



20.12.2021  
Kontakt: Thomas Zimmermann

---

## **BPZ AKTUELL**    **Dezember 2021**

---

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Ampel steht am Start und will den Fortschritt durch die Mitte. Bei Grün geht's los. Das hört sich prima an und ist so konsensfähig, dass der zukünftigen Opposition kein wirklicher Gegenwind gelingt. Die CDU/CSU sorgt sich um den Haushalt, die AFD schwadroniert daher und die Linken sind natürlich enttäuscht, dass der Umbau in einen Umverteilungssozialismus nicht mal im Ansatz erkennbar ist. Rot mag noch so grell leuchten, es folgt gelb.

Mit einem Koalitionsvertrag von 178 Seiten lassen sich eine Vielzahl von konkreten Absichten regeln, die wohl auch notwendig sind, um einer Disziplinlosigkeit nach erfolgter Regierungsbildung einen Riegel vorzuschieben.

Naturgemäß haben wir uns in einer ersten Analyse mit den Steuerplänen der neuen Regierung beschäftigt. Allzu große Bedeutung wird diesen nicht beigemessen; sie befinden sich ziemlich weit hinten auf den Seiten 164 – 167.

Einen Paradigmenwechsel können wir nicht erkennen. Dies ist auch nicht verwunderlich, wenn der zukünftige Finanzminister vor der Wahl Steuererleichterungen in Aussicht gestellt hat und die beiden Koalitionspartner Steuerverschärfungen. Man mag es als gut oder schlecht empfinden, aber im Prinzip geht es so weiter wie bisher.

Es gibt ein paar positive Ansätze. Mit der sogenannten Superabschreibung sollen Investitionen für Klimaschutz und digitale Wirtschaftsgüter, die in den Jahren 2022 und 2023 angeschafft werden, gefördert werden. So wie man Anfang der 90er Jahre die neuen Bundesländer mit einer Fördergebietsabschreibung unterstützen wollte, sollen nunmehr für Digitalisierung und Klimaschutz Investitionsanreize geschaffen werden. Wie hoch die Superabschreibungen ausfallen werden, steht nicht im Vertrag, wir prognostizieren mal 50 %. Diese Maßnahme ist zweifelsfrei zu begrüßen, zumal sie den öffentlichen Haushalt nur temporär belastet, weil die Abschreibungen nach dem Anschaffungsjahr entsprechend geringer ausfallen.

Die Corona-bedingt verbesserten Verlustverrechnungen sollen dauerhaft verfestigt werden und der Verlustrücktrag auf zwei Jahre erweitert werden, entsprechend der bis 1998 geltenden Regelung. Auch das ist sicher begrüßenswert und könnte positiv betrachtet als Umdenken gewertet werden. Bisher sahen insbesondere die Vertreter der Finanzverwaltung in einer Verlustverrechnung keinen Ausdruck der Leistungsfähigkeit der Besteuerung, sondern eine großzügige Steuersubvention.

Bemerkenswert ist, dass das brandneue Optionsmodell, mit der Personengesellschaften sich wie Kapitalgesellschaften besteuern lassen können (siehe BPZ-Special 350 in dieser Ausgabe) und die Thesaurierungsbegünstigung für Personengesellschaften einer Praktikabilitätsprüfung unterzogen werden sollen. Bereits die gut gemeinte Thesaurierungsbegünstigung aus dem Jahr 2008 ist praktisch gescheitert, weil sie viel zu komplex geraten ist und mit einer insgesamt etwas höheren Steuerbelastung einherging. Auch das neue Optionsmodell hat bereits im Vorfeld viel Kritik erfahren, weil es in der Anwendung kompliziert ist und manche Folgewirkungen mittel- bzw. langfristig kaum beherrschbar erscheinen.

Dagegen wird einem etwas gruselig, wenn bei der ohnehin extrem komplizierten Grunderwerbsteuer den Ländern eine flexiblere Gestaltung zugestanden werden soll und im Gegenzug die steuerliche Erfassung von Share Deals (siehe BPZ-Special 344 aus 7/2021) eine erneute Verschärfung erfahren soll.

Zeitgemäß erscheint die Anhebung des Mindestlohns auf 12 Euro, der Midijob-Höchstgrenze auf 1.600 € und der Minijob-Höchstgrenze auf 520 €. Auch die Anhebung des Ausbildungsfreibetrags von 924 € auf 1.200 € und des Sparer-Pauschbetrags von 900 € auf 1.000 € (ab 2023) sind im

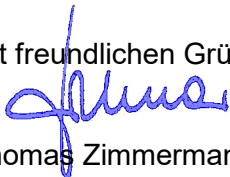
Grundsatz begrüßenswert, auch wenn man diese aufgrund langjähriger Unveränderbarkeit als längst überfällig bezeichnen muss.

Auch die neue Regierung verspricht Steuervereinfachungen und Entbürokratisierung, die sich, man höre und staune, auch auf Betriebsprüfungen erstrecken soll. Nichts Neues, oder tut sich da doch etwas?

Die Ampel beabsichtigt eine zentrale Organisationseinheit auf Bundesebene einzurichten, die den digitalen Wandel fördern und für eine spürbare Verringerung der Steuerbürokratie sorgen soll. In diesem Zusammenhang wird auch von einem geplanten Steuerforschungsinstitut gesprochen. Das wäre dann mal etwas wirklich Neues, jedenfalls dann, wenn der ideologische Ansatz nicht in der allerletzten Steuergerechtigkeit besteht und profiskalische Interessen nachrangig sind. Das durch ein solches Institut zum Ausdruck kommende Misstrauen gegenüber dem Bundesministerium der Finanzen können wir jedenfalls gut nachvollziehen.

Wir dürfen gespannt sein, was da kommt und wünschen Ihnen eine angenehme Weihnachtszeit.

Mit freundlichen Grüßen



Thomas Zimmermann  
Steuerberater

BPZ Balmes, Pelka & Zimmermann  
Steuerberatungsgesellschaft mbH

Anlagen

## Inhaltsverzeichnis

Termine Steuern/Sozialversicherung Dezember 2021	2	Büro- und Organisations-Bonus bzw. Förderprovision unterliegen der Umsatzsteuerbefreiung für Vermittlungsleistungen	7
Kosten bei Wegeunfall als Werbungskosten absetzbar	3	Anordnung der Teilnahme eines Gemeindebediensteten an der Außenprüfung	7
Private Veräußerungen von Wirtschaftsgütern über Internetplattformen	3	Bescheid bei falscher zeitlicher Zuordnung von Hinzuschätzungsbeträgen änderbar	7
Echte Abfindung für den Verlust eines Arbeitsplatzes unterliegt der Lohnsteuer - Keine Wertguthabenfähigkeit	5	Sozialversicherungsrechengrößen 2022 beschlossen	7
Überhöhte Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens - Verdeckte Gewinnausschüttung?	6	Anscheinsbeweis für Zugang eines Einwurfeinschreibens - Vorlage des Sendungsstatus nicht ausreichend	8
Keine Steuerhinterziehung durch "Unterlassen" bei Kenntnis der Finanzbehörde von wesentlichen steuerlich relevanten Umständen	6		

## Termine Steuern/Sozialversicherung Dezember 2021

Bitte beachten Sie die folgenden Termine, zu denen die Steuern und Sozialversicherungsbeiträge fällig werden:

Steuerart	Fälligkeit	
Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	10.12.2021 <sup>1</sup>	10.01.2022 <sup>2</sup>
Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag	10.12.2021	entfällt
Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag	10.12.2021	entfällt
Umsatzsteuer	10.12.2021 <sup>3</sup>	10.01.2022 <sup>4</sup>
Ende der Schonfrist obiger Steuerarten bei Zahlung durch:	Überweisung <sup>5</sup>	14.01.2022
	Scheck <sup>6</sup>	10.01.2022
Sozialversicherung <sup>7</sup>	28.12.2021	27.01.2022
Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag	Die Kapitalertragsteuer sowie der darauf entfallende Solidaritätszuschlag sind zeitgleich mit einer erfolgten Gewinnausschüttung an den Anteilseigner an das zuständige Finanzamt abzuführen.	

- 1 Für den abgelaufenen Monat.
- 2 Für den abgelaufenen Monat, bei Vierteljahreszahlern für das vorangegangene Kalendervierteljahr, bei Jahreszahlern für das vorangegangene Kalenderjahr.
- 3 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.
- 4 Für den abgelaufenen Monat, bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat, bei Vierteljahreszahlern ohne Dauerfristverlängerung für das abgelaufene Kalendervierteljahr.
- 5 Umsatzsteuervoranmeldungen und Lohnsteueranmeldungen müssen grundsätzlich bis zum 10. des dem Anmeldezeitraum folgenden Monats (auf elektronischem Weg) abgegeben werden. Fällt der 10. auf einen Samstag, Sonntag oder Feiertag, ist der nächste Werktag der Stichtag. Bei einer Säumnis der Zahlung bis zu drei Tagen werden keine Säumniszuschläge erhoben. Eine Überweisung muss so frühzeitig erfolgen, dass die Wertstellung auf dem Konto des Finanzamts am Tag der Fälligkeit erfolgt.
- 6 Bei Zahlung durch Scheck ist zu beachten, dass die Zahlung erst drei Tage nach Eingang des Schecks beim Finanzamt als erfolgt gilt. Es sollte stattdessen eine Einzugsermächtigung erteilt werden.
- 7 Die Sozialversicherungsbeiträge sind einheitlich am drittletzten Bankarbeitstag des laufenden Monats fällig. Um Säumniszuschläge zu vermeiden, empfiehlt sich das Lastschriftverfahren. Bei allen Krankenkassen gilt ein einheitlicher Abgabetermin für die Beitragsnachweise. Diese müssen der jeweiligen Einzugsstelle bis spätestens zwei Arbeitstage vor Fälligkeit (d. h. am 23.12.2021/25.01.2022, jeweils 0 Uhr) vorliegen. Regionale Besonderheiten bzgl. der Fälligkeiten sind ggf. zu beachten. Wird die Lohnbuchführung durch extern Beauftragte erledigt, sollten die Lohn- und Gehaltsdaten etwa zehn Tage vor dem Fälligkeitstermin an den Beauftragten übermittelt werden. Dies gilt insbesondere, wenn die Fälligkeit auf einen Montag oder auf einen Tag nach Feiertagen fällt.

## **Kosten bei Wegeunfall als Werbungskosten absetzbar**

Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einem Unfall auf beruflicher Fahrt („Wegeunfall“) entstehen und nicht von dritter Seite erstattet werden, sind als Werbungskosten absetzbar. Zahlungen vom Arbeitgeber oder von der Versicherung müssen jedoch abgezogen werden.

Die Selbstbeteiligung bei einer Vollkaskoversicherung oder Teilkaskoversicherung ist absetzbar. Wenn allerdings wegen des Unfalls und der Reparaturkosten der Versicherungsbetrag hochgesetzt wird, dürfen diese erhöhten Kosten nicht steuerlich geltend gemacht werden.

Nachweisen müssen Sie, dass Sie tatsächlich einen Unfall erlitten haben, dass sich dieser Unfall auf einer beruflichen Fahrt (z. B. auf dem Weg von oder zur Arbeit) ereignet hat und wie hoch die Unfallkosten sind. Der Nachweis, dass tatsächlich ein Unfall vorliegt, lässt sich z. B. belegen anhand objektiver Beweismittel wie Fotos, Sachverständigen-Gutachten, polizeilichem Unfallbericht, Unfallschilderung gegenüber der Versicherung, Benennung von Zeugen zum Unfallhergang, -zeitpunkt und -ort sowie durch Rechnungen und Quittungen.

## **Private Veräußerungen von Wirtschaftsgütern über Internetplattformen**

Seit dem Bestehen von Internetplattformen für jedermann zur Veräußerung von Wirtschaftsgütern aller Art, die bekannteste ist wohl weiterhin „eBay“, werden über diese Plattformen von Privatleuten Gegenstände veräußert. Diese Plattformen haben in weiten Teilen den früher üblichen „Garagen“-Flohmarkt ersetzt. Der zahlenmäßige Umfang von Veräußerungen durch einzelne Personen und der dafür aufgewandte Zeitaufwand können aber durchaus dazu führen, dass die Finanzverwaltung Überlegungen und Nachforschungen anstellt, ob diese Tätigkeit wirklich nur eine Privatsache ist oder ob nicht die Grenze zum steuerpflichtigen Gewerbebetrieb überschritten wird. In diesem Zusammenhang entsteht dann die Frage, welche Steuerarten hiervon betroffen sein können. Das wäre neben der Gewerbesteuer und Einkommensteuer auch noch die Umsatzsteuer, die aber hier nicht behandelt werden soll.

Nach der für gewerbliche Einkünfte geltenden grundsätzlichen Vorschrift in § 15 Abs. 2 EStG setzt die Anwendung dieser Vorschrift voraus, dass eine selbstständige, nachhaltige Tätigkeit mit der Beteiligung am allgemeinen Wirtschaftsverkehr unternommen wird, bei der die Absicht besteht, daraus Gewinne zu erzielen. Bei der

Beurteilung, wann diese Voraussetzungen erfüllt sind, muss nach der steuerlichen Rechtsprechung auf das Gesamtbild der Verhältnisse abgestellt werden. Wann dieses Gesamtbild auf eine gewerbliche Tätigkeit schließen lässt, ist für die Abgrenzung zwischen einem privaten Grundstücksverkauf und einem gewerblichen Grundstückshandel von der steuerlichen Rechtsprechung in zahlreichen Urteilen bereits besprochen worden. Diese Urteile befassen sich wegen der erheblichen Bedeutung im Einzelfall i. d. R. mit der Anzahl der Grundstücksgeschäfte. Diese Anzahl ist aber für die Veräußerungen von beweglichen Wirtschaftsgütern nicht entscheidend.

Zum Handel mit beweglichen Wirtschaftsgütern hat sich das oberste Steuergericht (Bundesfinanzhof) nur in sehr wenigen Einzelfällen geäußert. Dabei hat das Gericht aber einige Grundsätze aufgestellt, die für die Abgrenzung hilfreich sind.

1. Erfolgt die Anschaffung der Wirtschaftsgüter zum privaten Gebrauch und ohne Veräußerungsabsicht, spricht dies gegen einen Gewerbebetrieb.
2. Werden allerdings wiederholt Gegenstände angeschafft, die nicht privat genutzt werden, sondern bei denen die Absicht besteht, sie wieder zu verkaufen, liegt ein Gewerbebetrieb vor. Der gewerbliche Handel wird gekennzeich-

net vom Erwerb und der Weiterveräußerung.

3. Die Anzahl und der Zeitraum der Veräußerungen ist dann nicht maßgebend für die Einordnung, wenn die ohne Veräußerungsabsicht erworbenen Wirtschaftsgüter, z. B. für eine private Briefmarken- oder Eisenbahnsammlung, später doch veräußert werden. Dies sieht der BFH als Umschichtung von Vermögen innerhalb der privaten Vermögensanlage.

Anhand der vom Steuerpflichtigen vorgelegten Unterlagen und der geführten Aufzeichnungen muss unter Anwendung der vorstehenden Abgrenzungsmerkmale entschieden werden, ob die Wirtschaftsgüter mit Weiterveräußerungsabsicht erworben wurden oder ob der Fokus auf dem Aufbau einer privaten Sammlung lag. Die Abgrenzung ist natürlich besonders schwierig, wenn der Steuerpflichtige einen Gewerbebetrieb unterhält und auf dem gleichen Gebiet noch eine Sammlung im Privatvermögen aufbaut und unterhält. Für diesen Fall kommt dem Nachweis der Zugehörigkeit zur jeweiligen Vermögensart durch den Steuerpflichtigen besondere Bedeutung zu und bei fehlender Abgrenzungsmöglichkeit kann die Zuordnung durch das Finanzamt nur schwer widerlegt werden.

Aber auch bei der Einordnung der Käufe/Verkäufe in den privaten Bereich kann

eine Einkommensteuerpflicht gewisser privater Verkäufe eintreten.

Wenn Gegenstände des Privatvermögens innerhalb eines Jahres an- und verkauft werden, ist ein daraus erzielter Gewinn gem. § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG steuerpflichtig, es sei denn, es handelt sich um Gegenstände des täglichen Gebrauchs. Zu diesen steuerpflichtigen Gegenständen zählen z. B. Edelmetalle, Schmuck, Gemälde und auch Münzen. Aber auch Fremdwährungen und Kryptowährungen fallen unter diese Regelung. Zu den Wirtschaftsgütern des täglichen Gebrauchs rechnen u. a. Möbel, sonstiger Hausrat, Fahrräder und auch Pkw (allerdings letztere nicht, wenn es sich um Oldtimer handelt, die nicht mehr genutzt werden).

**Echte Abfindung für den Verlust eines Arbeitsplatzes unterliegt der Lohnsteuer - Keine Wertguthabenfähigkeit**

Eine echte Abfindung für den Verlust eines Arbeitsplatzes unterliegt der Lohnsteuer und kann nicht zur Aufstockung eines Wertguthabenkontos (Zeitwertkonto) genutzt werden, da kein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt vorliegt. Das entschied das Finanzgericht Berlin-Brandenburg.

Eine Arbeitgeberin schloss mit dem Betriebsrat aufgrund von Umstrukturierungsmaßnahmen einen Interessenausgleich mit dem Ziel, Personal abzubauen.

Darin wurde ausscheidenden Arbeitnehmern eine „Freiwilligen-Abfindung“ (Freiwilligenprogramm) zugesagt, welche mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses fällig wurde. Es wurde die Möglichkeit eingeräumt, die Abfindungsleistung in das für sie geführte Langzeitkonto einzubringen. Das aufgestockte Wertguthaben sollte nach Ende der Beschäftigung auf die Deutsche Rentenversicherung Bund (DRV Bund) übertragen werden. Die Arbeitgeberin unterwarf die Abfindungen, soweit sie dem Langzeitkonto zugeführt wurden, nicht der Lohnsteuer und führte auch keine Beiträge zur Gesamtsozialversicherung ab.

Das Finanzgericht entschied, dass Abfindungen aus Anlass der Beendigung des Arbeitsverhältnisses lohnsteuerrechtlichen Arbeitslohn darstellen würden und mit Beendigung des Arbeitsverhältnisses zugeflossen seien. Die an den Arbeitnehmer aufgrund des Freiwilligenprogramms geleistete Abfindung sei jedoch kein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt. Die Vereinbarung über die Zuführung der Abfindung zu einem Wertguthaben sei daher wegen Fehlens der Geschäftsgrundlage unwirksam, da eine echte Abfindung nicht wertguthabenfähig sei. Daher sei die Übertragung der um die Abfindungsbeträge scheinbar aufgestockten Wertguthabenkonten auch nicht wirksam auf die DRV Bund möglich gewesen. Folglich



greife auch die Steuerbefreiung nach dem Einkommensteuergesetz nicht.

## **Überhöhte Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens - Verdeckte Gewinnausschüttung?**

Bei der Ermittlung des fremdüblichen Darlehenszinses für ein unbesichertes Gesellschafterdarlehen steht die gesetzlich angeordnete Nachrangigkeit von Gesellschafterdarlehen einem Risikozuschlag bei der Festlegung der Zinshöhe zum Ausgleich der fehlenden Darlehensbesicherung nicht entgegen. So entschied der Bundesfinanzhof.

Unter einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) i. S. des Körperschaftsteuergesetzes sei bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages auswirke und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung stehe.

Für den größten Teil der entschiedenen Fälle habe der Bundesfinanzhof die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwende, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nicht-gesellschafter nicht gewährt hätte (sog.

Fremdvergleich). Außerdem müsse der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug auszulösen.

## **Keine Steuerhinterziehung durch "Unterlassen" bei Kenntnis der Finanzbehörde von wesentlichen steuerlich relevanten Umständen**

Es liegt keine Steuerhinterziehung durch "Unterlassen" vor, wenn die Finanzbehörde im maßgeblichen Veranlagungszeitraum bereits Kenntnis von den wesentlichen steuerlich relevanten Umständen hatte. Das entschied das Finanzgericht Düsseldorf.

Durch die pflichtwidrige Nichtabgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen bzw. Umsatzsteuerjahreserklärungen habe die Klägerin das Finanzamt über steuerlich erhebliche Tatsachen nicht in Unkenntnis gelassen, weil dem für die Veranlagung der Klägerin zuständigen Veranlagungsbezirk des beklagten Finanzamts aufgrund der jährlich von der Klägerin jeweils im Folgejahr eingereichten Feststellungserklärungen alle für eine Umsatzsteueranmeldung der Klägerin notwendigen Umstände, insbesondere die Tatsache der Vermietung von Kfz-Stellplätzen und die Höhe der hierdurch erzielten Umsätze, bereits bekannt gewesen seien.

Maßgeblich sei insoweit der Kenntnisstand des jeweiligen Bearbeiters in dem Zeitpunkt, zu dem das zuständige Finanzamt

die Veranlagungsarbeiten für den fraglichen Besteuerungszeitraum im Wesentlichen abgeschlossen habe. Denn entscheidend für die Vollendung einer Steuerhinterziehung entsprechend ihrem Charakter als unechtes Unterlassungsdelikt (Erfolgssdelikt) sei der Zeitpunkt, in dem der Steuerpflichtige bei pflichtgemäßer Abgabe der Steuererklärung spätestens veranlagt worden wäre. Erst dann sei im Regelfall die rechtzeitige Festsetzung der Steuer vereitelt und der Verkürzungserfolg eingetreten.

### **Büro- und Organisations-Bonus bzw. Förderprovision unterliegen der Umsatzsteuerbefreiung für Vermittlungsleistungen**

Nach Ansicht des Finanzgerichts Niedersachsen unterliegen der Büro- und Organisations-Bonus bzw. die Förderprovision der Steuerbefreiung für Vermittlungsleistungen. Sie würden eine Aufstockung der - vom Beklagten als umsatzsteuerfrei behandelten - Grundprovision für die vom Vermögensberater erzielten Gruppenerlöse darstellen. Es bestehe jeweils ein spezifischer und wesentlicher Bezug zu einzelnen Vermittlungsgeschäften, weil der Bonus bzw. die Förderprovision auf das jeweilige steuerfreie Gruppengeschäft zurückzuführen seien.

### **Anordnung der Teilnahme eines Gemeindebediensteten an der Außenprüfung**

Die Anordnung der Teilnahme eines Gemeindebediensteten an der Außenprüfung für gewerbsteuerliche Zwecke steht nach einem Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf dem Schutz des Steuergeheimnisses entgegen, wenn das zu prüfende Unternehmen der Gemeinde oder deren Tochtergesellschaften gegenüber Leistungen aufgrund privatrechtlicher Vereinbarungen erbringt und die Prüfungsanordnung keine geeigneten Sicherungsmaßnahmen vorsieht, um die Offenbarung der für die wirtschaftliche Tätigkeit oder für andere außersteuerliche Interessen der Gemeinde bedeutsamen Erkenntnisse zu verhindern.

### **Bescheid bei falscher zeitlicher Zuordnung von Hinzuschätzungsbeträgen änderbar**

Wird ein Hinzuschätzungsbetrag zunächst auf mehrere Jahre verteilt, obwohl eine Erfassung des Gesamtbetrages nur in einem Jahr zutreffend wäre, ist der Bescheid dieses Jahres änderbar. Dies entschied das Finanzgericht Münster.

### **Sozialversicherungsrechengrößen 2022 beschlossen**

Das Bundeskabinett hat am 20.10.2021 die Verordnung über die Sozialversicherungsrechengrößen 2022 beschlossen.

Das Bundesministerium für Arbeit und Soziales hat die maßgeblichen Rechengrößen der Sozialversicherung turnusgemäß angepasst und für das Jahr 2022 bekannt gegeben.

Die **Bezugsgröße**, die für viele Werte in der **Sozialversicherung** Bedeutung hat (u. a. für die Festsetzung der Mindestbeitragsbemessungsgrundlagen für freiwillige Mitglieder in der gesetzlichen Krankenversicherung und für die Beitragsberechnung von versicherungspflichtigen Selbstständigen in der gesetzlichen Rentenversicherung), bleibt unverändert bei **3.290 Euro/Monat**. Die Bezugsgröße (Ost) steigt auf **3.150 Euro/Monat** (2021: 3.115 Euro/Monat).

Die **Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung** (West) sinkt auf **7.050 Euro/Monat** (2021: 7.100 Euro/Monat) und die Beitragsbemessungsgrenze (Ost) steigt auf **6.750 Euro/Monat** (2021: 6.700 Euro/Monat).

Die bundesweit einheitliche Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (Jahresarbeitsentgeltgrenze) bleibt unverändert bei **64.350 Euro**. Die ebenfalls bundesweit einheitliche **Beitragsbemessungsgrenze** für das Jahr 2022 in der **gesetzlichen Krankenversicherung** beträgt unverändert **58.050 Euro** jährlich bzw. **4.837,50 Euro** monatlich.

## **Anscheinsbeweis für Zugang eines Einwurfeinschreibens - Vorlage des Sendungsstatus nicht ausreichend**

Im Rahmen eines arbeitsgerichtlichen Prozesses vor dem Landesarbeitsgericht Baden-Württemberg hatte das Gericht u. a. über den Zugang einer mittels Einwurfeinschreibens versandten Einladung zu einem BEM (Betriebliches Eingliederungsmanagement) zu entscheiden.

Bei einem Einwurfeinschreiben spreche nach Vorlage des Einlieferungsbelegs zusammen mit einer Reproduktion des Auslieferungsbelegs der Beweis des ersten Anscheins dafür, dass die Sendung durch Einlegen in den Briefkasten bzw. das Postfach zugegangen sei, wenn das Verfahren zum Einwurfeinschreiben eingehalten wurde. Etwas anderes gelte aber, wenn neben dem Einlieferungsbeleg kein Auslieferungsbeleg, sondern nur ein Sendungsstatus vorgelegt werde. Denn aus dem Sendungsstatus gehe weder der Name des Zustellers hervor noch beinhalte er eine technische Reproduktion einer Unterschrift des Zustellers, mit der dieser beurkunde, die Sendung eingeworfen zu haben.

## Häusliches Arbeitszimmer und Hausverkauf

### I. Ausgangslage

Der BFH hat kürzlich eine Entscheidung getroffen, die eine gute Nachricht für die Verkäufer von eigengenutzten Immobilien darstellt.

### II. Bisherige Rechtslage

Anders als bei vermieteten Immobilien, die erst nach einer Haltefrist von 10 Jahren steuerfrei veräußert werden können, muss bei selbstbewohnten Immobilien, egal ob Eigentumswohnung oder Eigenheim, ein Veräußerungsgewinn nicht versteuert werden.

Diese Begünstigung, die die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken voraussetzt, wurde bisher nicht auf ein in der selbst genutzten Immobilie befindliches häusliches Arbeitszimmer angewendet.

Insbesondere die Finanzverwaltung, aber auch Finanzgerichte und die vorherrschende Literaturmeinung vertraten die Auffassung, dass ein Arbeitszimmer nicht zu Wohnzwecken, sondern beruflichen Zwecken dient und damit bei einer Veräußerung nicht zu begünstigen ist. Im Ergebnis hat dies dazu geführt, dass bei einer

Veräußerung einer selbstgenutzten Immobilie der auf die Fläche des Arbeitszimmers entfallende Veräußerungsgewinn der Besteuerung zu unterwerfen war.

### III. Änderung der Rechtsprechung

Dieser Auffassung ist der Bundesfinanzhof (BFH) im Rahmen einer kürzlich ergangenen Entscheidung entgegengetreten und hat den Grundsatz der Steuerfreiheit der selbstgenutzten Immobilie auch auf ein häusliches Arbeitszimmer angewendet. Begründet wird dies damit, dass auch dieses Zimmer im Regelfall geringfügig privat genutzt wird. Im Detail argumentierte der BFH, dass die private Mitbenutzung des Arbeitszimmers und damit die Nutzung zu eigenen Wohnzwecken nicht überprüfbar und daher auch nicht vollständig auszuschließen ist. Da der § 23 EStG, der die Steuerfreiheit regelt, keine Bagatellgrenzen enthält, ist der Veräußerungsgewinn nicht in privat und beruflich aufzuteilen.

Folgerichtig bleibt der auf das Arbeitszimmer anteilig entfallende Veräußerungsgewinn steuerfrei.

Dieser Änderung der Rechtsprechung steht auch nicht entgegen, dass Voraussetzung

für die Anerkennung der Kosten des Arbeitszimmers ist, dass das Arbeitszimmer nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Im Ergebnis entscheidet der BFH also damit, dass also auch eine lediglich geringfügige private Nutzung des Arbeitszimmers für eine steuerfreie Veräußerung ausreichend ist.

Beachten Sie bitte, dass die oben genannten Regelungen aber nicht bei sog. Gewinneinkunftsarten, wie Einkünften aus Gewerbebetrieb oder selbständiger Tätigkeit gelten. In diesen Fällen gehört das Arbeitszimmer zum steuerlichen Betriebsvermögen und ist deshalb bei der Veräußerung anteilig als steuerpflichtig zu erfassen.

#### IV. Unser Tipp

Mit dieser Entscheidung stellt sich der BFH gegen die Verwaltungsauffassung des Bundesfinanzministeriums (BMF). In Zeiten der Corona-Pandemie und der verstärkten Nutzung des Home-Office kann diese Entscheidung für viele Steuerpflichtige wichtig sein. Auch die in den vergangenen Jahren stark gestiegenen Immobilienpreise erhöhen die Bedeutung dieser Entscheidung.

Sollten Sie also über die Veräußerung Ihrer zu eigenen Wohnzwecken genutzte Immobilie nachdenken, stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.

## Miete - Corona-bedingte Betriebsbeschränkungen: Ist eine Mietminderung berechtigt?

### I. Ausgangslage

Die Corona Pandemie und die damit verbundenen behördlichen Schließanordnungen von Einzelhandelsgeschäften, Restaurants, Hotels, Fitnessstudios und vielen anderen Einrichtungen gehen mit beachtlichen Umsatzeinbußen für die Betreibenden einher. In Fortsetzung zu unserem Rechts-Tipp vom Januar 2021 haben zwischenzeitlich eine Vielzahl von Landgerichten und Oberlandesgerichten zur Behandlung der Rechtslage bei Corona-bedingten Beschränkungen des Geschäfts entschieden.

Eine höchstrichterliche Entscheidung durch den BGH zur rechtlichen Einordnung einer etwaigen Mietminderung oder Mietanpassung und begleitende Rahmenbedingungen steht noch aus. Die Beihilfenprogramme Überbrückungshilfe III und Überbrückungshilfe III Plus federn bis zum 31.12.2021 Corona-bedingte Umsatzeinbußen durch Ausgleich der Fixkosten ab. Es kann davon ausgegangen werden, dass auch anschließend Förderprogramme fortgesetzt werden, dann jedoch die Obergrenzen der Fördersummen erreicht werden

und ab 2 Mio. EUR lediglich die ungedeckten Fixkosten erstattungsfähig sind.

Das Interesse des Mieters an der Mietminderung oder einer Mietanpassung in dieser wirtschaftlichen fremdbestimmten Schräglage bleibt damit weiterhin vital. In gewerblichen Mietverträgen ist in der Regel vereinbart, dass Mieten nur dann gemindert werden dürfen, wenn diese unstreitig und rechtskräftig festgestellt sind. Damit bleibt es bei der Fälligkeit der Miete ohne Rücksicht auf die aktuelle Liquidität des Mieters. Eine gesetzliche Ausnahmeregelung, die die Kündigung in dieser Zeit ausschließt, gab es in der Vergangenheit nur für einen kurzen Zeitraum von April bis Juni 2020. Diese wurde aber nicht erneuert.

In dem hier nachfolgend beschriebenen Fall betrieb der Mieter, ein Großkonzern, einen Einzelhandel, welcher vom 18.03.2020 – 19.04.2020 geschlossen bleiben musste. Das Oberlandesgericht Karlsruhe hat entschieden, dass nur eine Mietanpassung nach den Grundsätzen des Wegfalls der Geschäftsgrundlage unter bestimmten Bedingungen berechtigt

ist (OLG Karlsruhe, Urte. v. 24.02.2021 – 7 U 109/20).

## II. Rechtslage

Nach wie vor ist die Mietminderungsbeziehung im Falle der Pandemie hochumstritten. Wie immer kommt es auf den Einzelfall an, insbesondere darauf, was die Parteien vertraglich vereinbart haben.

Ein Mietmangel liegt nach § 536 BGB vor, wenn die Ist-Beschaffenheit von der vereinbarten Beschaffenheit der Mietsache erheblich abweicht. Das OLG Karlsruhe hat in der behördlichen Schließungsanordnung keinen Mangel gesehen. Zwar könne eine gesetzgeberische Maßnahme, welche den vertragsgemäßen Gebrauch der Mietsache beeinträchtigt, durchaus zu einem Mangel führen, allerdings nur, wenn die Maßnahme im Zusammenhang mit Eigenschaften des Mietobjekts steht. Andernfalls würde die Maßnahme lediglich den geschäftlichen Erfolg beeinträchtigen und falle in den Risikobereich des Mieters. Da im vorliegenden Fall die Corona-Schutzverordnung den Einzelhandel generell untersagte, lag keine Anknüpfung an die Eigenschaften der Mietsache und somit auch kein Mangel vor.

Auch eine Anpassung des Vertrags wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage gemäß § 313 I BGB scheidet laut dem OLG Karlsruhe aus. Grundsätzlich begründet zwar der neu eingeführte Art. 240 § 7

EGBGB die Vermutung, dass die Maßnahmen zur Bekämpfung der Pandemie zu einer Störung der Geschäftsgrundlage führen können. Daher geht das OLG Karlsruhe auch von einer Störung der Geschäftsgrundlage im vorliegenden Fall aus, allerdings käme eine Anpassung nach § 313 I BGB nur in Betracht, wenn das Festhalten am bisherigen Vertrag einer Partei nicht zugemutet werden könne. Eine solche Unzumutbarkeit wäre insbesondere dann gegeben, wenn ein Festhalten am Vertrag den Mieter in seiner Existenz bedrohen würde. Der Mieter ist ein Großkonzern mit erheblichem Vermögen, welcher überdies erheblich von staatlichen Hilfen während der Krise profitiert hat. All dies spricht nach Ansicht des OLG Karlsruhe gegen die Unzumutbarkeit. Aufgrund dessen könne der Vertrag nicht gemäß § 313 I BGB angepasst werden, und die Beklagte sei verpflichtet, die volle Miete zu zahlen.

Das OLG Dresden hat hingegen in einem ähnlichen Fall (OLG Dresden Urte. v. 15.02.2021 – 5 U 1782/20) entschieden, dass nach § 313 I BGB das Pandemie-Risiko zwischen Mieter und Vermieter generell zu teilen sei. Folglich sei der Vertrag für die Zeit der Schließung so anzupassen, dass die Mieter nur die Hälfte der Miete zahlen müssten.

Interessant ist in diesem Zusammenhang auch eine weitere Entscheidung. In einem



ähnlichen Fall ging das LG Krefeld auch von einer Anpassungsmöglichkeit über § 313 BGB aus (LG Krefeld v. 30.06.2021 – 2 O 546/20), forderte aber zusätzlich, dass der Mieter diesen Anpassungsanspruch geltend machen muss. Dies ist für die Fälle, wo der Vermieter den Mieter aufgrund der ausbleibenden Mietzahlungen aus wichtigem Grund kündigte (§ 543 Abs. 2 S. 3 BGB), relevant. Das LG Krefeld hält die außerordentliche Kündigung für zulässig, selbst wenn der Mieter einen Anpassungsanspruch hat, solange er diesen noch nicht geltend gemacht hat.

Eine Entscheidung durch den BGH steht noch aus und wird mit Spannung erwartet.

### III. Unser Tipp

Es bleibt bei der Empfehlung, dass der Mieter seine Mietminderung bzw. Mietanpassung wegen Corona-bedingten Schließungen schriftlich geltend machen und die Miete unter Vorbehalt leisten sollte. Sofern der Mietvertrag die Standardregelung enthält, dass nur dann Miete gemindert werden darf, wenn dies unstrittig oder rechtskräftig entschieden ist, ist die Miete in voller

Höhe zu leisten. Anderenfalls besteht die Gefahr der außerordentlichen, fristlosen Kündigung durch den Vermieter.

Den Parteien ist angesichts der uneinheitlichen Rechtslage bei Corona-bedingten Schließungsanordnungen dringend anzuraten, dass sie eine einvernehmliche Lösung suchen. Dies kann in Form von Stundungen, befristeten Mietreduzierungen oder über eine zeitlich begrenzte Umsatzmiete geschehen. Bei einer solchen Vertragsanpassung sind die Interessen beider Seiten und die Gesamtumstände zu berücksichtigen, damit auch die eingangs erwähnten staatlichen Beihilfen.

Handelt es sich um einen langfristig geschlossenen Mietvertrag, ist die gefundene gemeinsame Lösung in einem schriftlichen Nachtrag zum Miet-/Pachtvertrag zu dokumentieren, der schriftformkonform idealerweise fest mit dem Hauptmietvertrag und etwaigen Nachträgen verbunden werden sollte.



## Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts: Die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften

### Inhalt

I.	Einleitung	1
II.	Grundlagen	2
III.	Anwendung und Antrag	2
1.	Persönlicher Anwendungsbereich	2
2.	Ausländische Personengesellschaften	2
3.	Form der Option	3
4.	Beschlussmehrheiten der Gesellschafter	3
IV.	Folgen der Option	3
1.	Folgen auf Ebene der Gesellschaft	3
2.	Regelungen für die Ebene der Gesellschafter	4
V.	Rückoption	5
1.	Voraussetzungen	5
2.	Sperrfristen	6
VI.	Fazit und Ausblick	6

### I. Einleitung

In Deutschland sind zahlreiche mittelständische Unternehmen in der Rechtsform einer Personengesellschaft organisiert. Die Gründe ergeben sich etwa aus Vorteilen für die Unternehmensnachfolge, Publizitätspflichten oder Mitbestimmungsrechten.

Die in Deutschland übliche transparente Besteuerung von Personengesellschaften führt dabei zu einer Besteuerung von Unternehmensgewinnen auf der Ebene des Gesellschafters. Ist der Gesellschafter eine natürliche Person, kann es zu einer Einkommensbelastung von bis zu 45 % zzgl.

Solidaritätszuschlag und evtl. Kirchensteuer kommen. In den Fällen, in denen darüber hinaus auch die Gewerbesteuer nicht vollständig auf die Einkommensteuer angerechnet werden kann, verbleibt eine zusätzliche Belastung. Summiert kann sich dadurch eine Steuerlast von über 50 % ergeben.

Die 50 %ige Steuerbelastung fällt grundsätzlich auch dann an, wenn die Gewinne nicht entnommen und thesauriert werden. Im Vergleich hierzu würden thesaurierte Gewinne bei einer Kapitalgesellschaft nur mit ca. 30 % einer Besteuerung unterliegen. Weitere Besonderheiten, wie etwa das

Konzept des Sonderbetriebsvermögens, können ebenfalls zu Unterschieden zwischen Personengesellschaften auf der einen Seite und Kapitalgesellschaften auf der anderen Seite führen und das Ziel, eine Besteuerungsneutralität zwischen den verschiedenen Rechtsformen zu erreichen, konterkarieren.

Die bestehenden Abweichungen führten zu einem Überlegungsprozess des Gesetzgebers, der am 24.03.2021 in einem Gesetzentwurf der Bundesregierung zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) endete. Nach dem Beschluss des Bundestages und der Verabschiedung durch den Bundesrat am 25.06.2021 trat das Gesetz mit der Verkündung vom 30.06.2021 im Bundesgesetzblatt Teil I Nr. 37 zum 01.01.2022 in Kraft.

## II. Grundlagen

Zentraler Baustein des KöMoG ist der neue § 1a KStG. Mit ihm wird ein Optionsmodell zur Körperschaftsteuer für bestimmte Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften eingeführt. Die vom Anwendungsbereich der Vorschrift erfassten Gesellschaften können sich danach auf unwiderprüflichen Antrag für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen wie eine Kapitalgesellschaft behandeln lassen (§ 1a Abs. 1 KStG).

Die Wirkungen der Option nach § 1a Abs. 1 KStG sind grundsätzlich auf die Ertragsteuern begrenzt. Für andere Steuerarten ergeben sich keine Auswirkungen. Anzumerken ist darüber hinaus, dass die gesellschaftsrechtlichen Regelungen durch die Option unberührt bleiben, d.h. die persönliche Haftung der Gesellschafter der Personengesellschaft bleibt weiterhin bestehen.

## III. Anwendung und Antrag

### 1. Persönlicher Anwendungsbereich

Die Optionsmöglichkeit zur Körperschaftbesteuerung können grundsätzlich Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften in Anspruch nehmen. Somit kommen neben der oHG, die KG – insbesondere in ihrer kapitalistischen Ausgestaltung als GmbH & Co. KG – sowie die PartmbB in Betracht. Für andere Personengesellschaften, wie etwa die GbR, sowie Einzelunternehmer und Investmentfonds i.S.d. InvStG ist eine solche Option nicht möglich. Nicht antragsberechtigt ist auch die atypische stille Gesellschaft.

### 2. Ausländische Personengesellschaften

Auch ausländische Personengesellschaften können grundsätzlich die Option in Anspruch nehmen. Jedoch müssen diese mit den antragsberechtigten inländischen Gesellschaften vergleichbar sein. Hier kommt

der sog. Rechtstypenvergleich zur Anwendung, wonach eine ausländische Personengesellschaft einer inländischen Gesellschaft entspricht, wenn sie ihrer Organisation und Struktur nach unter Berücksichtigung der einschlägigen ausländischen gesetzlichen Bestimmungen und deren konkreten Ausformungen in ihrem Gesellschaftsvertrag rechtlich und wirtschaftlich als inländische Personenhandelsgesellschaft einzuordnen ist. Daneben müssen die Gesellschaften in ihrem Ansässigkeitsstaat ebenfalls einer der deutschen unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht vergleichbaren Steuerpflicht unterliegen.

### **3. Form der Option**

Der unwiderrufliche Antrag auf Option muss bei dem für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Besteuerungsgrundlagen zuständigen Finanzamt gestellt werden. Der Antrag ist spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, für das die Option beantragt wird, elektronisch einzureichen. Eine steuerliche Rückbeziehung des Zeitpunktes -bspw. Stellung des Antrags im Oktober 2022 mit Wirkung für den 01.01.2022- ist nicht vorgesehen.

### **4. Beschlussmehrheiten der Gesellschafter**

Die Folgen der Option haben Auswirkung auf alle Gesellschafter. Aus diesem Grund ist mindestens eine Mehrheit von drei Viertel der abgegebenen Stimmen notwendig,

soweit der Gesellschaftsvertrag einen Mehrheitsentscheid der Gesellschafter vorsieht. Diese Stimmmehrheiten i.S.d. § 217 UmwG müssen bereits im Zeitpunkt des Antrages vorliegen. Haben nicht alle Gesellschafter rechtzeitig zugestimmt, ist eine Heilung durch nachträgliche Zustimmung der übrigen Gesellschafter nicht mehr möglich.

## **IV. Folgen der Option**

Durch die Ausübung der Option soll die Personenhandelsgesellschaft ebenso wie eine Kapitalgesellschaft nur mit 15 % Körperschaftsteuer besteuert werden. Wichtig ist es, die weiteren Konsequenzen einer solchen Optierung zu betrachten:

### **1. Folgen auf Ebene der Gesellschaft**

Nach § 1a KStG wird die optierte Gesellschaft ab Beginn des folgenden Wirtschaftsjahres nicht mehr transparent besteuert. Vielmehr werden ihre Einkünfte unmittelbar auf Ebene der Gesellschaft der Körperschaftsteuer und dem Solidaritätszuschlag unterworfen. Die Gesellschaft wird also für Zwecke der Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Anteilseigner wie die Anteilseigner einer solchen behandelt.

Der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung gilt als fiktiver Formwechsel zum Ende des Wirtschaftsjahres, das dem Wirtschaftsjahr der erstmaligen Anwendung

der Option vorausgeht. Ein Formwechsel führt grundsätzlich zur Aufdeckung vorhandener stiller Reserven. Es besteht allerdings die Möglichkeit, eine Aufdeckung der stillen Reserven zu verhindern. Denn unter steuerlichen Gesichtspunkten stellt die Option die Einbringung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft in eine Kapitalgesellschaft nach § 20 ff. UmwStG dar. Nach § 20 Abs. 2 UmwStG besteht daher die Möglichkeit, den Formwechsel steuerneutral zu gestalten.

Wird die Steuerneutralität angestrebt, ist allerdings u.a. zu beachten, dass dies einen gesonderten Antrag auf Ansatz des Buchwerts bedarf, der neben dem Antrag nach § 1a Abs. 1 KStG zu stellen ist. Das Bewertungswahlrecht nach § 20 Abs. 2 UmwStG kann dabei für jeden (eingebrachten) Mitunternehmeranteil gesondert ausgeübt werden.

Ebenfalls kommt es durch einen Formwechsel zum Untergang vortragsfähiger Gewerbesteuerverluste. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kommt es außerdem zum Untergang vortragsfähiger verrechenbarer Verluste i. S. v. § 15a Abs. 2 EStG.

Die zivilrechtlich weiterhin als Personhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft fortbestehende Gesellschaft hat kein Nennkapital i.S.d § 27 Abs. 1 S. 1 KStG. Dementsprechend wird das in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital insgesamt auf dem steuerlichen Einlagekonto erfasst.

## **2. Regelungen für die Ebene der Gesellschafter**

Gemäß § 1a Abs. 3 KStG würden die dort aufgeführten Einnahmen ohne Ausübung der Option zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 15 EStG) gehören. Als Konsequenz aus der Option nach § 1a KStG stellen Erträge aus dem Gesellschaftsverhältnis aber Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG) dar. Dies zieht wiederum die Pflicht zum Einbehalt von Kapitalertragsteuer nach sich, wenn Gewinnanteile ausgeschüttet werden. In diesem Zusammenhang gelten Gewinnanteile dann als ausgeschüttet, wenn sie entnommen werden oder ihre Auszahlung verlangt werden kann.

Dieser Folge muss Beachtung geschenkt werden. Denn in den Fällen, in denen die Gesellschafter mit der Feststellung des Jahresabschlusses von der Gesellschaft eine Auszahlung der Gewinne verlangen können, gelten die Gewinnanteile in diesem Zeitpunkt als ausgeschüttet. Ob eine Entnahme oder Auszahlung dann tatsächlich erfolgt, ist unbeachtlich. Die Ausschüttungsfiktion greift dagegen nicht, wenn es für die Entnahme oder Auszahlung noch eines gesonderten Beschlusses bedarf.

Weiterhin endet durch die Option das Regime des „Sonderbetriebsvermögens“ und der „Sonderbetriebseinnahmen“. Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter werden nun nach den

für die Kapitalgesellschaft geltenden Grundsätzen behandelt. Ist bspw. ein Gesellschafter zugleich geschäftsführend für die Gesellschaft tätig und bezieht er hierfür ein Gehalt, erzielt er insoweit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG. Der Einbehalt von Lohnsteuer wird notwendig. Aus schuldrechtlichen Geschäftsbeziehungen kann ein Gesellschafter zudem Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG) oder aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 EStG) erzielen. Wirtschaftsgüter des Sonderbetriebsvermögens, die zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen gehören, müssen zudem bspw. in die optierende Gesellschaft eingebracht werden, wenn der Wechsel des Besteuerungsregimes steuerneutral nach § 20 UmwStG erfolgen soll.

Falls schuldrechtliche Verträge zwischen Gesellschafter und optierender Gesellschaft nicht zu fremdüblichen Konditionen abgeschlossen wurden, drohen die Konsequenzen verdeckter Gewinnausschüttungen bzw. verdeckter Einlagen.

Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an der optierenden Gesellschaft gehören bei natürlichen Personen bei mind. 1 % Beteiligungsquote zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 17 EStG). Liegt die Beteiligungsquote unter 1 % zählen sie zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Nr. 1 EStG). Veräußerungsgewinne

von Anteilen an optierenden Gesellschaften unterliegen wie Gewinnausschüttungen der Steuerfreistellung des § 3 Nr. 40 EStG bzw. § 8b KStG (bzw. der Abgeltungssteuer § 32d EStG).

## V. Rückoption

### 1. Voraussetzungen

Die neuen gesetzlichen Regelungen sehen die Möglichkeit einer Rückkehr zur transparenten Besteuerung vor. Der Antrag ist einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die optierende Gesellschaft wieder wie eine Personengesellschaft besteuert werden möchte. Die Rückoption gilt als fiktiver Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft. Die Neuregelung sieht keine Sperrfrist für die Rückoption vor, so dass theoretisch bereits nach einem Jahr der intransparenten Besteuerung unmittelbar wieder zur transparenten Besteuerung zurückgewechselt werden könnte. Der Antrag ist bei dem für die Körperschaftbesteuerung zuständigen Finanzamt zu stellen.

Gem. § 1a Abs. 4 S. 4 KStG wird eine Rückoption auch ohne einen entsprechenden Antrag ausgelöst, wenn die Voraussetzungen des § 1a Abs. 1 KStG entfallen. Beispiele hierfür sind die Umwandlung einer Personenhandelsgesellschaft in eine GbR oder der Wegfall der Körperschaftsteuerpflicht im Geschäftsleitungsstaat.

Auf den Formwechsel finden grundsätzlich die Vorschriften der §§ 9 i.V.m. 3 – 8 UmwStG Anwendung. Verfügt die optierende Gesellschaft zum Zeitpunkt der Rückoption über thesaurierte Gewinne, gelten diese nach § 7 UmwStG spätestens im Zeitpunkt der Rückkehr zur transparenten Besteuerung daher als ausgeschüttet. Entgegen einem „klassischen“ Formwechsel ist in den Fällen des § 1a KStG allerdings eine Rückbeziehung der Umwandlung – z.B. auf den 01.01. eines Jahres – nicht möglich (§ 1a Abs. 4 Satz 2 KStG i.V.m. § 9 Satz 3 UmwStG).

## 2. Sperrfristen

Zwar ist mit der Rückoption grundsätzlich die Möglichkeit eröffnet, die Optierung und die folgende Rückoptierung öfters anzuwenden. Jedoch ist ein solches „Hin und Her“ nicht als sinnvoll zu betrachten und unterliegt gewissen Hemmungen. Eine Hemmung folgt unter anderem aus möglicherweise noch laufenden Sperrfristen des § 22 UmwStG, die bei der Option nach § 1a Abs. 1 KStG und Bewertung unterhalb des gemeinen Wertes ausgelöst werden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung wird insbesondere in dem heterogenen Formwechsel eine schädliche Veräußerung i.S.d. Sperrfrist des § 22 UmwStG vorliegen.

## VI. Fazit und Ausblick

Grundsätzlich handelt es sich bei der Einführung der Option um einen richtigen Schritt, um die fehlende Rechtsformneutralität in Deutschland zu mindern bzw. zu eliminieren. Ob das eingeführte Optionsmodell jedoch zu einer wirklich grundlegenden Verbesserung führen kann, wird sich wohl erst mit der Zeit und nach der praktischen Ausübung beurteilen lassen. Der Gesetzgeber geht jedenfalls davon aus, dass tendenziell eher die größeren Gesellschaften einen Wechsel vornehmen werden. Es wird aber auch hier – wie so oft – auf den Einzelfall ankommen, so dass pauschale Aussagen über das Für und Wider der Option nicht getroffen werden können. Am 10.11.2021 hat das BMF zudem ein BMF-Schreiben zur Option zur Körperschaftsbesteuerung veröffentlicht. Das Schreiben nimmt zu einer Reihe von Auslegungsfragen Stellung und ist somit in die Gestaltungsüberlegungen miteinzubeziehen.

Des Weiteren sollte bezüglich der GbR die Einführung der Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) beachtet werden. Im Rahmen dieser Reform, die im Wesentlichen ab dem 01.01.2024 Anwendung findet, wird der GbR zukünftig der Zugang zum UmwG und folglich zum UmwStG eröffnet. Somit kommt grundsätzlich auch die GbR in Form der eGbR als optierende Personengesellschaft in Betracht. Im

KöMoG wurde allerdings das MoPeG noch nicht berücksichtigt, wodurch die GbR erstmal nicht antragsberechtigt ist. Es bleibt nun abzuwarten, ob künftig entsprechende Anpassungen bezüglich der eGbR im Rahmen des Optionsmodells vorgenommen werden.