

Steuerblick August 2021

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

- | | |
|--|---|
| 1. Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz: Option für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer | 1 |
| 2. Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes („Share Deals“) | 3 |
| 3. Steuererklärungsfristen für 2019 und für 2020 | 5 |
| 4. Steuererklärungspflicht für 2020 bei Bezug von Kurzarbeitergeld | 5 |

1. Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz: Option für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer

a) Weg zu einer rechtsformneutralen Besteuerung

Mit dem KöMoG wird ab 2022 Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit eröffnet, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen (**Option zur Körperschaftsteuer**). Damit wird also insbes. der OHG, KG und GmbH & Co. KG eine Besteuerungsoption eröffnet, die steuerliche Rechtsformnachteile zur Kapitalgesellschaft verhindert.

Vorteilhaft ist eine solche Option zur Körperschaftsteuer (KSt) dann, wenn die Gewinne im Unternehmen (zumindest überwiegend) belassen werden. Dann beträgt die Steuerbelastung lediglich ca. 30 %, während eine Personengesellschaft (PersGes) im Grundsatz unabhängig von der Gewinnverwendung mit ca. 48 % Ertragsteuern besteuert wird. Mit der Option zur KSt kann nun zukünftig auch eine PersGes die (temporären) steuerlichen Vorteile im **Thesaurierungsfall (Nichtentnahme)** und damit die Möglichkeiten der sehr viel umfassenderen Selbstfinanzierung nutzen und wird insoweit einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt. Ebenso können sich auf Gesellschafterebene Vorteile bei Anteilsveräußerungen ergeben, da steuerlich von Kapitalgesellschaftsanteilen ausgegangen wird.

Hinweis:

Die Vorteile durch eine Option zur KSt können vielfältig sein, es können sich aber auch Nachteile einstellen. Insofern ist eine Prüfung des konkreten Einzelfalls erforderlich. Es können ggf. auch andere Instrumente, wie z.B. der Einsatz einer Beteiligungs-Kapitalgesellschaft, sinnvoll sein, um eine günstige steuerliche Belastung zu erreichen. Hierzu bestehen diverse Möglichkeiten.

b) Folgen der Optionsausübung für die laufende Besteuerung

Mit der Option zur Körperschaftsteuer wird die Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft behandelt, d.h. diese unterliegt dann der **Gewerbe- und der Körperschaftsteuer**. Die Gesellschafter der

PersGes werden steuerlich wie Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt. Dies bedeutet, dass die Gewinne der Gesellschaft auf Ebene der Gesellschafter erst und nur insoweit steuerlich erfasst werden, als die Gewinne entnommen werden – dann erfolgt eine steuerliche Erfassung wie eine **Gewinnausschüttung** einer Kapitalgesellschaft. Auch Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft werden steuerlich wie bei einer Kapitalgesellschaft anerkannt, führen also nicht zur Entstehung von Sonderbetriebsvermögen und somit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. So sind bspw. **Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen** bei der optierenden Gesellschaft steuerlich als Betriebsausgaben abzugsfähig und mindern damit die Körperschaft- und Gewerbesteuer; auf Ebene des Gesellschafters liegen Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit vor, die dem regulären Einkommensteuertarif unterliegen (insoweit ist dann von der optierenden Gesellschaft als Arbeitgeber Lohnsteuer einzubehalten).

Allerdings erfolgt dann auch eine **Angemessenheitsprüfung**: Überhöhte Leistungsvergütungen an Gesellschafter werden steuerlich nicht als Betriebsausgaben anerkannt, sondern gelten – soweit das angemessene Maß überschritten wird – als „verdeckte Gewinnausschüttung“. Daher ist bei einer optierenden PersGes eine klare Trennung zwischen der Ebene der Gesellschaft und der der Gesellschafter erforderlich.

Zu beachten ist, dass alle **Entnahmen aus dem Eigenkapital** einer solchen optierenden Gesellschaft beim Anteilseigner als Gewinnausschüttung besteuert werden. Hiervon zu unterscheiden sind Zahlungen über ein Verrechnungskonto des Gesellschafters bei der Gesellschaft, welches als Forderungs- bzw. Verbindlichkeitskonto einzustufen ist. Insofern ist dann eine klare Zuordnung erforderlich.

Die Option der Personengesellschaft zur KSt ist eine **rein steuerliche Option**, die gegenüber dem Finanzamt ausgeübt wird. Es erfolgt also kein gesellschaftsrechtlicher Formwechsel. Vielmehr verbleibt es bei der Rechtsform der Personengesellschaft, welche in manchen Bereichen **Vorteile gegenüber der Kapitalgesellschaft** bietet:

- so z.B. bei der Mitbestimmung und
- durch Einsatz einer persönlich haftenden natürlichen Person kann die Jahresabschlusspublizität vermieden werden und
- es bleiben die gesellschaftsrechtlichen Vorteile – z.B. hinsichtlich der Flexibilität bei der Kapitalbereitstellung und -rückführung und bei der Gewinnverteilung – erhalten.
- Auch verbleibt es steuerlich bei der Behandlung als PersGes im Erbschaft-/Schenkungsteuerrecht und bei der Grunderwerbsteuer, so dass insoweit bestehende Vorteile erhalten bleiben. Lediglich bei der Grunderwerbsteuer sind die Möglichkeiten steuerfreier Übertragungen für die optierende Gesellschaft eingeschränkt worden.

Handlungsempfehlung:

Soll die Option für 2022 gelten, so muss der Antrag beim Finanzamt **bis zum 30.11.2021** gestellt werden. Dem muss ein Gesellschafterbeschluss der PersGes zu Grunde liegen. Damit müsste bereits jetzt eine Prüfung erfolgen, ob eine Option zur KSt sinnvoll ist und welche konkreten Auswirkungen sich ergeben, damit auf dieser Basis die notwendigen Schritte – Gesellschafterbeschluss, Antrag beim Finanzamt und ggf. punktuelle Anpassung des Gesellschaftsvertrags – erfolgen können.

c) Konsequenzen der Optionsausübung und Möglichkeit einer Rückoption

Die Option selbst und damit der Wechsel von der transparenten Mitunternehmerbesteuerung in das System der Kapitalgesellschaftsbesteuerung wird steuerlich wie ein fiktiver Formwechsel behandelt. Ertragsteuerlich kann dieser grds. ohne Aufdeckung stiller Reserven, also zu Buchwerten, erfolgen. Vorsicht ist allerdings dann geboten, wenn Sonderbetriebsvermögen vorhanden ist, so z.B. von einem Gesellschafter an die Gesellschaft zur Nutzung überlassene Immobilien. Dieses Vermögen muss zur Sicherstellung des buchwertneutralen Formwechsels grds. in das Gesamthandsvermögen der PersGes übertragen werden.

Handlungsempfehlung:

Die Optionsausübung ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig vorzubereiten. Zu denken ist insbesondere an folgende **Prüfpunkte**:

- Sicherstellung der Buchwertfortführung bei Optionsausübung, also insbesondere Analyse steuerlichen Sonderbetriebsvermögens,
- Überprüfung des Gesellschaftsvertrages hinsichtlich der Abrede zur Gewinnverwendung und zu Entnahmen,
- Überprüfung von Verträgen über Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft (z.B. Geschäftsführervertrag, Pachtvertrag) auf Angemessenheit und Vorhandensein klarer und eindeutiger Regelungen,
- zeitliche und organisatorische Planung der Optionsausübung (Gesellschafterbeschluss, Antrag beim Finanzamt).

Möglich ist eine spätere **Rückoption zur Mitunternehmerbesteuerung**. Diese ist allerdings faktisch erst nach sieben Jahren möglich und führt – wie ein tatsächlicher Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft – zu einer fiktiven Vollausschüttung bislang nicht entnommener Gewinne und Besteuerung auf Gesellschafterebene. Daher sollte die Option zur KSt als mittel- bis langfristige Entscheidung angesehen werden.

d) Anwendungsfälle für die Option zur Körperschaftsteuer

Hauptanwendungsfall der Option zur Körperschaftsteuer werden **mittlere bis größere Familien-Personengesellschaften** oder inhabergeführte Personengesellschaften sein, die die Gewinne ganz oder weitgehend im Unternehmen belassen. Aber auch für Immobilieninvestments kann die zur Körperschaftsteuer optierende PersGes eine sinnvolle Struktur darstellen.

Im Einzelfall bedarf die Frage, ob die Option zur KSt sinnvoll ist, einer sorgfältigen Analyse und die Optionsausübung muss steuerlich und durch Überprüfung und ggf. Anpassung des Gesellschaftsvertrages vorbereitet werden. Dabei sind auch bestehende Alternativen zu prüfen, so bspw. der Einsatz von Beteiligungskapitalgesellschaften oder die Nutzung des Sondersteuersatzes für nicht entnommene Gewinne einer PersGes. Mit der Option zur KSt steht nun aber eine weitere Gestaltungsalternative bereit, die zur steuerlichen Optimierung beitragen kann. Gerade dies sollte zum Anlass genommen werden, bestehende Strukturen aus steuerlicher Sicht zu überprüfen und ggf. anzupassen.

2. Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes („Share Deals“)

a) Übertragung von Anteilen an einer grundstückshaltenden Gesellschaft

Wird eine Immobilie übertragen, so fällt Grunderwerbsteuer (GrESt) an. Werden dagegen Anteile an einer grundstückshaltenden Gesellschaft veräußert (Share Deal), so fällt bisher keine GrESt an, wenn bestimmte Beteiligungsgrenzen bzw. Haltefristen eingehalten werden. Von diesen bislang bestehenden Möglichkeiten der Vermeidung von GrESt wurde bisher vor allem bei größeren Immobilientransaktionen Gebrauch gemacht. Nun sind zum 1.7.2021 verschärfte Regelungen in Kraft getreten.

Betroffen von der Neuregelung sind im Grundsatz alle Gesellschaftsformen, die inländischen Grundbesitz halten. Dabei braucht es sich nicht um Immobilienunternehmen zu handeln, die vorwiegend oder ausschließlich Grundbesitz halten und verwalten.

Bereits nach bisherigem Recht führte eine sog. Anteilsvereinigung zur Entstehung von GrESt. Konkret wird die **Vereinigung von mind. 95 % der Anteile** an einer Gesellschaft in einer Hand als Grundstückserwerb behandelt, wenn zum Vermögen der Gesellschaft auch ein inländisches Grundstück gehört. Die Schwelle von 95 % kann dabei entweder durch einen erstmaligen Erwerb von mind. 95 % der Anteile oder durch Hinzuerwerb der für eine solche Anteilsquote noch fehlenden Anteile erreicht werden. Insoweit sollen Steuerumgehungen vermieden werden. Verhindert werden soll, dass anstatt einer unmittelbaren Übertragung des Grundstücks die Anteile an der grundbesitzenden Gesellschaft übertragen werden.

Folgende Änderungen sind nun **zum 1.7.2021** in Kraft getreten:

- Die bisherige 95 %-Grenze wird für – ggf. auch mittelbare – grunderwerbsteuerpflichtige „Anteilsvereinigungen“ an Personen- oder Kapitalgesellschaften **auf 90 % abgesenkt**. Das heißt es fällt – vereinfacht ausgedrückt – GrESt auf die von der Gesellschaft gehaltenen Grundstücke an,

wenn ein Erwerber mind. 90 % der Anteile auf sich vereinigt.

Damit sind bisherige Gestaltungen nicht mehr umsetzbar, bei denen ein mit 5,1 % beteiligter fremder Dritter die Entstehung von GrESt verhindern konnte. Die nun bestehende 10 %-Schwelle erschwert entsprechende Ausweichgestaltungen maßgeblich.

- Ein korrespondierender Besteuerungstatbestand wird für die (ggf. auch mittelbare) Übertragung von Kapitalgesellschaftsanteilen auf neue Gesellschafter eingeführt. Damit löst auch die bloße Anteilsübertragung von mindestens 90 % Grunderwerbsteuer aus, wenn eine unmittelbare und mittelbare **Veränderung im Gesellschafterbestand der Kapitalgesellschaft** i.H.v. mind. 90 % innerhalb eines Zehnjahreszeitraums stattfindet, ohne dass ein einzelner Gesellschafter eine bestimmte Beteiligungshöhe überschreiten muss.

Hinweis:

Steuerschuldner der GrESt ist in diesen Fällen die Gesellschaft. Diese trifft auch die **Anzeigepflicht gegenüber dem Finanzamt**, wenn der Steuertatbestand ausgelöst wird. Daher muss die Geschäftsführung einer immobilienhaltenden Kapitalgesellschaft zukünftig Anteilsübergang an der Gesellschaft (auch mittelbar in der „darüberliegenden“ Konzernstruktur) dahingehend überwachen, ob innerhalb des Zehnjahreszeitraums die Schwelle von 90 % erreicht wird. Im Grundsatz ist bspw. ausreichend, wenn ein 10 %-Anteil an der Gesellschaft in diesem Zeitraum neunmal den Besitzer wechselt.

- Die Besteuerung von Gesellschafterwechseln bei Personengesellschaften wird dahingehend verschärft, dass zukünftig ein (ggf. auch mittelbarer) Übergang von Anteilen am Vermögen an einer grundbesitzenden PersGes auf neue Gesellschafter von mindestens 90 % (bislang: 95 %) der Grunderwerbsteuer unterworfen wird. Der neue Überwachungszeitraum beträgt zehn Jahre (bislang: fünf Jahre).

Zusammenfassend stellen sich die von der Grunderwerbsteuer erfassten Fälle betreffend Anteile an Gesellschaften, zu deren Vermögen inländischer Grundbesitz gehört, folgendermaßen dar:

	Fall 1	Fall 2	Fall 3	Fall 4
Grundbesitzende Gesellschaft	nur Personengesellschaft	nur Kapitalgesellschaft	Personen- und Kapitalgesellschaft	Personen- und Kapitalgesellschaft
Tatbestand	90 %-Gesellschafterwechsel innerhalb von 10 Jahren	90 %-Gesellschafterwechsel innerhalb von 10 Jahren	90 %ige Anteilsvereinigung	90 %ige Anteilsvereinigung
Anzahl Erwerber	irrelevant	irrelevant	einer (Ausnahme bei Organschaften)	einer
Betrachtungszeitraum	10-Jahres-Zeitraum	10-Jahres-Zeitraum	unbegrenzt	unbegrenzt
Steuerschuldner	Personengesellschaft	Kapitalgesellschaft	Erwerber (bei Anteilsübertragung auch Verkäufer)	Erwerber (bei Anteilsübertragung auch Verkäufer)

Hinweis:

Diese Vorgänge sind komplex und oftmals schwer zu erkennen. Außerdem existieren Ausnahmeregelungen (Börsen- und Konzernklausel). Daher sollte im Zweifel steuerlicher Rat eingeholt werden.

b) Grundstücksübertragungen zwischen Gesellschafter und Personengesellschaft und umgekehrt

Weiterhin existiert eine Befreiung von der GrESt, wenn Grundstücke **von einer Personengesellschaft auf einen Gesellschafter oder umgekehrt** übertragen werden. Dies jedenfalls insoweit, als der Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt ist. Somit besteht eine

- Mindest-Vorbesitzzeit für den Anteil an der PersGes bei Grundstücksübertragung auf die Gesellschaft bzw.
- Bindung betreffend des Anteils des übertragenden Gesellschafters an der PersGes bei Übertragung eines Grundstücks vom Gesellschafter auf die Gesellschaft.

Dieser Überwachungszeitraum ist nun von fünf **auf zehn Jahre verlängert** worden.

Beispiel:

Sachverhalt: Herr A hält 75 % der Kommanditanteile der A GmbH & Co. KG. Dieser überträgt ein Grundstück auf die Gesellschaft.

Lösung: Die Grundstücksübertragung ist in der Höhe der Beteiligungsquote des A, also zu 75 % von der GrEST befreit.

Variante: A veräußert drei Jahre nach der Übertragung die Hälfte seines Anteils an der PersGes an einen Dritten.

Lösung Variante: Die Steuerbefreiung entfällt rückwirkend zur Hälfte.

3. Steuererklärungsfristen für 2019 und für 2020

Die Steuererklärungsfristen wurden auf Grund der schwierigeren Bedingungen während der Corona-Pandemie sowohl für das Jahr 2019 als auch für 2020 verlängert. Diese stellen sich folgendermaßen dar:

Steuererklärungsjahr	2019	2020
Allgemeine Abgabefrist bei vom Stpfl. selbst erstellter Erklärung	31.7.2020	1.11.2021
Abgabefrist für Steuererklärungen, die von Steuerberatern erstellt werden	31.8.2021	31.5.2022
Wenn Bezieher von Arbeitslohn nicht verpflichtet sind, eine Steuererklärung abzugeben, dies aber freiwillig vornehmen (Antragsveranlagung)	31.12.2023	31.12.2024

Hinweis:

- Das Finanzamt kann aus verschiedenen Gründen die Steuererklärung auch vor Ablauf dieser Fristen beim Stpfl. anfordern.
- Zu beachten ist, dass ein Versäumnis dieser Fristen zu Verspätungszuschlägen führt. In solchen Fällen sollte – möglichst vor Ablauf der Frist – mit dem Finanzamt Kontakt aufgenommen und um Fristverlängerung gebeten werden.

4. Steuererklärungspflicht für 2020 bei Bezug von Kurzarbeitergeld

Personen, die ausschließlich als Arbeitnehmer tätig sind, sind i.d.R. nicht verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, da auf die Lohneinkünfte bereits Lohnsteuer einbehalten wurde. Im Einzelfall kann allerdings die Abgabe einer Steuererklärung sinnvoll sein, wenn z.B. Werbungskosten oder Steuerermäßigungen für Handwerkerleistungen geltend gemacht werden sollen oder Lohneinkünfte nur einen Teil des Jahres bezogen wurden. Eine **Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung** besteht allerdings dann, wenn steuerfreie Einkünfte von mehr als 410 € bezogen wurden, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Hierzu zählen z.B. Arbeitslosen-, Kurzarbeiter- und Elterngeld. Aktuell besteht vor allem eine **Erklärungspflicht, wenn in 2020 Kurzarbeitergeld von mehr als 410 € bezogen wurde**. Auf der Lohnsteuerbescheinigung für 2020 ist dies in der Zeile 15 ausgewiesen. Über die Lohnsteuerbescheinigung hat auch das Finanzamt Kenntnis über insoweit vom Arbeitgeber aufgezeichnete steuerfreie Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen.

Bezieher von solchen steuerfreien Einkünften sollen nun nicht bessergestellt werden als Arbeitnehmer, die durchgängig Lohn bezogen haben. Das Kurzarbeitergeld selbst ist zwar steuerfrei, unterliegt aus diesem Grund aber dem sog. Progressionsvorbehalt, was bedeutet, dass das Kurzarbeitergeld bei der Ermittlung des auf den stpfl. Lohn anzuwendenden Steuersatz einbezogen wird, was angesichts des progressiven Einkommensteuertarifs von Bedeutung ist.

Mit der Abgabe der Steuererklärung kann das Finanzamt die korrekte Steuerberechnung vornehmen. Vielfach führt die vom Finanzamt durchgeführte Steuerveranlagung zu einer Steuererstattung, weil für den Arbeitslohn zu viel Lohnsteuer einbehalten wurde. Es **können** aber auch **Steuernachzahlungen** anfallen. Dies ist insbes. dann möglich, wenn in den Monaten der Kurzarbeit die Arbeitszeit nicht auf 0 herabgesetzt wurde, sondern teilweise gearbeitet wurde.

Handlungsempfehlung:

Zunächst sollten Betroffene prüfen, ob eine Steuererklärungspflicht besteht. Wenn dies zu bejahen ist, sollte geprüft werden, ob weitere Werbungskosten, außergewöhnliche Belastungen oder z.B. Kosten für Handwerkerleistungen steuerlich geltend gemacht werden können. Das Ergebnis einer Steuerveranlagung (Steuererstattung oder -nachzahlung) sollte rechtzeitig abgeschätzt werden, damit sich der Stpfl. darauf einstellen kann. Bei Ehegatten kann in Fällen, bei denen der Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommt, ggf. auch eine Einzelveranlagung von Vorteil sein.

Mit freundlichen Grüßen