

Mandanten- Brief

Dezember 2021

1. Option zur Körperschaftbesteuerung ab 2022

Kern des im Sommer beschlossenen „**Gesetzes zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts**“ ist die Einführung einer **Option zur Körperschaftsteuer**, die es Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften ermöglicht, wie eine Kapitalgesellschaft besteuert zu werden. Die Option kann **erstmalig für Wirtschaftsjahre** ausgeübt werden, **die nach dem 31. Dezember 2021** beginnen. Die Entscheidung will aber gut überlegt sein, weil damit **umfangreiche steuerliche Folgen** verbunden sind und der Antrag unwiderruflich ist. Das Bundesfinanzministerium hat in einer Verwaltungsanweisung viele Details zur Optionsregelung erläutert. Hier ist ein Überblick.

- **Berechtigte:** Antragsberechtigt sind **Personenhandelsgesellschaften (oHG, KG, GmbH & Co. KG)** sowie **Partnerschaftsgesellschaften (PartG)**, auch wenn die Gesellschaft nur eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt. Einzelunternehmen und Gesellschaften bürgerlichen Rechts fallen dagegen nicht in den Anwendungsbereich der Optionsregelung.
- **Nachweis:** Das Vorliegen der **Voraussetzungen** während des gesamten Wirtschaftsjahres muss die Gesellschaft **auf Anforderung des Finanzamts nachweisen**. **Änderungen der Voraussetzungen** (Gesellschafteraustritt, Rechtsformänderung) müssen **dem Finanzamt mitgeteilt** werden.
- **Antrag:** Der Antrag auf die Option ist **elektronisch ans Finanzamt** zu stellen. Für die Option ist die **Zustimmung aller Gesellschafter** erforderlich. Sieht der Gesellschaftsvertrag eine Mehrheitsentscheidung vor, muss die **Mehrheit mindestens drei Viertel der abgegebenen Stimmen** betragen.
- **Antragsfrist:** Der Antrag muss **spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres**, ab dem die Option gelten soll, beim Finanzamt eingehen. Für die folgenden Wirtschaftsjahre ist kein erneuter Antrag notwendig, wenn die Voraussetzungen für die Option ununterbrochen vorliegen. Ein **verspäteter Antrag ist unwirksam** und gilt nicht automatisch als Antrag für das nächste Wirtschaftsjahr. Der **Antrag** auf die Option **ist unwiderruflich**.
- **Übergang zur Körperschaftsteuer:** Der Übergang zur Körperschaftbesteuerung gilt steuerlich als **Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft**. Ertragsteuerlich wird die optierende Gesellschaft danach wie eine Kapitalgesellschaft behandelt, für die **alle Regelungen** gelten, **die für alle Kapitalgesellschaften** unabhängig von ihrer spezifischen Rechtsform **gelten**. Nicht anwendbar sind Regelungen, die einen Rechtsformbezug enthalten.
- **Bewertungswahlrecht:** Grundsätzlich gibt es auch beim fiktiven Formwechsel ein **Wahlrecht, ob die stillen Reserven aufgedeckt werden sollen**. Das Wahlrecht gilt für jeden Mitunternehmeranteil gesondert. Der Ansatz zum **Buch- oder Zwischenwert** für einen Mitunternehmeranteil ist allerdings **ausgeschlossen**, wenn **zum Sonderbetriebsvermögen** des Gesellschafters **funktional wesentliche Betriebsgrundlagen gehören**, die nicht auf die Mitunternehmerschaft übertragen wurden.

Option zur Körperschaftsteuer für bestimmte Personengesellschaften

Option kann erstmals 2022 genutzt werden

Einzelunternehmen und GbR sind von der Option ausgenommen

Voraussetzungen müssen nachgewiesen werden

Zustimmung aller Gesellschafter für Option nötig

Antrag muss ein Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs gestellt sein

Antrag ist unwiderruflich

steuerlich wirkt die Option wie ein Formwechsel in eine Kapitalgesellschaft

jeder Gesellschafter kann sich beim Formwechsel für oder gegen Aufdeckung stiller Reserven in seinem Anteil entscheiden

- **Sperrfristen:** Der fiktive **Formwechsel durch die Optionsregelung** kann eine **Sperrfristverletzung auslösen**, was die Aufdeckung stiller Reserven zur Folge haben kann. Auch ein Anteilsverkauf oder die Beendigung der Option innerhalb von sieben Jahren führt zu einer Sperrfristverletzung.
- **Einlagekonto:** Da die Gesellschaft zivilrechtlich als Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaft fortbesteht, verfügt sie nicht über Nennkapital. Daher wird das **Eigenkapital auf dem steuerlichen Einlagekonto** erfasst.
- **Gewinnermittlung:** Die **Einnahmen-Überschuss-Rechnung** ist für eine optierende Gesellschaft **nicht zulässig**. Für Wirtschaftsjahre mit Optionsbesteuerung muss stattdessen eine Steuerbilanz nebst Gewinn- und Verlustrechnung für eine Körperschaft aufgestellt werden.
- **Gewerbsteuer-Ermäßigung:** Die **Einkommensteuerermäßigung** zum Ausgleich der Gewerbesteuerbelastung **entfällt** bei den Gesellschaftern für gewerbliche Einkünfte ab dem Übergang zur Körperschaftsbesteuerung.
- **Verlustvortrag:** Ein **vortragsfähiger Gewerbeverlust** der optierenden Personengesellschaft **geht infolge der Option unter** und lebt auch im Fall der Beendigung der Option nicht wieder auf. Gleiches gilt für einen Zins- oder EBITDA-Vortrag sowie die einem Kommanditisten zuzurechnenden Verluste.
- **Thesaurierungsbeträge:** Bisher **thesaurierte Gewinne unterliegen** infolge der Ausübung der Option **der Nachversteuerung**. Die fällige Einkommensteuer kann aber über zehn Jahre zinslos gestundet werden.
- **Einnahmen als Gesellschafter:** Beim Gesellschafter führen die **durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Einnahmen** in der Regel zu **Einkünften aus Kapitalvermögen**. Die für Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft maßgeblichen Regelungen einschließlich der Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage finden Anwendung.
- **Tätigkeitsvergütungen:** Vergütungen eines Gesellschafters für seine Tätigkeit im Dienst der Gesellschaft sind **Arbeitslohn**, wenn eine vergleichbare Tätigkeit des Gesellschafters einer Kapitalgesellschaft zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führen würde. Erforderlich ist dafür ein **lohnsteuerliches Dienstverhältnis** (z. B. durch Arbeitsvertrag), aufgrund dessen die Leistungen der Gesellschaft erfolgen. Sieht die gesellschaftsrechtliche Regelung für den Gesellschafter anstelle einer Tätigkeitsvergütung einen Vorabgewinn vor, liegt kein Arbeitslohn sondern eine Gewinnausschüttung vor.
- **Lohnsteuerpflicht:** Führen die Einnahmen eines Gesellschafters zu Arbeitslohn, wird die **Gesellschaft zum lohnsteuerlichen Arbeitgeber** und der **Gesellschafter zum Arbeitnehmer**. In diesen Fällen sind sämtliche lohnsteuerlichen Regelungen anzuwenden einschließlich des **Arbeitnehmer-Pauschbetrags**, den **Steuerbefreiungsvorschriften für Arbeitnehmer** und sonstigen steuerlichen Regelungen für Arbeitnehmer. Die Gesellschaft muss für den Gesellschafter ein Lohnkonto führen, den Lohnsteuerabzug auf die Vergütungen vornehmen, eine Lohnsteuer-Anmeldung einreichen und die elektronischen Lohnsteuerbescheinigungen übermitteln.
- **Unangemessene Vergütung:** Soweit Gesellschaftervergütungen **nicht angemessen** sind oder wenn es keine zivilrechtlich wirksame, eindeutige und **im Voraus abgeschlossene Vereinbarung** mit einem beherrschenden Gesellschafter über die Tätigkeitsvergütung gibt oder nicht nach einer solchen Vereinbarung verfahren wird, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

fiktiver Formwechsel
kann Sperrfristverletzung
auslösen

Einlagekonto statt Nenn-
kapital für Eigenkapital

mit der Option ist keine
Einnahmen-Überschuss-
Rechnung möglich

vortragsfähiger
Gewerbeverlust geht
durch Option unter

bisher thesaurierte Gewin-
ne sind nachzuversteuern

Einkünfte durch Gesell-
schaftsverhältnis werden
zu Kapitalerträgen

Tätigkeitsvergütung
eines Gesellschafters
wird zu Arbeitslohn

Vorabgewinn bleibt eine
Gewinnausschüttung

Tätigkeitsvergütung als
Arbeitslohn unterliegt
uneingeschränkt allen
lohnsteuerlichen
Regelungen

unangemessene oder
ungeregelte Vergütung
ist eine verdeckte
Gewinnausschüttung

- **Gewinnausschüttungen:** Gewinnanteile oder Vorauszahlungen auf den Gewinn gelten erst dann **als ausgeschüttet**, wenn sie **entnommen** werden **oder ihre Auszahlung verlangt werden** kann. Auf die tatsächliche Entnahme oder Auszahlung kommt es dabei nicht an. Braucht es dagegen für die Auszahlung oder Entnahme noch einen gesonderten Beschluss, liegt auch noch keine fiktive Ausschüttung vor. Unerheblich ist, ob der Gesellschafter die Auszahlung seines Gewinnanteils tatsächlich verlangt. Die Ausschüttung unterliegt, auch wenn sie nur fiktiv erfolgt, **im Ausschüttungszeitpunkt dem Kapitalertragsteuerabzug**. Die optierende Gesellschaft muss dann die fällige Kapitalertragsteuer anmelden und entrichten.
- **Beendigung der Option:** Auf Antrag ist auch eine **Rückkehr zur früheren Besteuerung** nach den Regeln des Einkommensteuergesetzes **möglich**. Eine **zwangsweise Rückkehr** zur Einkommensteuer erfolgt, wenn das Unternehmen die **Voraussetzungen für die Option nicht mehr erfüllt**. Das kann entweder ein Rechtsformwechsel zu einer GbR sein oder nach einem Gesellschafteraustritt verbleibt nur noch ein Gesellschafter. In all diesen Fällen greifen die Regelungen des Umwandlungssteuerrechts für den **Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft**.

Ausschüttungsfiktion für ausschüttbare Gewinnanteile und -vorschüsse

Kapitalertragsteuerabzug auf ausgeschüttete Gewinne

Rückkehr zur klassischen Besteuerung auf Antrag oder durch Wegfall der Voraussetzungen

2. Überhöhte Verzinsung eines Gesellschafterdarlehens

Die **überhöhte Verzinsung des Darlehens eines Gesellschafters** an die GmbH ohne einen rechtfertigenden Grund kann **zu einer verdeckten Gewinnausschüttung** führen. Mit diesem Argument hatte das Finanzamt jedoch beim Bundesfinanzhof keinen Erfolg, als es ein mit 8 % verzinster Darlehen mit einem für dieselbe Investition aufgenommenen Bankdarlehen vergleichen wollte, das nur mit 5 % verzinst wurde. Da das **Gesellschafterdarlehen** im Gegensatz zum Bankdarlehen nicht nur **unbesichert** war, sondern aufgrund der Regelungen des Insolvenzrechts **im Fall einer Insolvenz auch nur nachrangig** bedient werden darf, sah der Bundesfinanzhof einen **Risikozuschlag** für **gerechtfertigt** an. Außerdem hat das Gericht bestätigt, dass die Feststellungslast, dass der vereinbarte Zinssatz nicht fremdüblich ist, beim Finanzamt liegt.

überhöhte Verzinsung löst verdeckte Gewinnausschüttung aus

Gesellschafterdarlehen sind bei Insolvenz nachrangig

Risikozuschlag kann gerechtfertigt sein

3. Umsatzsteuer bei Vermietung von Betriebsvorrichtungen

Während die **Vermietung von Gebäuden von der Umsatzsteuerpflicht befreit** ist, wenn der Vermieter bei einer gewerblichen Vermietung nicht zur Umsatzsteuer optiert, **unterliegt die Vermietung von Maschinen und anderen Betriebsvorrichtungen der Umsatzsteuer**. Schwierig wird es, wenn von der Umsatzsteueroption kein Gebrauch gemacht wird und fest eingebaute **Betriebsvorrichtungen** nicht separat sondern **gemeinsam mit dem Gebäude vermietet** werden. Der Bundesfinanzhof hat deshalb **dem Europäischen Gerichtshof die Frage vorgelegt**, ob die Umsatzsteuerpflicht der Vermietung von auf Dauer eingebauten Vorrichtungen und Maschinen nur in den Fällen gilt, in denen diese in einem separaten Vertrag eigenständig vermietet sind, oder ob sie auch Fälle umfasst, in denen die **Vermietung der Maschinen Teil der umsatzsteuerfreien Gebäudevermietung** ist und damit als Nebenleistung zu dieser eigentlich steuerfrei sein müsste.

Umsatzsteuerfreiheit nur für Immobilienvermietung

Europäischer Gerichtshof muss entscheiden

Vermietung von Betriebsvorrichtungen als Nebenleistung zur Gebäudevermietung

4. Beitragsbemessungsgrenzen 2022

Zum 1. Januar 2021 werden die **Beitragsbemessungsgrenzen** und andere Sozialversicherungswerte wieder **an die Lohnentwicklung** im vorangegangenen Jahr **angepasst**. Pandemiebedingt sind die **Löhne 2020 im Bundesdurchschnitt um 0,15 % gesunken**, womit sich erstmals eine Absenkung bei einer Bemessungsgrenze ergibt. Großteils bleiben die Werte jedoch unverändert oder steigen aufgrund der gesetzlich festgelegten Rentenangleichung lediglich in Ostdeutschland.

- Die Beitragsbemessungsgrenze in der **Renten- und Arbeitslosenversicherung** sinkt im Westen um 600 Euro auf 84.600 Euro (7.050 Euro mtl.). Im Osten steigt sie dagegen um 600 Euro auf 81.000 Euro (6.750 Euro mtl.).
- In der **knappschaftlichen Versicherung** sinkt die Grenze im Westen ebenfalls um 600 Euro auf dann 103.800 Euro (8.650 Euro mtl.). Im Osten steigt die Grenze um 1.200 Euro auf nun 100.200 Euro (8.350 Euro mtl.).
- In der **Kranken- und Pflegeversicherung** ist die Beitragsbemessungsgrenze bundesweit einheitlich festgelegt und bleibt 2022 unverändert bei 58.050 Euro (4.837,50 Euro mtl.). Die Versicherungspflichtgrenze liegt allerdings 6.300 Euro höher bei 64.350 Euro im Jahr (5.362,50 Euro mtl.).
- Die **Bezugsgröße**, die zum Beispiel für die Mindestbeitragsbemessungsgrundlage für freiwillige Mitglieder in der gesetzlichen Krankenversicherung relevant ist, bleibt in den alten Bundesländern unverändert bei 39.480 Euro im Jahr (3.290 Euro mtl.). Im Osten steigt sie dagegen um 420 Euro auf 37.800 Euro im Jahr (3.150 Euro mtl.).

5. Investitionsabzugsbetrag im Fall einer Betriebsaufgabe

Damit ein Investitionsabzugsbetrag und die daran gekoppelte Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden können, muss das angeschaffte **Wirtschaftsgut** im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und **im Folgewirtschaftsjahr fast ausschließlich betrieblich genutzt** werden. Für den Fall einer Betriebsaufgabe hat der Bundesfinanzhof nun klargestellt, dass diese Bedingung auch dann erfüllt ist, wenn der **Betrieb vor Ablauf des vollen Wirtschaftsjahres aufgegeben** wird und das letzte Rumpfwirtschaftsjahr damit keinen vollen Zwölf-Monats-Zeitraum umfasst. Die gegenteilige Vorgabe der Finanzverwaltung ist damit hinfällig.

6. Renten aus Altvertrag unterliegen keiner Ertragsanteilsbesteuerung

Unter bestimmten Voraussetzungen sind die Leistungen aus einer **vor 2005 abgeschlossenen Rentenversicherung** mit Kapitalwahlrecht **steuerfrei**. Ob der Versicherungsnehmer das **Kapitalwahlrecht** ausübt, **hat für die steuerliche Betrachtung keine Auswirkung**, meint der Bundesfinanzhof. Entgegen der Ansicht des Finanzamts sind auch **monatliche Rentenzahlungen** keine sonstigen Einkünfte, sondern **Einkünfte aus Kapitalvermögen** und unterliegen damit nicht der Ertragsanteilsbesteuerung.

jährliche Anpassung der Sozialversicherungswerte

Durchschnittslöhne sinken durch Pandemie

Grenze sinkt im Westen

Anstieg im Osten durch Rentenangleichung

Werte bleiben unverändert

Bezugsgröße steigt nur im Osten

Betriebsaufgabe kostet nicht den Investitionsabzugsbetrag

letztes Wirtschaftsjahr muss nicht zwingend zwölf Monate umfassen

Altrentenversicherung mit Kapitalwahlrecht

Rentenzahlungen sind Kapitalerträge