

## 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.

## Werbungskostenabzug für Fahrtkosten bei Dienstreisen

Bei Dienstreisen, also beruflich veranlassten Fahrten, die nicht Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie keine Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind, spielt der Ansatz von Fahrtkosten als Werbungskosten bzw. deren steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber eine große Rolle. Hinsichtlich der Höhe der anzusetzenden Fahrtkosten ist gesetzlich festgelegt, dass diese grds. in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) festgesetzt sind. Insoweit ist entscheidend, dass das BRKG bei der Reisekostenvergütung zwischen der Gewährung von Fahrt- und Flugkostenerstattung unterscheidet zwischen

1. der Benutzung regelmäßig verkehrender Beförderungsmittel gem. § 4 BRKG sowie
2. der Benutzung von Kraftfahrzeugen oder anderen motorbetriebenen Fahrzeugen nach § 5 BRKG.

Bei **Benutzung regelmäßig verkehrender Beförderungsmittel, wie Bahn oder S-Bahn** können nur die tatsächlich entstandenen Kosten angesetzt werden. Nur im zweitgenannten Fall – insbesondere also bei Benutzung des eigenen Kfz – können Pauschalen (bei Benutzung des eigenen Kfz in Höhe von 0,30 € je gefahrenem km) angesetzt werden. Diese Grundsätze hat nun der BFH mit Urteil vom 11.2.2021 (Az. VI R 50/18) bestätigt. Im Urteilsfall wurden Dienstreisen durchgeführt und hierfür Bahn bzw. S-Bahn genutzt. Die tatsächlich entstandenen Bahnfahrtkosten wurden vom Arbeitgeber erstattet. Als Werbungskosten wurden nun im Rahmen der Einkommensteuererklärung

Fahrtkosten berechnet mittels der pauschalen Kilometersätze abzgl. der erstatteten Aufwendungen geltend gemacht. Dies lehnte das Finanzamt ab. Der BFH bestätigt die Vorgehensweise des Finanzamtes.

**Handlungsempfehlung:** Bei Dienstreisen ist also stets aufzuzeichnen, welches Beförderungsmittel der Arbeitnehmer nutzt. Nur dann kann entschieden werden, welche Werbungskosten angesetzt bzw. welche Kosten vom Arbeitgeber lohnsteuerfrei erstattet werden können.

## Transparenzregister zur Bekämpfung von Finanzkriminalität beschlossen

Der Bundestag hat am Donnerstag, 10. Juni 2021, einen Gesetzentwurf der Bundesregierung für ein Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz (19/28164) beschlossen. [...]:

### Gesetzentwurf der Bundesregierung

Um Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung zu bekämpfen, soll mit dem Gesetz mehr Transparenz über deutsche Gesellschaften und ihre wirtschaftlich Berechtigten geschaffen werden (19/28164). Anlass ist die nach der EU-Geldwäscherichtlinie vorgesehene Vernetzung der Transparenzregister der EU-Mitgliedstaaten.

Mit dem Gesetz wird das bisherige deutsche System des Auffangregisters auf ein Transparenz-Vollregister umgestellt. Alle Gesellschaften sind danach verpflichtet, ihren wirtschaftlich Berechtigten nicht nur zu ermitteln, sondern dem Transparenzregister zur Eintragung mitzuteilen. Das Register enthält damit umfassendere Datensätze zu den wirtschaftlich Berechtigten in einem strukturierten einheitlichen Format. Zudem wird mit dem Gesetz die EU-Finanzinformationsrichtlinie umgesetzt. deren Ziel ist es, zur Verhinderung und Verfolgung schwerer Straftaten die Nutzung von Bankkonten- und Finanzinformationen zu erleichtern. Dazu wird für den Kontenregisterzugang und für den Austausch von Kontendaten mit Europol das Bundeskriminalamt und das Bundesamt für Justiz benannt. (Quelle: Textarchiv des Deutschen Bundestags)

## THEMEN IN DIESER AUSGABE

- 1... Steuererklärungspflicht für 2020 bei Bezug von Kurzarbeitergeld
- 1... Werbungskostenabzug für Fahrtkosten bei Dienstreisen
- 1... Transparenzregister zur Bekämpfung von Finanzkriminalität beschlossen
- 2... Steuererklärungsfristen für 2019 und für 2020
- 2... Abgrenzung von Sachlohn nach der gesetzlichen Neuregelung – Gutscheine
- 3... Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz: Option für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer
- 4... Gesetz zur Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes („Share Deals“)

**Hinweis:** Die Darstellungen dienen ausschließlich Informationszwecken und ersetzen nicht die Beratung im Einzelfall.

**IMPRESSUM / Verantwortlich für den Inhalt:**

HSMV – Hansen Schotenroehr Müller Voets PartG mbB  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft  
Grafenberger Allee 337b | 40235 Düsseldorf

## 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.

## Abgrenzung von Sachlohn nach der gesetzlichen Neuregelung – Gutscheinmodelle

Sachlohn ist durch die sog. 44 €-Freigrenze begünstigt und kann zudem, soweit nicht unter die Freigrenze fallend, vom Arbeitgeber pauschal versteuert werden. Hierdurch ergeben sich steuer- und sozialversicherungsrechtliche Vorteile gegenüber Barlohn. Daher hat die Abgrenzung zwischen Sachlohn und Barlohn große Bedeutung. Dies gilt nicht zuletzt für Modelle zur lohnsteuerlichen Optimierung von Benefits an die Mitarbeiter. Insoweit hat die erstmalige gesetzliche Definition von Sachlohn zum 1.1.2020 zu Versicherung geführt. Betroffen waren insbesondere Gutscheinmodelle von Marketplace-Anbietern wie Amazon und Geldkarten. Die FinVerw nimmt nun mit dem Schreiben des BMF vom 13.4.2021 (Az. IV C 5 – S 2334/19/10007 :002) zu der gesetzlichen Neuregelung Stellung. Diese Stellungnahme der FinVerw hat für die lohnsteuerliche Praxis sehr große Bedeutung.

### Umsetzung der gesetzlichen Neuregelung ab 1.1.2022:

- Ab dem 1.1.2022 müssen Gutscheine und Geldkarten die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 **Zahlungsdienstenaufsichtsgesetz (ZAG)** zwingend erfüllen, um von den steuerlichen Begünstigungen zu profitieren. Hintergrund ist die gesetzliche Festschreibung des Begriffs des Sachbezugs: → Einerseits wurde gesetzlich festgeschrieben, dass **zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen**, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geld-

betrag lauten, grundsätzlich keine Sachbezüge, sondern Geldleistungen sind.  
→ Andererseits gilt, dass bestimmte **zweckgebundene Gutscheine** (einschließlich entsprechender Gutscheinkarten, digitaler Gutscheine, Gutscheincodes oder Gutscheinapplikationen/-Apps) oder entsprechende Geldkarten (einschließlich Wertguthabenkarten in Form von Prepaid-Karten) als Sachbezug eingestuft werden. Voraussetzung ist, dass die Gutscheine oder Geldkarten ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen bei dem Arbeitgeber oder bei einem Dritten berechtigen und zudem ab dem 1.1.2022 die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG erfüllen.

**Hinweis:** Die 44 €-Freigrenze (ab dem 1.1.2022: 50 €-Freigrenze) ist bei Gutscheinen und Geldkarten nur dann anwendbar, wenn sie **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gewährt werden. Der steuerliche Vorteil ist damit insbesondere im Rahmen von Gehaltsverzicht oder -umwandlungen ausgeschlossen.

- Die FinVerw hat in dem BMF-Schreiben ausführlich anhand von **Positiv- und Negativ-Beispielen** dargelegt, welche Gestaltungen aus ihrer Sicht die Anforderungen an eine Qualifizierung als Sachbezug erfüllen – und in welchen Fällen zukünftig von Barlohn auszugehen ist.

Als steuerlich begünstigter Sachbezug gelten:	Als Barlohn, und damit als steuer- und sozialversicherungspflichtig, sieht die FinVerw insbesondere folgende Gestaltungen an:
Die Gewährung von Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherungsschutz bei Abschluss einer Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherung und Beitragszahlung durch den Arbeitgeber.	Eine Zahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer bei Abschluss einer Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherung und Beitragszahlung durch den Arbeitnehmer, wenn die Zahlung des Arbeitgebers mit der Auflage verbunden ist, dass der Arbeitnehmer mit einem vom Arbeitgeber benannten Unternehmen einen Versicherungsvertrag schließt.
Die Gewährung von Unfallversicherungsschutz, soweit bei Abschluss einer freiwilligen Unfallversicherung durch den Arbeitgeber der Arbeitnehmer den Versicherungsanspruch unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen kann, sofern die Beiträge nicht pauschal besteuert werden.	Eine Zahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer anstelle der geschuldeten Ware oder Dienstleistung (zweckgebundene Geldleistungen und nachträgliche Kostenerstattungen).
Die Gewährung von Papier-Essenmarken (Essensgutscheine, Restaurantschecks) und arbeitstäglichem Zuschüssen zu Mahlzeiten (sog. digitale Essenmarken).	Ab dem 1.1.2022 die Gewährung von Gutscheinen oder Geldkarten, die die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG nicht erfüllen: Geldsurrogate, wie insbesondere die Gewährung von Geldkarten oder Wertguthabenkarten in Form von Prepaid-Kreditkarten mit überregionaler Akzeptanz ohne Einschränkungen hinsichtlich der Produktpalette, die im Rahmen unabhängiger Systeme des unbaren Zahlungsverkehrs eingesetzt werden können
Gutscheine oder Geldkarten, die berechtigen, Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins aus seiner eigenen Produktpalette zu beziehen.	Gutscheine oder Geldkarten, die nicht auf den Bezug von Waren oder Dienstleistungen eingeschränkt sind.
Gutscheine oder Geldkarten, die berechtigen, ausschließlich Waren oder Dienstleistungen auf Grund von Akzeptanzverträgen zwischen Aussteller/Emitent und Akzeptanzstellen bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen im Inland zu beziehen. Die FinVerw nimmt hierzu mit verschiedenen Beispielen zu der Frage Stellung, wann ein begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen vorliegt.	
Gutscheine oder Geldkarten, die nur berechtigen, Waren oder Dienstleistungen ausschließlich aus einer sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungspalette zu beziehen. Auf die Anzahl der Akzeptanzstellen und den Bezug im Inland kommt es hier nicht an.	
Gutscheine oder Geldkarten in Form einer sogenannten Zweckkarte, dazu zählen beispielsweise Essenmarken, Essensgutscheine oder Gesundheitsmaßnahmen.	

- Zu den steuerlich **als Sachlohn eingestuften Gutscheinen** werden von der FinVerw diverse Beispielsfälle genannt, die in der Praxis hilfreich für die Abgrenzung sind:

Als Sachlohn eingestufte Gutscheine:	Beispiele:
Gutscheine oder Geldkarten, die berechtigen, ausschließlich <b>Waren oder Dienstleistungen auf Grund von Akzeptanzverträgen zwischen Aussteller/Emitent und Akzeptanzstellen bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen</b> im Inland zu beziehen.	<ul style="list-style-type: none"> <li>wiederaufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel,</li> <li>shop-in-shop-Lösungen mit Hauskarte,</li> </ul>

	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Tankgutscheine oder -karten eines einzelnen Tankstellenbetreibers zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen in seiner Tankstelle,</li> <li>• von einer bestimmten Tankstellenkette (einem bestimmten Aussteller) ausgegebene Tankgutscheine oder -karten zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen in den einzelnen Tankstellen mit einheitlichem Marktauftritt (z. B. ein Symbol, eine Marke, ein Logo); die Art des Betriebs (z. B. eigene Geschäfte, im Genossenschafts- oder Konzernverbund, über Agenturen oder Franchisenehmer) ist unerheblich,</li> <li>• ein vom Arbeitgeber selbst ausgestellter Gutschein (z. B. Tankgutschein, hierzu zählt auch eine Berechtigung zum Tanken), wenn die Akzeptanzstellen (z. B. Tankstelle oder Tankstellenkette) auf Grund des Akzeptanzvertrags (z. B. Rahmenvertrag) unmittelbar mit dem Arbeitgeber abrechnen,</li> <li>• Karten eines Online-Händlers, die nur zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen aus seiner eigenen Produktpalette (Verkauf und Versand durch den Online-Händler) berechtigen, nicht jedoch, wenn sie auch für Produkte von Fremdanbietern (z. B. Marketplace) einlösbar sind,</li> <li>• Centergutscheine oder Kundenkarten von Shopping-Centern, Malls und Outlet-Villages,</li> <li>• „City-Cards“, Stadtgutscheine</li> </ul>
Gutscheine oder Geldkarten, die nur berechtigen, Waren oder Dienstleistungen ausschließlich aus einer <b>sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungspalette</b> zu beziehen. Auf die Anzahl der Akzeptanzstellen und den Bezug im Inland kommt es hier nicht an.	<p><b>Gutscheine oder Geldkarten begrenzt auf:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• den Personennah- und Fernverkehr (z. B. für Fahrberechtigungen, Zugrestaurant, Park &amp; Ride-Parkgelegenheiten) einschließlich bestimmter Mobilitätsdienstleistungen (z. B. die Nutzung von (Elektro-)Fahrrädern, Car-Sharing, E-Scootern),</li> <li>• Kraftstoff, Ladestrom etc. („Alles, was das Auto bewegt“),</li> <li>• Fitnessleistungen (z. B. für den Besuch der Trainingsstätten und zum Bezug der dort angebotenen Waren oder Dienstleistungen),</li> <li>• Streamingdienste für Film und Musik,</li> <li>• Zeitungen und Zeitschriften, einschließlich Downloads,</li> <li>• Bücher, auch als Hörbücher oder Dateien, einschließlich Downloads,</li> <li>• die Behandlung der Person in Form von Hautpflege, Makeup, Frisur und dergleichen (sog. Beautykarten),</li> <li>• Bekleidung inkl. Schuhe nebst Accessoires wie z. B. Taschen, Schmuck, Kosmetika, Düfte (sog. Waren, die der Erscheinung einer Person dienen)</li> </ul>
Gutscheine oder Geldkarten, unabhängig von einer Betragsangabe, die nur berechtigen, auf Grund von Akzeptanzverträgen zwischen Aussteller/Emittent und Akzeptanzstellen Waren oder Dienstleistungen ausschließlich für bestimmte soziale oder steuerliche Zwecke im Inland zu beziehen ( <b>Zweckkarte</b> ); auf die Anzahl der Akzeptanzstellen kommt es nicht an.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Verzehrkarten in einer sozialen Einrichtung, Papier-Essenmarken (Essensgutscheine, Restaurantchecks) und arbeitstägliche Zuschüsse zu Mahlzeiten (sog. digitale Essenmarken),</li> <li>• Behandlungskarten für ärztliche Leistungen oder Reha-Maßnahmen,</li> <li>• Karten für betriebliche Gesundheitsmaßnahmen (einschließlich betrieblicher Gesundheitsleistungen des Arbeitgebers)</li> </ul>

- Hervorzuheben sind in diesem Zusammenhang die Aussagen zum Eigengutschein des Arbeitgebers und zur Abgrenzung zum sogenannten Auslagenersatz. Dieser liegt nach Auffassung der FinVerw nicht vor, wenn die Waren oder Dienstleistungen für den privaten Gebrauch des Arbeitnehmers bestimmt sind. Eigengutscheine mit nachträglicher Kostenerstattung werden ebenfalls als Barlohn angesehen.

**Hinweis:** Bei den vom Arbeitgeber getragenen Gebühren für die Bereitstellung (z. B. Setup-Gebühr) und Aufladung von Gutscheinen und Geldkarten handelt es sich nicht um einen zusätzlichen geldwerten Vorteil, sondern um eine notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen des Arbeitgebers und damit nicht um Arbeitslohn des Arbeitnehmers.

**Nichtbeanstandungsregel für Gutscheine und Geldkarten bis 31.12.2021:**

- Hervorzuheben ist die sogenannte Nichtbeanstandungsregel für Gutscheine und Geldkarten, die **ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen** berechtigen, jedoch die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 Zahlungsdienststeuergesetz (ZAG) nicht erfüllen. Dieser Übergangsregelung scheinen sich auch die Spitzenverbände der GKV für Zwecke der Sozialversicherung anzuschließen.
- Im Ergebnis wird daher weder im Rahmen von Sozialversicherungsprüfungen noch bei Lohnsteuer-Außenprüfungen die steuerfreie oder pauschal besteuerte Überlassung von Gutscheinen und Geldkarten in den Jahren 2020 und 2021 beanstandet werden. Die Nichtbeanstandungsregel gilt jedoch nicht für die gesetzliche Neuregelung im Gan-

zen. Einschränkungen hinsichtlich des Kostenersatzes sind nicht ausgenommen und werden anhand der neuen Gesetzeslage geprüft werden.

**Handlungsempfehlung:** Das Schreiben der FinVerw schafft hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen und Geldkarten für die Jahre 2020 und 2021 Rechtssicherheit. Für Lohnzahlungszeiträume ab 1.1.2022 ist dagegen zwingend die gesetzliche Neuregelung zu beachten. Insoweit ergeben sich folgende Handlungsempfehlungen:

Lohnzahlungszeiträume bis 31.12.2021	Lohnzahlungszeiträume ab 1.1.2022
Arbeitgeber, die vorsorglich eine Versteuerung und Verbeitragung etwaiger Zuwendungen im Jahr 2020 vorgenommen haben, sollten Erstattungsmöglichkeiten hinsichtlich der abgeführten Steuer- und Sozialversicherungsbeträge prüfen. Zudem sollte die steuerliche Behandlung rückwirkend zum 1.1.2021 korrigiert werden. Arbeitgeber, die im Jahr 2020 an der bisherigen Behandlung bis zum 31.12.2022 festgehalten haben, haben nun Klarheit hinsichtlich etwaiger Haftungsfragen.	Arbeitgeber sollten dringend prüfen, inwieweit bisherige Gutscheinmodelle ab dem 1.1.2022 umzustellen sind. Vielfach wird die gesetzliche Neuregelung dazu führen, dass bekannte Modelle an Attraktivität verlieren und Haftungsrisiken drohen. Dies gilt es ggf. auch mit Arbeitnehmervertretungen zu diskutieren. Durch das BMF-Schreiben ist Handlungsbedarf auch im Hinblick auf Tax-Management-Systeme geboten. Gerade im Bereich der Kostenerstattung werden vielfach Prozesse anzupassen sein.

**Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz: Option für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer**

**a) Weg zu einer rechtsformneutralen Besteuerung**

Mit dem KoMoG wird ab 2022 Personengesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit eröffnet, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Diese sog. Option zur Körperschaftsteuer (KSt) verhindert also insbes. für OHG, KG und GmbH & Co. KG steuerliche Rechtsformnachteile zur Kapitalgesellschaft. Wenn die Gewinne (zumindest überwiegend) im Unternehmen belassen werden, dann trägt die Steuerbelastung für Kapitalgesellschaften lediglich ca. 30%, während eine Personengesellschaft (PersGes) im Grundsatz unabhängig von der Gewinnverwendung mit ca. 48% Ertragsteuern belastet wird. Mit der Option zur KSt kann nun zukünftig auch eine PersGes die **(temporären) steuerlichen Vorteile im Thesaurierungsfall (Nichtentnahme)** nutzen. Ebenso können sich auf Gesellschafterebene Vorteile bei Anteilsveräußerungen ergeben, da steuerlich von Kapitalgesellschaftsanteilen ausgegangen wird.

**b) Folgen der Optionsausübung für die laufende Besteuerung**

Mit der Option zur KSt unterliegt die PersGes dann der Gewerbe- und der Körperschaft-

steuer. 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 (wie eine **Gewinnausschüttung** / Abgrenzung bzgl. Gesellschafter-Verrechnungskonten erforderlich).

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 (mit Angemessenheitsprüfung, ggf. „verdeckte Gewinnausschüttung“); auf Ebene des Gesellschafters liegen Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit vor.

#### **c) Konsequenzen der Optionsausübung und Möglichkeit einer Rückoption**

Die Option der PersGes zur KSt ist eine rein steuerliche Option, die gegenüber dem Finanzamt ausgeübt wird. Es erfolgt also kein gesellschaftsrechtlicher Formwechsel. Die Vorteile der Rechtsform der PersGes bleiben bestehen, z. B. bezogen auf Mitbestimmung, ggf. Vermeidung der Jahresabschlusspublizität, Flexibilität bei Kapitalbereitstellung/-rückführung oder Gewinnverteilung, im Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht.

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

Möglich ist eine spätere **Rückoption zur Mitunternehmerbesteuerung** nach einer Sperrfrist von sieben Jahren. Sie führt zu einer fiktiven Vollausschüttung bislang nicht entnommener Gewinne und der Besteuerung auf Gesellschafterebene, ggfs. zwischenzeitlich entstandene Verlustvorträge gehen unter.

#### **d) Anwendungsfälle und Hinweise für die Option zur Körperschaftsteuer**

Hauptanwendungsfall der Option zur KSt könnten **mittlere bis größere Familien-PersGes** oder inhabergeführte PersGes 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 Abwägung. Die Optionsausübung muss umfassend steuerlich und durch Überprüfung und ggf. Anpassung des Vertragswerks (Gesellschaftsvertrag und alle Verträge über Leistungsbeziehungen zw. Gesellschafter und Gesellschaft) vorbereitet werden. Zu beachten ist zudem die Antragsfrist

(30.11.) für die Optionsausübung im Folgejahr. Mit der Option zur KSt steht nun eine weitere Gestaltungsalternative bereit, die unter Umständen zur steuerlichen Optimierung beitragen kann. Gerade dies kann zum **Anlass** genommen werden, **bestehende Strukturen aus steuerlicher Sicht zu überprüfen und ggf. anzupassen** – auch im Hinblick auf weitere bestehende Alternativen, bspw. den Einsatz von Beteiligungskapitalgesellschaften oder die Nutzung des Sondersteuersatzes für nicht entnommene Gewinne einer PersGes.

## **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 Ausweigungen maßgeblich.

- Ein korrespondierender Besteuerungstatbestand wird für die (ggf. auch mittel-

bare) 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).

**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.