

# moneo



RSM INFORMIERT

4. AUSGABE 2021

## SCHWERPUNKTTHEMA

Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise – Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG und Dokumentationspflichten

## ALLE STEUERZAHLER

Doppelbesteuerung von Renten?

## WIRTSCHAFT UND RECHT

Transparenzregister: neue Meldepflichten

## LEITGEDANKEN



**Dr. Karsten Ley**  
Steuerberater | Partner |  
Head of International Tax  
karsten.ley@rsm.de



**Henning Straeter**  
Senior Manager  
henning.straeter@rsm.de

Liebe Leserinnen und Leser,

zum Ende der Legislaturperiode ist eine stark erhöhte Aktivität des Gesetzgebers zu verzeichnen. Über einige Gesetzesänderungen wurde bereits in der letzten Ausgabe berichtet. In dieser Ausgabe steht die Reform der Besteuerung von Personengesellschaften im Mittelpunkt. Bereits vor 20 Jahren vom Gesetzgeber ins Auge gefasst, dann aber doch verworfen, gibt es nunmehr die Möglichkeit, durch bloßen Antrag vom bisherigen Regime der transparenten Mitunternehmerbesteuerung in die Körperschaftsbesteuerung, wie sie für Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner gilt, zu wechseln. Die Komplexität hat damit erheblich zugenommen: Steuerliche Vor- und Nachteile dieses Modells sind im Einzelfall aufzudecken und abzuwägen. Die bisherige Möglichkeit der Thesaurierungsbegünstigung bleibt zudem bestehen.

In einem umfangreichen Schreiben hat die Finanzverwaltung die Verwaltungsgrundsätze zu Verrechnungspreisen veröffentlicht. Hierbei werden der Fremdvergleichsgrundsatz sowie die verschiedenen Verrechnungspreismethoden und Bewertungstechniken erläutert. Wir greifen dies als Schwerpunktthema des internationalen Steuerrechts auf und nehmen eine praxisorientierte Erläuterung vor.

In der Rubrik Wirtschaft und Recht beschäftigen wir uns mit der Reform des Transparenzregisters, das zu einem Vollregister ausgebaut wird: Künftig sind beinahe alle Rechtseinheiten verpflichtet, dem Transparenzregister Informationen zu ihren wirtschaftlich Berechtigten mitzuteilen.

Mit moneo bieten wir Ihnen praxisrelevante Hinweise und Anregungen, die Ihnen nicht nur für Ihre tägliche Arbeit, sondern auch privat nützlich sind. Wir hoffen, mit der Themenauswahl und der auf den Punkt gebrachten Darstellungsweise Ihrem Informationsbedürfnis gerecht zu werden und freuen uns auf Ihr Feedback. Bitte wenden Sie sich mit Wünschen gern an uns. Sollten Sie den Versand der moneo nicht mehr benötigen, so genügt eine kurze Nachricht an die auf der letzten Seite genannte E-Mail-Adresse.

Gerne stehen wir Ihnen bei Fragen zu den Inhalten von moneo, aber selbstverständlich auch zu allen anderen steuerlichen und rechtlichen Themen, beratend zur Seite. Mit Hilfe unseres weltweiten Netzwerks finden wir in jedem Fall eine maßgeschneiderte Lösung.

Wir wünschen Ihnen eine aufschlussreiche Lektüre!

Ihr RSM-Redaktionsteam

# INHALT

## Schwerpunktthema

Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise – Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG und Dokumentationspflichten	4
---	---

## Alle Steuerzahler

Fahrtkosten bei Dienstreisen	6
Werbungskostenabzug und Home-Office	6
Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktien verfassungswidrig?	7
Doppelbesteuerung von Renten?	7
Abzug von Erhaltungsaufwendungen im Todesfall	8

## Unternehmensbesteuerung

Optionsmodell für Personengesellschaften	8
Abschreibung von Elektro-Ladestationen	10

## Umsatzsteuer

Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen	10
---	----

## Wirtschaft und Recht

Transparenzregister: neue Meldepflichten	11
Kurzarbeit „Null“ kürzt Urlaubsanspruch	11

### Hinweis in eigener Sache

Wir sind weiterhin für Sie da, auch wenn sich derzeit viele unserer Mitarbeiter aus Sicherheitsgründen im Home-Office befinden. Sie erreichen Ihre Ansprechpartner unter den gewohnten Kontaktdaten.



## SCHWERPUNKTTHEMA

### Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise – Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG und Dokumentationspflichten

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 14.07.2021 ein neues BMF-Schreiben „Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise“ (VwGr-VP) veröffentlicht. Es folgt damit dem Trend der internationalen Kooperation der Finanzverwaltungen, indem die VwGr-VP einen starken Bezug auf die „OECD Transfer Pricing Guidelines 2017“ (OECD-TP) nehmen und direkt auf die OECD-TP als „Anlage“ verweisen. Das neue BMF-Schreiben ist auf alle offenen Verrechnungspreisfälle anzuwenden. Es enthält wichtige praxisnahe Hinweise, die im Folgenden dargestellt werden, auch um auf eventuelle Diskussionen, u.a. im Rahmen einer Betriebsprüfung, vorbereitet zu sein.

So wird z. B. der Begriff der „nahestehenden Person“ weit ausgelegt. Bestehen Verflechtungen („Netzwerke“) mit einheitlichen Regelwerken bzw. einem gemeinsamen Ziel, wird bereits eine „nahestehende Person“ angenommen. Was unter einem „gemeinsamen Ziel“ zu verstehen ist, lässt das BMF-Schreiben „VwGr-VP“ allerdings unbeantwortet.

Das BMF-Schreiben verdeutlicht Anforderungen an Vertragsabschlüsse. Der maßgebende Zeitpunkt für den Fremdvergleich ist nicht der Erfüllungszeitpunkt der Leistung, sondern der des Vertragsabschlusses. Dabei ist der Grundsatz des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ zu beachten, d. h. die wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit für beide Vertragsparteien. Von den Vertragspartnern wird demzufolge erwartet, im Interesse der eigenen Gesellschaft zu handeln und nicht im Konzerninteresse.

#### Verrechnungspreisrelevante Leitlinien

In den VwGr-VP aufgenommene „Leitlinien“ sollen für die Bestimmung von Verrechnungspreisen Orientierung bieten. Dabei ist der „Funktions- und Risikoanalyse“ eine zentralere Rolle zugeordnet, die auf (Personal-)Funktionen und der Beachtung von finanziellen Mitteln zur Übernahme der Risiko-Kontrolle beruht. Kontrolle bedeutet, Entscheidungen zu treffen, Risiken einzugehen und Entscheidungsfunktionen auch wirklich auszuüben. Voraussetzung hierfür sind geeignete Erfahrungen, eine ausreichende Informations-

basis und die entsprechende Entscheidungskompetenz des Unternehmens.

Laut der „Leitlinien“ soll nicht nur eine „bevorzugte“ Verrechnungspreismethode Anwendung finden. Vielmehr soll auch eine Kombination von Verrechnungspreismethoden möglich sein. Darüber hinaus wird ausdrücklich eine „Mehrjahresanalyse“ für die Bestimmung der Fremdvergleichsüblichkeit zugelassen. Durchschnittswerte von Vergleichswerten mehrerer Vorjahre können verwendet werden, wenn diese zu einer besseren Qualität der Angemessenheitsanalyse führen.

Erfreulich ist die Aufnahme des „Vorteilsausgleichs“. Es soll für aufeinanderfolgende Wirtschaftsjahre möglich sein, gegenläufige steuerliche Auswirkungen auszugleichen und steuerliche Vorteile durch steuerliche Nachteile zu kompensieren. Ein Vorteilsausgleich ohne Einkünfteberichtigung ist aber nur möglich, wenn bis spätestens zum Ende des Wirtschaftsjahres bestimmt ist, wann und durch welche Vorteile die Nachteile ausgeglichen werden.

#### Behandlung von Verlusten bei Routinefunktionen

Bei Routinefunktionen soll im Verlustfall innerhalb eines überschaubaren Zeitraums von fünf Jahren ein angemessener (Total-)Gewinn erzielt werden. Dabei sind die Verlustursachen (bspw. lokales Missmanagement oder Markteroberung im Konzerninteresse) festzustellen und frühzeitig zu dokumentieren.

Verfügt ein Unternehmen weder über maßgebliche Entscheidungskompetenzen, Risiken einzugehen oder zu vermindern, noch über die finanzielle Kapazität, solche Risiken übernehmen zu können, wird eine steuerliche Zuweisung von Risiken zu diesem Unternehmen mit den daraus resultierenden Aufwendungen als fremdunüblich betrachtet.



Die VwGr-VP nennen im Verlustfall aber auch unternehmerische Freiheiten, wenn der unwirtschaftliche Geschäftsbetrieb im Verlustunternehmen von den davon profitierenden Unternehmen vergütet wird.

### Nachweis des wirtschaftlichen Vorteils bei Lizenzzahlungen

In den VwGr-VP wird festgelegt, dass die Zurverfügungstellung eines Intellectual Property (IP) nur dann eine Lizenzzahlung rechtfertigt, wenn der Lizenznehmer einen wirtschaftlichen Vorteil aus dem IP erwarten und nachweisen kann.

Die Lizenzverrechnung für Namensrechte entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn die Nutzungsüberlassung im Zusammenhang mit Lieferungen/Leistungen steht, bei denen unter Fremden die Überlassung des IP im Preis der Lieferung/Leistung mit abgegolten sein würde (z. B. bei Vertriebsaktivitäten). Beim Vertrieb von Markenerzeugnissen ist die Benutzung von Marken und Unternehmensnamen regelmäßig nicht separat zu vergüten, da der wirtschaftliche Vorteil hieraus bereits im Abgabepreis für diese Erzeugnisse berücksichtigt wurde.

### Vergütung von Dienstleistungen

Ein einheitlich im Konzern umgesetzter 5 %-Gewinnaufschlag wird nun bei Routine-Dienstleistungen als fremdüblich konkretisiert. Bei der Frage der Vergütung von „Dienstleistungen auf Abruf“ ist zu prüfen, ob ein unabhängiger Dritter für die Möglichkeit einer Verfügbarkeit im Bedarfsfall ein Entgelt bezahlen würde (Optionswert) und sich auch ein Nutzen aus der Dienstleistung und deren Bereitstellung erkennen lässt (Benefit-Test).

### Höhere Anforderungen an Finanzierungen

Für die Fremdvergleichsüblichkeit von Finanzierungen soll eine Funktions- und Risikoanalyse prüfen, ob es sich steuerrechtlich überhaupt um Fremdkapital handelt und ob die Finanzierung auch wirtschaftlich vom Empfänger benötigt wird. Hierfür hat auch eine begründete Aussicht auf eine Rendite, die die Finanzierungskosten deckt, zu bestehen. Zu-



dem muss das Fremdkapital dem Unternehmenszweck dienen.

### Dokumentationspflichten

Die neuen Verwaltungsgrundsätze 2020 enthalten schließlich höhere Anforderung an die Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten bei grenzüberschreitenden Liefer- und/oder Leistungsbeziehungen für multinationale Unternehmen in Deutschland.

Regelmäßig sind Verrechnungspreise Prüfungsschwerpunkte in Betriebsprüfungen. Die Finanzverwaltung erkennt zunehmend, dass sie weitaus höheres Besteuerungssubstrat aufgrund der zunehmenden Komplexität der steuerlichen Mitwirkungspflichten bei grenzüberschreitenden Fällen generieren kann.

Die Aufzeichnungspflichten liegen allein beim Steuerpflichtigen und sollen der Finanzverwaltung bei der Sachverhaltsaufklärung ein tieferes Sachverhaltsverständnis und die Prüfung von erforderlichen Beweismitteln ermöglichen. Hier liegt jedoch häufig das Problem: Steuerpflichtige beriefen sich aus Sicht der Steuerbehörden zu oft darauf, die notwendigen Unterlagen und Beweismittel nicht oder nur unzureichend aus dem Ausland beschaffen zu können.

Mit den neuen Verwaltungsgrundsätzen 2020 wird der Steuerpflichtige nun stärker in die Pflicht genommen, alle bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen, um die notwendigen Beweismittel zu beschaffen und die Anforderungen an die Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten zu erfüllen. Dabei kann sich der Steuerpflichtige grundsätzlich nicht mehr darauf berufen, dass die Sachver-

halte nicht aufgeklärt werden können oder die notwendigen Beweismittel (in der Regel von verbundenen Auslandsgesellschaften) nicht beschafft werden können.

Auf Basis der neuen Verwaltungsgrundsätze 2020 verlangt die Finanzverwaltung nämlich für alle noch offenen Veranlagungszeiträume des Steuerpflichtigen, dass die im Unternehmen verantwortlichen Personen (z. B. CFO, Geschäftsführung, Steuerleiter, etc.) bereits im Vorfeld einer entsprechenden Geschäftsbeziehung alles getan haben, um die Möglichkeiten der Beweismittelbeschaffung zu erfüllen (Beweisvorsorge).

Verstößt der Steuerpflichtige gegen seine Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO, wird widerlegbar vermutet, dass die Einkünfte aus gruppeninternen Liefer- und Leistungsbeziehungen durch eine nicht fremdübliche Gestaltung gemindert worden sind (§ 162 Abs. 3 Satz 1 AO). Es kann zu Schätzungen der Verrechnungspreise mit Strafzuschlägen und zur Doppelbesteuerung kommen. So sprechen die neuen Verwaltungsgrundsätze 2020 explizit davon, dass der [Zitat:] „Beweisverderber aus seinem Verhalten einer unzureichenden Beweismittelnennung keinen Vorteil ziehen soll“.

Es ist somit für Steuerpflichtige mit gruppeninternen Geschäftsbeziehungen dringend zu empfehlen, ihre Verrechnungspreise bereits vor einer zukünftigen Betriebsprüfung auch auf die oben genannten Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten hin zu analysieren, um die potenzielle Anwendung von Schätzungen und Strafzuschlägen durch die Steuerbehörden zu vermeiden.

# ALLE STEUERZAHLER

## Fahrtkosten bei Dienstreisen

Bei Dienstreisen nimmt der Ansatz von Fahrtkosten als Werbungskosten bzw. deren steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber eine zentrale Rolle ein. Hinsichtlich der Höhe der anzusetzenden Fahrtkosten ist geregelt, dass diese grundsätzlich in ihrer tatsächlichen Höhe als Werbungskosten zu berücksichtigen sind. Anstelle der tatsächlichen



Aufwendungen können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) festgesetzt sind. Dabei ist es von besonderer Bedeutung, dass das BRKG bei der Reisekostenvergütung bei der Gewährung von Fahrt- und Flugkostenerstattung unterscheidet zwischen

1. der Benutzung regelmäßig verkehrender Beförderungsmittel sowie
2. der Benutzung von Kraftfahrzeugen oder anderen motorbetriebenen Fahrzeugen.

Bei der Nutzung regelmäßig verkehrender Beförderungsmittel, wie der Bahn, können nur die tatsächlich entstandenen Kosten angesetzt werden. Nur bei der Nutzung von Kraftfahrzeugen – insbesondere also bei Benutzung des eigenen Kfz – können Pauschalen (beim eigenen Kfz in Höhe von 0,30 € je

gefahrenem km) angesetzt werden. Diese Grundsätze hat der Bundesfinanzhof (BFH) bestätigt (v. 11.02.2021, VI R 50/18). Im Urteilsfall wurden Dienstreisen durchgeführt und hierfür Bahn bzw. S-Bahn genutzt. Die tatsächlich entstandenen Bahnfahrtkosten wurden vom Arbeitgeber erstattet. Als Werbungskosten wurden im Rahmen der Einkommensteuererklärung Fahrtkosten in Höhe des pauschalen Kilometersatzes von 0,30 € abzgl. der erstatteten Aufwendungen geltend gemacht. Zu Unrecht, entschied der BFH.

### Hinweis

Bei Dienstreisen ist also stets die Art des genutzten Beförderungsmittels aufzuzeichnen. Nur so kann entschieden werden, welche Werbungskosten angesetzt bzw. welche Kosten vom Arbeitgeber lohnsteuerfrei erstattet werden können.

## Werbungskostenabzug und Home-Office

In den Einkommensteuererklärungen für die Kalenderjahre 2020 und 2021 kann die sog. Home-Office-Pauschale (5 € pro Tag, maximal 600 € p.a.) für diejenigen Tage angesetzt werden, an denen der Arbeitnehmer ausschließlich im Home-Office tätig war (siehe moneo Ausgabe 2 und 3/2021). Die Finanzverwaltung hat klargestellt, dass Aufwendungen für Arbeitsmittel, Telefon-/Internetkosten zusätzlich zur Home-Office-Pauschale als Werbungskosten abziehbar sind. Kosten für eine Jahres- oder Monatsfahrkarte zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können als Werbungskosten anerkannt werden, soweit sie die insgesamt für das Kalenderjahr zu berücksichtigende Entfernungspauschale übersteigen.

Hinsichtlich des Werbungskostenabzugs für ein häusliches Arbeitszimmer (1.250 € bei Nichtvorhandensein eines anderen Arbeitsplatzes, Vollabzug der Aufwendungen bei Tätigkeitsmittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer) hat die Finanzverwaltung geklärt, dass ein anderer Arbeitsplatz für die Zeit der Corona-Pandemie (01.03.2020 bis 31.12.2021) auch dann nicht zur Verfügung steht, wenn die Entscheidung



über das Tätigwerden im Home-Office der Arbeitnehmer selbst ohne eine ausdrückliche Anweisung des Arbeitgebers getroffen hat, und der Arbeitnehmer damit einer Empfehlung der Bundes- oder Landesregierung gefolgt ist. Erbringt der Arbeitnehmer seine berufliche Tätigkeit während der Corona-Pandemie unter Berücksichtigung der wöchentlichen Regelarbeitszeit zeitlich überwiegend im häuslichen Arbeitszimmer, befindet sich dort der Tätigkeitsmittelpunkt: die Aufwendungen sind in vollem Umfang als Werbungskosten abziehbar. Die Home-Office-Pauschale von 5 € täglich kann zudem auch dann als Werbungskosten geltend gemacht werden, wenn in der Firma des Arbeitgebers ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (BMF-Schreiben vom 09.07.2021).

## Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktien verfassungswidrig?

Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Aktien stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar und unterliegen der Abgeltungssteuer von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag. Verluste, die aus der Veräußerung von Aktien entstehen, dürfen jedoch nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechnet werden. Eine Verrechnung von Aktienverlusten mit anderen Kapitalerträgen (z. B. Zinsen) oder anderen Einkünften (z. B. aus nichtselbständiger Arbeit oder Vermietung) ist ausgeschlossen. Sofern in einem Veranlagungsjahr keine

ausreichenden Aktiengewinne zur Verrechnung mit Aktienverlusten zur Verfügung stehen, ist eine Verrechnung der verbleibenden Aktienverluste nur in Folgejahren möglich. Die Bank ordnet zu diesem Zweck die Verluste bestimmten Verlustverrechnungstöpfen zu.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hält diese Verlustverrechnungsbeschränkung für gleichheitswidrig und hat daher die Frage der Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung dem Bundesverfassungsgericht (BVerfG) zur Entscheidung vorge-

legt (BFH v. 17.11.2020, VIII R 11/18). Der BFH geht von einer verfassungswidrigen Ungleichbehandlung im Hinblick darauf aus, ob Verluste aus der Veräußerung von Aktien oder aus anderen Kapitalanlagen erzielt werden. Sofern das BVerfG diese Meinung teilt, könnte dies neue Möglichkeiten für die Verlustverrechnung eröffnen. Zumindest innerhalb der Kapitaleinkünfte wäre dann eine unbeschränkte Verrechnung von Verlusten möglich. Der Ausgang dieses Verfahrens bleibt abzuwarten, einschlägige Fälle sind offenzuhalten.

## Doppelbesteuerung von Renten?

Der Gesetzgeber hat im Jahr 2005 die nachgelagerte Rentenbesteuerung bei der sog. Basisversorgung eingeführt, beispielsweise aus der gesetzlichen Rentenversicherung oder einem berufsständischen Versorgungswerk. Im Rahmen eines Übergangszeitraums wird stufenweise der steuerliche Abzug von Rentenversicherungsbeiträgen erhöht, während der Besteuerungsanteil des Rentenbezugs ansteigt. Steuerpflichtige haben zugleich einen verfassungsrechtlichen Anspruch auf die Vermeidung einer Doppelbesteuerung der Rentenleistungen. Demnach muss die Summe der voraussichtlich steuerfrei bleibenden

Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch sei wie die Summe der aus dem bereits versteuerten Einkommen aufgebrauchten Rentenversicherungsbeiträge. Eine etwaige Doppelbesteuerung muss der Steuerpflichtige dem Finanzamt gegenüber (zu Beginn der Rentenbezugsphase) in einem Rechtsbehelfsverfahren nachweisen. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat nunmehr konkret aufgezeigt, anhand welcher Berechnungsparameter eine solche Doppelbesteuerung festzustellen ist (BFH v. 19.05.2021, X R 33/19). Demnach könnten künftige Rentnergenerationen und hierbei insbesondere Selbständige und Ledige einem erhöhten

Doppelbesteuerungsrisiko unterliegen. Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber Maßnahmen zur Lösung des Problems der Doppelbesteuerung ergreifen wird.

In einer Parallelentscheidung hat der BFH klargestellt, dass es bei Renten aus privaten Kapitalanlageprodukten außerhalb der Basisversorgung (privaten Renten insbesondere der Lebensversicherung) systembedingt zu keiner Doppelbesteuerung kommen kann. Denn private Renten werden lediglich mit dem jeweiligen Ertragsanteil besteuert (BFH v. 19.05.2021, X R 20/19).



## Abzug von Erhaltungsaufwendungen im Todesfall

Bei der Vermietung von Immobilien fallen regelmäßig Renovierungsarbeiten an. Diese Erhaltungsaufwendungen sind – sofern nicht ausnahmsweise nachträgliche Herstellungskosten vorliegen – im Jahr des Zahlungsabflusses als Werbungskosten zu berücksichtigen. Bei umfangreichen Maßnahmen kann dies aber steuerlich nachteilig sein, weil etwa die Vermietungseinkünfte zum Saldieren nicht ausreichen oder Nachteile aufgrund des progressiven Einkommensteuertarifs entstehen. Die gesetzliche Regelung sieht daher vor, dass bei Gebäuden im Privatver-

mögen, die überwiegend Wohnzwecken dienen, der Erhaltungsaufwand auf 2 bis 5 Jahre gleichmäßig verteilt werden darf. Verstirbt der Steuerpflichtige innerhalb dieses Zeitraumes, ist die Finanzverwaltung bisher großzügig so vorgegangen, dass bei unentgeltlichem Eigentumsübergang (Schenkung oder Erbfall) der Rechtsnachfolger den verbleibenden Erhaltungsaufwand im restlichen Verteilungszeitraum geltend machen konnte.

Dem ist der Bundesfinanzhof (BFH) nun entgegengetreten (BFH vom

10.11.2020, IX R 31/19). Laut BFH ist der noch nicht abgesetzte Teil der Erhaltungsaufwendungen im Veranlagungsjahr des Todes beim Verstorbenen als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Diese Sichtweise ist steuersystematisch begründet, denn auch bei Veräußerung oder Einbringung in ein Betriebsvermögen bzw. bei Beendigung der Vermietung ist der vollständige Werbungskostenabzug im Jahr dieser Änderung der Verhältnisse vorzunehmen. Den genannten Fällen ist gemein, dass anschließend die Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung durch den Steuerpflichtigen selbst nicht mehr möglich ist.

In der Praxis dürfte diese Vorgehensweise allerdings häufig nachteilig sein. Nur wenn der Verstorbene über genügend hohe andere Einkünfte verfügt, ist insoweit eine Verrechnung überhaupt durchführbar. Zudem haben Erben meist schon aus Altersgründen (Erbwerbseinkommen statt Rente) einen höheren Steuersatz, der einen größeren steuermindernden Effekt aus dem Werbungskostenabzug bieten würde.



## UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

### Optionsmodell für Personengesellschaften

Das deutsche Steuerrecht ist nicht rechtsformneutral. Bei Kapitalgesellschaften greift das Trennungsprinzip, wonach die Besteuerung der Gesellschaft von der Besteuerung der Anteilseigner zu trennen ist. Für Kapitalgesellschaften gilt der Körperschaftsteuersatz von 15 %. Einschließlich Gewerbesteuer beträgt die Gesamtsteuerbelastung folglich abhängig vom Hebesatz der Gemeinde rd. 32 %.

Im Unterschied dazu greift für die Besteuerung von Personengesellschaften das Transparenzprinzip. Dementsprechend werden von der Personengesell-

schaft erzielte Gewinne (Verluste) den einzelnen Gesellschaftern zugerechnet und bei ihnen direkt der Einkommensbesteuerung unterworfen. Der Gewinn einer Personengesellschaft unterliegt somit bei den Gesellschaftern grundsätzlich dem progressiven Einkommensteuertarif mit einem Spitzensteuersatz von bis zu 45 %. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Gewinn im Unternehmen verbleibt oder vom Gesellschafter für private Zwecke entnommen wird. Das Transparenzprinzip wird allerdings im Bereich der Gewerbesteuer durchbrochen, die von der Personengesellschaft selbst zu tragen

ist, jedoch bei den Gesellschaftern in pauschalierter Form auf deren Einkommensteuer angerechnet wird.

Eine Steuerneutralität soll nun durch ein Optionsmodell hergestellt werden: Personengesellschaften haben die Möglichkeit, auf Antrag wie Kapitalgesellschaften besteuert zu werden. Erforderlich ist hierfür ein unwiderruflicher Antrag, der von der Personengesellschaft in elektronischer Form spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen ist, ab dem die Besteuerung wie für eine Kapitalgesellschaft gelten soll. Die Option kann erst-



mals für das Jahr 2022 angewandt werden, so dass ein entsprechender elektronischer Antrag spätestens bis Ende November 2021 einzureichen ist.

Der Übergang zur Körperschaftsbesteuerung gilt als Formwechsel. Dieser erfolgt ertragsteuerlich grundsätzlich steuerneutral, d.h. zum Buchwert. The-saurierungsrücklagen (§ 34a EStG) werden infolge der Option aufgelöst und nachversteuert. Ab dem Zeitpunkt des Formwechsels besteht eine Haltefrist für die bisherigen Anteile an der Personengesellschaft von sieben Jahren, innerhalb der ein Verkauf zu einer rückwirkenden Besteuerung eines Einbringungsgewinns auf den Optionsstichtag führt. Dieser Einbringungsgewinn schmilzt jährlich um jeweils 1/7 ab. Als Folge des Formwechsels entfallen gewerbsteuerliche Verlustvorträge der Personengesellschaft sowie künftig noch verrechenbare Verluste nach § 15a EStG.

Besondere Beachtung gilt stets etwaigem Sonderbetriebsvermögen, also Wirtschaftsgütern, die im Eigentum eines Gesellschafters stehen und bislang der Personengesellschaft überlassen wurden. Da wesentliche Betriebsgrundlagen des Sonderbetriebsvermögens in das Körperschaftsteuerregime übergehen müssen, um beim Formwechsel die Steuerneutralität zu erreichen, ist eine Übertragung aus dem Vermögen des Gesellschafters in das Vermögen der Personengesellschaft zivilrechtlich erforderlich. Eine schlichte Weiterüberlassung wäre unzureichend. Die Übertragung von Grundstücken vom Gesellschafter in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft innerhalb eines Zeitraumes von 10 Jahren vor der Option löst jedoch infolge der Option Grunderwerbsteuer aus.

Folge der Option ist, dass die zivilrechtlich fortbestehende Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden. Die Personengesellschaft unterliegt der Körperschaftsteuer. Auch die Gewerbesteuerpflicht richtet sich nach den Regelungen für Kapital-



gesellschaften. Die Gewerbesteueranrechnung entfällt. Gewinne oder Verluste der Personengesellschaft werden bei den Gesellschaftern nicht mehr als Einkünfte berücksichtigt. Das bedeutet auch, dass dem Gesellschafter keine Verluste aus der Personengesellschaft mehr zuzurechnen sind, die mit sonstigen Einkünften des Gesellschafters verrechnet werden können oder seinen persönlichen steuerlichen Verlustvortrag erhöhen.

Ebenso wie bei einer GmbH werden nur noch Ausschüttungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen beim Gesellschafter steuerlich erfasst. Werden die Anteile im Privatvermögen gehalten, unterliegen die Gewinnanteile grundsätzlich der Abgeltungssteuer. Bei Zuordnung des Gesellschaftsanteils zum Betriebsvermögen gilt das sogenannte Teileinkünfteverfahren. Etwaige Ausschüttungen aus der Gesellschaft nach der Option unterliegen der Kapitalertragsteuer. Nach der Option wird der Anteil einer Personengesellschaft im Veräußerungsfall wie der Anteil an einer Kapitalgesellschaft behandelt. Ein etwaiger Gewinn genießt nach dem Teileinkünfteverfahren eine 40%ige Steuerfreiheit, unterliegt aber dem normalen Einkommensteuertarif.

Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter nach der Option werden nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen bei Kapital-

gesellschaften anerkannt. Fremdübliche Vergütungen begründen bei den Gesellschaftern anders als bisher keine gewerblichen Einkünfte, sondern sind der jeweiligen originären Einkunftsart zuzuordnen, z. B. Vermietungs- oder Kapitaleinkünfte oder ggf. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit für die Anstellung des Gesellschafters. Der Gesellschafter gilt in diesen Fällen als Arbeitnehmer, die Personengesellschaft als Arbeitgeber. Vom Arbeitslohn ist Lohnsteuer einzubehalten.

Auch an die Möglichkeit einer Rückoption hat der Gesetzgeber gedacht. Es ist also möglich, die Gesellschaft zukünftig wieder wie eine Personengesellschaft besteuern zu lassen. Hinzuweisen ist hier allerdings auf die 7-jährige Beobachtungsfrist anlässlich des fiktiven Formwechsels.

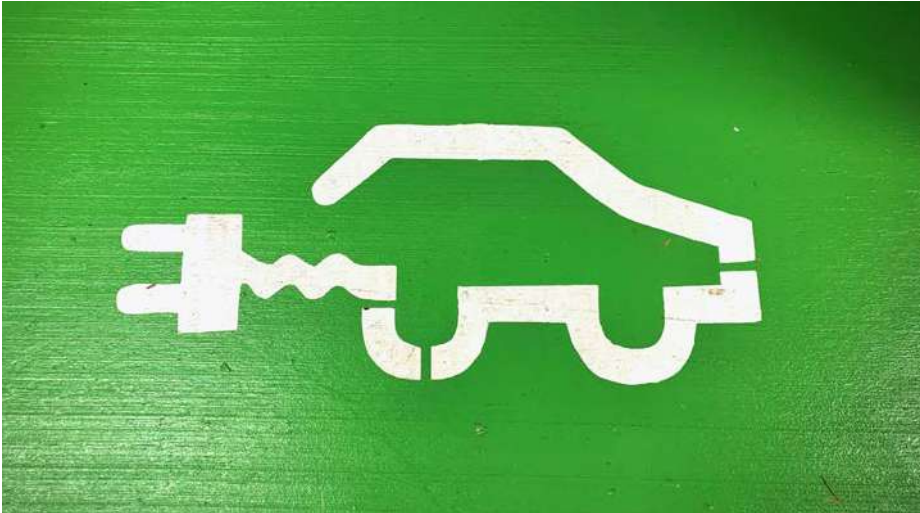
Vielen Unternehmen wird das Optionsmodell den Weg in eine optimierte Zukunft unter dem Körperschaftsteuerregime erleichtern, bei dem die gesellschaftsrechtliche Struktur des Unternehmens unverändert bleibt. Sowohl die Zuordnung der Gesellschaftsanteile zum Betriebs- oder Privatvermögen und die Verhältnisse beim Sonderbetriebsvermögen als auch das jeweilige Ausschüttungsverhalten sollten in eine Gesamtbetrachtung mit einbezogen werden. Es empfiehlt sich, vorab eine individuelle Prüfung und Belastungsrechnung durchzuführen.

## Abschreibung von Elektro-Ladestationen

Der Anteil elektrisch betriebener Fahrzeuge hat in den letzten Jahren, nicht zuletzt aufgrund verschiedener Fördermöglichkeiten, stark zugenommen. Da-

mit einhergehend ist auch der Bedarf an Ladestationen gestiegen. Dies hat die Finanzverwaltung zum Anlass genommen, sich zur Bemessung der Abschreibung

für die Abnutzung von Ladeinfrastruktur für E-Mobilität zu äußern. Demnach wird die Annahme einer betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer von 6 bis 10 Jahren nicht beanstandet. Dies gilt sowohl für eine intelligente Wandladestation für Elektrofahrzeuge (sog. Wallbox bzw. Wall Connector) als auch für die öffentlich zugängliche Ladeinfrastruktur, wie Ladesäulen auf öffentlichen Parkplätzen.



### Hinweis

Solche Vorgaben sind für die Steuerpflichtigen nicht verbindlich, geben aber einen verlässlichen Anhaltspunkt. Die große Bandbreite bietet zudem Gestaltungsspielräume.

## UMSATZSTEUER

### Behandlung von Aufsichtsratsvergütungen

Die Finanzverwaltung vertrat bisher die Auffassung, dass ein Mitglied eines Aufsichtsrats seine Tätigkeit selbständig ausübe, mithin die Tätigkeit der Umsatzsteuer unterliege und entsprechend umsatzsteuerlich zu deklarieren sei. Nach der Rechtsprechung ist ein Aufsichtsratsmitglied zumindest dann nicht selbständig, wenn es für seine Tätigkeit eine Festvergütung erhält und somit kein Vergütungsrisiko trägt. Dem hat sich die Finanzverwaltung nunmehr grundsätzlich angeschlossen (BMF-Schreiben v. 08.07.2021): Die Tätigkeit eines Aufsichtsrats ist nicht als eine selbständige Tätigkeit anzusehen, wenn aufgrund einer nicht variablen Festvergütung kein Vergütungsrisiko besteht (Abschn. 2.2 Abs. 3a Satz 1 UStAE). Die Vergütung kann dabei in Geldzahlungen oder in Form von Sachzuwendungen erfolgen. Sitzungsgelder, die nur für die tatsächliche Teilnahme an Sitzungen geleistet werden, oder am tatsächlichen Aufwand bemessene

Aufwandsentschädigungen sind keine Festvergütungen. Bei sog. „Mischvergütungen“ (fester und variabler Anteil) ist der Aufsichtsrat selbständig tätig, wenn der variable Anteil mindestens 10 % der gesamten Vergütung (einschließlich Aufwandsentschädigungen) ausmacht. Die Regelungen des BMF-Schreibens sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Es wird nicht beanstandet, wenn die bisher geltenden Regelungen auf Leistungen angewendet werden, die bis einschließlich 31.12.2021 ausgeführt worden sind.



## WIRTSCHAFT UND RECHT

### Transparenzregister: neue Meldepflichten

Aufgrund von Neuregelungen des Geldwäschegesetzes wurde das Transparenzregister mit Wirkung zum 01.08.2021 von einem Auffang- zu einem Vollregister fortentwickelt. Hintergrund ist die in der 5. EU-Geldwäscherichtlinie (Art. 67) vorgesehene Vernetzung der Transparenzregister der EU-Mitgliedstaaten. Bisher waren viele Rechtsträger wegen einer Mitteilungsfiktion davon entbunden, Angaben zu wirtschaftlich Berechtigten an das Transparenzregister zu melden. Die Mitteilungsfiktion war erfüllt, wenn sich die Angaben zu wirtschaftlich Berechtigten aus Dokumenten und Eintragungen ergaben, die elektronisch aus dem Handels-, Partnerschafts-, Genossenschafts-, Vereins- oder Unternehmensregister abrufbar waren.

Nunmehr besteht eine Pflicht zur aktiven Meldung. In Abhängigkeit von den Rechtsformen der Meldepflichtigen gibt es allerdings folgende Übergangsfristen: 31.03.2022 (AG, SE, KGaA), 30.06.2022 (GmbH, Genossenschaft, Europäische Genossenschaft oder

Partnerschaft) sowie 31.12.2022 (in sonstigen Fällen). Vereine werden automatisch anhand der im Vereinsregister eingetragenen Daten in das Transparenzregister eingetragen. Im Transparenzregister werden alle Mitglieder des Vorstands des Vereins als wirtschaftlich Berechtigte erfasst.

Mitteilungspflichtig sind juristische Personen des Privatrechts, eingetragene Personengesellschaften, nichtrechtsfähige Stiftungen, Trusts und vergleichbare Rechtsgestaltungen (transparenzpflichtige Rechtseinheiten).

Wirtschaftlich Berechtigter einer transparenzpflichtigen Rechtseinheit ist jede natürliche Person, die unmittelbar oder mittelbar

1. mehr als 25 % der Kapitalanteile hält oder
2. mehr als 25 % der Stimmrechte kontrolliert oder
3. auf vergleichbare Weise Kontrolle ausübt.

Die folgenden Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten haben die transparenzpflichtigen Rechtseinheiten einzuholen, aufzubewahren, auf aktuellem Stand zu halten und der registerführenden Stelle unverzüglich zur Eintragung in das Transparenzregister mitzuteilen:

1. Vor- und Nachname,
2. Geburtsdatum,
3. Wohnort,
4. Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses und
5. alle Staatsangehörigkeiten.

Damit die transparenzpflichtigen Rechtseinheiten ihre Mitteilungspflichten erfüllen können, besteht eine Mitteilungspflicht/Auskunftspflicht der wirtschaftlich Berechtigten und der Anteilseigner, die wirtschaftlich Berechtigte sind oder von einem wirtschaftlich Berechtigten unmittelbar kontrolliert werden, den transparenzpflichtigen Rechtseinheiten die zur Erfüllung ihrer Pflichten notwendigen Angaben mitzuteilen und jede Änderung dieser Angaben unverzüglich bekannt zu geben.

Die vorsätzliche oder fahrlässige Verletzung der Mitteilungspflicht durch die transparenzpflichtigen Rechtseinheiten ist eine Ordnungswidrigkeit, die bei vorsätzlicher Begehung mit einer Geldbuße bis zu 150.000 €, im Übrigen mit einer Geldbuße bis zu 100.000 € geahndet werden kann. Nach Ablauf der Übergangsfristen wird das zuständige Bundesverwaltungsamt die Nichterfüllung der Meldepflichten prüfen und sanktionieren. Es besteht daher Handlungsbedarf.



### Kurzarbeit „Null“ kürzt Urlaubsanspruch

Im Zeitraum einer Kurzarbeit „Null“ erwerben Arbeitnehmer keinen Urlaubsanspruch. Der Jahresurlaubsanspruch eines Arbeitnehmers wird mit der Sus-

pendierung der Arbeitspflicht während einer Kurzarbeit „Null“ in Höhe von 1/12 für jeden vollen Monat gekürzt, in dem der Arbeitnehmer in Kurzarbeit „Null“

war (LAG Düsseldorf vom 12.03.2021, 6 Sa 824/20).

# WIR ÜBER UNS

## Unterstützung der Flutopfer

Vom 14. auf den 15.07.2021 hat es eine dramatische Flutkatastrophe in Rheinland-Pfalz und Nordrhein-Westfalen gegeben. Hiervon waren auch Mitarbeiter, Familienangehörige, Freunde und Mandanten betroffen. Unsere Niederlassung Zell/Mosel hat daraufhin Bekleidung beschafft und auf dem Fußweg in betroffene Orte bringen lassen. Mitarbeiter und Geschäftsführung der Niederlassung Koblenz haben über 4.600 € zu Gunsten der Flutopfer gespendet. Zusätzlich sind 11 Mitarbeiter nach Ahrweiler gefahren und haben bei Aufräumarbeiten geholfen. RSM ist in Gedanken bei den Opfern und Betroffenen. Weitere Hilfsmaßnahmen sind geplant.



## Verstärkung in Krefeld



Frau Anna Chmeljow verstärkt seit Juli 2021 als Wirtschaftsprüferin und Steuerberaterin unsere

Niederlassung in Krefeld. Sie hat zuvor mehr als fünf Jahre Berufserfahrung in einer großen mittelständischen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gesammelt. Ihre zukünftigen Schwerpunkte bei RSM liegen in der Prüfung und Beratung mittelständischer Unternehmen sowie gemeinnütziger und öffentlicher Einrichtungen.

### RSM GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Bamberg	+49 951980980	bamberg@rsm.de
Berlin	+49 30 2549010	berlin@rsm.de
Bremen	+49 421 23880	bremen@rsm.de
Chemnitz	+49 371 383810	chemnitz@rsm.de
Dresden	+49 351 8118030	dresden@rsm.de
Düsseldorf	+49 211 60055400	duesseldorf@rsm.de
Frankfurt	+49 69 1700000	frankfurt@rsm.de
Hannover	+49 511 64217412	hannover@rsm.de
Koblenz	+49 261 304280	koblenz@rsm.de

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Köln	+49 221 207000	koeln@rsm.de
Krefeld	+49 2151 5090	krefeld@rsm.de
Landshut	+49 871 922980	landshut@rsm.de
Mannheim	+49 621 40549900	mannheim@rsm.de
München	+49 89 290640	muenchen@rsm.de
Nürnberg	+49 911 926680	nuernberg@rsm.de
Stuttgart	+49 711 5053690	stuttgart@rsm.de
Zell (Mosel)	+49 6542 963000	zell@rsm.de

### RSM legal GmbH Rechtsanwalts-gesellschaft

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Berlin	+49 30 2549010	info@rsm-legal.de
Bremen	+49 421 23880	info@rsm-legal.de
Koblenz	+49 261 304280	info@rsm-legal.de
Krefeld	+49 2151 5090	info@rsm-legal.de

### RSM DE Technology & Management Consulting GmbH

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Bremen	+49 421 98966900	info-tmc@rsm.de



Die RSM GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft ist ein unabhängiges Mitglied des RSM-Netzwerks, einem Zusammenschluss unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

RSM International ist der Name eines Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, in dem jede einzelne Gesellschaft als eigenständige unternehmerische Einheit operiert.

RSM International Limited ist ein in England und Wales registriertes Unternehmen (Nr. 4040598) mit Sitz in 50 Cannon Street, London EC 4N 6JJ.

Die Nutzung der Marke RSM sowie sonstige gewerbliche Schutz- und Urheberrechte gehören der RSM International Association, einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach Artikel 60 et seq der Schweiz mit Sitz in Zug.  
© RSM International Association, 2021

Möchten Sie die Zeitschrift nicht weiter beziehen, senden Sie bitte eine E-Mail an berlin@rsm.de

#### Impressum

##### Herausgeber

RSM GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 4, 40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 60055400

##### V.i.S.d.P.

Dr. André Briese  
c/o RSM GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Markgrafenstraße 32  
10117 Berlin

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Bildnachweise: unsplash.com, pexels.com und pixabay.com