Vereinbarungen grundsätzlich frei von solchen Zwängen. Somit müssen die Gesellschaftsverträge der optierenden Gesellschaft einer genaueren Prüfung unterzogen werden.

## Anmerkungen und wichtige Aspekte

Im Grunde genommen ist das Gesetz **zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts** zu begrüßen, zumal hier echtes Gestaltungspotenzial besteht. Ob die Option beantragt werden soll, ist jedoch nicht pauschal zu beantworten, sondern vom **jeweiligen Einzelfall** abhängig.

In seiner Stellungnahme zum Regierungsentwurf hat der Deutsche Steuerberaterverband e. V. (DStV) u. a. kritisiert, dass die Praxis vom Bundesfinanzministerium im Vorfeld des Kabinettsbeschlusses **keine Möglichkeit zur Stellungnahme** erhalten habe. Hier hätte sich der DStV eine deutlich längere Vorlaufzeit **zur Beurteilung der Praktikabilität** des Vorhabens gewünscht.

Zudem sind vor einer Option u. a. folgende Aspekte zu beachten:

- Die optierende Gesellschaft gilt zivilrechtlich als Personengesellschaft, steuerlich wird sie aber als Kapitalgesellschaft behandelt. Somit müssen bei einer Gesellschaft **beide Rechtssysteme** beachtet werden.
- In die komplexen Abwägungsentscheidungen sind auch **Verlustvorträge** einzubeziehen.

**Quelle |** Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts, BR-Drs. 467/21 (B) vom 25.6.2021; DStV vom 29.4.2021, Stellungnahme zum „Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts“

## Für GmbH-Gesellschafter

### Bundesfinanzministerium präzisiert die Regeln zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag

| Durch § 8d Körperschaftsteuergesetz (KStG) können Verluste trotz eines schädlichen Beteiligungserwerbs/Ereignisses nach § 8c KStG unter gewissen Voraussetzungen weiter genutzt werden (= **fortführungsgebundener Verlustvortrag**). Das Bundesfinanzministerium hat sich zu der Regelung, die erst seit dem 1.1.2016 anwendbar ist, nun umfassend geäußert. |

**Hintergrund:** Werden innerhalb von fünf Jahren **mehr als 50 % der Anteile** an einer Kapitalgesellschaft auf einen Erwerber oder auf eine diesem nahestehende Person übertragen, gehen die zum Zeitpunkt des Beteiligungserwerbs bestehenden **Verlustvorträge grundsätzlich vollständig unter** (§ 8c Abs. 1 S. 1 KStG). Durch § 8d KStG können nicht genutzte Verluste trotz eines schädlichen Anteilseignerwechsels unter bestimmten Voraussetzungen **weiterhin genutzt werden**.

Das Schreiben des Bundesfinanzministeriums enthält u. a. Aussagen

- zum Begriff **des Geschäftsbetriebs**,
- **zur Antragstellung** und
- zu **schädlichen Ereignissen** (z. B. Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs oder Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs).

**Quelle |** BMF-Schreiben vom 18.3.2021, Az. IV C 2 - S 2745-b/19/10002:002, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 222251

## Für Unternehmer

### Coronapandemie: Weniger Betriebsprüfungen in 2020

| Nach Informationen der Bundesregierung wurden **in 2020 rund 159.000 Betriebe geprüft**. Das sind ca. 29.000 weniger geprüfte Betriebe als im Vorjahr. Die Reduzierung dürfte aber **kein anhaltender Trend** sein. Der Rückgang der geprüften Betriebe im Jahr 2020 ist vielmehr **der Coronapandemie geschuldet**. |

**Quelle |** Deutscher Bundestag, BT-Drs. 19/28322 vom 8.4.2021

## Für Vermieter

### Verbilligte Vermietung: Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete

! Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs ist die ortsübliche Marktmiete grundsätzlich **auf der Basis des Mietspiegels** zu bestimmen. |

Kann ein Mietspiegel nicht zugrunde gelegt werden (z. B.: **keine regelmäßige Anpassung an die Marktentwicklung**) oder ist er nicht vorhanden, kann die ortsübliche Marktmiete z. B.

- mithilfe eines mit Gründen versehenen **Gutachtens** eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen i. S. des § 558a Abs. 2 Nr. 3 BGB,
- durch die **Auskunft aus einer Mietdatenbank** i. S. des § 558a Abs. 2 Nr. 2 BGB i. V. mit § 558e BGB oder
- unter Zugrundelegung der Entgelte für **zumindest drei vergleichbare Wohnungen** i. S. des § 558a Abs. 2 Nr. 4 BGB ermittelt werden.

**Beachten Sie** | Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ist jeder dieser Ermittlungswege **grundsätzlich gleichrangig**.

#### Hintergrund

Bei einer verbilligten Vermietung gilt die **Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken** bis zum Veranlagungszeitraum 2020 bereits als vollentgeltlich, wenn die Miete **mindestens 66 % des ortsüblichen Niveaus** beträgt. Dann ist der **volle Werbungskostenabzug** eröffnet. Liegt die Miete darunter, sind die Kosten aufzuteilen.

Mit Wirkung **ab dem Veranlagungszeitraum 2021** wurde die Grenze von 66 % **auf 50 % herabgesetzt**. Das bedeutet: Beträgt das Entgelt 50 % und mehr, jedoch weniger als 66 % der ortsüblichen Miete, ist eine **Totalüberschussprognoseprüfung** vorzunehmen. Fällt diese **positiv** aus, ist Einkunftserzielungsabsicht zu unterstellen und der volle Werbungskostenabzug ist möglich. Andernfalls ist von einer Einkunftserzielungsabsicht **nur für den entgeltlich vermieteten Teil** auszugehen und die Kosten sind aufzuteilen.

**Quelle** | BFH-Urteil vom 22.2.2021, Az. IX R 7/20, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 222179

## Für Arbeitgeber

### Neue Vergünstigungen bei Mitarbeiterbeteiligungen

! Zur Stärkung der Attraktivität von Mitarbeiterkapitalbeteiligungen hat der Gesetzgeber den bisher geltenden steuerfreien **Höchstbetrag für Vermögensbeteiligungen** mit Wirkung zum 1.7.2021 von 360 EUR **auf 1.440 EUR pro Jahr** angehoben. Ferner wurde durch das Fondsstandortgesetz vor allem **für Arbeitnehmer von Startup-Unternehmen** eine Regelung geschaffen, wonach Mitarbeiterbeteiligungsprogramme zunächst nicht besteuert werden (**Besteuerungsaufschub**). Dies gilt erstmals für Vermögensbeteiligungen, die **nach dem 30.6.2021** übertragen werden. |

#### Mitarbeiterbeteiligungen nach § 3 Nr. 39 EStG

Für Vorteile des Arbeitnehmers im Rahmen eines gegenwärtigen Dienstverhältnisses aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers sieht § 3 Nr. 39 Einkommensteuergesetz (EStG) **einen jährlichen steuerlichen Freibetrag** vor. Dieser wurde nun durch das Fondsstandortgesetz mit Wirkung ab 1.7.2021 **vervierfacht und beträgt 1.440 EUR**.

**MERKE** | Voraussetzung ist, dass die Beteiligung mindestens allen Arbeitnehmern offensteht, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen stehen.

#### Besteuerungsaufschub durch neuen § 19a EStG

Mit § 19a EStG wurde eine zusätzliche Vergünstigung eingeführt, wodurch **speziell kleinen und mittleren Startups** durch einen **Besteuerungsaufschub** ein Vorteil auf dem Arbeitsmarkt verschafft werden soll. Die **Besteuerung erfolgt erst zu einem späteren Zeitpunkt** – in der Regel im Zeitpunkt der Veräußerung, spätestens nach zwölf Jahren oder bei einem Arbeitgeberwechsel.

Werden einem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber **Vermögensbeteiligungen** im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a, b und f bis l und Abs. 2 bis 5 **des Fünften Vermögensbildungsgesetzes** an dem Unternehmen des Arbeitgebers unentgeltlich oder verbilligt übertragen, unterliegt der Vorteil im Kalenderjahr der Übertragung **nicht der Besteuerung**.

Liegen die Voraussetzungen vor, ist bei der Vorteilsermittlung der Freibetrag nach § 3 Nr. 39 EStG (bis zu 1.440 EUR) abzuziehen.

Die Übertragung muss **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erfolgen (keine Gehaltsumwandlung).

Das Unternehmen des Arbeitgebers darf im Zeitpunkt der Übertragung der Vermögensbeteiligung **gewisse Schwellenwerte** nicht überschreiten oder im vorangegangenen Kalenderjahr nicht überschritten haben. **Die Gründung** darf nicht mehr als zwölf Jahre zurückliegen.

**MERKE** | Nach der Empfehlung der EU-Kommission vom 6.5.2003 gelten folgende Schwellenwerte:

- KMU: weniger als 250 Mitarbeiter, Jahresumsatz höchstens 50 Mio. EUR oder Jahresbilanzsumme höchstens 43 Mio. EUR,
- kleines Unternehmen: weniger als 50 Mitarbeiter, Jahresumsatz und Jahresbilanzsumme max. 10 Mio. EUR,
- Kleinstunternehmen: weniger als 10 Mitarbeiter, Jahresumsatz und Jahresbilanzsumme max. 2 Mio. EUR.

§ 19a EStG setzt **kein Angebot an alle Arbeitnehmer** voraus. Die Mitarbeiterbeteiligungen können z. B. auch nur ausgewählten hochqualifizierten Mitarbeitern angeboten werden.

Die vorläufige Nichtbesteuerung erfolgt **auf Initiative des Arbeitgebers** und mit Zustimmung des Arbeitnehmers durch Freistellung im Lohnsteuerabzugsverfahren. Der **Arbeitnehmer kann selbst entscheiden**, ob der Vorteil vorläufig nicht lohnbesteuert werden soll. Eine Nachholung bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist ausgeschlossen.

Der nicht besteuerte gemeine Wert der Vermögensbeteiligung ist vom Arbeitgeber **im Lohnkonto aufzuzeichnen**. Das Betriebsstättenfinanzamt muss nach der Übertragung einer Vermögensbeteiligung im Rahmen einer **Anrufungsauskunft** den vom Arbeitgeber nicht besteuerten Vorteil bestätigen.

**Quelle** | Fondsstandortgesetz vom 3.6.2021, BGBl I 2021, S. 1498

Für Unternehmer

### Garantiezusagen von Kfz-Händlern: Ab 2022 gilt eine neue Sichtweise bei der Umsatzsteuer

| Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus 2018 ist die **entgeltliche Garantiezusage eines Kfz-Händlers** keine unselbstständige Nebenleistung zur Fahrzeuglieferung, sondern **eine eigenständige Leistung**. Mit einer Garantiezusage, durch die der Kfz-Verkäufer als Garantieggeber im Garantiefall eine Geldleistung verspricht, liegt eine Leistung aufgrund eines Versicherungsverhältnisses i. S. des Versicherungsteuergesetzes vor, **die umsatzsteuerfrei ist**. Das Bundesfinanzministerium wendet das Urteil nun an und hat seine bisherige Sichtweise angepasst. Dabei unterteilt es **nach versicherungs- und umsatzsteuerrechtlichen Konsequenzen**. |

#### Kritik aus der Praxis

Betroffen sollten bereits Garantiezusagen sein, die **nach dem 30.6.2021** abgegeben werden, wobei eine frühere Anwendung zulässig ist. Der **Zentralverband Deutsches Kraftfahrzeuggewerbe e. V. (ZDK)** hat das Schreiben des Bundesfinanzministeriums **als Bürokratiemonster kritisiert** und sich an Bundesfinanzminister Olaf Scholz gewandt – offenbar mit Erfolg. Denn die Frist wurde nun mit Schreiben vom 18.6.2021 **bis zum 31.12.2021 verlängert**.

Nach der Bewertung des BMF-Schreibens durch den ZDK werden Händler, die Autokäufern eine Garantiezusage ertei-

len, **steuerrechtlich gesehen zu Versicherern**. Im Zweifel müssen sie sich daher u. a. beim Bundeszentralamt für Steuern registrieren lassen, Versicherungssteuer anmelden und abführen.

Wegen der versicherungssteuerpflichtigen, aber umsatzsteuerfreien Garantiezusagen ist **der Vorsteuerabzug des Händlers** aus den Eingangsleistungen im Zusammenhang mit diesen steuerfreien Umsätzen grundsätzlich ausgeschlossen.

**Quelle** | BMF-Schreiben vom 11.5.2021, Az. III C 3 - S 7163/19/10001 :001, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 222584; BFH-Urteil vom 14.11.2018, Az. XI R 16/17; ZDK-Meldung vom 26.5.2021

Für Arbeitgeber

### Nutzung betrieblicher Kommunikationsgeräte: Bundesfinanzhof prüft Gestaltungsmisbrauch

| Die private Nutzung **betrieblicher Telekommunikationsgeräte** durch den Arbeitnehmer ist **lohnsteuerfrei**. Dies veranlasste eine GmbH zu einer Gestaltung, die nun **in der Revision** vom Bundesfinanzhof überprüft werden wird: Ist von einem **rechtlichen Gestaltungsmisbrauch** auszugehen, wenn der Arbeitnehmer sein Handy an seinen Arbeitgeber **zu einem Kaufpreis von 1 EUR** verkauft und der Arbeitgeber ihm das Handy anschließend im Rahmen eines Vertrags auch zur privaten Nutzung wieder zur Verfügung stellt und **die Kosten für den privaten Mobilfunkvertrag übernimmt**? |

In dem Streitfall war **das Finanzamt** der Auffassung, dass die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 45 Einkommensteuergesetz nicht in Betracht komme, weil das Handy kein betriebliches Gerät im Sinne der Vorschrift sei, sondern das gewählte Vorgehen **eine unangemessene Gestaltung** darstelle. Der Mobiltelefonverkauf an den Arbeitgeber sei rein steuerlich motiviert.

Das Finanzgericht München sah das aber anders: Bei einer GmbH und einem Arbeitnehmer handelt es sich nicht um nahe Angehörige, sondern **um Dritte** – und hier ist anzunehmen, dass sie ihre **wirtschaftlichen Interessen** gegenüber der anderen Vertragspartei vertreten.

Der **Kaufpreis von 1 EUR** begründet keine missbräuchliche Gestaltung. Dabei berücksichtigte das Finanzgericht, dass **nahezu alle Mobilfunkbetreiber** bei einer vertraglichen Bindung im Abstand von ca. zwei Jahren ihren Kunden **ein neues Handy kostenlos** anbieten.

**Quelle** | FG München, Urteil vom 20.11.2020, Az. 8 K 2654/19, Rev. BFH. Az. VI R 49/20, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 221885

**HAFTUNGSAUSSCHLUSS**  
Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.

Für Kapitalanleger

### Ist die Beschränkung der Verlustverrechnung für Aktienveräußerungsverluste verfassungswidrig?

| Der Bundesfinanzhof hat dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob es mit dem Grundgesetz vereinbar ist, dass **Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechnet werden dürfen** und nicht auch mit sonstigen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen. |

#### Hintergrund

Da Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich mit **dem Abgeltungsteuersatz von 25 %** besteuert werden, sieht § 20 Abs. 6 Einkommensteuergesetz u. a. vor, dass Verluste aus Kapitalvermögen nur mit sonstigen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden dürfen. Eine **zusätzliche Verlustverrechnungsbeschränkung** gilt für Verluste aus der Veräußerung von Aktien. Diese dürfen nicht mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, sondern **nur mit Gewinnen, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen**.

#### Sichtweise des Bundesfinanzhofs

Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs besteht **eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung**, weil sie Steuerpflichtige ohne rechtfertigenden Grund unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob sie Verluste aus der Veräußerung von Aktien oder aus der Veräußerung anderer Kapitalanlagen erzielt haben.

Man darf gespannt sein, wie nun **das Bundesverfassungsgericht** entscheiden wird.

**Quelle** | BFH, Beschluss vom 17.11.2020, Az. VIII R 11/18, unter [www.iww.de](http://www.iww.de), Abruf-Nr. 222765; BFH, PM Nr. 21/21 vom 4.6.2021