

StB

Der SteuerBerater

1–2/2023

Neue Aufgaben für das Bundeszentralamt für Steuern

Prof. Dr. iur. Michael Stahlschmidt M.R.F LL.M. MBA LL.M, RA/FAStR/FAIns-SanR/FAMedR/StB

Betriebswirtschaft

- 1 **Die allgemeinrechtliche Vergütungsregulierung – ausreichend auch für Bankenbranche?**

Dr. Hannes Schuster

Ertragsteuerrecht

- 10 **Steuerliche Vorteile für betriebliche Versorgungszusagen an Personengesellschafter bei Option zur Körperschaftsteuer**

Dipl.-Math. Dr. Joachim Lutz

Betriebswirtschaft

- 12 **Erneuerbare Energien in Thailand – Der Energieplan 2036 (Oktober 2022)**

Michael Lorenz, RA, und Friedrich Kippenberg

Steuerverfahrensrecht

- 18 **Anzeigepflichten nach DAC 6 und Ausblick auf DAC 7**

Dipl.-Finw. Anton Stoppek und Dipl.-Finw. Alexander Dümpelmann

- 25 **Beratungsoptionen beim Vermögensübergang von Todes wegen auf eine Erbengemeinschaft**

Prof. Bernd Neufang, StB, und Simon Bulling, StB

Umsatzsteuerrecht

- 28 **Niedersächsisches FG: Umsatzsteuerpflicht von terrestrischen Geldautomatenumsätzen**

mit StB-Kommentar von Prof. Dr. iur. Jens M. Schmittmann

Steuerverfahrensrecht

- 34 **FG Düsseldorf: Zulässigkeit einer erhobenen Anfechtungsklage**

Steuerliche Vorteile für betriebliche Versorgungszusagen an Personengesellschafter bei Option zur Körperschaftsteuer

Dipl.-Math. Dr. Joachim Lutz

Wird von der seit diesem Jahr möglichen Option zur Körperschaftsteuer Gebrauch gemacht, findet ein Wechsel des Besteuerungsregimes statt. Es erfolgt eine vollständige Gleichstellung mit einer Kapitalgesellschaft bezüglich aller Ertragsteuern (Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer). Keine Auswirkungen ergeben sich für die Erbschaftsteuer. Ein solcher Wechsel muss in der Praxis gut überlegt sein und vorausschauend geplant werden, außerdem müssen eine Vielzahl von Einzelpunkten geregelt werden. Für die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften ist ein Antrag erforderlich, dieser ist unwiderruflich (§ 1a Abs. 1 Satz 1 KStG). Dieser Antrag ist beim örtlichen Finanzamt spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab welchem die Besteuerung nach dem KStG Anwendung finden soll.

I. Körperschaftsteuroption

Ein Antrag auf Option zur Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz kann von allen Gesellschaften gestellt werden, die auch für einen tatsächlichen Formwechsel nach § 25 UmwStG in Frage kommen würden, also OHG, KG einschließlich GmbH & Co.KG und PartG. Vom Optionsrecht ausgeschlossen bleiben Einzelunternehmen sowie GbR. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass die zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter von der steuerrechtlichen Option unberührt bleibt.

Mit der Option wird auch eine Möglichkeit zur Rückoption geschaffen.¹ Diese Rückoption ist wiederum nur vor Beginn eines Wirtschaftsjahres ab Beginn des nächsten Jahres möglich. Zeitliche Bindungswirkungen der Steuroption (bis zu 10 Jahren) hatte der Gesetzgeber zunächst zwar geplant, dann aber wieder verworfen.

Das Optionsmodell kann für viele Personenhandelsgesellschaften ein interessantes steuerliches Modell sein. Tendenziell werden eher die größeren Gesellschaften, aber insbesondere auch finanz- bzw. gewinnstarke Unternehmen aller Größenklassen die Optionsmöglichkeit in Anspruch nehmen. Es gibt aber nicht nur Vorteile: so ist z.B. eine Einnahme-Überschussrechnung im Körperschaftsteuerrecht nicht möglich; durchweg negativ wäre die Option auch in Verlustphasen, da die Verluste nur im Rahmen des Verlustabzugs auf Unternehmensebene (Vortrag, ggf. auch Rücktrag) und nicht mehr in der Privatsphäre der Gesellschafter mit anderen positiven Einkünften dieser verrechnet werden können. In absehbaren längeren Verlustphasen wäre somit ein Antrag auf Rückoption überlegenswert.

1. Betriebliche Pensionszusage

Die günstigere (niedrigere) Besteuerung der Gesellschaft und der Gesellschafter kann ein wesentliches Kriterium für die Option sein. Vorteilhaft ist insbesondere, dass nach der Option eine *betriebliche Altersversorgung* für die Gesellschafter auch mit steuerlicher Wirkung aufgebaut werden kann. Das gilt sowohl für unmittelbare Pensionszusagen und Unterstützungskassen als auch für die versicherungsförmigen Durchführungswege der betrieblichen Altersversorgung Direktversicherung, Pensionskasse sowie Pensionsfonds. Ein betriebliches Versorgungsversprechen wird ab der Option im Grundsatz wie die Versorgungszusage an einen normalen Arbeitnehmer behandelt.

Bei einer unmittelbaren Pensionszusage² sagt das Unternehmen den Versorgungsberechtigten die direkte Zahlung der Versorgungsleistung als Rente oder Kapital ab Erreichen der gesetzlichen Regelaltersgrenze (ggf. auch vorzeitig bei Invalidität oder Tod) zu. Hierfür bildet die Gesellschaft Pensionsrückstellungen gem. § 6a EStG in der Steuerbilanz, die gewinnmindernd wirken. Die Zuführungen zur Pensionsrückstellung in der Aktivitätsphase sind Aufwand. Nach Eintritt des Versorgungsfalls stellen die Versorgungszahlungen Aufwand dar, gleichzeitig wird die Pensionsrückstellung gewinnerhöhend aufgelöst (Ertrag). Bei den Versorgungsberechtigten (in diesem Fall den Gesellschaftern) sind die Zuführungen bzw. Auflösungen der Pensionsrückstellungen einkommensteuerrechtlich nicht zu berücksich-

¹ § 1a Abs. 4 KStG-E.

² Als klassische Leistungszusage oder heute eher als beitragsorientierte wertpapiergebundene Zusage.

tigen. Dagegen gehören die Versorgungszahlungen zu ihren steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG).

Dieses Steuerregime gilt aber nur für Kapitalgesellschaften. Bei der Personengesellschaft wird dagegen der Zuführungsaufwand der unmittelbaren Pensionszusage unmittelbar der Sonderbilanz der Gesellschafter zugeführt und somit mit Einkommensteuer belastet. Die betriebliche Altersversorgung wird also im Falle der Personengesellschaft vorgelagert besteuert. Die Auflösung der Pensionsrückstellung nach Einsetzen der Versorgungszahlung ist dann bei den Personengesellschaftern Aufwand, der steuerlich mit den Versorgungszahlungen verrechnet wird.

Durch die Körperschaftsteuer-Option können somit die steuerrechtlichen Vorteile der nachgelagerten Besteuerung betrieblicher Pensionszusagen von den Gesellschaftern der Personengesellschaft im vollen Umfang genutzt werden. Allerdings sind dann auch die für beherrschende Gesellschafter von Kapitalgesellschaftern aufgestellten Restriktionen der Finanzgerichte und der Finanzverwaltung zu beachten. Das Ableisten einer Probezeit von 2 bis 3 Jahren dürfte kein Problem darstellen, da die Gesellschafter schon vor der Option für die Gesellschaft tätig waren. Die anderen Besonderheiten sollten aber beachtet werden, hierzu zählen insbesondere die angemessene Höhe der Versorgungsleistung (keine Überversorgung, Einhaltung der 75%-Grenze), das Nachzahlungsverbot (Zusage darf nur für künftige Dienstjahre erfolgen) und das Einhalten der Mindest-Erdienbarkeitsfrist von 10 Jahren.³ Werden diese Restriktionen nicht eingehalten, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vor: die Zuführungen zu den Pensionsrückstellungen werden außerbilanziell hinzugerechnet und die Versorgungszahlungen werden nicht als steuerwirksame Betriebsausgaben anerkannt.⁴

2. Vorteil Pensionsrückstellungen

Für die Erteilung einer Pensionszusage nach der Option ist noch von besonderer Bedeutung, dass für die Bewertung der Pensionsrückstellung auf Basis des § 6a EStG eine Gleichverteilung des Aufwands auf die gesamte Aktivitätszeit erfolgt (steuerliches Teilwertverfahren), d. h. die Bemessung der „Jahresbeträge“ (sog. fiktive Nettoprämie) laut § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 2 EStG wird auf das Jahr des Dienstbeginns des Gesellschafters abgestellt, also das Jahr des Dienstbeginns in der Personengesellschaft. Hieraus können sich im Einzelfall sehr hohe gewinnmindernde Erstrückstellungen ergeben.⁵ Eine fiktive Verlegung des Beginns des Dienstverhältnisses auf das Wirtschaftsjahr nach Antragstellung der Option sieht das Gesetz nicht vor.

Beispiel 1: Gesellschafter-Geschäftsführer, männlich, 50 Jahre alt, Eintrittsalter 25, Pensionsalter gleich gesetzliche Regelaltersgrenze 67, Alters- und Invalidenrente € 36 000 jährlich, 60% Witwenrentenanwartschaft, Rentendynamik 2% p.a.

Erstrückstellung (Teilwert gem. § 6a EStG) zum 31.12.2022, Antrag Option Ende 2021) 187 028 EUR.

Im Vergleich hierzu würde die Erstrückstellung für die gleiche Pensionszusage bei (fiktivem) Eintritt zum 1.1.2022 nur 18 107 EUR betragen.

Beispiel 2: Gleicher versorgungsberechtigter Gesellschafter, Wertpapiergebundene Pensionszusage mit einem Jahresbeitrag von € 33 000 ohne Garantieverzinsung, Alters-, Invaliden- und Todesfallkapital (bei Tod vor Erreichen der Altersgrenze) jeweils in Höhe der aufgelaufenen Beiträge.

Hinweis: Die Höhe des Alterskapitals beträgt im Alter 67 € 561 000 (entspricht in etwa dem steuerrechtlichen Barwert der Rentenzusage im Pensionsalter 67 des Beispiels 1). Die Kapitalzusage wird um Auszahlungsoptionen wie z. B. Fälligkeit im Januar des Folgejahres nach Erreichen der Altersgrenze und optional Ratenzahlungen über 2 bis 20 Jahre ergänzt, um die Einkommen-Steuerbelastung abzumildern.

Erstrückstellung (Teilwert gem. § 6a EStG) zum 31.12.2022, Antrag Option Ende 2021) 169 387 EUR.

Im Vergleich hierzu würde die Erstrückstellung für die gleiche Pensionszusage bei (fiktivem) Eintritt zum 1.1.2022 nur 18 625 EUR betragen.

Ein wesentlicher Vorteil der wertpapiergebundenen Pensionszusage besteht darin, dass der handelsrechtliche Erfüllungsbetrag nicht versicherungsmathematisch mit dem niedrigen BilMoG-Zins (1,87% z. B. zum 31.12.2021) berechnet wird, sondern zu jedem Bilanzstichtag mit dem Zeitwert des Wertpapiervermögens, also i. d. R. der Summe der bis zum Ende des Wirtschaftsjahres geleisteten Beiträge angesetzt wird.⁶

3. Fall Bestandszusage

Für den Fall, dass heute schon – also vor der Körperschaftsteuer-Option – eine betriebliche Pensionszusage besteht, wird diese nach der Option in zwei Bestandteile aufgeteilt: ratierlich erdienter Teil bis zur Option (past-service) und noch nicht erdienter Teil vom ersten Wirtschaftsjahr nach Option bis zum Pensionsalter (future-service). Dies entspricht der steuerrechtlichen Behandlung einer betrieblichen Pensionszusage zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers bei Rechtsformwechsel der Gesellschaft. Der past-service wird dann steuerrechtlich wie oben beschrieben in der Personengesellschaft behandelt, während der future-service steuermindernde Zuführungen zur Pensionsrückstellung (Aufwand) und gewinnerhöhende Auflösungen

³ Die Altersleistung darf frühestens 10 Jahre nach Erteilung bzw. Erhöhung der Zusage in Anspruch genommen werden, wobei das 60. Lebensjahr bei Zusageerteilung noch nicht überschritten sein darf.

⁴ Bei den Gesellschaftern stellen sie dann Einkünfte aus Kapitalvermögen dar.

⁵ Fiktion der Nachholung der § 6a Rückstellung für den Zeitraum Eintrittsjahr bis Zusagejahr.

⁶ Bei Verpfändung des Rückdeckungsvermögens bzw. Einschaltung einer Treuhand CTA wird somit die Bilanz überhaupt nicht tangiert; s hierzu auch Lutz, StB 2018, 99.

nach Eintritt des Versorgungsfalls generiert und die anteiligen Versorgungsleistungen steuerwirksame Betriebsausgaben der Gesellschaft sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beim Gesellschafter bzw. der Gesellschafterin auslösen.

4. Versicherungsförmige Gestaltung

Bei versicherungsförmigen Gestaltungswegen der betrieblichen Altersversorgung (Direktversicherung, Pensionskasse und Pensionsfonds) zu Gunsten der Gesellschafter stellen die (Versicherungs-)Beiträge bei der Personengesellschaft Betriebsausgaben dar. Die versorgungsbegünstigten Gesellschafter müssen diese aber unmittelbar in ihrer Sonderbilanz als Gewinn (§ 15 EStG) versteuern. Die fälligen Versorgungsleistungen werden dann bei Rentenzahlung nur mit ihrem Ertragsanteil⁷ besteuert. Bei einer Kapitalzahlung wird nur die Differenz zwischen Versorgungskapital und Beitragssumme der Einkommensteuer unterworfen.⁸

Nach der Option stellen die (Versicherungs-)Beiträge Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 EStG) für die Gesellschafter dar. Diese können aber im Rahmen des § 3 Nr. 63 EStG lohnsteuerfrei gestellt werden,⁹ in diesem Fall ist dann die spätere Versorgungsleistung steuerpflichtig (§ 20 Nr. 5 Satz 1 EStG).



Dr. Joachim Lutz, Dipl.-Mathematiker, ist für die Lutz Pension Consulting GmbH als Gutachter und Berater in der betrieblichen Altersversorgung sowie IVS-Sachverständiger (Institut der versicherungsmathematischen Sachverständigen) und Aktuar tätig. Ferner ist er Autor vieler wissenschaftlicher und praktischer Fachpublikationen auf den Gebieten der bAV und zudem Fachdozent für die rechts-, unternehmens- und steuerberatenden Berufe.

⁷ § 22 Nr. 1 Satz 3 a) bb) EStG.

⁸ § 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG.

⁹ Bis zu 8 % der Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung, € 6 864,- p.a. im Jahr 2022.

Erneuerbare Energien in Thailand – Der Energieplan 2036* (Oktober 2022)

Michael Lorenz, RA, und Friedrich Kippenberg

Der Beitrag gibt einen Überblick über die aktuelle Situation des Energiesektors in Thailand. Dabei wird genauer auf den „Energieplan 2036“, auf Investmentanreize und auf die Einschränkungen für ausländische Investoren in Thailand eingegangen.

I. Einführung

Thailands aktueller Energieverbrauch wird hauptsächlich von fossilen Energieträgern, insbesondere Erdgas und Erdöl gedeckt, wobei gleichzeitig die Energieerzeugung in Thailand diversifiziert wird.¹

Seit 2012 hat sich der Anteil der Energiegewinnung aus erneuerbaren Energieträgern verdoppelt. Biomassekraftwerke (ca. 29%), Solar (ca. 25%) und Wasserkraft (ca. 25%) machen dabei den größten Teil aus, gefolgt von Windkraft (ca. 13%), Biogas (ca. 5%) und Biomasse (ca. 3%).²

II. Energieplan 2036

Der „Energieplan 2036“ (in Kraft getreten im September 2015) soll im Wesentlichen nachteilige Abhängigkeiten reduzieren. Zudem stehen Umwelt- und Klimaschutz im Fokus. Schon heute verursachen Naturkatastrophen und Umweltschäden in Thailand gesamtgesellschaftliche Kosten. Die Prognosen gehen vor allem vom Anstieg von Gewässern aus, die in der Hauptstadt Bangkok fast jeden siebten Einwohner

gefährden könnten. Das Hochwasser von 2011 brachte z. B. einen Schaden von ca. 47 Mrd. € (ca. THB 1.7 Trillion). Die thailändische Regierung hat das Ziel erklärt, bis 2036 den Verbrauch von erneuerbaren Energiequellen um 30% zu erhöhen. Aktuell machen diese nur einen Anteil von ca. 10% aus. Der thailändische Premierminister hat im November 2021 darüber hinaus angekündigt, die Treibhausgasemissionen bis zum Jahr 2030 um 20–25% zu reduzieren.

* Obwohl Lorenz & Partners Co., Ltd. größtmögliche Sorgfalt darauf verwenden, die in diesem Dokument bereitgestellten Informationen stets auf aktuellem Stand für Sie zur Verfügung zu stellen, möchten wir Sie darauf hinweisen, dass dies eine individuelle Beratung nicht ersetzen kann. Lorenz & Partners Ltd. übernimmt keinerlei Gewähr für die Aktualität, Korrektheit, Vollständigkeit der bereitgestellten Informationen. Haftungsansprüche gegen Lorenz & Partners Co., Ltd., welche sich auf Schäden materieller oder ideeller Art beziehen, die durch die Nutzung oder Nichtnutzung der dargebotenen Informationen bzw. durch die Nutzung fehlerhafter und unvollständiger Informationen verursacht wurden, sind grundsätzlich ausgeschlossen, sofern seitens Lorenz & Partners Co., Ltd. kein vorsätzliches oder grob fahrlässiges Verschulden vorliegt. [Bitte beachten Sie die Wechselkurse sind gerundet und auf dem Stand September 2022].

¹ International Trade Administration of U.S.A., Leitfaden der Energieresourcen (Thailand), 2021.

² Ebenda.