



## Editorial

Zum Ende der 19. Legislaturperiode hat der Gesetzgeber mit dem Gesetz zur Modernisierung der Körperschaftsteuer steuerpolitisch neue Weichen gestellt. Ab dem nächsten Jahr steht es grundsätzlich auch Personengesellschaften frei, für eine Besteuerung nach dem Körperschaftsteuerrecht zu optieren. Damit wird die Möglichkeit geschaffen, die gesellschaftsrechtlichen Vorteile einer Personenhandelsgesellschaft mit den steuerlichen Charakteristika einer Kapitalgesellschaft zu verbinden; eine Option, die insbesondere für den Mittelstand interessant sein könnte. In diesem Newsletter informieren wir Sie im Einzelnen über die Vorteile sowie Voraussetzungen dieser Änderung.

Bereits ab dem 1. August 2021 werden umfangreiche Neuregelungen beim Transparenzregister in Kraft treten. Unternehmen werden unter Sanktionsandrohungen verpflichtet, aktuelle Informationen zu ihren wirtschaftlich Berechtigten zu hinterlegen. Selbst der Gesetzgeber geht von ca. 2 Mio. verpflichteten Unternehmen aus. Weitere Details sind in unserem Newsletter dargestellt.

Eine interessante Lektüre sowie einen unbeschwerten Sommer wünscht Ihnen

Ihre Kanzlei

**Dr. Langenmayr und Partner mbB**  
Wirtschaftsprüfer Rechtsanwalt Steuerberater

Thilo Rath

Jochen Reiter

## Inhalt

Das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) und die Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

### Seite 2

HGB News

### Seite 6

Steuer News

### Seite 8

IT News

### Seite 13

Impressum

### Seite 14



## Das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) und die Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 25. Juni 2021 dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) zugestimmt, nachdem der Bundestag das Gesetz bereits am 21. Mai 2021 verabschiedet hatte. Dreh- und Angelpunkt des KöMoG ist der in das Körperschaftsteuergesetz eingeführte § 1a, mit welchem bestimmten Personengesellschaften erstmals für den Veranlagungszeitraum 2022 eine Option zur Besteuerung entsprechend dem Körperschaftsteuergesetz geboten werden soll. Sie können damit dieselben steuerlichen Regelungen in Anspruch nehmen wie Kapitalgesellschaften. Der Gesetzgeber will so die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Familienunternehmen in der Rechtsform einer Kommanditgesellschaft (KG) oder offenen Handelsgesellschaft (oHG) verbessern, indem die Unterschiede, die im Rahmen der deutschen Unternehmensbesteuerung zwischen Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits bestehen, für optierende Gesellschaften beseitigt werden. Zwar hatte der Gesetzgeber bereits vor einigen Jahren einen Anlauf genommen, dieses Ziel zu erreichen, indem er die Thesaurierungsbesteuerung nach § 34a EStG (begünstigte Besteuerung von Gewinnen) ermöglichte. Jedoch wird diese Alternative von den Personengesellschaften eher wenig genutzt, da sie als zu kompliziert in der Umsetzung empfunden wird. Die bisherige „transparente“ Besteuerung von Personengesellschaften bleibt jedoch weiterhin als Alternative bestehen, die Ausübung der durch den § 1a KStG gebotenen Option ist also keinesfalls zwingend.

Der optionale Übergang zur Körperschaftsbesteuerung gilt als Formwechsel im Sinne des § 1 Abs. 3 Nr. 3 des Umwandlungssteuergesetzes (UmwStG). Ein Antrag auf Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft kann daher von allen Gesellschaften gestellt werden, die auch einen tatsächlichen Formwechsel nach § 25 UmwStG vornehmen könnten.

In Frage kommen folglich die oHG, die KG (einschließlich einer GmbH & Co. KG) sowie die Partnerschaftsgesellschaft (PartG). Ausgeschlossen vom Optionsrecht sind Einzelunternehmen, die Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), aber auch Investmentfonds im Sinne des Investmentsteuergesetzes.

Die Option ist durch einen unwiderruflichen Antrag auszuüben. Der Antrag ist von der optierenden Gesellschaft nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung bei dem in § 1a Abs. 1 KStG fallbezogen beschriebenen zuständigen Finanzamt spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll. Für die Inanspruchnahme der Option für das Jahr 2022 muss der Antrag für Unternehmen mit kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr folglich bis zum 30. November 2021 gestellt werden. Eine Ausübung der Option für die Vergangenheit ist nicht vorgesehen. Der Antrag ist nicht zustimmungsbedürftig, sodass die Finanzverwaltung die Option nicht ablehnen kann. Wird die Option gewählt, findet ein Wechsel des „Besteuerungsregimes“ statt. Für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer und auch verfahrensrechtlich erfolgt eine vollständige Gleichstellung mit einer Kapitalgesellschaft. Auswirkungen gibt es auch bei der Grunderwerbsteuer; keine Auswirkungen ergeben sich hingegen für die Erbschaftsteuer.

Der Antrag wirkt sich unmittelbar auch auf die Besteuerung aller Gesellschafter aus. Das Gesetz sieht daher einen mehrheitlichen Gesellschafterbeschluss zur Ausübung der Option vor, der allerdings mindestens 75 % der abgegebenen Stimmen bedarf. Sieht der Gesellschaftsvertrag für Beschlüsse Einstimmigkeit vor, ist dies maßgebend.

## Das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) und die Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

In Folge der Option wird die Gesellschaft ertragsteuerlich rechtlich wie eine Kapitalgesellschaft behandelt und ihre Anteilseigner wie die Gesellschafter einer solchen besteuert. Wenn allerdings Regeln nur für ganz bestimmte „echte“ Kapitalgesellschaften gelten, finden diese für eine optierende Gesellschaft keine Anwendung. Auch Tatbestandsmerkmale, die nur von einer echten Kapitalgesellschaft erfüllt werden können, gelten für eine optierende Gesellschaft nicht. Die optierende Gesellschaft gilt im Übrigen auch für Zwecke der Gewerbesteuer als Kapitalgesellschaft.

Das Gesetz sieht eine entsprechende Anwendung der für den tatsächlichen Formwechsel einer Personenhandelsgesellschaft in eine Kapitalgesellschaft geltenden Regelungen der §§ 1 und 25 UmwStG vor. Deshalb sind für den aus der Option rührenden Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die Regelungen in §§ 20 ff. UmwStG entsprechend anzuwenden. Insbesondere gilt damit auch, dass eine steuerneutrale Einbringung nach § 20 Abs. 1 und 2 UmwStG nur möglich ist, wenn ein Betrieb, ein Teilbetrieb oder ein Mitunternehmeranteil in eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft eingebracht wird.

Die hier relevante Einbringung eines Mitunternehmeranteils erfordert, dass sämtliche Wirtschaftsgüter, die zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen des Betriebs oder Mitunternehmeranteils gehören, auf die übernehmende Gesellschaft übergehen. Eine tatsächliche zivilrechtliche Umwandlung, bei der auch der Übergang einzelner Wirtschaftsgüter in das Vermögen der übernehmenden Kapitalgesellschaft berücksichtigt wird, findet in diesen Optionsfällen aber gar nicht statt. Bezogen auf die funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters der formwechselnden Gesellschaft sind solche Regelungen aber erforderlich, da die Zurückbehaltung eine steuerneutrale Einbringung verhindert.

Das bedeutet für die Inanspruchnahme der Option, dass funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen, wenn die Besteuerung stiller Reserven vermieden werden soll, vor der Option auf die Gesellschaft übertragen werden muss. Es dürfen also keine funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen - auch kein Sonderbetriebsvermögen - bei der Ausübung einer Option zurückbehalten werden.

Von Bedeutung ist die Einbringung des Sonderbetriebsvermögens auch zum Beispiel bei der „klassischen“ GmbH & Co. KG, bei der die Anteile an der Komplementär-GmbH in der Regel von den Kommanditisten der KG gehalten werden. Hier stellt der Anteil an der Komplementär-GmbH zumeist funktional wesentliches Sonderbetriebsvermögen der Kommanditisten dar. Um die Option steuerneutral zu gestalten, müssen also ggf. die Anteile an der Komplementär-GmbH in die optierende KG eingebracht werden, womit eine sogenannte „Einheits-GmbH & Co. KG“ entsteht.

Problematisch ist im Zusammenhang mit Sonderbetriebsvermögen die Änderung des Grunderwerbsteuergesetzes durch das KöMoG: Die Ausübung der Option und die damit verbundene - ggf. auch zeitlich bereits vorangegangene - Einbringung von im Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter befindlichen Grundvermögens in die Gesamthand der optierenden Gesellschaft kann einen grunderwerbsteuerlichen Tatbestand auslösen, der zur Grunderwerbsteuerpflicht in Gestalt einer Nachversteuerung führt. Dies, weil die Ausübung der Option einer Reduzierung des Kapitalanteils des Gesellschafters an der optierenden Gesellschaft gleichgestellt und somit als eine Verletzung der Sperrfristen aus § 5 Abs. 3 GrErwStG betrachtet wird. Damit dürfte die Optionsausübung für Mitunternehmeranteilen, bei denen Grundstücke zum Sonderbetriebsvermögen gehören, vielfach nicht in Frage kommen.

## Das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) und die Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

Ein Risiko besteht möglicherweise im Umgang mit gewerbesteuerlichen Verlustvorträgen. Bei einem realen Formwechsel gehen solche wegen des Rechtsträgerwechsels unter. Ob dies auch bei der Ausübung einer Option, bei der eben kein realer Rechtsträgerwechsel stattfindet, ebenfalls von der Finanzverwaltung so gesehen wird, ist gegenwärtig unklar.

Wie bei einer echten Umwandlung führt die Option zu einer Nachversteuerung von gemäß § 34a EStG thesaurierten und begünstigt besteuerten, nicht entnommenen Gewinnen der Personengesellschaft. Für die optierende Gesellschaft ist zudem künftig ein steuerliches Einlagekonto zu führen. Auf diesem ist das im Einbringungszeitpunkt in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital der optierenden Gesellschaft zu erfassen. Über Nennkapital verfügt die optierende Gesellschaft qua Rechtsform nicht. Etwaig auf einem nicht dem Eigenkapital, sondern dem Fremdkapital zugehörigen Privatverrechnungskonto ausgewiesene Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern berühren das steuerliche Einlagekonto hingegen nicht.

Gesetzlich ist klaggestellt, dass die Beteiligung an der optierenden Gesellschaft mit Blick auf die Einkommensteuer als Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft gilt. Damit ergeben sich für die Gesellschafter erhebliche Veränderungen. Einnahmen der Gesellschafter aus ihrer Beteiligung führen ohne Option in der Regel zu solchen aus Gewerbebetrieb. Bei einer optierenden Gesellschaft hingegen werden die Einnahmen nun so wie die aus einer Kapitalgesellschaft bezogenen betrachtet.

Es erfolgen so zum Beispiel keine Gewinnentnahmen mehr, sondern es liegen (offene oder verdeckte) Gewinnausschüttungen vor, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen und grundsätzlich auch dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.

An den Gesellschafter gezahlte und den Gewinn mindernde Tätigkeitsvergütungen sind nach Ausübung einer Option als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu qualifizieren, die von der optierenden Gesellschaft als Arbeitgeber den regulären Behandlungsmodi und vorzunehmenden Abzügen einer Lohnabrechnung unterliegen. Der für die Gesellschaft tätige Gesellschafter gilt mithin nun als Arbeitnehmer. An den Gesellschafter von der Gesellschaft gezahlte Zinsen für Darlehen sind bei diesem nicht mehr gewerbesteuerlich zu erfassende Sonderbetriebseinnahmen, sondern gelten nach Ausübung einer Option als Einkünfte aus Kapitalvermögen. Bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern werden zum Beispiel Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt anstatt als Einnahmen aus Gewerbebetrieb zu qualifizierende Sonderbetriebseinnahmen. Schließlich kann durch die Überlassung von Wirtschaftsgütern seitens der Gesellschafter an die Gesellschaft eine Betriebsaufspaltung begründet werden.

Wurde eine Option zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft ausgeübt, ist die Gesellschaft daran für die Zukunft nicht unwiderrufbar gebunden; es ist nicht einmal eine zeitliche Bindungsfrist für die Optionsinanspruchnahme vorgesehen. Es besteht also schon nach einem Jahr die Möglichkeit zum Wechsel zurück zur Besteuerung wie eine Personengesellschaft („Rückoption“). Der Antrag auf Rückoption muss vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden, ab dem wieder ohne Option besteuert werden soll.

Die Rückoption gilt als erneuter Formwechsel und es finden die Regelungen zum Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft Anwendung. Entfallen bei der optierenden Gesellschaft nachträglich die Voraussetzungen, die für die Ausübung der Option erforderlich sind, wird die Rückoption auch ausgelöst, ohne dass es eines Antrags bedarf. Fälle, in denen dies vorkommen kann, sind zum Beispiel die Umwandlung einer optierenden Personenhandelsgesellschaft in eine GbR.

## Das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) und die Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

Die Rechtsfolgen einer Rückoption sind, dass die Gesellschaft ab dem folgenden Wirtschaftsjahr steuerlich wieder wie eine Personengesellschaft besteuert wird. Auch deren Gesellschafter werden wieder wie vor der Option steuerlich behandelt. Zu Zeiten der Optionsnutzung thesaurierte Gewinne gelten mit der Rückoption als ausgeschüttet und sind von den Gesellschaftern zu versteuern.

Der vorstehende Beitrag hat einen Überblick über die wesentlichen Punkte des KöMoG sowie der Voraussetzungen und Folgen seiner Anwendung gezeigt. Tatsächlich lässt sich die Reihe - insbesondere der Folgen - noch weiter fortsetzen, insoweit erhebt dieser Beitrag keinen Anspruch auf Vollständigkeit. Entgegen der möglichen Annahme, dass ein Wechsel hin zu einer Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft (und zurück) „mal eben so“ erfolgen kann, ist sicher deutlich geworden, dass viele Punkte zu beachten sind, und sich auch negative Konsequenzen einstellen können. Der Gesetzgeber geht wohl davon aus, dass eher die größeren Gesellschaften an einem Wechsel interessiert sein werden, während kleine und mittlere Gesellschaften von der Option weniger Gebrauch machen werden. Es scheint aber auch nachvollziehbar zu sein, dass gerade ertragsstärkere Gesellschaften die neuen Möglichkeiten nutzen werden, um zum Beispiel für Investitionen zu thesaurierende Gewinne in einem ersten Schritt niedriger besteuern zu lassen. Bei einer Entscheidung für eine Option sollten aber auch die nicht unmittelbar im Fokus stehenden Folgen für die Gesellschafter, der mit der Umstellung einhergehende Aufwand und Folgeaufwand (Lohnabrechnungen, Kapitalertragsteuereinbehalt) im Auge behalten werden. In jedem Falle ist es ratsam, wegen der Komplexität dieses vermeintlich einfachen Wechsels der Besteuerungsart unbedingt fachlichen Rat in Anspruch zu nehmen.

## HGB News

### Rechnungslegung und Neuregelung zum Transparenzregister

#### Stärkung der Finanzmarktintegrität

In Reaktion auf den Fall Wirecard hat der Gesetzgeber das Gesetz zur Stärkung der Finanzmarktintegrität (Finanzmarktintegritätsstärkungsgesetz - FISG) beschlossen. Damit sollen Schwachstellen in der Überwachung von kapitalmarktorientierten Unternehmen beseitigt werden. Das Gesetz trat am 1. Juli 2021 in Kraft.

Ziel sind insbesondere die Stärkung der Bilanzkontrolle und die weitere Regulierung der Abschlussprüfung, um die Richtigkeit der Rechnungslegungsunterlagen von Unternehmen sicherzustellen. Dazu werden die Vorstände, Aufsichtsräte (Geschäftsleitung) sowie Abschlussprüfer stärker in die Pflicht genommen und die Befugnisse der Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin) bei der Bilanzkontrolle deutlich ausgeweitet. Die BaFin soll nunmehr ein allgemeines Prüfungsrecht gegenüber allen kapitalmarktorientierten Unternehmen erhalten. Durch verschiedene Maßnahmen wird der BaFin ermöglicht, die Kontrolle über das Prüfungsgeschehen sicherzustellen und in allen Prüfungsphasen hoheitliche Mittel (auch Zwangsmaßnahmen) nutzen zu können.

Weitere Maßnahmen in Bezug auf kapitalmarktorientierte Gesellschaften sowie Unternehmen des öffentlichen Interesses sind insbesondere:

- Verpflichtende Prüferrotation und Pflicht zur Trennung von Prüfung und Beratung,
- Verschärfung der zivilrechtlichen Haftung des Abschlussprüfers, die jedoch überwiegend kritisiert wird: Die Kritik bezieht sich insbesondere darauf, dass damit eine weitere Konzentration im Prüfermarkt einhergehen wird und die Prüfungskosten durch höhere Versicherungsprämien steigen werden,
- Ein unrichtiger Bilanzzeitpunkt zieht deutlich schärfere Strafen für Vorstände und Aufsichtsrat nach sich,
- Stärkung der Corporate Governance,
- Verbot für Beschäftigte der BaFin, mit bestimmten Finanzinstrumenten zu handeln.

Die o. g. Regelungen gelten nur für die sogenannten „großen“ Unternehmen, die etwa börsennotiert sind. Es ist jedoch zu befürchten, dass die deutlich verschärften Regelungen langfristig auch auf die anderen Unternehmen und den Mittelstand ausstrahlen können.

#### StaRUG und verpflichtendes Risikofrüherkennungssystem

Das "StaRUG" (in Kraft getreten am 1. Januar 2021) hat u. a. eine gesetzliche Normierung der Pflicht zur Schaffung eines Risikofrüherkennungssystems gebracht. Bislang besteht diese Pflicht gemäß § 91 Abs. 2 AktG nur für Aktiengesellschaften. Nunmehr gilt diese Pflicht auch für alle anderen haftungsbeschränkten Gesellschaften (insb. GmbH), grundsätzlich unabhängig von der jeweiligen Größenklasse. Die Geschäftsführung bzw. die geschäftsführenden Gesellschafter sind danach verpflichtet, fortlaufend Entwicklungen zu überwachen, die den Fortbestand der juristischen Person gefährden können. Analog gilt dies für haftungsbeschränkte Personengesellschaften.

Zentrale Bedeutung hat dabei die Implementierung einer Liquiditätsplanung. Nur wer weiß, ob er voraussichtlich in der Lage sein wird, seinen Zahlungsverpflichtungen nachzukommen, kann beurteilen, ob Zahlungsunfähigkeit droht oder gar mit einer gewissen Wahrscheinlichkeit eintreten wird. Bei der Erstellung und Aktualisierung der Liquiditätsplanung ist es zulässig und empfehlenswert, den Steuerberater eines Unternehmens hinzuziehen.

Daneben ist nunmehr der Steuerberater gemäß § 102 StaRUG bei der Erstellung des Jahresabschlusses für einen Mandanten gesetzlich verpflichtet, auf das Vorliegen von etwaigen Insolvenzgründen hinzuweisen, wenn entsprechende Anhaltspunkte offenkundig sind und anzunehmen ist, dass die Insolvenzreife dem Mandanten nicht bewusst ist. Bislang beruhte diese Pflicht nur auf der Rechtsprechung des BGH.

## HGB News

### Transparenzregister wird zum Vollregister

Der Bundesrat hat am 25. Juni 2021 dem zum Transparenz-Finanzinformationsgesetz Geldwäsche (TraFinG) zugestimmt. Nach Unterzeichnung durch den Bundespräsidenten kann das Gesetz in seinen wesentlichen Teilen am 1. August 2021 in Kraft treten. Durch das Gesetz kommen umfangreiche Nach- sowie Neumeldungen auf die Unternehmen zu. Schätzungsweise sind circa 2,3 Millionen deutsche Unternehmen von dieser Neuregelung betroffen.

Das Transparenzregister wird durch Streichung der Mitteilungsfiktion nach § 20 Abs. 2 GwG von einem Auffangregister in ein Vollregister umgewandelt werden. Das bedeutet, dass in Zukunft alle transparenzpflichtigen Gesellschaften und Vereinigungen Informationen zu den wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister melden müssen. Dies hat unabhängig davon zu erfolgen, ob die erforderlichen Angaben nach § 19 Abs. 1 GwG zum wirtschaftlich Berechtigten bereits aus anderen digital abrufbaren bzw. öffentlich einsehbaren Registern (z. B. Handelsregister) ersichtlich sind.

Eine weitere Änderung bezüglich des Transparenzregisters betrifft die Staatsangehörigkeit als verpflichtende Angabe. Bisher war es gängige Praxis, dass bei Mehrstaatlichkeit eines wirtschaftlich Berechtigten nur eine Staatsangehörigkeit gemeldet wurde. In Zukunft müssen neben dem Vor- und Nachnamen, Geburtsdatum, Wohnort, Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses künftig auch der Geburtsort und sämtliche Staatsangehörigkeiten des wirtschaftlich Berechtigten angegeben werden. In diesem Zusammenhang ist zu beachten, dass bei jeder personellen Veränderung in Vorstand oder Geschäftsführung oder bei den eintragungspflichtigen Daten (zum Beispiel Wohnort oder Nachname) die Eintragung im Transparenzregister aktualisiert werden muss.

Zudem stellt das TraFinG klar, dass eine ausländische Gesellschaft ebenfalls zur Meldung ihres wirtschaftlich Berechtigten an das deutsche Transparenzregister verpflichtet ist, wenn sie Anteile an einer Gesellschaft erwirbt, die inländischen Grundbesitz hält.

Das Gesetz sieht sowohl Übergangsfristen für die erstmalige Mitteilung (sofern keine Mitteilungsfiktion greift) als auch einen späteren Beginn für die Verfolgung von Ordnungswidrigkeiten vor. Diese sind abhängig von der Rechtsform der Unternehmen.

Beginn der Mitteilungspflichten:

- Gesellschaften in Form einer AG, SE und KGaA: bis 31. März 2022
- GmbHs, Genossenschaften, Europäische Genossenschaften und Partnerschaften: bis 30. Juni 2022
- Für alle anderen Gesellschaftsformen: bis 31. Dezember 2022
- Der Vollzug der Bußgeldvorschriften für die Verstöße zur Pflicht zur Erstmeldung des wirtschaftlich Berechtigten wird wie folgt ausgesetzt:
  - AGs, SEs und KGaAs: bis zum 31. März 2023
  - GmbHs, Genossenschaften, Europäische Genossenschaften und Partnerschaften: bis zum 30. Juni 2023
  - In allen anderen Fällen: bis zum 31. Dezember 2023

Falls momentan tatsächlich eine Mitteilungsfiktion zu Gunsten des Unternehmens greift – und nur dann – gelten für diese Gesellschaften die oben dargestellten Übergangsfristen für die erstmalige Mitteilung. Anderenfalls sollte unverzüglich eine Meldung zum Transparenzregister erfolgen. Kommt man diesen Pflichten nicht, verspätet oder unvollständig nach, drohen empfindliche Bußgelder (bis zu EUR 100.000 bei leichtfertigen bzw. bis zu EUR 1 Mio. bei schwerwiegenden Verstößen). Zudem erfolgt eine Veröffentlichung der Bußgelder und der Sachverhalte auf der Seite des Bundesverwaltungsamtes. Diese Daten sind frei für jedermann einsehbar.

## Steuer News

### Einkommensteuer

#### **Keine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG bei zeitgleicher Veräußerung von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen**

Der BFH entschied mit Urteil vom 10.09.2020 (Az. IV R 14/18), dass bei unentgeltlicher Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils eine Buchwertfortführung nach § 6 Abs. 3 EStG nicht möglich ist, wenn zeitgleich eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage des Sonderbetriebsvermögens veräußert wird. Hierfür sei der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums maßgeblich.

Dieser Rechtsauffassung folgt nun auch das BMF und weist in seinem Schreiben vom 05.05.2021 (Az. IV C 6 - S 2240/19/10003 :017, BStBl I 2021, 696) darauf hin, dass dazu eine zeitpunktbezogene Prüfung vorzunehmen ist. Eine Veräußerung oder Entnahme von funktional wesentlichem Sonderbetriebsvermögen ist demnach für die Buchwertfortführung unschädlich, wenn die Veräußerung oder Entnahme eine juristische Sekunde vor der Übertragung des gesamten Mitunternehmeranteils erfolgte. Bislang sah das BMF neben der zeitgleichen auch eine taggleiche Veräußerung oder Entnahme als schädlich an.

#### **Steuerbarkeit der Veräußerung und des Untergangs wertloser Aktien**

Der BFH kommt sowohl in dem Fall der Veräußerung von wertlos gewordenen Aktien als auch bei insolvenzbedingtem Untergang von Aktien zu dem Ergebnis, dass hier negative Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen.

Laut BFH-Urteil vom 29.09.2020 (Az. VIII R 9/17, DStR 2021, S. 525) liegt eine entgeltliche Veräußerung vor, die zu einem steuerlich relevanten Veräußerungsverlust führen kann, wenn die Aktien an einen fremden Dritten verkauft werden, unabhängig von der Höhe des Kaufpreises oder der anfallenden Veräußerungskosten.

Der Verlust sei - so der BFH - im Rahmen der Kapitaleinkünfte zu berücksichtigen und könne mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien ausgeglichen werden (vgl. hierzu nachfolgend aber BFH-Urteil v. 17.11.2020 - VIII R11/18). Auch die Verpflichtung des Verkäufers, im Gegenzug von der Käuferin wertlose Aktien zu erwerben, ändere nichts an der Verlustrealisation. Ein Gestaltungsmissbrauch liege nicht vor.

In einem weiteren Streitfall, der dem BFH-Urteil vom 17.11.2020 (Az. VIII R 20/18, DStR 2021, S. 599) zugrunde lag, ging es ebenfalls um die Frage, wie mit wertlos gewordenen Aktien umzugehen ist und zu welchem Zeitpunkt im Fall der Insolvenz der Aktiengesellschaft der Verlust realisiert wird.

Laut BFH ist allein der Kursverfall noch kein Verlustrealisationstatbestand. Vielmehr sei dieser erst bei Vollbeendigung der AG und dem insolvenzbedingten Erlöschen der Mitgliedschaftsrechte erfüllt. Zwar liegt laut BFH dem Gesetzeswortlaut nach weder eine steuerlich relevante Veräußerung noch eine Einlösung vor. Nichtsdestotrotz hält es der BFH vor dem Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 Abs. 1 GG für geboten, die insolvenzbedingte negative Wertänderung der Aktien bei Insolvenz der AG entsprechend zu berücksichtigen und somit von einem Verlust aus der Veräußerung von Aktien, der zu negativen Kapitaleinkünften führt, auszugehen.

Ein mit Gewinnen aus Aktienveräußerungen verrechenbarer Verlust soll dabei bereits in dem Zeitpunkt entstehen, in dem die Aktien aus dem Depot des Steuerpflichtigen ausgebucht werden.



## Steuer News

### **Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste auf dem Prüfstand**

Das UntStRefG 2008 vom 14.8.2007 hat die Besteuerung von Kapitalanlagen, die dem steuerlichen Privatvermögen zuzurechnen sind, grundlegend neu gestaltet. Durch die Zuordnung von Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalanlagen (u. a. Aktien) zu den Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 20 Abs. 2 Sätze 1 und 2 EStG) unterliegen die dabei realisierten Wertveränderungen (Gewinne und Verluste) in vollem Umfang und unabhängig von einer Haltefrist der Besteuerung. Da Einkünfte aus Kapitalvermögen grundsätzlich abgeltend mit einem speziellen Steuersatz von 25 % besteuert werden, sieht § 20 Abs. 6 Satz 2 EStG vor, dass Verluste aus Kapitalvermögen nur mit sonstigen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden dürfen.

Eine zusätzliche Verlustverrechnungsbeschränkung gilt für Verluste aus der Veräußerung von Aktien (§ 20 Abs. 6 Satz 4 EStG). Diese dürfen nicht mit anderen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen, sondern nur mit Gewinnen, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, ausgeglichen werden. Nach der Gesetzesbegründung sollen dadurch Risiken für den Staatshaushalt verhindert werden.

Nach Ansicht des BFH ist § 20 Abs. 6 S. 4 EStG verfassungswidrig. Zur Prüfung der Vereinbarkeit der Vorschrift mit Art. 3 Abs. 1 GG hat daher der VIII. Senat § 20 Abs. 6 S. 4 EStG dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt (Beschluss v. 17.11.2020 - VIII R 11/18, veröffentlicht am 4.6.2021).

Der BFH vertritt die Auffassung, dass § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG eine verfassungswidrige Ungleichbehandlung bewirkt, weil die Bestimmung Steuerpflichtige ohne rechtfertigenden Grund unterschiedlich behandelt, je nachdem, ob sie Verluste aus der Veräußerung von Aktien oder aus der Veräußerung anderer Kapitalanlagen erzielt haben.

Eine Rechtfertigung für diese nicht folgerichtige Ausgestaltung der Verlustausgleichsregelung für Aktienveräußerungsverluste ergibt sich aus Sicht des BFH weder aus der Gefahr der Entstehung erheblicher Steuermindereinnahmen noch aus dem Gesichtspunkt der Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen oder aus anderen außerfiskalischen Förderungs- und Lenkungszielen.

### **Ausfall einer privaten Darlehensforderung**

Der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre führt nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 Abs. 4 EStG (Anschluss an BFH-Urteil v. 24.10.2017 - VIII R 13/15). Für die Berücksichtigung des Verlusts aus dem Ausfall einer privaten Kapitalforderung muss endgültig feststehen, dass der Schuldner keine (weiteren) Zahlungen mehr leisten wird. Bei insolvenzfreier Auflösung einer Kapitalgesellschaft als Forderungsschuldnerin kann davon regelmäßig erst bei Abschluss der Liquidation ausgegangen werden, sofern sich nicht aus besonderen Umständen ausnahmsweise etwas Anderes ergibt (BFH-Urteil v. 27.10.2020 - IX R 5/20; veröffentlicht am 17.6.2021).

Mit der Entscheidung führt der BFH seine bisherige Rechtsprechung (Urteil v. 24.10.2017 - VIII R 13/15) zu § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG fort. Scheidet eine Berücksichtigung des Darlehensverlustes nach § 17 EStG aus, weil die Beteiligungsquote unter 1% liegt, die Darlehenshingabe nach § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG nicht gesellschaftsrechtlich veranlasst oder der Steuerpflichtige überhaupt nicht an der Gesellschaft beteiligt war, kann der Forderungsausfall grundsätzlich bei den Einkünften aus Kapitalvermögen geltend gemacht werden. Nach § 20 Abs. 6 S. 5 und 6 EStG ist der Verlustausgleich jedoch auf jährlich 20.000 Euro beschränkt.

## Steuer News

Zu der vergleichbaren verfassungsrechtlichen Problematik bei der Verlustausgleichsbeschränkung von Aktienveräußerungsverlusten hat der BFH mit Beschluss vom 17.11.2020 - VIII R 11/18 mittlerweile das BVerfG angerufen (s.o.).

### **Billigkeitsregelung zur ertragsteuerlichen Erfassung von Zinsen auf Steuernachforderungen und -erstattungen**

Zinsen auf Steuernachforderungen sind nicht steuermindernd abziehbar, während Erstattungszinsen steuerpflichtig sind. Beruhen Steuernachforderungen und Steuererstattungen gegenüber demselben Steuerpflichtigen aber auf ein und demselben Ereignis, kann das zu unbilligen Ergebnissen führen.

Mit Schreiben vom 16.03.2021 (Az. IV C 1 – S 2252/19/10012 :011, DStR 2021, 669) hat das BMF seine bereits mit Schreiben vom 05.10.2000 (DStR 2000, 1916) eingeführte Billigkeitsregelung neu gefasst, wonach Erstattungszinsen i.S.d. § 233a AO auf Antrag im Billigkeitswege nicht in die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden, soweit ihnen nicht abziehbare Nachzahlungszinsen gegenüberstehen, die auf ein und demselben Ereignis beruhen.

Ein Ereignis in diesem Sinne ist laut BMF dann gegeben, wenn der einzelne Vorgang Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erhöht oder vermindert. Dies ist z. B. gegeben, wenn im Rahmen einer Betriebsprüfung der Warenbestand eines Jahres erhöht wird (was zu einer Gewinnerhöhung und Nachzahlungszinsen führt) und korrespondierend der Wareneinsatz im Folgejahr steigt (was eine Gewinnminderung und Erstattungszinsen bedingt). In diesem Fall sind die Erstattungszinsen (bis zur Höhe der Nachzahlungszinsen) auf Antrag nicht zu versteuern.

**Hinweis:** Die Folgerungen aus den Billigkeitsregelungen sind auch für die Ermittlung des Gewerbeertrags zu ziehen.

### **Kein Ansatz von pauschalen Kilometersätzen als Reisekosten bei Nutzung regelmäßig verkehrender Beförderungsmittel**

Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 2 EStG können als Reisekosten statt der tatsächlichen Aufwendungen die pauschalen Kilometersätze angesetzt werden, die für das jeweilige Beförderungsmittel nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) festgesetzt sind.

Handelt es sich allerdings um regelmäßig verkehrende Beförderungsmittel wie Bahn, Flugzeug, S-Bahn oder Schiffe, werden nach § 4 Abs. 1 BRKG ausschließlich die entstandenen Fahrt- oder Flugkosten - teilweise beschränkt auf die niedrigste Beförderungsklasse - ersetzt. Daraus folgert der BFH in seinem Urteil vom 11.02.2021 (Az. VI R 50/18), dass ein Ansatz der Kilometerpauschale als Werbungskosten ausscheidet. Ausschlaggebend ist laut BFH, dass es sich um ein Beförderungsmittel zur Personenbeförderung handelt und ein fester Zeit- bzw. Fahrplan besteht.

### **Erbschaftsteuer**

#### **Begünstigungstransfer erfordert keine Erbaueinandersetzung innerhalb von sechs Monaten**

Die Erbschaftsteuerbegünstigungen für den Erwerb von Betriebsvermögen und eines Familienheims können vom Erben auf einen Dritten übergehen, wenn im Rahmen der Nachlassenteilung begünstigtes Vermögen übertragen wird. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung setzt dieser Begünstigungstransfer nicht voraus, dass die Erbaueinandersetzung innerhalb von sechs Monaten nach dem Erbfall erfolgt (FG Düsseldorf, Urteil v. 21.4.2021 - 4 K 1154/20 Erb).

## Steuer News

Nach §§ 13a Abs. 3, 13b Abs. 3 ErbStG a.F. (heute zusammengefasst in § 13a Abs. 5 ErbStG) kann ein Erwerber den Verschonungsabschlag nach Abs. 1 und den Abzugsbetrag nach Abs. 2 nicht in Anspruch nehmen, soweit er Vermögen im Sinne des § 13b Abs. 1 im Rahmen der Teilung des Nachlasses auf einen Miterben überträgt. Gibt der Miterbe („Dritte“) dabei nicht begünstigtes Vermögen hin, das er vom Erblasser erworben hat, erhöht sich insoweit der Wert des begünstigten Vermögens des Miterben um den Wert des hingegebenen Vermögens.

Ein Zeitablauf von etwa drei Jahren steht dem Übergang der Erbschaftsteuerbegünstigungen grundsätzlich nicht entgegen. Das Gesetz enthält keine Frist, innerhalb derer die Erbauseinandersetzung zu erfolgen hat.

Der für einen Begünstigungstransfer erforderliche innere Zusammenhang zwischen der Vermögensaufteilung und dem Erbfall kann auch dann noch bestehen, wenn die Auseinandersetzung – etwa bei komplexen Vermögenslagen und zu klärenden Bewertungsfragen – erst längere Zeit nach dem Erbfall erfolgt und keine Anhaltspunkte dafür bestehen, dass es aufgrund eines neuen Willensentschlusses der Erben zu der Vermögensübertragung gekommen ist.

**Hinweis:** Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Die vom Finanzgericht zugelassene Revision wurde eingelegt und ist beim BFH unter dem Az. II R 12/21 anhängig.

### Einmaliger Abzugsbetrag für Betriebsvermögen

Der Abzugsbetrag nach § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG i.d.F. des ErbStRG kann innerhalb des Zehnjahreszeitraums nur für den ersten Erwerb berücksichtigt werden. Der Abzugsbetrag wird "berücksichtigt", auch wenn er infolge der Abschmelzung nach § 13a Abs. 2 S. 2 ErbStG EUR 0 betragen und sich daher rechnerisch nicht ausgewirkt hat (BFH-Urteil v. 23.2.2021 - II R 34/19; veröffentlicht am 27.5.2021).

Gem. § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG kann der Abzugsbetrag in Höhe von EUR 150.000 innerhalb von zehn Jahren für von derselben Person anfallende Erwerbe begünstigten Vermögens nur einmal berücksichtigt werden.

Ist einmal begünstigtes Vermögen zugewendet worden, ist der Abzugsbetrag vollständig verbraucht. Das gilt nach Auffassung des BFH (Urteil v. 23.2.2021 - II R 34/19) unabhängig davon, in welcher Höhe er sich bei der Steuerfestsetzung tatsächlich ausgewirkt hat. Die Formulierung "einmal" ist zeitpunktbezogen und verdeutlicht, dass der Abzugsbetrag innerhalb des Zehnjahreszeitraums lediglich für einen Erwerb berücksichtigt werden kann. Eine Zusammenrechnung von Erwerben ist nach dem Gesetzeswortlaut nicht möglich. Die Formulierung des § 13a Abs. 2 Satz 3 ErbStG a.F. lässt auch nicht zu, den Abzugsbetrag für mehrere Erwerbe zu gewähren, bis der Gesamtbetrag von EUR 150.000 ausgeschöpft ist.

### Sachaufklärungspflicht bei Ermittlung des Anteilswerts einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft

Für die Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an einer nicht börsennotierten Kapitalgesellschaft hat allein der Steuerpflichtige die Wahl zwischen einem individuellen Ertragswertverfahren nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG und der Anwendung des vereinfachten Ertragswertverfahrens nach §§ 199 ff. BewG (BFH-Urteil v. 2.12.2020 - II R 5/19; veröffentlicht am 15.7.2021).

Ist der gemeine Wert von nicht notierten Anteilen an einer Kapitalgesellschaft zu ermitteln, kann gem. § 11 Abs. 2 Satz 4 i.V. mit § 199 Abs. 1 BewG anstelle eines individuellen Ertragswertverfahrens auch das vereinfachte Ertragswertverfahren gem. §§ 200 ff. BewG angewendet werden, wenn dieses nicht zu offensichtlich unzutreffenden Ergebnissen führt.

## Steuer News

Dabei gewährt § 199 BewG allein dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zur Anwendung dieser Methode.

Kann sich das Finanzamt auf Grundlage der Wertermittlung des Steuerpflichtigen nach § 11 Abs. 2 Satz 2 BewG keine ausreichende Überzeugung von dem gemeinen Wert des Anteils bilden, hat es von Amts wegen geeignete Maßnahmen zur Sachaufklärung zu ergreifen, um den gemeinen Wert zu ermitteln.

Legt der Steuerpflichtige ein Gutachten vor, kann das Finanzamt bei etwaigen Mängeln nicht von sich aus dem vereinfachten Ertragswertverfahren den Vorrang einräumen. Gegebenenfalls muss es den Steuerpflichtigen zu einer entsprechenden Nachbesserung des Gutachtens auffordern.

### **Steuerberatungskosten und Räumungskosten als Nachlassregelungskosten**

Mit Urteil vom 14.10.2020 (Az. II R 30/19) entschied der BFH, dass unter den Begriff der Nachlassregelungskosten auch vom Erben getragene Steuerberatungskosten für die Nacherklärung von Einkünften des Erblassers fallen. Sie sind als Nachlassverbindlichkeiten nach § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG vom erbschaftsteuerlichen Erwerb abzuziehen. Entscheidend ist der zeitliche und sachliche Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen, nicht aber die Frage, ob der Erbe aus eigenem Entschluss die Kosten ausgelöst hat.

Der BFH widerspricht damit der Auffassung der Finanzverwaltung, die auf einen eigenen Entschluss des Erben zurückgehende Kosten nicht als Nachlassregelungskosten bewertet (gleichlautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 11.12.2015, BStBl I 2015, S. 1028).

Auch die Kosten für die Haushaltsauflösung und Räumung der Erblasserwohnung ließ der BFH zum Abzug als Nachlassregelungskosten zu, soweit hierdurch festgestellt wird, welche Gegenstände des Erblassers zum Nachlass gehören oder aber an Dritte herauszugeben wären, weil sie z. B. vom Erblasser angemietet wurden.

### **Mehrere Zuwendungen dürfen nicht in einem Bescheid zusammengefasst werden**

Mehrere Steuerfälle erfordern grundsätzlich eine Festsetzung in getrennten Steuerbescheiden. Die körperliche Zusammenfassung in einem Schriftstück ist nur möglich, wenn das Finanzamt genau angibt, welche Sachverhalte jeweils zugrunde liegen. Für jeden einzelnen Steuerfall muss die Steuer gesondert festgesetzt werden (BFH-Urteil v. 16.9.2020 - II R 24/18).

Materiell-rechtlich stellt jede freigebige Zuwendung einen eigenständigen steuerbegründenden Tatbestand dar. Es ist daher - so der II. Senat des BFH - grundsätzlich nicht zulässig, bei mehreren Lebenssachverhalten die verschiedenen Steuerschulden desselben Steuerschuldners in einem Betrag unaufgegliedert zusammenzufassen.

Im Hinblick auf eine etwaige Steuerbefreiung - beispielsweise wegen Unterhaltsleistungen oder wegen Gelegenheitsgeschenken - ist jede einzelne Leistung daraufhin zu überprüfen, ob es sich um einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang handelt.

Das Finanzamt muss auch die Zeitpunkte jeder einzelnen Schenkung benennen. Nur so kann der Zehn-Jahres-Zeitraum des § 14 ErbStG taggenau ermittelt werden.

Werden davon abweichend mehrere Zuwendungen in einem einzigen Steuerbescheid gebündelt, ist dieser Bescheid inhaltlich nicht hinreichend bestimmt und damit nichtig (BFH-Urteil vom 16.9.2020 - II R 24/13).

## IT News

### **DATEV-Marktplatz**

Die DATEV eG bietet mit der Plattform „DATEV-Marktplatz“ Programme der DATEV-Software-Kooperationspartner zur sinnvollen Ergänzung der DATEV-Lösungen.

Auf der folgenden Seite werden Ihnen über 200 Software-Lösungen angeboten, schauen Sie gerne vorbei:

<https://www.datev.de/web/de/m/ueber-datev/datev-oekosystem/datev-und-partner/datev-marktplatz/>

Bei Fragen oder anderen Anliegen unterstützen wir Sie gerne!

## Impressum

Der **NEWS letter** wird veröffentlicht von der



Kanzlei Dr. Langenmayr und Partner mbB  
Seidlstraße 30  
80335 München  
Telefon: 089 / 55 17 07 0  
Telefax: 089 / 55 17 07 49

und der



UHY Deutschland AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Seidlstraße 30  
80335 München

Redaktion:

Dr. Langenmayr und Partner mbB  
RA/StB Jochen Reiter  
WP/StB Martin Sedlmeyr

[LP@dr-langenmayr.de](mailto:LP@dr-langenmayr.de)  
[www.dr-langenmayr.de](http://www.dr-langenmayr.de)  
[www.uhy-deutschland.de](http://www.uhy-deutschland.de)

Dr. Langenmayr GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und UHY Deutschland AG sind Mitglied von Urbach Hacker Young International Limited, einer Gesellschaft nach britischem Recht, und Teil des UHY-Netzwerks von rechtlich unabhängigen Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaften. UHY ist der Markenname für das UHY International-Netzwerk.

Der Inhalt des **NEWS letter** ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erarbeitet worden, ist jedoch nicht auf die spezielle Situation einer natürlichen oder juristischen Person ausgerichtet. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewährleistung auszuschließen. Ohne geeigneten fachlichen Rat und ohne gründliche Analyse der jeweiligen Situation sollten aufgrund der Informationen dieses **NEWS letter** keine Entscheidungen getroffen werden.