

einblicke | news

Juli 2021

Der Mythos des Steuervorteils der GmbH

„Die GmbH zahlt nur 30 % Steuer!“ „Auf Dividenden sogar nur 1,5 %!“ Das kann für Unternehmer, die 42% + x Einkommensteuer zahlen (oder 25 % + x Abgeltungssteuer) nach dem lange gesuchten Steuersparmodell klingen. Neue Nahrung erhält die Sehnsucht nach einer Verringerung der Steuerlast auch durch das Anfang Juli in Kraft getretene „Optionsmodell zur Körperschaftbesteuerung“ für Personengesellschaften. Broschüren einiger Unternehmerverbände suggerieren bereits, dass durch einfache, formlose Stellung eines Antrages die Steuerlast dauerhaft reduziert werden kann.

Ist es so einfach? Natürlich nicht.

Richtig ist, dass die Gewinne einer GmbH -abhängig vom Gewerbesteuerhebesatz- „lediglich“ einem Steuersatz zwischen 25% - 35% unterliegen. Die Ausschüttung der Gewinne an die Gesellschafter löst jedoch weitere Steuer aus. Als Kapitalertragsteuer werden 26,375 % der Ausschüttung direkt an das Finanzamt abgeführt. Bei einem Gewinn von 100.000 Euro stellt sich die Rechnung dann -stark vereinfacht- wie folgt dar: Die GmbH zahlt 30 % (= 30.000 Euro) Steuern direkt. Auf den verbleibenden Betrag von 70.000 Euro entfällt bei Ausschüttung eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 18.462 Euro. Insgesamt wurden als 48.462 Euro Steuern bezahlt. Zum Vergleich: Ein unverheirateter Einzelunternehmer zahlt auf 100.000 Euro Gewinn 34.670 Euro Einkommenssteuer inklusive Solidaritätszuschlag.

Und wie ist es mit den Dividenden? Diese werden bei der GmbH tatsächlich zu 95 % von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. Bei einer Unternehmenssteuer von 30 % entsteht so nur noch eine Steuer 1,5 % - vor Ausschüttung. Warum gibt es diese Steuerbefreiung? Weil die GmbH oder AG, welche die Dividende ausschüttet, den Gewinn bereits versteuert hat. Müsste die „Mutter“-GmbH noch einmal Steuern bezahlen träte wirtschaftlich eine Doppelbelastung ein – genau dies ist für die vermeintlich günstigen 1,5 % bereits der Fall. Noch größer ist die Doppelbelastung, wenn die GmbH weniger als 10 % der Anteile der „Tochter“-Gesellschaft hält: Dann gilt die „normale“ Steuer von 25 % - 35 % auf bereits von der ausschüttenden Gesellschaft versteuerte Gewinne.

Ist die GmbH also in Wirklichkeit steuerlich ungünstig?

Auch so einfach ist es nicht. Je nach Situation kann die GmbH zum Teil erhebliche Steuervorteile bieten. Daneben gibt es bei der Rechtsformwahl weitere Aspekte wie z.B. die Haftungsbeschränkung zu beachten. Am Ende muss die Entscheidung zur Rechtsform immer unter Berücksichtigung der individuellen Situation getroffen werden. Pauschale Aussagen werden dem selten gerecht.

inhalt

- Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften
- Verschärfte Voraussetzungen für steuerfreie Sachbezüge
- Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen
- Aktuelle Kurzhinweise

Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften

Am 1. Juli ist das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts in Kraft getreten. Kernstück der Reform ist die Möglichkeit die Gewinne bestimmter Personengesellschaften nicht mehr der Einkommenssteuer, sondern der Körperschaftsteuer zu unterwerfen.

Voraussetzung der Option

Der Recht zur Antragstellung ist auf Personenhandelsgesellschaften (OHG, KG und GmbH & Co. KG) sowie auf Partnerschaftsgesellschaften beschränkt. Gesellschaften bürgerlichen Rechts (GbR) und Erbengemeinschaften sind nicht berechtigt einen Antrag auf Anwendung der Körperschaftsteuer zu stellen.

Der Antrag kann nur einheitlich und unwiderruflich von allen Gesellschaftern der Personengesellschaft mit Wirkung für das Folgejahr gestellt werden. Die Übermittlung muss wenigstens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, ab dem die Option gelten soll, erfolgen. Gegenwärtig noch unklar ist, ob auch neu gegründete Gesellschaften einen Antrag stellen können.

Wirkung der Option

Bei Nutzung der Option wird die Gesellschaft steuerrechtlich wie eine Körperschaft (GmbH) behandelt. Die Gewinne unterliegen sodann nicht mehr der tariflichen Einkommenssteuer, sondern der Körperschaftsteuer in Höhe von 15 % zzgl. Solidaritätszuschlag. Daneben fällt unverändert Gewerbesteuer an, welche aber bei Ausübung der Option nicht mehr auf die (entfallende) Einkommensteuer angerechnet werden kann.

Soweit Gewinne an die Gesellschafter ausgeschüttet werden unterliegen diese zusätzlich der Kapitalertragsteuer in Höhe von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer. Verbleiben Gewinne langfristig im Unternehmen (Thesaurierung) kann unter dem Besteuerungsregime der Körperschaft ggf. ein erheblicher Steuerstundungseffekt verbunden mit erweiterten Innenfinanzierungsmöglichkeiten erreicht werden.

Neben der Höhe der Steuersätze hat die Körperschaftsteuer auch umfangreiche Auswirkung auf die Gewinnermittlung und damit die Steuerbemessungsgrundlage. Wesentliche Änderungen ergeben sich dabei für Rechtsgeschäfte zwischen der Gesellschaft und ihren Gesellschaftern. So werden z.B. Tätigkeitsvergütungen als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit behandelt, welche -wie zuvor- der Einkommensteuer unterliegen.

Hinweis: Die Pflicht zum Kapitalertragssteuerabzug besteht bereits dann, wenn Gesellschafter die Gewinnauszahlung verlangen können. Dies ist aufgrund gesellschaftsvertraglicher Regelungen bei GmbH & Co. KGs regelmäßig der Fall, soweit Gewinne unmittelbar einem Verrechnungs- oder Darlehenskonto gutgeschrieben werden. Im Vorfeld einer Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer kann daher die Anpassung des Gesellschaftsvertrages erforderlich sein.

Soweit Verlustvorträge nach § 15a EStG bestehen, können diese nicht mit zukünftigen Gewinnen der Gesellschaft verrechnet werden. Gegenwärtig ist noch unklar, ob gewerbesteuerliche Verlustvorträge der Personengesellschaft bei Optionsausübung untergehen oder mit künftigen Gewinnen verrechnet werden können.

Auf weitere Steuerarten und Gesetze (z.B. Umsatzsteuer, Erbschaftsteuer und Grunderwerbsteuer) hat die Option im Wesentlichen keine Auswirkung.

Auch außerhalb des Steuerrechts entfaltet die Optionsausübung keine Wirkung. Gesellschaftsrechtlich wird die Rechtsform nicht verändert, so dass bestehende Vorschriften z.B. zur Publizität und Mitbestimmung weiter anzuwenden sind. Zudem kann durch die Option auch keine (zusätzliche) Haftungsbeschränkung erlangt werden.

Übergang zur Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz

Der Wechsel vom Besteuerungsregime der Personengesellschaft zur Körperschaft und umgekehrt war bereits in der Vergangenheit umfangreich im Umwandlungssteuergesetz geregelt. Dieses findet auch auf den Wechsel der Besteuerungsform durch Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer Anwendung. Die Ausübung der Option wird als „fiktiver Formwechsel“ betrachtet und behandelt. Das Umwandlungssteuergesetz sieht im Falle des Formwechsels grundsätzlich die sofortige Besteuerung sämtlicher stiller Reserven vor. Diese kann -was in der Praxis der Regelfall ist- auf Antrag und unter weiteren Voraussetzungen jedoch unterbleiben. Von größter Bedeutung ist dabei die Verpflichtung zur Einbringung sämtlichen funktional wesentlichen Sonderbetriebsvermögens in die Gesellschaft. Typischer Anwendungsfall des Sonderbetriebsvermögens ist ein Grundstück im Eigentum eines Gesellschafters, welches der Gesellschaft zur Nutzung (z.B. durch Vermietung) überlassen wurde. Wird ein im Sonderbetriebsvermögen befindliches Grundstück vor Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer nicht zivilrechtlich (und grunderwerbsteuerpflichtig) an die Gesellschaft übertragen, so sind mit Wirksamkeit der Option sämtliche stillen Reserven zu versteuern – sowohl im Grundstück als auch im Betriebsvermögen der Gesellschaft.

Hinweis:

Anders als beim „realen“ Formwechsel einer GmbH & Co. KG in eine GmbH verliert die Komplementär-GmbH beim „fiktiven“ Formwechsel nicht ihre Funktion. Aufgrund dessen ist davon auszugehen, dass zur buchwertneutralen Ausübung der Option regelmäßig auch die Anteile an der Komplementär-GmbH in das Vermögen der Personengesellschaft eingebracht werden müssen.

Nach dem „fiktiven Formwechsel“ besteht eine Sperrfrist von sieben Jahren. Wird die Gesellschaft innerhalb der Sperrfrist veräußert oder aufgelöst, so tritt nachträglich eine Besteuerung der stillen Reserven ein.

Unabhängig von den Vorschriften zum fiktiven Formwechsel ist zu beachten, dass das Körperschaftsteuergesetz zwingend eine Verpflichtung zur Bilanzierung für steuerliche Zwecke vorsieht. Dies ist insbesondere bei Partnerschaftsgesellschaften relevant, da diese nicht bereits gesellschaftsrechtlich zur Bilanzierung verpflichtet sind. Übt die eine Gesellschaft, die ihren Gewinn zuvor durch Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermittelt hat, die Option zur Körperschaftsteuer aus, so ist zwingend eine Umstellung auf Bilanzierung verbunden mit der Besteuerung eines Übergangsgewinns vorzunehmen.

Besteuerung des Veräußerungsgewinns

Gewinne aus der vollständigen Veräußerung oder Aufgabe von Personengesellschaften können ermäßigt besteuert werden, soweit der Steuerpflichtige das 55. Lebensjahr vollendet hat. Bei Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer ist diese ermäßigte Besteuerung nicht mehr möglich. Dennoch kann die Veräußerung begünstigt sein, da die Veräußerungsgewinne nunmehr dem Teileinkünfteverfahren unterliegen und somit zu 40 % steuerfrei sind. Sinnvoll genutzt werden kann diese begünstigte Besteuerung aber regelmäßig erst nach Ablauf der siebenjährigen Sperrfrist (s.o.).

Vorläufiges Fazit

Die Option zur Körperschaftsteuer ermöglicht Personenhandelsgesellschaften in bestimmten Fällen die Nutzung möglicher Vorteile der Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz ohne das gesellschaftsrechtlich eine Umwandlung der Gesellschaft erforderlich ist. Steuerrechtlich treten jedoch alle -z.T. gravierenden- Rechtsfolgen einer Umwandlung ein. Schon aufgrund dessen bedarf es zur Ausübung der Option einer gründlichen Vorbereitung. Da zudem viele bedeutende Rechtsfragen im Zusammenhang mit dem Optionsmodell aktuell noch ungeklärt sind, ist eine Ausübung der Option für 2022 mit erheblichen steuerlichen Risiken verbunden.

Verschärfte Voraussetzungen für steuerfreie Sachbezüge

An Angestellte ausgegebene Gutscheine stellen seit vielen Jahren eine beliebte Methode zur Optimierung des Nettolohns dar. Innerhalb bestimmter Grenzen kann bei der Gewährung von Gutscheinen der Lohnsteuerabzug unterbleiben. Bekannt ist dabei insbesondere die monatliche Sachbezugsfreigrenze von 44 Euro (ab 2022: 50 Euro). Daneben werden auch Geschenke anlässlich persönlicher Ereignisse (z.B. Geburtstag, Hochzeit) bis zu 60 Euro brutto von der Lohnsteuer freigestellt. Bereits Anfang vergangenen Jahres wurden die Möglichkeiten zur Gutscheingewährung durch gesetzliche Neuregelung erheblich eingeschränkt. In einem Schreiben vom 13. April 2021 ist das Bundesfinanzministerium nunmehr auf diverse Zweifelsfragen in Zusammenhang mit der gesetzlichen Neuregelung eingegangen.

Zukünftig stellen Gutscheine und Prepaid-Karten nur dann einen steuerfreien Sachbezug dar, wenn ausschließlich Waren und Dienstleistungen im Inland bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen bezogen werden können. Die Begrenzung kann dabei örtlich oder sachlich gegeben sein. Beispiele für eine örtliche Begrenzung können sein:

- Gutscheine von städtischen oder regionalen Einkaufs- und Dienstleistungsverbänden
- Gutscheine von Shopping-Centern, Malls

Beispiele für eine sachliche Begrenzung sind:

- Restaurantschecks
- Gutscheine für den Personennahverkehr
- Gutscheine für Fitnessleistungen
- Gutscheine für Streamingdienste oder Bücher

Ein begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen ist insbesondere dann nicht mehr gegeben, wenn Gutscheinkarten eines Online-Händlers auch für Produkte von Fremdanbietern („Marketplace“) verwendet werden können. Gängige Gutscheinkarten z.B. vom Amazon können daher nicht mehr als lohnsteuerfreie Sachbezüge verwendet werden.

Hinweis:

Die Neuregelung ist grundsätzlich bereits am 1. Januar 2020 in Kraft getreten. Aufgrund der erst jüngst geklärten Zweifelsfragen hat die Finanzverwaltung aber noch eine „Übergangsfrist“ bis zum 31. Dezember 2021 für Gutscheine und Geldkarten gewährt. Soweit diese ausschließlich zum Bezug von Waren und Dienstleistungen berechtigen, können diese ungeachtet des Kreises der Akzeptanzstellen noch bis zum Ende der Frist als Sachbezug anerkannt werden.

Gewinnerzielungsabsicht bei kleinen Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken

Ein aktuelles BMF Schreiben vom 2. Juni kann zu einer deutlichen Vereinfachung für die Betreiber kleiner Photovoltaikanlagen führen. Bei Anlagen mit einer Leistung von weniger als 10 kW, welche auf dem eigenen Wohnhaus installiert sind, kann auf schriftlichen Antrag mit Wirkung für die Zukunft gegenüber dem Finanzamt erklärt werden, dass keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Eine Gewinnermittlung für die Steuererklärung ist dann nicht mehr erforderlich. Verluste können jedoch ebenfalls nicht mehr geltend gemacht werden. Die Regelung gilt darüber hinaus für vergleichbare BHKW mit einer Leistung von bis zu 2,5 kW.

Zu beachten ist aber, dass die Regelung nur für die Einkommensteuer gilt. Wurde für Erlöse aus der Einspeisung zur Umsatzsteuer optiert, so müssen weiterhin Umsatzsteuererklärungen abgegeben werden.

Nehmen Hauseigentümer sowohl die Befreiung von Einkommenssteuer als auch von der Umsatzsteuer (Kleinunternehmerregelung) in Anspruch, können Photovoltaikanlagen auf Wohnhäusern ohne zusätzliche Steuerklärungspflichten betrieben werden.

Anforderungen an digitale Bewirtungsbelege

Vor dem Hintergrund der zunehmenden Digitalisierung hat das BMF mit Schreiben vom 30. Juni die Grundsätze zur steuerlichen Anerkennung von Bewirtungsaufwendungen aktualisiert.

Wie bisher muss der Steuerpflichtige schriftlich Angaben über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung machen. Dies war und ist weiterhin in Form eines unterschriebenen Eigenbelegs möglich, dem die Restaurantrechnung beizufügen ist. Die Neuregelung konkretisiert einerseits, dass die Restaurantrechnung nur dann anerkannt wird, wenn diese mit Hilfe eines Kassensystems, welches eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE) beinhaltet, erstellt wurde. Andererseits kann der beizufügende Eigenbeleg sowie die Bewirtungsrechnung selber nunmehr digital vorgehalten werden. Voraussetzung für die Anerkennung des digitalen Eigenbeleges ist dann eine elektronische Unterschrift.

Urlaubsanspruch bei Kurzarbeit „Null“

Haben Arbeitnehmer aufgrund von Kurzarbeit „Null“ für bestimmte Zeiträume keine Arbeitspflicht, so ist der jährliche Urlaubsanspruch anteilig zu kürzen. Dies stellte das LAG Düsseldorf in einem Urteil vom 12. März 2021 fest. Demnach ist für jeden vollen Monat der Kurzarbeit „Null“ der Urlaubsanspruch um ein Zwölftel zu mindern.

Gegen das Urteil ist die Revision beim Bundesarbeitsgericht anhängig.

Kein Mindestlohn für verpflichtende Zusatzpraktika

Nach einer Entscheidung des LAG Rheinland-Pfalz unterliegen Praktika, die gemäß der Zulassungsordnung einer Hochschule verpflichtende Voraussetzung der Studienzulassung sind, nicht dem Mindestlohngesetz. Dies gilt auch dann, wenn das Praktikum länger als drei Monate dauert.



Frobenius Bürger & Partner

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater · Rechtsanwälte

Frobenius Bürger & Partner mbB

Wirtschaftsprüfer Steuerberater Rechtsanwälte

Osterstraße 63
30159 Hannover
Tel. 0511-261437-0
Fax 0511-261437-79
info@frobenius-buerger.de

Nähere Informationen unter

www.frobenius-buerger.de