

ESELGRIMM UND PARTNER ■ STEUERBERATER mbB

Eselgrimm und Partner • Steuerberater mbB • Am Friedhof 26 • 97422 Schweinfurt

- **Theodor Eselgrimm**
Steuerberater
- **Tim Eselgrimm**
Steuerberater

Telefon 09721/646460

Telefax 09721/6464650

Schweinfurt, den 03.12.2021

Mandantenrundschriften zum Jahreswechsel 2021/2022

*Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,*

*nachfolgend informieren wir Sie über wichtige Neuerungen und geben Ihnen rechtzeitig vor dem Jahreswechsel Tipps für die Steueroptimierung. Bitte beachten Sie: Diese Informationen **erheben keinen Anspruch auf Vollständigkeit und können eine individuelle Beratung nicht ersetzen**. Kontaktieren Sie uns daher bei Bedarf für ein persönliches Beratungsgespräch. Diese Informationen beruhen auf dem **Rechtsstand 22.11.2021**.*

Inhalt

I	In eigener Sache	5
1	Wegfall der Bankverbindung VR-Bank Schweinfurt	5
2	Verlängerung der Abgabefrist für steuerlich Vertretene	5
II	Unternehmer	6
1	Endabrechnung für Neustarthilfe erstellen!	6
2	Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke	6
3	Verpflichtende Eintragung in das Transparenzregister	6
3.1	Was ist das Transparenzregister	6
3.2	Reicht es nicht (mehr) bereits in einem anderen amtlichen Register geführt zu werden?	7
3.3	Welche Unternehmen sind eintragungspflichtig?	7
3.4	Wer und was ist einzutragen?	7
3.5	Muss ich die Eintragung selbst vornehmen oder kann ich jemanden damit beauftragen?	7
3.6	Bis wann ist die Eintragung vorzunehmen?	8
3.7	Welche Kosten fallen durch die Eintragung an?	8
3.8	Wer kann ins Transparenzregister Einsicht nehmen?	8
4	Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG)	8
5	Degressive Abschreibung	9
6	Sofortabschreibung für Hard- und Software	10
7	Sonderabschreibung für elektrische Lieferfahrzeuge und elektrische Lastenfahrräder	10
8	Investitionsabzugsbetrag	10
9	Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten bei geringfügigen Zahlungen	11
10	Entnahmen	11
11	Rückstellungen	12
12	Rücklage für Veräußerungsgewinne	13
13	Rücklage für Ersatzbeschaffung	13
14	Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten	14
15	Teilwertabschreibung	14
16	Zuwendungen an Geschäftsfreunde	14
17	Kosten für Kundenveranstaltungen	14
18	Arbeitsverhältnisse unter Ehegatten	15
19	Zinsen zwischen nahestehenden Personen – Fremdvergleich	15
19.1	Preisvergleichsmethode	15
19.2	Wiederverkaufsmethode	15
19.1	Kostenaufschlagmethode	16
20	Sponsoringaufwendungen	16
21	Erweiterte Kürzung bei der Gewerbesteuer	16

22 Betriebsausgabenabzug bei USt-Zahlungen in der Einnahmen-Überschussrechnung	17
III Umsatzsteuer	18
1 One-Stop-Shop (OSS) für Lieferungen und Leistungen an Abnehmer ohne Vorsteuerabzugsberechtigung in anderen Ländern der Europäischen Union	18
1.1 Aus MOSS wird OSS	18
1.2 Betroffene Lieferungen und Leistungen	18
1.3 OSS ersetzt Registrierung zur Umsatzsteuer in anderen Ländern der Europäischen Union	18
1.4 Voraussetzung und Pflicht zur Teilnahme am OSS	18
1.5 Rechnungstellung an Endabnehmer innerhalb der europäischen Union	19
1.6 Sonderform IOSS	19
2 Umsatzsteuersatz für Gaststätten	19
3 Umsatzsteuerfreiheit für die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen	19
4 Vermietung von Kfz-Stellplätzen an Wohnungsmieter	19
5 Keine Umsatzsteuerfreiheit für Wärmelieferung einer WEG an ihre Mitglieder	20
6 Zuordnung zum Unternehmen	20
IV Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	21
1 Verlustuntergang bei Anteilsübertragungen	21
2 Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften	21
3 Neuregelung für Währungskursverluste	22
4 Kein Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft	22
5 Anpassung von älteren Gewinnabführungsverträgen	22
6 Erweiterte Kontroll- und Aufsichtspflichten für Geschäftsführer	22
7 Allgemeine Hinweise in Bezug auf Kapitalgesellschaften	23
V Gemeinnützige Organisationen	24
1 Eintragungspflicht in das Transparenzregister	24
1.1 Gebührenbefreiung für gemeinnützige Organisationen	24
1.2 Ausnahmen von der Sonderregelung – der Verein muss tätig werden	24
2 Einführung eines Zuwendungsregisters zum 01.01.2024	24
VI Arbeitgeber/Arbeitnehmer	26
1 Corona-Bonus/Wegfall der Steuerfreiheit für das Kurzarbeitergeld	26
2 Home-Office-Pauschale und häusliches Arbeitszimmer	26
3 Arbeitslohn bei Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung	26
4 Übertragung einer Versorgungszusage durch GmbH auf Pensionsfonds	27
5 Dienstwagen	27
6 Entfernungspauschale und Verpflegungsmehraufwendungen	28
7 Stipendium zur Förderung der ambulanten ärztlichen Versorgung	28
8 Übernahme von Verwarnungsgeldern durch den Arbeitgeber	28
9 Anpassung des Mindestlohns im Jahr 2022	29

VII	Vermieter	30
1	Ermittlung der ortsüblichen Miete	30
2	Mietvertrag mit nahen Angehörigen	30
3	Mieterlass aufgrund der Corona-Krise	30
4	Abzug noch nicht vollständig geltend gemachter Erhaltungsaufwendungen im Todesfall	31
5	Vermietung von Kfz-Stellplätzen an Wohnungsmieter	31
VIII	Kapitalanleger	32
1	Eingeschränkte Verrechenbarkeit von Aktienverlusten	32
2	Verlustausgleich bei Aktienverlusten	32
IX	Alle Steuerzahler	33
1	Zinssatz für Steuernachzahlungen und -erstattungen ab 2019 verfassungswidrig	33
2	Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags	33
3	Gewinnerzielungsabsicht bei Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken	34
4	Spekulationsgewinne	34
5	Hilfen für Geschädigte der Flutkatastrophe	35
6	Reform der Rentenbesteuerung	35
7	Dauerhafte Erhöhung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende	35
8	Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen/Handwerkerleistungen	35
9	Wegfall der Kleinsendungsfreigrenze	36
10	Schenkungsteuer	36
11	Grundsteuer	37

I In eigener Sache

1 Wegfall der Bankverbindung VR-Bank Schweinfurt

Die VR-Bank Schweinfurt eG fusioniert mit der Volksbank Raiffeisenbank Rhön-Grabfeld eG zur VR-Bank Main-Rhön. Daher ändert sich die Bankleitzahl für die Konten der VR-Bank Schweinfurt eG und in der Folge daher auch die IBAN und die BIC. Da sich durch diesen Umstand ohnehin unsere Bankverbindung ändert, haben wir uns dazu entschlossen, die Geschäftsbeziehung mit der VR-Bank Schweinfurt eG aufzugeben.

Bitte überweisen Sie daher zukünftig ausschließlich auf unser bestehendes Konto 40195 beim Bankhaus Max Flessa KG, Bankleitzahl 793 301 11, BIC/SWIFT FLESDEMMXXX, IBAN DE90 7933 0111 0000 0401 95.

2 Verlängerung der Abgabefrist für steuerlich Vertretene

Die Abgabefrist für die Steuererklärungen für steuerlich Vertretene wurde für den Veranlagungszeitraum **2020 bis zum 31.05.2022** verlängert. Die Erhebung von Zinsen für Steuernachzahlungen und Steuererstattungen beginnt für den Veranlagungszeitraum 2020 zum 01.07.2022.

Die Verlängerung der Abgabefristen wird auch dringend benötigt. Durch den teils erheblichen Mehraufwand, den uns die Anträge auf diverse Corona-Hilfsprogramme beschert haben und eine leider notwendige Neubesetzung von zwei Stellen in der Kanzlei sind die Bearbeitungszeiten der zu erstellenden Steuererklärungen teilweise stark angestiegen und entsprechen aktuell nicht dem Zeitablauf, den wir uns selbst als Maßstab setzen. Wir werden definitiv alle uns zur Verfügung gestellten Unterlagen fristgerecht bearbeiten, wenn uns die hierzu benötigten Unterlagen rechtzeitig zur Verfügung gestellt wurden.

Auch wenn der Gesetzgeber uns drei Monate mehr Zeit zur abschließenden Bearbeitung der Steuererklärungen für 2020 eingeräumt hat, erfordert die Erstellung ein koordiniertes und planvolles Vorgehen innerhalb der Kanzlei. Wir bitten Sie daher darum, uns die **Unterlagen zur Erstellung der Steuererklärungen 2020 bis längstens 31.01.2022** zur Verfügung stellen.

Hinweis: Sollten Steuererklärungen nach dem 31.05.2022 bei der Finanzverwaltung eingehen, ist die Finanzverwaltung aufgrund des zum 01.01.2020 geänderten § 152 AO verpflichtet, einen Verspätungszuschlag festzusetzen.

Der festzusetzende Verspätungszuschlag richtet sich dabei nach der Höhe der nachzuzahlenden Steuer. Für Jahressteuern wird ein Verspätungszuschlag von 0,25 % der nachzuzahlenden Steuerbeträge, mindestens jedoch 25 EUR für jeden angefangenen Monat der verspäteten Abgabe erhoben.

II Unternehmer

1 Endabrechnung für Neustarthilfe erstellen!

Soloselbständige konnten, anders als bei Überbrückungshilfe, selbst Anträge auf Neustarthilfe (Förderzeitraum Januar bis Juni 2021) und Neustarthilfe PLUS (Förderzeitraum Juli bis Dezember 2021) stellen. Für diese Anträge ist eine Endabrechnung vorzulegen. Für die **Neustarthilfe** ist **bis zum 31.12.2021** und für die **Neustarthilfe Plus bis zum 31.03.2022** eine **Endabrechnung vorzulegen**.

Wird **keine Endabrechnung** vorgelegt, ist der **erhaltene Betrag in voller Höhe zurückzuzahlen**.

Die Endabrechnung kann über das bekannte Portal des Bundesministeriums für Wirtschaft und Energie vorgelegt werden über das auch die Anträge gestellt werden.

2 Kaufpreisaufteilung für bebaute Grundstücke

Für die Aufteilung des Kaufpreises für ein bebautes Grundstück kann eine neue Arbeitshilfe des Bundesfinanzministeriums (BMF) herangezogen werden, die in der Regel zu höheren Gebäudewerten und damit auch zu höheren Abschreibungen als in der Vergangenheit führen sollte.

Beim Erwerb eines bebauten Grundstücks muss der Kaufpreis auf den Grund und Boden sowie auf das Gebäude aufgeteilt werden; nur der Gebäudeanteil kann gewinnmindernd abgeschrieben werden. Diese Aufteilung führt in der Praxis häufig zum Streit mit dem Finanzamt, weil die Finanzämter in der Regel zu höheren Bodenwerten kommen, so dass die Abschreibungen niedriger ausfallen.

Die bisherige Arbeitshilfe des BMF ist im vergangenen Jahr vom Bundesfinanzhof (BFH) verworfen worden, weil sie nur das sog. Sachwertverfahren vorsah und weil regionale Faktoren, die insbesondere in Ballungsgebieten wichtig sind, unberücksichtigt blieben. Daraufhin hat das BMF im April 2021 eine neue Arbeitshilfe veröffentlicht, die je nach Art des Grundstücks neben dem Sachwertverfahren auch eine Bewertung nach dem Ertragswert- sowie nach dem Vergleichswertverfahren beinhaltet.

Hinweis: Das Aufteilungsergebnis der neuen Arbeitshilfe ist nicht verbindlich, sondern im Ergebnis nur eine Schätzung. Die Aufteilung kann auch anhand einer im Kaufvertrag vorgenommenen Kaufpreisaufteilung vorgenommen werden, sofern diese wirtschaftlich haltbar ist, also nicht zu niedrige Grund- und Bodenwerte ausweist. Gibt es keine Aufteilung im Kaufvertrag oder wird diese vom Finanzamt nicht akzeptiert und ist der sich nach der Arbeitshilfe des BMF ergebende Wert für den Unternehmer nicht zufriedenstellend, muss letztendlich das Finanzgericht auf der Grundlage eines Sachverständigengutachtens entscheiden.

Ist das Grundstück in einem Vorjahr angeschafft worden, ist es denkbar, die bisherige Kaufpreisaufteilung zu überprüfen und – sofern sie sich unter Heranziehung der neuen Arbeitshilfe des BMF als fehlerhaft erweist – die bisherigen Bilanzansätze zu berichtigen, so dass sich von nun an höhere Abschreibungen ergeben.

3 Verpflichtende Eintragung in das Transparenzregister

Mit Wirkung vom 01. August 2021 wurde das Transparenzregister von einem Auffang- zu einem Vollregister aufgewertet. Nun **MUSS** jede wirtschaftliche Einheit im Transparenzregister eingetragen werden, auch wenn sich die Angaben bereits aus einem anderen Register ergeben. Eine Ausnahme besteht nur für Vereine (s. V1 Eintragungspflicht in das Transparenzregister auf Seite 24).

3.1 Was ist das Transparenzregister

Das Transparenzregister ist die deutsche Umsetzung der 5. EU-Geldwäscherichtlinie. Diese wurde unter anderem im Geldwäschegesetz umgesetzt und in der Folge das Transparenzregister eingeführt. Hintergrund ist die Nachvollziehbarkeit der Geldströme durch Benennung des tatsächlich bei einer Zahlung Begünstigten. Das Transparenzregister wird vom Bundesanzeiger Verlag geführt und ist unter der Internetadresse <https://transparenzregister.de> zu erreichen.

3.2 Reicht es nicht (mehr) bereits in einem anderen amtlichen Register geführt zu werden?

Nein. Wie bereits zu Beginn geschrieben, ist das Transparenzregister mit Wirkung zum 01.08.2021 von einem Auffangregister zu einem Vollregister erhoben worden. Dies hat zur Folge, dass ein Eintrag in einem anderen amtlichen Register nicht mehr ausreichend ist, selbst wenn daraus die gleichen Informationen hervorgehen. Die wirtschaftlich Berechtigten einer unter 3.3 „Welche Unternehmen sind eintragungspflichtig?“ genannten wirtschaftlichen Einheit müssen im Transparenzregister eingetragen sein.

3.3 Welche Unternehmen sind eintragungspflichtig?

Alle im Geldwäschegesetz aufgeführten transparenzpflichtigen Rechtseinheiten. Dies sind:

- Juristische Personen des privaten Rechts (z.B. GmbH, UG, AG, Vereine)
- Eingeschriebene Personengesellschaften (z.B. KG, OHG, Partnerschaftsgesellschaft)
- Trusts
- Nichtrechtsfähige Stiftungen

Gemäß § 20 Geldwäschegesetz sind die Rechtseinheiten selbst verpflichtet, die Eintragung vorzunehmen.

3.4 Wer und was ist einzutragen?

Einzutragen sind die wirtschaftlich Berechtigten.

Als wirtschaftlich Berechtigter gelten allgemein

- Natürliche Personen, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle eine juristische Person, sonstige Gesellschaft oder Rechtsgestaltung letztendlich steht
- Eine natürliche Person, auf deren Veranlassung eine Transaktion letztlich durchgeführt oder eine Geschäftsbeziehung letztlich begründet wird

bei juristischen Personen natürliche Personen, die mittelbar oder unmittelbar

- mehr als 25 % der Kapitalanteile oder
- mehr als 25 % der Stimmrechte einer juristischen Person innehat oder
- auf vergleichbare Weise Kontrolle ausübt

Einzutragen sind

- Vor- und Nachname
- Geburtsdatum
- Wohnort (ohne Straße)
- Wohnsitzland
- Alle Staatsangehörigkeiten
- Typ des wirtschaftlich Berechtigten
- Art und Umfang des wirtschaftlichen Interesses

Für Vereine, Stiftungen und Trust gelten weitere Bestimmungen, die sich effektiv auf „Mitglied des Vorstands“ oder „Verwalter fremden Vermögens“ subsumieren lassen.

3.5 Muss ich die Eintragung selbst vornehmen oder kann ich jemanden damit beauftragen?

Grundsätzlich ist jede wirtschaftliche Einheit verpflichtet, die Eintragung selbst durch eine vertretungsberechtigte Person vorzunehmen. Dies sind regelmäßig Geschäftsführer oder zur Geschäftsführung berechtigte Gesellschafter.

Es können auch Personen mit rechtsgeschäftlicher Vertretungsmacht beauftragt werden. Dies sind z.B. Rechtsanwälte oder Steuerberater. Von dieser Vorgehensweise raten wir jedoch aus zwei Gründen dringend ab.

- Änderungen der wirtschaftlich Berechtigten sind unverzüglich einzutragen. Häufig jedoch erhalten die rechtsgeschäftlichen Vertreter erst mit deutlicher Verzögerung Kenntnis von einer Veränderung, sodass nicht gewährleistet werden kann, dass dem Gesetz an dieser Stelle genüge getan wird.

- Das Transparenzregister ist nicht so ausgestaltet, dass ein rechtsgeschäftlicher Vertreter eine Übersicht über die gemeldeten Sachverhalte erhält. Im Gegenteil, nach Eintragung sieht nicht einmal der Eintragende selbst, was er eingetragen hat. Die Verwaltung von Mandanteneinträgen erfordert daher nicht nur die berufsübliche Vorsicht, sondern darüber hinaus eine zusätzliche externe Verwaltung und Überwachung der Daten. Soll der rechtsgeschäftliche Vertreter die Eintragung, deren Überwachung und Aktualisierung übernehmen, ist der Aufwand hierzu aufseiten des Vertreters hoch und damit entsprechend auch die Rechnungstellung.

3.6 Bis wann ist die Eintragung vorzunehmen?

Die Eintragung beim Transparenzregister muss für

- Aktiengesellschaften bis längstens 31. März 2022
- GmbH's, Genossenschaften und Partnerschaften bis längsten 30. Juni 2022
- alle anderen bis längstens 31. Dezember 2022

erfolgen.

Ist bis zu diesem Datum die Eintragung nicht erfolgt, handelt es sich um eine Ordnungswidrigkeit und es wird ein Bußgeld verhängt. Für einfache Verstöße sieht der Bußgeldkatalog nach § 56 GWG einen Bußgeldrahmen zwischen 50 EUR und 100.000 EUR vor.

3.7 Welche Kosten fallen durch die Eintragung an?

Die Eintragung selbst ist beim Transparenzregister kostenfrei. Gebühren entstehen allerdings dafür, dass der Eintrag im Transparenzregister geführt wird. Es entstehen also laufende Kosten (Die Kosten entstehen sogar dann, wenn der Eintrag nicht erfolgt ist, aber hätte erfolgen müssen).

Die jährlich anfallenden Kosten betragen gem. der Anlage zu § 1 Transparenzregistergebührenverordnung (TrGebV) aktuell 4,80 EUR jährlich.

3.8 Wer kann ins Transparenzregister Einsicht nehmen?

Im Grunde jeder, allerdings nicht „einfach so“ und auch nicht vollständig. Es gibt eine gestaffelte Möglichkeit der Einsichtnahme. Eine Sonderstellung nehmen bestimmte Behörden ein, die jederzeit volle Einsichtnahme üben können. Verpflichtete im Sinne des § 2 Geldwäschegesetz (z.B. Kreditinstitute, Immobilienmakler, Kunstvermittler, Veranstalter von Glücksspielen) haben das Recht zur fallbezogenen Einsichtnahme im Rahmen ihrer Sorgfaltspflichten.

Der Öffentlichkeit wird eingeschränkte Einsicht gewährt.

Mit Ausnahme der anfragenden Behörden kostet eine Auskunft aktuell 1,65 EUR je angeforderte Auskunft. Dies hat erfreulicherweise zur Folge, dass unterlassene Eintragungen zwar von Seiten des Transparenzregisters (heißt Bundesstaatsanwaltschaft) verfolgt werden, jedoch aufgrund der anfallenden Gebühren voraussichtlich zumindest keine massenhaften Anwaltsklagen aufgrund einer unterlassenen Eintragung erfolgen werden.

4 Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG)

Am 1. Januar 2021 ist das Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (Beschlossen am 22. Dezember 2020) in Kraft getreten. Das Gesetz ist die deutsche Umsetzung der EU-Restrukturierungs-Richtlinie und regelt die Durchsetzung und Sanierung im Vorfeld eines Insolvenzverfahrens. Dies war in Deutschland bislang nicht normiert, auch wenn in der Praxis „übliche Schritte“ gelebt wurden. Durch den im StaRUG verankerten Restrukturierungsplan ist nun ein einheitliches Vorgehen im Vorfeld einer möglichen Insolvenz vorgegeben.

Durch das StaRUG werden Unternehmen gesetzlich verankerte Werkzeuge zum **Weg aus einer sich anbahnenden Krise** gegeben, die diese effektiv in die Lage versetzen, eine drohende Insolvenz „fünf vor Zwölf“ doch noch abzuwehren.

Wichtig ist zunächst, eine sich abzeichnende Unternehmenskrise frühzeitig zu erkennen. Je früher eine kommende Schieflage erkannt ist, desto größer der Handlungsspielraum. Sind noch keine Insolvenzgründe eingetreten (Zahlungsunfähigkeit, drohende Zahlungsunfähigkeit, Überschuldung) kann ein Restrukturierungsverfahren begonnen und gegebenenfalls beim zuständigen Restrukturierungsgericht angemeldet werden.

Das Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen in Eckpunkten:

- Durchführung in Eigenregie – ohne Fremdverwalter wie bei Insolvenz
- rechtssicheres Verfahren insb. bei Einbeziehung eines Gerichtes und Planabstimmung mit diesem
- Möglichkeit der Antragstellung auf eine Stabilisierungsanordnung beim Restrukturierungsgericht
 - Vorteil:
 - o Vollstreckungsmaßnahmen von Gläubigern werden vorläufig eingestellt
 - o das Recht auf Insolvenzantragstellung durch die Gläubiger wird gehemmt
 - o Verträge können nicht einseitig gelöst werden
 - o Leistungen nicht verweigert werden
- Erstellung eines Restrukturierungsplanes
- keine Verpflichtung zur Einbeziehung aller Gläubiger
- Gläubiger müssen je nach Rechtstellung in Gruppen zusammengefasst werden
- innerhalb der Gruppen können weitere (schlüssige) Gruppen gebildet werden, ggf. unter Hingabe von gruppeninternen Sicherheiten
- nur betroffene Gläubiger müssen zustimmen
- Vergleich innerhalb einer Gruppe kommt bereits bei einer Zustimmung von 75 % der Gläubigersumme zustande, die Anzahl der Köpfe spielt keine Rolle
- bei Zustimmung aller Gläubigergruppen nach oben genanntem Kriterium sind alle anderen überstimmt und der angestrebte Vergleich kommt zustande
- durch Gerichtsentscheid kann eine nicht zustimmende Gruppe überstimmt werden (zieht jedoch besondere Bedingungen nach sich)
- Aussetzung der Insolvenzantragspflicht wird nach Beginn des Restrukturierungsbemühens durch eine Meldepflicht über Sachverhalte, die eine Insolvenzantragspflicht begründen würden, an das Restrukturierungsgericht ersetzt
- auf Antrag Bestellung eines Sanierungsmoderators durch das Restrukturierungsgericht (neutraler Dritter) bei dem die Person durch das Unternehmen (jedoch nicht bindend) vorgeschlagen werden kann

jedoch

- gegebenenfalls Bestellung eines Restrukturierungsbeauftragten durch das Restrukturierungsgericht zur Sicherstellung der Wahrung der Gläubigerinteressen, wobei der Restrukturierungsbeauftragte bindend durch das Unternehmen vorgeschlagen werden kann
- keine Sonderkündigungsrechte für Verträge
- Einbeziehung von Verbindlichkeiten gegenüber Arbeitnehmern ist nicht möglich

Der Restrukturierungsplan ist das Herzstück. In ihm ist der Ist-Zustand und die voraussichtliche Entwicklung ohne Restrukturierung in Form eines darstellenden und eines gestaltenden Teils zu beschreiben. Außerdem ist das geplante Restrukturierungsvorhaben zu beschreiben und der erhoffte Zustand bei Gelingen der Restrukturierung. Hierbei bietet der Restrukturierungsplan ein modulares Baukastensystem hinsichtlich der Einbeziehung der Gläubiger. Allerdings soll beschrieben werden, aus welchen Gründen manche Gläubiger einbezogen sind, andere dagegen nicht bzw. warum Gläubigergruppen gebildet wurden und aus welchen Gründen diese unterschiedlich behandelt werden sollen.

5 Degressive Abschreibung

Auf bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Jahren 2020 und 2021 angeschafft oder hergestellt wurden, kann eine degressive Abschreibung von bis zu 25 % in Anspruch genommen werden. Diese Regelung wurde aufgrund der Corona-Krise getroffen. Bei einer Anschaffung oder Herstellung ab dem 1.1.2022 ist die degressive Abschreibung nicht mehr zulässig.

Die degressive Abschreibung beläuft sich auf das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibung, die auf der Nutzungsdauer beruht; die degressive Abschreibung darf jedoch höchstens 25 % betragen.

6 Sofortabschreibung für Hard- und Software

Die Finanzverwaltung geht ab dem Veranlagungszeitraum 2021 von einer einjährigen Nutzungsdauer für Hard- und Software im Bereich der EDV aus. Damit können Kosten für Hard- und Software in voller Höhe im Jahr der Anschaffung geltend gemacht werden, selbst wenn die Kosten höher sind als 800 €, der Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter.

Hinweis: Ist die Hard- oder Software vor dem 1.1.2021 angeschafft worden und noch nicht vollständig abgeschrieben, kann der gesamte Restbetrag im Jahr 2021 als Abschreibung gewinnmindernd geltend gemacht werden.

Die Sofortabschreibung wird von der Finanzverwaltung auch bei den sog. Überschusseinkünften wie z. B. den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit akzeptiert.

Hinweis: Handelsrechtlich ist die Sofortabschreibung jedoch nicht möglich. Hier bleibt es bei den allgemeinen Abschreibungsgrundsätzen.

7 Sonderabschreibung für elektrische Lieferfahrzeuge und elektrische Lastenfahrräder

Der Gesetzgeber ermöglicht Unternehmern eine Sonderabschreibung für betrieblich genutzte elektrische Lieferfahrzeuge und elektrische Lastenfahrräder in Höhe von 50 % im Jahr der Anschaffung. Die Sonderabschreibung kann zusätzlich zur regulären Abschreibung in Anspruch genommen werden. Voraussetzung ist eine Anschaffung im Zeitraum vom 1.1.2020 bis zum 31.12.2030.

Hinweis: Die Sonderabschreibung betrifft neue Elektronutzfahrzeuge und neue elektrische Lastenfahrräder, die dem Anlagevermögen zugeordnet sind. Damit scheiden Fahrzeuge zur Personenbeförderung und „normale“ E-Bikes aus.

Allerdings kann die Regelung erst in Kraft treten, wenn die EU-Kommission sie genehmigt hat. Diese Genehmigung liegt bislang nicht vor, so dass Unternehmer, die elektrische Lieferfahrzeuge oder elektrische Lastenfahrräder seit dem 1.1.2020 angeschafft haben oder anschaffen wollen, noch abwarten müssen, bis die Genehmigung erteilt wird.

8 Investitionsabzugsbetrag

Kleine und mittlere Betriebe können für künftige Investitionen unter bestimmten Voraussetzungen einen Investitionsabzugsbetrag gewinnmindernd bilden, der 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, höchstens aber 200.000 € pro Betrieb beträgt. Voraussetzung ist u. a., dass der Gewinn maximal 200.000 € beträgt; diese Gewinngrenze gilt für alle Gewinnermittlungsarten, also sowohl für Bilanzierer als auch für Einnahmen-Überschussrechner.

Die Investition muss in den drei folgenden Wirtschaftsjahren getätigt werden. Diese Frist ist nun wegen der Corona-Krise erneut um ein Jahr **verlängert** worden, so dass bei Nichtdurchführung der Investition bis zum 31.12.2021 ein zum 31.12.2017 oder ein zum 31.12.2018 gebildeter Investitionsabzugsbetrag nicht rückgängig gemacht werden muss. Im Ergebnis kann die steuerbegünstigte Investition noch bis zum 31.12.2022 erfolgen.

Hinweis: Für einen zum 31.12.2017 gebildeten Investitionsabzugsbetrag beträgt damit der Investitionszeitraum fünf Jahre, für einen zum 31.12.2018 gebildeten Investitionsabzugsbetrag beläuft sich der Investitionszeitraum auf vier Jahre. Wird zum 31.12.2021 ein neuer Investitionsabzugsbetrag gebildet, umfasst der Investitionszeitraum wieder drei Jahre.

Kann der Unternehmer bereits jetzt absehen, dass er die Investition nicht tätigen wird, kann er einen in der Vergangenheit gebildeten Investitionsabzugsbetrag **freiwillig rückgängig** machen. Dies mindert die Verzinsung, die aufgrund der Steuernachzahlung für das Jahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags infolge der Rückgängigmachung entsteht.

Erleichtert hat der BFH die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags für ein Wirtschaftsgut, das der Unternehmer einem **Subunternehmer** zur Auftragsdurchführung überlässt, sofern das Wirtschaftsgut nicht für die eigenen Zwecke des Subunternehmers eingesetzt werden darf und in der Zeit, in der es nicht für die Auftragsdurchführung benötigt wird, nur für den Auftraggeber (Unternehmer) verwahrt wird. Der BFH interpretiert den räumlichen Bezug des Wirtschaftsguts

funktional und sieht es somit als unschädlich an, dass das Wirtschaftsgut nicht in der Betriebsstätte des Unternehmers, sondern in der seines Subunternehmers eingesetzt wird.

Hinweis: Seit dem Veranlagungszeitraum 2020 kann der Investitionsabzugsbetrag auch für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern gebildet werden, die bis zum Ende des Folgejahres der Anschaffung vermietet werden. Bei der Überlassung des Wirtschaftsguts an einen Subunternehmer geht es aber nicht um eine Vermietung.

Nur scheinbar entspannt hat sich die Lage für Unternehmer, die einen **Investitionsabzugsbetrag für ein Kfz** bilden wollen. Voraussetzung ist, dass das Kfz ganz überwiegend betrieblich genutzt wird, also zu mindestens 90 %. Dem BFH zufolge ist es nun nicht zwingend erforderlich, dass der Umfang der betrieblichen Nutzung durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird; vielmehr können auch andere Beweismittel wie z. B. zeitnah geführte Aufzeichnungen, vorgelegt werden.

Hinweis: Das Urteil wird relevant, wenn ein Fahrtenbuch geführt wurde, dieses aber nicht ordnungsgemäß ist. Allerdings wird es nicht viele andere zeitnah geführte Aufzeichnungen geben, die eine betriebliche Nutzung von mindestens 90 % belegen könnten. Dies gilt erst recht, wenn der Unternehmer von der Ordnungsmäßigkeit seines Fahrtenbuchs ausgegangen ist. Zu den vom BFH genannten anderen zeitnah geführten Aufzeichnungen können Werkstattrechnungen mit Kilometerstand, Fahrtenprofile oder ein Terminkalender gehören. Fraglich ist jedoch, ob diese Unterlagen aussagekräftiger sind als ein Fahrtenbuch mit kleineren inhaltlichen Mängeln. In der Praxis sollte daher unverändert auf ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch geachtet werden.

Voraussetzung für die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags ist seit 2020 u. a., dass der Gewinn den Betrag von 200.000 € nicht überschreitet. Noch nicht geklärt ist, wie diese **Gewinngrenze** von 200.000 € zu berechnen ist. Daher kann derzeit nicht gesagt werden, ob der Gewinn durch nicht abziehbare Betriebsausgaben gemindert bzw. durch steuerfreie Betriebseinnahmen erhöht wird oder ob der Gewinn, um nicht abziehbare Betriebsausgaben und steuerfreie Betriebseinnahmen zu korrigieren ist.

9 Bilanzierung von Rechnungsabgrenzungsposten bei geringfügigen Zahlungen

Entschieden hat der BFH die Frage, ob ein aktiver Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) auch bei geringfügigen Zahlungen zu bilden ist, die unter der Betragsgrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter liegen (derzeit 800 €). Der BFH bejaht eine Bilanzierungspflicht, so dass auf die Berechnung des RAP im Jahresabschluss nicht verzichtet werden kann. Ein RAP ist also auch dann zu bilden, wenn sich für die jeweilige Zahlung nur ein RAP von weniger als 800 € ergibt.

Ein aktiver RAP ist zum 31.12.2021 für Zahlungen des Unternehmers, die Aufwand für eine bestimmte Zeit nach dem 31.12.2021 darstellen, zu bilanzieren. Dies ist bei einer im Jahr 2021 vorausgezählten Kfz-Steuer oder Kfz-Versicherung, die jeweils das Jahr 2022 betreffen, der Fall. Der RAP wird dann im Jahr 2022 gewinnmindernd aufgelöst, so dass der Aufwand im Wirtschaftsjahr 2022 berücksichtigt wird, in das er wirtschaftlich gehört.

Hinweis: Das Urteil gilt auch für passive RAP, die zu bilden sind, wenn der Unternehmer im Jahr 2021 Zahlungen erhält, die Ertrag für eine bestimmte Zeit nach dem 31.12.2021 darstellen, z. B. die Mietzahlung eines Mieters für Januar 2022. Auch hier muss eine Passivierung erfolgen, wenn der einzelne RAP nicht mehr als 800 € beträgt.

Der BFH hat zwar in einer früheren Kostenentscheidung eine Bilanzierungspflicht unwesentlicher Beträge abgelehnt; an dieser Aussage hält der BFH nun nicht mehr fest.

10 Entnahmen

Unternehmer, die **Lebensmittel und Getränke** herstellen bzw. verkaufen wie z. B. Bäcker, Fleischer oder Gastwirte, müssen Entnahmen versteuern, weil ihnen grundsätzlich unterstellt wird, dass sie einen Teil der Waren für den eigenen Gebrauch verwenden. Hierzu kann auf die von der Finanzverwaltung veröffentlichten Pauschbeträge zurückgegriffen werden, die für einzelne Branchen veröffentlicht werden.

Eine Anpassung des Entnahmewerts an individuelle persönliche Ess- oder Trinkgewohnheiten, an Krankheit oder Urlaub lässt die Finanzverwaltung nicht zu.

Hinweis: Ist der Betrieb während der Corona-Krise aufgrund einer behördlichen Anweisung bzw. Verordnung geschlossen worden, braucht der Unternehmer die Pauschbeträge nur zeitanteilig anzusetzen, d. h. nur für die Monate, in denen der Betrieb geöffnet war.

Die Privatnutzung **betrieblicher Fahrzeuge** ist als Entnahme zu versteuern. Bei einer betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % kann die Entnahme nach der sog. **1 %-Methode** bewertet werden, d. h. mit 1 % des Bruttolistenpreises (zzgl. Kosten der Sonderausstattung) monatlich. Ein geringerer Entnahmewert ist anzusetzen, wenn es sich um **Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge** handelt. Hier gilt:

- Bei extern aufladbaren **Hybridelektrofahrzeugen** ist bei der Berechnung nach der 1 %-Methode nur die Hälfte des Bruttolistenpreises monatlich als Entnahme anzusetzen, wenn das Fahrzeug nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 angeschafft worden ist. Weitere Voraussetzung: Das Fahrzeug weist eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer auf oder es verfügt über eine Reichweite unter ausschließlicher Nutzung des Elektromotors von mindestens 40 km.

Hinweis: Wird ein Hybridelektrofahrzeug ab dem 1.1.2022 angeschafft, gilt die Minderung auf die Hälfte des Bruttolistenpreises nur, wenn das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer aufweist oder die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 km beträgt.

- Bei **reinen Elektrofahrzeugen** werden bei Anwendung der 1 %-Methode lediglich ein Viertel des Bruttolistenpreises monatlich als Entnahme angesetzt, wenn das Fahrzeug nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 angeschafft worden ist und der Bruttolistenpreis 60.000 € nicht übersteigt.
- Bei **sonstigen Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen**, die unter keine der vorgenannten Fallgruppen fallen und die vor dem 1.1.2023 angeschafft werden, mindert sich der Bruttolistenpreis pauschal um die Kosten des Batteriesystems, und zwar – abhängig vom Jahr der Anschaffung – um maximal 500 € pro Kilowattstunde der Batteriekapazität (Höchstbetrag der Minderung je Kfz: 10.000 €).

Der Unternehmer kann die Entnahme auch nach der sog. **Fahrtenbuchmethode** bewerten, indem er die Privatfahrten anhand eines **ordnungsgemäß** geführten Fahrtenbuchs nachweist. Die Bewertung der Privatfahrten erfolgt grundsätzlich mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen, in die die Anschaffungskosten für das Kfz eingehen.

Auch hier gelten Begünstigungen für **Hybrid- und Elektrofahrzeuge**, sofern die o. g. Voraussetzungen der Kohlendioxidemission bzw. der Mindestreichweite erfüllt sind: Bei einem nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 angeschafften **Hybridelektrofahrzeug** wird der Eigenverbrauch mit 0,5 % pro Monat aus dem Bruttolistenpreis berechnet. Bei einem nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 angeschafften **reinen Elektrofahrzeug** werden nur 0,25 % des Bruttolistenpreises zur Ermittlung des Eigenverbrauchs herangezogen, wenn der Bruttolistenpreis 60.000 € nicht übersteigt. Und bei **sonstigen Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen**, die vor dem 1.1.2023 angeschafft werden, mindert sich bei der ertragsteuerlichen Ermittlung des Eigenverbrauchs um die Kosten für das Batteriesystem. Zur Ermittlung der Umsatzsteuer sind die Kosten für das Batteriesystem nicht abzugsfähig.

11 Rückstellungen

Für Verbindlichkeiten, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss sind, sind Rückstellungen zu bilden, die den Gewinn mindern. Rückstellungen werden daher z. B. für die Erstellung des Jahresabschlusses oder die Aufbewahrungspflicht von Buchführungsunterlagen gebildet.

Da die Corona-Krise viele Unternehmen im Jahr 2021 wirtschaftlich getroffen hat, kann sich dies auf die Bildung und Bewertung von Rückstellungen auswirken. So können z. B. Rückgriffsansprüche eines Unternehmers gegen seine Subunternehmer im Rahmen der Bewertung einer Rückstellung für Gewährleistungsverpflichtungen niedriger bewertet werden, wenn die **Subunternehmer** aufgrund der Corona-Krise wirtschaftlich nicht mehr in vollem Umfang zahlungsfähig sind; dies führt zu einer Erhöhung der Rückstellung.

Hinweis: Zwar kann die Corona-Krise dazu führen, dass der Unternehmer Verluste aus bereits abgeschlossenen Verträgen erleidet. Für derartige **Drohverluste** darf er in der Steuerbilanz aber keine Rückstellungen bilden, weil diese gesetzlich ausgeschlossen sind. In der Handelsbilanz sind Drohverlustrückstellungen hingegen zugelassen und erlaubt; allerdings kommen sie nicht in Betracht, wenn der Vertrag aufgrund einer sog. Force-Majeure-Klausel (Klausel zur höheren Gewalt) vom Unternehmer gekündigt werden kann.

Befürchtet der Unternehmer, dass er erhaltene **Corona-Hilfen** zurückzahlen muss, darf er eine gewinnmindernde Rückstellung nur bilden, wenn die Corona-Hilfen bislang gewinnerhöhend erfasst worden sind und wenn am Bilanzstichtag die auszahlende Stelle bezüglich eines Rückforderungsanspruchs bereits tätig geworden ist.

Hinweis: Sofern am Bilanzstichtag bereits ein Rückforderungsbescheid vorliegt, ist eine Verbindlichkeit zu passivieren.

Bei der Bewertung von Rückstellungen in der Steuerbilanz – ausgenommen Pensionsrückstellungen – ist nach der BFH-Rechtsprechung darauf zu achten, dass der in der **Handelsbilanz gebildete Rückstellungsbetrag** nicht überschritten wird. Nach dem Maßgeblichkeitsgrundsatz bildet der handelsbilanzielle Rückstellungsbetrag nämlich die Obergrenze für die Rückstellung in der Steuerbilanz.

Für Pensionszusagen des Unternehmers an seine Arbeitnehmer bzw. Geschäftsführer sind **Pensionsrückstellungen** zu bilden. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses sollte überprüft werden, ob es im Jahr 2021 Neuzusagen oder Änderungen von Pensionszusagen gab, damit die Pensionsrückstellung im Jahresabschluss entsprechend gebildet bzw. erhöht werden kann.

12 Rücklage für Veräußerungsgewinne

Wenn der Wert eines Wirtschaftsguts in der Bilanz geringer ist als der tatsächliche Wert, entsteht bei der Veräußerung ein Gewinn, der grundsätzlich zu versteuern ist. Unternehmer können Veräußerungsgewinne bestimmter **Anlagegüter** durch eine Rücklage neutralisieren, z. B. den Gewinn aus der Veräußerung eines Grundstücks. Die Rücklage ist dann innerhalb einer grundsätzlich vierjährigen Reinvestitionsfrist auf ein neues Wirtschaftsgut zu übertragen und mindert bei dem neu angeschafften Wirtschaftsgut etwaige Abschreibungen.

Der Gesetzgeber hat aufgrund der Corona-Krise die Reinvestitionsfrist für die Rücklage nun um ein **weiteres Jahr verlängert**, wenn die Rücklage an sich zum 31.12.2021 aufzulösen wäre.

Hinweis: Dies gilt nicht nur für Rücklagen, die eigentlich zum 31.12.2021 aufzulösen wären, sondern auch für Rücklagen, die an sich bereits zum 31.12.2020 hätten aufgelöst werden müssen und für die bereits im letzten Jahr die Reinvestitionsfrist um ein Jahr auf den 31.12.2021 verlängert worden war.

Hinweis: Die Übertragung auf neue Wirtschaftsgüter kann nicht generell vorgenommen werden, sondern hängt von der Art des veräußerten und des anzuschaffenden Wirtschaftsgutes ab. Darüber hinaus gibt es gegebenenfalls noch Fristhemmungen, z.B. bei zu errichtenden Gebäuden.

13 Rücklage für Ersatzbeschaffung

Wird ein Wirtschaftsgut beschädigt, gestohlen oder zerstört und der Schaden von der Versicherung ersetzt, kann ein Gewinn entstehen, wenn die Versicherungsentschädigung höher ist als der Buchwert. In diesem Fall kann der Unternehmer den Gewinn in einer Rücklage für Ersatzbeschaffung „parken“ und für die Reinvestition verwenden. Die Reinvestition muss allerdings innerhalb eines bestimmten Zeitraums durchgeführt werden, der von der Art des Wirtschaftsguts abhängt: Grundsätzlich hat der Unternehmer für die Ersatzbeschaffung bis zum Ende des Folgejahres Zeit. Bei bestimmten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens wie Immobilien oder Binnenschiffen hat er vier Jahre Zeit und für die Neuherstellung eines Gebäudes sogar sechs Jahre.

Aufgrund der Corona-Krise war die Reinvestitionsfrist für die sog. Rücklage für Ersatzbeschaffung zum 31.12.2020 um ein Jahr verlängert worden. Diese Frist endet nun am 31.12.2021, so dass noch in diesem Jahr die Reinvestition erfolgen muss.

Die Fristverlängerung um ein Jahr galt auch für Unternehmer mit einem **abweichenden Wirtschaftsjahr**, wenn die Reinvestitionsfrist an sich an dem Bilanzstichtag, der nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 liegt, abgelaufen wäre.

Hinweis: Ob die Reinvestitionsfrist ggf. ein weiteres Mal verlängert wird, ist derzeit noch nicht abzusehen.

14 Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten

Unverzinsliche Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr sind mit einem Zinssatz von 5,5 % **gewinnerhöhend** abzuzinsen. Die Abzinsung kann je nach Restlaufzeit bis zu etwa 50 % der Darlehensverbindlichkeit ausmachen.

Hinweis: Eine Abzinsung kann bei neuen, fremdüblichen Darlehensgewährungen dadurch vermieden werden, dass eine geringe Verzinsung vereinbart wird. Gerade bei unverzinslichen Darlehensgewährungen unter nahen Angehörigen sollte dies möglich sein. Ist das Darlehen bereits gewährt worden, kann zumindest für die Zukunft eine Verzinsung vereinbart werden.

15 Teilwertabschreibung

Bei Wirtschaftsgütern, deren Wert am Bilanzstichtag voraussichtlich dauerhaft gesunken ist, kann eine gewinnmindernde **Teilwertabschreibung** auf den niedrigeren Teilwert in Betracht gezogen werden. Entsprechendes gilt bei **Fremdwährungsverbindlichkeiten**, bei denen eine gewinnmindernde Teilwerterhöhung in Betracht kommt, falls sich der Wechselkurs am Bilanzstichtag voraussichtlich dauerhaft verschlechtert hat. Allerdings geht die Rechtsprechung häufig von bloßen Wechselkursschwankungen aus, wenn die Restlaufzeit nicht nur ein oder zwei Jahre, sondern einen längeren Zeitraum umfasst, so dass sich der Wechselkurs noch erholen kann.

Bei **geringwertigen Wirtschaftsgütern** (GWG), deren Anschaffungskosten bis zu 800 € netto betragen, können die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten in einem Betrag sofort abgeschrieben werden. Dies betrifft z. B. Handys, Stühle, Tische oder Regale. Für Computer-Hard- und Software gilt diese Betragsgrenze nicht – sie können in jedem Fall in voller Höhe abgeschrieben werden (s. oben Abschn. 3). Die bereits mehrfach diskutierte Erhöhung der GWG-Grenze von 800 € auf 1.000 € ist auch in diesem Jahr nicht umgesetzt worden.

Hinweis: Hat das Unternehmen aufgrund der Corona-Krise im Jahr 2021 ohnehin Verluste erzielt, sind die vorstehend genannten Gewinnminderungen wie Teilwertabschreibungen oder Teilwerterhöhungen und Sofortabschreibungen steuerlich nicht sinnvoll, weil sich hierdurch der Verlust erhöht.

16 Zuwendungen an Geschäftsfreunde

Der Unternehmer kann bei Geschenken oder freiwilligen Zuwendungen an seine **Geschäftsfreunde oder Kunden** für diese die Versteuerung in Gestalt einer sog. Pauschalsteuer in Höhe von 30 % des Wertes des Geschenkes (inkl. USt.) zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer übernehmen. Dies gilt auch bei **Sachzuwendungen an Arbeitnehmer**, wenn die Sachzuwendung zusätzlich zum vereinbarten Gehalt gewährt wird, z. B. ein Hotel-Wochenende wegen außerordentlichen Arbeitseinsatzes. Zu beachten ist allerdings, dass es sich hierbei um ein **Wahlrecht** handelt, so dass die Pauschalsteuer nur entsteht, wenn der Unternehmer einen entsprechenden Antrag stellt. Außerdem setzt die Entstehung der Pauschalsteuer voraus, dass das Geschenk oder die Zuwendung beim Empfänger zu einer steuerpflichtigen Einnahme führt. Ist dies wie z. B. bei Privatkunden nicht der Fall, sollte kein Antrag gestellt werden.

17 Kosten für Kundenveranstaltungen

Die Kosten für aufwendige **Kundenveranstaltungen** sind nicht als Betriebsausgaben abziehbar, wenn es sich um eine „unangemessene“ Repräsentation handelt. Dies kann z. B. der Fall sein, wenn der Ort und der Rahmen der Veranstaltung ungewöhnlich sind oder wenn den Gästen ein besonders hochwertiges Unterhaltungsprogramm geboten wird. Das Abzugsverbot umfasst dann auch die Bewirtungskosten.

Hinweis: Die Einzelheiten der Kundenveranstaltung und die eingeladenen Gäste sollten dokumentiert werden.

18 Arbeitsverhältnisse unter Ehegatten

Positiv entwickelt hat sich die Rechtsprechung des BFH zur steuerlichen Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverträgen, bei denen ein Ehegatte seinen Ehepartner als Arbeitnehmer beschäftigt und den Gehaltsaufwand als Betriebsausgabe oder Werbungskosten geltend macht.

Die steuerliche Anerkennung von Ehegatten-Arbeitsverhältnissen setzt voraus, dass diese einem sog. Fremdvergleich standhalten, also **fremdüblich** sind und somit keinen verdeckten Unterhalt darstellen.

Der BFH verlangt für die steuerliche Anerkennung einer **geringfügigen Beschäftigung** des Ehegatten nicht, dass eine feste Arbeitszeit vereinbart wird oder dass der Arbeitnehmer-Ehegatte schriftliche Arbeitszeitznachweise führt. Es genügt, wenn die Bedingungen des Arbeitsvertrags fremdüblich sind und wenn das Arbeitsverhältnis auch tatsächlich durchgeführt wird.

Auch **Entgeltumwandlungen**, bei denen ein Teil des Gehalts in andere Arbeitgeberleistungen wie z. B. Beiträge für die betriebliche Altersversorgung umgewandelt werden, werden vom BFH grundsätzlich anerkannt, wenn das Arbeitsverhältnis zwischen den Ehegatten vor der Entgeltumwandlung bereits fremdüblich war. Der Aufwand des Arbeitgeber-Ehegatten verändert sich durch die Entgeltumwandlung nämlich nicht. Und der Arbeitnehmer-Ehegatte darf über sein eigenes, künftiges Vermögen frei entscheiden und wählen, dass ihm ein Teil des Gehalts nicht ausgezahlt wird, sondern ihm in anderer Weise zugutekommt, z. B. als betriebliche Altersversorgung.

Hinweis: Vorsicht ist in den folgenden Fällen geboten, die vom BFH als ungewöhnlich oder unangemessen angesehen werden: eine sprunghafte Gehaltserhöhung vor der Entgeltumwandlung; eine Vollumwandlung des Gehalts, so dass der Arbeitnehmer-Ehegatte kein Geld mehr erhält, sondern z. B. nur noch eine betriebliche Altersversorgung; Entgeltumwandlungen, bei denen Zusagen erteilt werden, die mit Risiko- und Kostensteigerungen für den Arbeitgeber verbunden sind, z. B. aus einer Einstandspflicht für die betriebliche Altersversorgung.

Strenger ist der BFH bei der Vereinbarung von **Zeitwertguthaben**, wenn diese zu arbeitnehmerfreundlich sind und das Risiko aus der Vereinbarung vor allem beim Arbeitgeber-Ehegatten liegt. Eine derart einseitige Risikoverteilung liegt etwa vor, wenn der Arbeitnehmer-Ehegatte unbegrenzt Wertguthaben ansparen kann und auch Dauer, Zeitpunkt und Häufigkeit der Freistellungsphasen nahezu uneingeschränkt wählen kann. Der Gehaltsaufwand ist dann beim Arbeitgeber-Ehegatten steuerlich nicht anzuerkennen.

19 Zinsen zwischen nahestehenden Personen – Fremdvergleich

Der Bundesfinanzgerichtshof hat mir Urteil vom 15.05.2021 zum Fremdvergleich bei Zinsen zwischen Gesellschaften und ihnen nahestehenden Personen geurteilt. Hintergrund waren zwei unbesicherte Darlehen mit einmal 4,375 % und einmal 6,45 %. Die Finanzverwaltung war der Ansicht, dass die vereinbarten Zinsen zu hoch seien und hat daher eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des Differenzbetrages zwischen aus ihrer Sicht angemessenen und den vereinbarten Zinsen erkannt.

Erstinstanzlich wurde der Finanzverwaltung Recht gegeben, die Revision beim BFH lief aus Sicht der Finanzverwaltung jedoch ins Leere.

Der BFH führte in seinem Urteil zunächst die möglichen Methoden zur Ermittlung eines Fremdvergleiches aus:

19.1 Preisvergleichsmethode

Bei der Preisvergleichsmethode wird der Preis ermittelt, zu dem für das gleiche Produkt von einem fremden Dritten abgegeben wird. Gegebenenfalls können bei leicht abweichenden Bedingungen in gewissem Umfang Zu- oder Abschläge vorgenommen werden. Zum Preisvergleich können hierbei herangezogen werden:

- Preis und Bedingungen desselben Unternehmens, wenn es Geschäfte mit Fremden macht
- Preis und Bedingungen eines fremden Unternehmens, wenn es Geschäfte mit Fremden macht
- Preis und Bedingungen, die ein theoretischer Anbieter nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen gegenüber einem Fremden verlangen müsste.

Der so ermittelte Preis ist der dem Fremdvergleich beizulegende Wert.

19.2 Wiederverkaufsmethode

Die Wiederverkaufsmethode basiert auf dem Gedanken, dass es durch einen üblichen Gewinnaufschlag einen Endpreis gibt, der verlangt werden müsste, wenn ein Produkt an einen

fremden Dritten abgegeben werden würde. Der hierbei angenommene Aufschlagsatz richtet sich nach den für das Produkt üblichen Aufschlagsätzen. Der beizulegende Wert für den Fremdvergleich ermittelt sich daher durch die entstandenen Kosten, erhöht um den ermittelten Aufschlagsatz.

19.1 Kostenaufschlagmethode

Die Kostenaufschlagmethode kommt dann zur Anwendung, wenn kein üblicher Aufschlag für ein Produkt ermittelt werden kann. Hierbei wird davon ausgegangen, dass ein Unternehmen das Gewinnerzielungsabsichten verfolgt, üblicher Weise eine angemessene Eigenkapitalverzinsung erwirtschaften möchte, was nur durch einen angemessenen Aufschlag möglich ist, welcher sich nach den in Branche üblichen Aufschlagsätzen orientiert. Auf diese Weise kann auch für Produkte ein beizulegender Wert für den Fremdvergleich gefunden werden, die nicht auf dem freien Markt gehandelt werden.

Im vorliegenden Fall kam der BFH zur Entscheidung, dass für Zinsen primär die Preisvergleichsmethode heranzuziehen ist, da dieser generell der Vorzug zu geben ist, da sie zu unmittelbar zu einem Vergleichspreis führt, wohingegen lediglich dann, wenn ein Marktpreis nicht ermittelt werden könne, die Kostenaufschlagmethode zum Ansatz käme und die Wiederverkaufsmethode bei Darlehen wenig vorstellbar sei.

Anders als das Finanzgericht vor ihm, sah der BFH auch davon ab, die Beteiligten im Zusammenhang zu sehen und so zu einem vergleichsweise niedrigen Zinssatz zu gelangen. Das Unternehmen, das die Darlehen erhalten hat sei so zu betrachten, als ob es alleine versuchen müsse am Markt Darlehen aufzunehmen ohne durch die Bonität von ihm nahestehenden Personen einen Bonus zu erhalten.

20 Sponsoringaufwendungen

Positiv ist die neuere BFH-Rechtsprechung zum Betriebsausgabenabzug bei Sponsoringaufwendungen. Für den Betriebsausgabenabzug genügt es, wenn durch das Sponsoring das **unternehmerische Ansehen gesichert oder erhöht** wird.

Hinweis: Dies ist auch bei Freiberuflern möglich. Sofern eine Sozietät aus Freiberuflern als Sponsor auftritt, ist es unschädlich, wenn nicht die Sozietät bei der Sponsoring-Maßnahme im Vordergrund steht, sondern die einzelnen Freiberufler.

Wichtig ist allerdings, dass das Sponsoring nicht privat veranlasst ist. So sollte damit z. B. kein naher Angehöriger unterstützt werden.

21 Erweiterte Kürzung bei der Gewerbesteuer

Die gewerbesteuerliche Belastung kann durch einen Antrag auf erweiterte Kürzung der Gewerbesteuer gemindert werden. Einen solchen Antrag können Unternehmen stellen, die **ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten** oder daneben noch eigenes Kapitalvermögen oder fremde Wohnungsbauten betreuen und die nur **aufgrund ihrer Rechtsform** gewerbesteuerpflichtig sind, z. B. als GmbH oder als GmbH & Co. KG, deren Geschäftsführerin die GmbH ist. Die erweiterte Kürzung hat zur Folge, dass der Ertrag aus der Verwaltung eigenen Grundbesitzes nicht der Gewerbesteuer unterliegt.

Gefahr droht dem BFH zufolge, wenn das Unternehmen neben der Verwaltung eigenen Grundbesitzes noch **fremde Gebäude verwaltet** und die fremden Gebäude nicht ausschließlich Wohnzwecken dienen, sondern auch gewerbliche Einheiten enthalten. Es liegt dann eine schädliche Betätigung vor, die zur Versagung der erweiterten Kürzung führt.

Hinweis: Die Verwaltung fremder Bauten, zu denen auch gewerbliche Einheiten gehören oder künftig gehören könnten, sollte daher entweder abgelehnt oder von einer Schwester-Gesellschaft übernommen werden, um die eigene erweiterte Kürzung nicht zu gefährden.

Verbessert hat sich seit 2021 die Rechtslage bei der erweiterten Kürzung für Vermieter, die **neben der Verwaltung** eigenen Grundbesitzes zusätzlich **Einnahmen aus der Lieferung von Strom** erzielen. Der Verkauf von Strom führt unter den folgenden Voraussetzungen nicht zur Versagung der erweiterten Kürzung für den Gewinn aus der Verwaltung eigenen Grundbesitzes:

- Der Strom wird **entweder** aus Anlagen zur Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien wie z. B. Wind- oder Sonnenenergie oder Geothermie (nicht aber Blockheizkraftwerke) auf dem vermieteten Grundbesitz gewonnen **oder** es handelt sich um Strom für Ladestationen für Elektro-Kfz oder Elektro-Fahrräder.
- Die Einnahmen aus dem Stromverkauf sind im Wirtschaftsjahr nicht höher als 10 % der Mieten für die Nutzungsüberlassung des Grundbesitzes.
- Soweit der Strom nicht entgeltlich ins Netz eingespeist, sondern an Endverbraucher geliefert wird, müssen die Endverbraucher Mieter des Stromerzeugers und Grundbesitzvermieters sein. Begünstigt ist also der an die Mieter verkaufte Strom.

Gewerbsteuerlich unschädlich ist damit zum einen der Betrieb einer auf dem Dach des vermieteten Gebäudes installierten Photovoltaik-Anlage und der Verkauf des hiermit produzierten Stroms an die Mieter in dem Gebäude sowie die Einspeisung des Stroms ins Netz und zum anderen der Verkauf von Strom an Mieter für Ladestationen.

Hinweis: Der Gewinn aus der Stromlieferung an die Mieter und aus der Einspeisung ins Netz unterliegt durchaus der Gewerbesteuer, dafür bleibt aber der Gewinn aus der Verwaltung des eigenen Grundbesitzes gewerbsteuerfrei.

22 Betriebsausgabenabzug bei USt-Zahlungen in der Einnahmen-Überschussrechnung

Der BFH wird in mehreren Revisionsverfahren die Frage klären müssen, wann sich eine Umsatzsteuervorauszahlung an das Finanzamt im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung als Betriebsausgabe auswirkt.

Zwar gilt bei der Einnahmen-Überschussrechnung das sog. Zu- und Abflussprinzip, so dass es an sich auf den Zeitpunkt der Zahlung ankommt. Nach dem Gesetz werden jedoch regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, zu denen Umsatzsteuervorauszahlungen gehören, in demjenigen Veranlagungszeitraum als Betriebsausgaben abgezogen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Dies führt dazu, dass eine Vorauszahlung, die bis zum 10.1. des Folgejahres geleistet wird, noch als Betriebsausgabe des Vorjahres abgezogen wird.

Dem Finanzgericht Düsseldorf zufolge gilt dies auch dann, wenn die Vorauszahlung am 10.1. des Folgejahres aufgrund einer Dauerfristverlängerung noch gar nicht fällig war (z. B. für die Dezember-Anmeldung oder für das IV. Quartal). Die Finanzverwaltung sieht dies anders und verlangt für den Betriebsausgabenabzug im Vorjahr die Fälligkeit der Zahlung am 10.1. Das letzte Wort hat hier nun der BFH.

Hinweis: Will der Unternehmer der Auffassung der Finanzverwaltung nicht folgen, sollte er gegen einen von seiner Steuererklärung abweichenden Steuerbescheid Einspruch einlegen und das Verfahren bis zu einer Entscheidung des BFH offenhalten.

III Umsatzsteuer

1 One-Stop-Shop (OSS) für Lieferungen und Leistungen an Abnehmer ohne Vorsteuerabzugsberechtigung in anderen Ländern der Europäischen Union

1.1 Aus MOSS wird OSS

Mit Wirkung vom 01.07.2021 wurde der bisherige Mini-One-Stop-Shop durch den One-Stop-Shop abgelöst. Der Mini-One-Stop-Shop galt bisher nur für Dienstleistungen und Lieferungen, die elektronisch ausgeführt wurden. Die Regelung wurde nun auf sämtliche Lieferungen und Leistungen an Abnehmer in anderen EU-Ländern, die keine Vorsteuerabzugsberechtigung haben ausgeweitet.

Hintergrund der Regelung ist ein Wechsel vom Ursprungslandprinzip zum Bestimmungslandprinzip.

War es bislang so, dass Lieferungen und Leistungen aus einem Mitgliedsstaat an einen Endverbraucher in einem anderen Mitgliedsstaat in dem Land der Umsatzbesteuerung unterworfen wurden in dem die Lieferung oder Leistung erbracht wurde, soll nun die Umsatzbesteuerung dort stattfinden, wo die Lieferung oder Leistung verbraucht wird.

Dies hat zur Folge, dass Unternehmer, die Lieferungen oder Leistungen an Endabnehmer in anderen Ländern der Europäischen Union im Verbrauchsland zur Umsatzbesteuerung herangezogen werden und sich hierzu dort zur Umsatzsteuer registrieren müssen.

1.2 Betroffene Lieferungen und Leistungen

Betroffen sind alle Lieferungen und Leistungen an Abnehmer in anderen Ländern der EU, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind. Das sind vornehmlich Endabnehmer, ebenfalls aber auch Kleinunternehmer oder andere nicht zum Vorsteuerabzug berechtigte Lieferungs- bzw.

Leistungsempfänger, die die Erwerbsschwelle nicht überschritten haben. Um den Sachverhalt nicht unnötig weiter zu verkomplizieren wird im Folgenden nur noch von Endabnehmern die Rede sein.

1.3 OSS ersetzt Registrierung zur Umsatzsteuer in anderen Ländern der Europäischen Union

Die Europäische Union hat erkannt, dass es für die Unternehmen einen nicht vertretbaren Verwaltungsaufwand und hohe sprachliche Hürden bedeutet, wenn sich diese in anderen Ländern der Europäischen Union zur Umsatzsteuer registrieren und dort Voranmeldungen und Erklärungen abgeben müssen.

In der Folge ist der One-Stop-Shop als Erleichterung zur Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten eingeführt worden. Die entsprechenden Umsätze werden zentral an den OSS gemeldet. Die entstandenen Steuern werden ebenfalls zentral gezahlt und von dort aus an die Mitgliedsländer verteilt.

1.4 Voraussetzung und Pflicht zur Teilnahme am OSS

Wer weniger als 10.000 EUR an Endabnehmer in anderen Ländern der EU liefert oder leistet kann von einer Sonderregelung Gebrauch machen und seine Rechnungen weiterhin mit deutscher Umsatzsteuer schreiben und in Deutschland die Umsatzsteuer abführen.

Wer jedoch mehr als 10.000 EUR Umsatz im Jahr an Endabnehmer in anderen Ländern der europäischen Union liefert oder leistet muss grundsätzlich dort Steuererklärungen abgeben, wo die Lieferung oder Leistung verbraucht wird. Aus Vereinfachung kann jedoch die Teilnahme zum OSS beantragt werden. Dies hat zur Folge, dass die Registrierungs- und Erklärungsspflichten im jeweiligen Land entfallen.

Ist bereits zu Beginn des Jahres abzusehen, dass die Lieferungen und Leistungen an Endabnehmer in anderen Ländern der EU 10.000 EUR übersteigen, hat sofort eine Anmeldung zum OSS zu erfolgen. Stellt sich erst im Lauf des Jahres heraus, dass die 10.000 EUR überschritten werden, ist in dem Monat in dem erstmalig die 10.000 EUR überschritten werden eine Anmeldung zum OSS vorzunehmen.

Eine grundsätzliche Verpflichtung zur Teilnahme am OSS besteht nicht. Wer jedoch die Höhe von 10.000 EUR Lieferungen und Leistungen an Endabnehmern in anderen Ländern der europäischen Union überschreitet, ist, wenn er nicht am OSS teilnehmen möchte, verpflichtet sich in den Empfängerländern zur Umsatzsteuer zu registrieren, Voranmeldungen und Erklärungen abzugeben und die Steuer zu entrichten.

1.5 Rechnungstellung an Endabnehmer innerhalb der europäischen Union

Die Rechnungstellung an Endabnehmer hat grundsätzlich mit den für die spezifische Leistungen oder Lieferung geltenden Steuersätzen im Bestimmungsland zu erfolgen. Die korrekten Steuersätze können hier nachgeschlagen werden. https://ec.europa.eu/taxation_customs/online-services-new/online-services-and-databases-taxation/tedb-taxes-europe-database_de Dies hat zur Folge, dass für die gleiche Lieferung oder Leistung andere Bruttobeträge in Rechnung gestellt werden und die Kunden unterschiedliche Preise bezahlen. Die so eingenommene Umsatzsteuer ist bis zum Ende eines jeden auf ein Quartal folgenden Monats anzumelden und abzuführen.

Hinweis: Für Länder, die keinen EUR als Währung haben, gilt der Umrechnungskurs in die jeweilige Landeswährung, der von der EZB am letzten Tag des Besteuerungszeitraum festgelegt wurde. Da dieser ggf. vom Umrechnungskurs zum Zeitpunkt der Rechnungstellung abweichen kann, kann es hier zu Differenzen kommen.

1.6 Sonderform IOSS

Für Importe, die einen Warenwert von bis zu 150 EUR haben, kann von der Sonderregelung des ImportOneStopShop Gebrauch gemacht werden, wenn diese aus dem Drittland direkt an den Abnehmer gesandt werden und nicht verbrauchsteuerpflichtig sind.

Hierbei ist es möglich je nach Fallkonstellation die Entrichtung der Steuern bereits mit der Einfuhr zu melden und abzuführen ohne sowohl die Einfuhr als auch die Steuer in getrennten Verfahren melden und entrichten zu müssen.

2 Umsatzsteuersatz für Gaststätten

Für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen bleibt der ermäßigte Umsatzsteuersatz in Höhe von 7 % bis zum 31.12.2022 bestehen. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt allerdings nach wie vor nicht für Getränke.

3 Umsatzsteuerfreiheit für die Mitvermietung von Betriebsvorrichtungen

Der Europäische Gerichtshof (EuGH) muss über die Frage entscheiden, ob die Vermietung von Betriebsvorrichtungen umsatzsteuerpflichtig ist, wenn zugleich das Gebäude, in dem sich die Betriebsvorrichtungen befinden, umsatzsteuerfrei vermietet wird.

Betriebsvorrichtungen sind zivilrechtlich Bestandteile eines Gebäudes, werden aber steuerlich als selbstständige Wirtschaftsgüter angesehen, weil sie nur aus rein betrieblichen Gründen im Gebäude untergebracht sind, z. B. ein Lastenfahrstuhl oder ein Transformator.

Zwar ist die Vermietung einer Betriebsvorrichtung nach deutschem Recht umsatzsteuerpflichtig; die Vermietung eines Gebäudes ist jedoch umsatzsteuerfrei. Der BFH hat deshalb den EuGH angerufen, damit dieser klärt, ob bei Vermietung eines Gebäudes einschließlich Betriebsvorrichtung der Teil der Miete, der auf die Betriebsvorrichtung entfällt, umsatzsteuerpflichtig ist oder ob die Vermietung der Betriebsvorrichtung eine Nebenleistung der umsatzsteuerfreien Gebäudevermietung und damit ebenfalls umsatzsteuerfrei ist.

Hinweis: Vermieter müssen nun abwarten, bis der EuGH entscheidet. Soweit das Finanzamt den auf die Vermietung der Betriebsvorrichtung entfallenden Mietanteil der Umsatzsteuer unterwirft, sollte die Umsatzsteuerfestsetzung angefochten werden; das Einspruchsverfahren ruht dann bis zu einer Entscheidung des EuGH. Wird ausschließlich eine Betriebsvorrichtung, d. h. ohne Gebäude, vermietet, bestehen an der Umsatzsteuerpflicht keine europarechtlichen Zweifel.

4 Vermietung von Kfz-Stellplätzen an Wohnungsmieter

Rechtssicherheit besteht nun für Vermieter von Wohnungen, die ihren Mietern auch einen Kfz-Stellplatz mitvermieten. Nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung ist die Vermietung des Kfz-Stellplatzes umsatzsteuerfrei, wenn der Stellplatz zu demselben Gebäudekomplex wie die Wohnung gehört. Die Stellplatzvermietung ist dann eine **Nebenleistung** der umsatzsteuerfreien Wohnungsvermietung und wie diese umsatzsteuerfrei. Es kommt nicht darauf an, dass eine Wohnung auch ohne dazugehörigen Stellplatz angemietet und genutzt werden kann. Ebenso unbeachtlich ist die Parkplatzsituation in der Umgebung.

Hinweis: Die Vermietung einer Garage oder eines Stellplatzes ohne damit zusammenhängende Vermietung einer Wohnung ist umsatzsteuerpflichtig.

5 Keine Umsatzsteuerfreiheit für Wärmelieferung einer WEG an ihre Mitglieder

Zwar ist nach dem deutschen Gesetz die Lieferung von Wärme durch eine Wohnungseigentümergeinschaft (WEG) an ihre Mitglieder umsatzsteuerfrei. Der EuGH hält diese Umsatzsteuerbefreiung jedoch für europarechtswidrig, weil nach dem europäischen Mehrwertsteuerrecht eine Umsatzsteuerbefreiung nur für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken gewährt werden darf, nicht aber für die Lieferung selbst hergestellter Wärme.

Hinweis: Die Versagung der Umsatzsteuerfreiheit ist nicht zwingend negativ; denn die Umsatzsteuerpflicht hat den Vorteil, dass die WEG zum Vorsteuerabzug z. B. aus der Anschaffung des Blockheizkraftwerks berechtigt ist. Solange der deutsche Gesetzgeber die deutsche Steuerbefreiung nicht aufhebt, können sich WEG auf das EuGH-Urteil berufen und die Steuerbefreiung ablehnen, so dass sie den Vorsteuerabzug erhalten. Alternativ können sie die deutsche Umsatzsteuerbefreiung in Anspruch nehmen, wenn dies günstiger ist als der Vorsteuerabzug.

6 Zuordnung zum Unternehmen

Ein Unternehmer kann einen Gegenstand, den er sowohl unternehmerisch zu mindestens 10 % als auch privat nutzt, ganz oder teilweise oder auch überhaupt nicht seinem Unternehmen zuordnen. Von der Ausübung dieses Zuordnungswahlrechts hängen der Vorsteuerabzug und die spätere Besteuerung der Privatnutzung ab. Bei einer vollständigen Zuordnung zum Unternehmen ist zwar der vollständige Vorsteuerabzug möglich; dafür muss jedoch die spätere Privatnutzung als Entnahme (unentgeltliche Wertabgabe) versteuert werden. Bei Gebäuden gilt eine Besonderheit – hier ist der volle Vorsteuerabzug bei privater Mitbenutzung nicht möglich.

Das Zuordnungswahlrecht muss an sich bis zum 31.7. des Folgejahres dokumentiert werden. Für das Jahr 2021 ist dies der 31.7.2022, dem Ablaufdatum der allgemeinen gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung 2021. Dieser Termin gilt auch dann, wenn ein Steuerberater die Umsatzsteuererklärung erstellt und deshalb von vornherein eine längere Erklärungsfrist gilt.

Hinweis: Der EuGH hat kürzlich zu der Frage geurteilt, ob die o. g. Frist mit europäischem Recht vereinbar ist. Im Grundsatz hat der EuGH dies bejaht. Allerdings müsse die Zuordnungsfrist auch verhältnismäßig sein. Eine Entscheidung hierüber obliege den nationalen Gerichten, hier also dem BFH. Diese Entscheidung steht noch aus, so dass vorsorglich die Frist des 31.7.2022 beachtet werden sollte.

IV Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

1 Verlustuntergang bei Anteilsübertragungen

Kommt es bei einer Kapitalgesellschaft innerhalb von fünf Jahren zu einer **Anteilsübertragung**, bei der mehr als 50 % der Anteile auf denselben Erwerber oder eine ihm nahestehende Person übertragen werden, geht ein Verlustvortrag der Kapitalgesellschaft sowie ein laufender Verlust, der bis zum Tag der Anteilsübertragung entstanden ist, nach dem Gesetz vollständig unter. Noch nicht geklärt ist, ob diese Regelung verfassungsgemäß ist. Beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ist seit dem Jahr 2017 ein Verfahren zur Verfassungsmäßigkeit anhängig. Eine frühere Regelung, die bei einer Anteilsübertragung von mehr als 25 % bis 50 % einen anteiligen Verlustuntergang vorsah, ist vom BVerfG bereits für verfassungswidrig erklärt und rückwirkend aufgehoben worden.

Hinweis: Kommt es aufgrund einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % zu einem vollständigen Verlustuntergang, sollten die entsprechenden Bescheide angefochten und die Entscheidung des BVerfG abgewartet werden.

Außerdem sollte vor einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % geprüft werden, ob eine der **Ausnahmen** greift, bei denen es nicht zu einem vollständigen Verlustuntergang kommt. Eine dieser Ausnahmen ist die sog. **Konzernklausel**, nach der eine Anteilsübertragung innerhalb eines Konzerns unschädlich ist. Der Verlust geht auch dann nicht unter, soweit stille Reserven in der Kapitalgesellschaft vorhanden sind oder wenn die Anteilsübertragung zwecks Sanierung erfolgt.

Sofern diese Ausnahmen nicht greifen, kann ein sog. **fortführungsgebundener Verlustvortrag** beantragt werden. Der Verlust wird dann als „fortführungsgebunden“ fortgeführt und kann mit künftigen Gewinnen verrechnet werden; allerdings kann der fortführungsgebundene Verlustvortrag aufgrund eines sog. schädlichen Ereignisses auch untergehen, z. B. bei einer Einstellung des Betriebs oder bei einer Beteiligung an einer unternehmerisch tätigen Personengesellschaft.

Die Finanzverwaltung hat zum fortführungsgebundenen Verlustvortrag nun ein umfangreiches Schreiben erstellt, das für die Kapitalgesellschaften sowohl erfreuliche als auch unerfreuliche Aussagen enthält: So lässt es die Finanzverwaltung zu, dass ein Antrag auf Feststellung eines fortführungsgebundenen Verlustvortrags auch noch nachträglich, z. B. im Einspruchsverfahren oder solange ein Vorbehalt der Nachprüfung besteht, gestellt oder zurückgenommen werden kann. Nachteilig ist hingegen die Anforderung, dass die Kapitalgesellschaft nur einen Geschäftsbetrieb unterhalten und nicht mehrere selbstständige Betätigungen ausüben darf, um den fortführungsgebundenen Verlustvortrag zu beantragen. Ausnahmen lässt die Finanzverwaltung nur zu, wenn die weitere Betätigung geringfügig ist oder aber die erste Betätigung unterstützt.

Hinweis: Das Schreiben der Finanzverwaltung ist für die Finanzämter verbindlich, nicht aber für die Finanzgerichte. Es bleibt daher abzuwarten, ob die nachteiligen Aussagen der Finanzverwaltung vor Gericht standhalten.

2 Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

Ab dem Veranlagungszeitraum 2022 können Personenhandelsgesellschaften wie die OHG oder KG, auch GmbH & Co. KG, sowie Partnerschaftsgesellschaften zur Körperschaftsteuer optieren. Sie unterliegen dann nur noch einem Körperschaftsteuersatz von 15 %. Zudem sind sie noch gewerbesteuerpflichtig. Allerdings muss der Gesellschafter seinen Gewinnanteil versteuern, wenn er ihn entnimmt oder seine Auszahlung verlangen kann. Außerdem wird der Gesellschafter aufgrund der Option steuerlich wie ein Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt, so dass z. B. seine Tätigkeitsvergütung als Arbeitslohn besteuert wird.

Hinweis: Die Option steht Gesellschaften bürgerlichen Rechts nicht offen. Möglicherweise ändert sich dies, da aktuell das Personengesellschaftsrecht reformiert wird.

Der Antrag auf Option muss spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres, für das die Option gelten soll, gestellt werden, im Regelfall also bis zum 30.11. des Vorjahres.

Die Gesellschaft kann nach der Option wieder zurück zur regulären Personengesellschaftsbesteuerung optieren (sog. Rückoption). Zu beachten ist dabei, dass es auch zu einer unfreiwilligen Rückoption kommen kann, wenn etwa der vorletzte Gesellschafter ausscheidet.

Hinweis: Sowohl die Option als auch die Rückoption werden wie sog. formwechselnde Umwandlungen behandelt. Diese können dazu führen, dass stille **Reserven aufgedeckt und versteuert** werden müssen, etwa im sog. Sonderbetriebsvermögen, oder dass eine fiktive Vollausschüttung fingiert wird, die versteuert werden muss (bei der Rückoption), oder dass Verlustvorträge untergehen. Die Option kann auch zu einer Rückgängigmachung grunderwerbsteuerlicher Befreiungen führen. Option und Rückoption sollten daher gründlich geplant werden.

3 Neuregelung für Währungskursverluste

Gewährt eine Kapitalgesellschaft einer Tochter-Kapitalgesellschaft, an der sie zu mehr als 25 % beteiligt ist, ein Darlehen und nimmt sie eine Teilwertabschreibung auf ihre Darlehensforderung vor, wird die Teilwertabschreibung durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung wieder neutralisiert, wenn die Darlehensgewährung nicht fremdüblich war. Diese Hinzurechnungspflicht gilt nicht für Währungskursverluste bei der Hingabe eines Fremdwährungsdarlehens durch die Mutter-Kapitalgesellschaft. Dies hat der Gesetzgeber für Währungskursverluste, die ab dem 1.1.2022 entstehen, geregelt. Währungskursverluste der Mutter-Kapitalgesellschaft wirken sich damit bei ihr steuerlich in vollem Umfang aus.

Hinweis: Vergleichbares gilt für Währungskursgewinne. Auch diese wirken sich in vollem Umfang steuerlich aus.

4 Kein Gestaltungsmissbrauch bei Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf eine Verlustgesellschaft

Der BFH nimmt keinen Gestaltungsmissbrauch an, wenn eine Verlustgesellschaft eine Gewinngesellschaft auf sich verschmilzt und so ihre Verluste mit den Gewinnen verrechnet. Die Herbeiführung eines Verlustausgleichs entspreche dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Es ist daher nicht erforderlich, dass die Verlustgesellschaft die positiven Einkünfte selbst erzielen muss, sondern sie kann die positiven Einkünfte auch durch Verschmelzung einer Gewinngesellschaft auf sich „erzielen“.

Hinweis: Umgekehrt lässt sich ein Verlustausgleich nicht gestalten. Wird eine Verlustgesellschaft auf eine Gewinngesellschaft verschmolzen, gehen die Verluste kraft Gesetzes unter.

5 Anpassung von älteren Gewinnabführungsverträgen

Handlungsbedarf besteht **bei Gewinnabführungsverträgen** im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Organshaft, wenn der Gewinnabführungsvertrag **vor dem 27.2.2013** abgeschlossen oder letztmalig geändert worden ist und noch einen sog. **statischen Verweis** auf die im Zeitpunkt des Gewinnabführungsvertrags geltende gesetzliche Verlustübernahmeregelung enthält oder diese wörtlich wiedergibt. Die Verlustübernahmeregelung ist nämlich im Dezember 2020 geändert worden, so dass der statische Verweis auf die frühere Regelung nun fehlt. Daher muss ein sog. dynamischer Verweis auf die gesetzliche Verlustübernahmeregelung in der jeweils gültigen Fassung oder aber die aktuelle Fassung der Verlustübernahmeregelung wörtlich wiedergegeben werden. Das BMF räumt für diese Anpassung eine **Frist bis zum 31.12.2021** ein, so dass bis zum 31.12.2021 der Zustimmungsbeschluss der Organgesellschaft notariell beurkundet und die Anmeldung der Änderung zur Eintragung im Handelsregister erfolgen muss.

Hinweis: Eine Anpassung kann unterbleiben, wenn das Organschaftsverhältnis vor dem 1.1.2022 beendet wird. Für Gewinnabführungsverträge, die ab dem 27.2.2013 geschlossen oder geändert worden sind, ist ohnehin ein sog. dynamischer Verweis erforderlich.

6 Erweiterte Kontroll- und Aufsichtspflichten für Geschäftsführer

Das mit Wirkung vom 01.01.2020 eingeführte StaRUG (siehe auch II4 Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG) auf Seite 8) verpflichtet Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften fortlaufend über Entwicklungen, welche den Fortbestand der juristischen Person gefährden könnten, zu überwachen und bei Erkennung von Risiken umgehend den die Geschäftsführung überwachenden Organen Bericht zu erstatten. Das an sich ist nichts Neues,

denn zur Insolvenzabwehr waren die Geschäftsführer von je her verpflichtet, erkennbare Risiken im Auge zu behalten und gegebenenfalls tätig zu werden.

Die Verpflichtung nach § 1 StaRUG greift jedoch zu einem früheren Zeitpunkt als die bisherige Verpflichtung nach der Insolvenzordnung. Dies ergibt sich bereits aus der Zielsetzung des StaRUG, das dem betroffenen Unternehmen die Chance geben soll, eine Insolvenz durch geeignete Mittel abzuwenden.

Ebenfalls neu ist, dass die **Geschäftsführung** nicht nur verpflichtet ist, fortlaufend die Entwicklung zu überwachen, sondern nun, neben der Verpflichtung die Überwachungsorgane zu informieren, auch **verpflichtet ist, frühzeitig geeignete Gegenmaßnahmen zu ergreifen**, wenn Risiken erkannt werden. Anmerkung: Es ist zu erwarten, dass dieser Umstand eine Reihe von Klagen von unterschiedlichen Seiten nach sich ziehen wird, sowohl der Gläubiger als auch der Gesellschafter.

7 Allgemeine Hinweise in Bezug auf Kapitalgesellschaften

Überprüft werden sollte, ob ein **Verrechnungskonto** zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter geführt wird. Ein etwaiger Saldo zugunsten der Kapitalgesellschaft sollte verzinst werden, um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden. Außerdem sollten Zahlungen, die Darlehen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter betreffen, wie z. B. Zins- oder Tilgungszahlungen, dem jeweiligen Darlehenskonto zugeordnet werden. Zur Höhe der angemessenen Zinsen siehe auch II19 „Zinsen zwischen nahestehenden Personen – Fremdvergleich“ auf Seite 15. Auf diese Weise lässt sich die Verzinsung des Darlehensaldos richtig berechnen, und bei einem späteren Darlehensausfall des Gesellschafters kann der genaue Restbetrag einkommensteuerlich vom Gesellschafter dem Grunde nach als Verlust zu 60 % geltend gemacht werden.

Ferner sollte überprüft werden, ob die zwischen der GmbH und ihrem Gesellschafter geschlossenen Verträge wie z. B. ein Geschäftsführer-, Miet- oder Darlehensvertrag auch **tatsächlich durchgeführt** worden sind. Hierzu gehört etwa die Zahlung der vereinbarten Beträge, z. B. einer Tantieme. Wurden die Verträge bisher nicht tatsächlich durchgeführt, sollten die vereinbarten Zahlungen umgehend nachgeholt werden; anderenfalls droht eine steuerliche Nichtanerkennung der Verträge.

Hinweis: Bei Darlehensverträgen sollten die vereinbarten Zinsen zum 31.12. gebucht werden. Sofern der Gesellschafter der GmbH ein unverzinsliches Darlehen gewährt hat, sollte eine Verzinsung für die Zukunft in Erwägung gezogen werden, um eine gewinnerhöhende Abzinsung der Darlehensverbindlichkeit bei der GmbH zu vermeiden (s. oben Abschn. I. 11).

Weiterhin sollte auch die **Angemessenheit** der vereinbarten Leistungen überprüft werden, um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden, die bei überhöhten Zahlungen an den Gesellschafter droht.

Bei einem beherrschenden Gesellschafter, der mehr als 50 % der Stimmrechte innehat, wird ein **Zufluss** der Zahlungen der GmbH an ihn im Zeitpunkt der Fälligkeit fingiert, wenn die GmbH zahlungsfähig und der Anspruch des Gesellschafters unstreitig ist.

Hat ein Gesellschafter **Einlagen** im Jahr 2021 geleistet, müssen diese in der Feststellungserklärung für das sog. steuerliche Einlagekonto erklärt werden, damit das steuerliche Einlagekonto entsprechend erhöht werden kann. Auf diese Weise wird für ein Folgejahr die steuerfreie Einlagenrückgewähr ermöglicht, d. h. die Einlagen können steuerfrei zurückgezahlt werden, soweit es keine ausschüttbaren Gewinne gibt, und werden nicht als steuerpflichtige Dividenden behandelt. Diese Steuerfreiheit ist nur möglich, wenn die Einlagen in einem Vorjahr im steuerlichen Einlagekonto festgestellt worden sind.

V Gemeinnützige Organisationen

1 Eintragungspflicht in das Transparenzregister

Durch die Verabschiedung des Transparenzregister- und Informationsgesetzes wurde das Transparenzregister mit Wirkung vom 01. August 2021 von einem Auffang- und zu einem Vollregister aufgewertet. Dies hat zur Folge, dass nun alle wirtschaftlich Berechtigten, die sich im Sinne des Geldwäschegesetzes ergeben **eingetragen werden müssen** (siehe auch Verpflichtende Eintragung in das Transparenzregister auf Seite 6).

Für **Vereine** gibt es an dieser Stelle eine **Sonderregelung**. Die entsprechenden Daten (Daten des Vereins sowie alle Mitglieder des Vorstands) werden aus dem Vereinsregister automatisch in das Transparenzregister übertragen. Dies gilt auch bei Änderungen, die dem Vereinsregister mitgeteilt werden, da diese Meldungen an das Transparenzregister weitergereicht werden.

Da es trotz langjähriger Bemühungen noch immer kein Stiftungsregister gibt, sind insbesondere Stiftungen erstmalig dazu aufgerufen, bis längstens 31. März 2022 eine entsprechende Mitteilung an das Transparenzregister zu machen. **Gemeinnützige GmbH's, gemeinnützige Genossenschaften und gemeinnützige Aktiengesellschaften müssen**, wenn dies bislang nicht geschehen ist, nun ebenfalls ihre wirtschaftlich Berechtigten in das Transparenzregister **eintragen**. Ein Verstoß gegen die Meldepflicht kann mit einer Geldbuße geahndet werden.

1.1 Gebührenbefreiung für gemeinnützige Organisationen

Der Eintrag in das Transparenzregister ist gebührenfrei. Gebührenpflichtig allerdings ist, dass ein Eintrag im Register geführt wird, es entstehen daher laufende Kosten. Das gilt auch dann, wenn der Eintrag automatisch erfolgt ist und sogar, wenn der Eintrag nicht erfolgt ist, aber erfolgen hätte müssen.

Gemeinnützige Organisationen können sich **auf Antrag** von der Gebühr **befreien lassen**.

Um einen solchen Antrag stellen zu können, muss aktuell ein Konto beim Transparenzregister erstellt werden. Die Webseite ist <https://www.transparenzregister.de>. Sie müssen hierzu eine erweiterte Registrierung erstellen. Die gesetzliche Regelung dazu befindet sich in § 24 GwG in Verbindung mit der TrGebV. In § 4 TrGebV ist allerdings geregelt, dass ein solcher Antrag auch schriftlich an das Transparenzregister gestellt werden kann. Hierzu soll ein Formular auf der Webseite des Transparenzregisters zur Verfügung gestellt werden. Dies ist jedoch bislang nicht geschehen.

1.2 Ausnahmen von der Sonderregelung – der Verein muss tätig werden

Wie bereits in V 1 „Eintragungspflicht in das Transparenzregister“ ausgeführt, sind Vereine regelmäßig von der (manuellen) Eintragung befreit. Wie immer gilt jedoch, keine Regel ohne Ausnahme. Trotz automatischer Ein- bzw. Übertragung aus dem Vereinsregister sind Vereine verpflichtet, selbst Eintragungen in das Transparenzregister vorzunehmen, wenn:

- Eine Änderung des Vorstands nicht unverzüglich zur Eintragung an das Vereinsregister angemeldet worden ist
- Es mindestens einen tatsächlichen wirtschaftlich Berechtigten gibt (Person, die nicht Vorstand, aber aus anderen Gründen wirtschaftlich berechtigt ist)
- Ein wirtschaftlich Berechtigter seinen Wohnort außerhalb Deutschlands hat
- Ein wirtschaftlich Berechtigter eine andere als die deutsche Staatsangehörigkeit hat
- Ein wirtschaftlich Berechtigter neben der deutschen noch eine weitere Staatsangehörigkeit hat

2 Einführung eines Zuwendungsregisters zum 01.01.2024

Durch das Steueränderungsgesetz 2020 wurden im Bereich der Gemeinnützigkeit eine Reihe von Veränderungen verabschiedet. So wurde der Betrag bis zu dem mittels vereinfachtem Zuwendungsnachweis (Kontoauszug) eine Spende nachgewiesen werden kann, von 200 EUR auf 300 EUR erhöht. Übersteigt der Spendenbetrag 300 EUR muss zur steuerlichen Geltendmachung beim Spender von diesem eine Zuwendungsbestätigung nach amtlich vorgeschriebenem Muster vorgelegt werden.

Grundsätzlich sind Spenden jedoch nur dann für den Spender steuerlich berücksichtigungsfähig, wenn die spendenempfangende Körperschaft hierzu berechtigt ist. Dies ist nur dann der Fall, wenn die empfangende Körperschaft durch die Finanzverwaltung als gemeinnützig anerkannt ist, ihr eine

Freistellungsbescheinigung zum Spendenempfang erteilt wurde und diese noch Gültigkeit hat. Ob dies der Fall ist, kann für den Zuwendenden zuweilen nicht oder nur schwer ersichtlich sein bzw. ist er gezwungen, sich die aktuelle Freistellungsbescheinigung zunächst vorlegen zu lassen.

Um dem geneigten Zuwendenden Sicherheit zu geben und vor Missbrauch zu schützen, wird zum 01.01.2024 ein Zuwendungsregister eingeführt.

In diesem Zuwendungsregister/Gemeinnützigkeitsregister werden dann alle Körperschaften, die zum Erhalt von Spenden berechtigt sind, zentral geführt und sollen für die Öffentlichkeit einsehbar gemacht werden. Bisläng ist noch nicht bekannt, auf welche Art und Weise die Einsichtnahme erfolgen kann.

VI Arbeitgeber/Arbeitnehmer

1 Corona-Bonus/Wegfall der Steuerfreiheit für das Kurzarbeitergeld

Bereits im letzten Jahr ist die Steuerbefreiung für den sog. **Corona-Bonus** des Arbeitgebers von maximal 1.500 € eingeführt worden, wenn der Bonus zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt wird; eine Gehaltsumwandlung ist also nicht steuerfrei. Die Auszahlung ist befristet: Ursprünglich war sie bis zum 31.12.2020 befristet und wurde bis zum 30.6.2021 verlängert. Nunmehr hat der Gesetzgeber diese Frist erneut verlängert, und zwar **bis zum 31.3.2022**.

Hinweis: Insgesamt darf der Corona-Bonus den Betrag von 1.500 € nicht übersteigen. Die Fristverlängerung bedeutet also nicht, dass sowohl im Jahr 2021 als auch im I. Quartal 2022 jeweils ein Corona-Bonus von 1.500 € steuerfrei gezahlt werden könnte.

Der Bonus muss, wenn er gewährt wird, **aufgrund** der Corona-Krise gezahlt werden und der Abmilderung der zusätzlichen Belastungen aufgrund der Corona-Krise dienen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung kann sich dieser Zweck aus vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer oder aber auch aus ähnlichen Vereinbarungen (z. B. Tarifverträge oder gesonderte Betriebsvereinbarungen) oder Erklärungen des Arbeitgebers ergeben, z. B. individuelle **Lohnabrechnungen** oder **Überweisungsbelege**, in denen die Corona-Sonderzahlungen als solche bezeichnet werden.

Zum 31.12.2021 endet dagegen die Steuerfreiheit für **Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld** und zum Saison-Kurzarbeitergeld.

2 Home-Office-Pauschale und häusliches Arbeitszimmer

Letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2021 kann die sog. **Home-Office-Pauschale** geltend gemacht werden; ab 2022 gilt sie nicht mehr. Die Home-Office-Pauschale ist anwendbar, wenn der beruflich genutzte Raum bzw. Raumteil nicht die Voraussetzungen eines häuslichen Arbeitszimmers erfüllt, z. B. weil es sich lediglich um eine „Schreibekke“ im Wohn- oder Schlafzimmer handelt, oder wenn dem Arbeitnehmer ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht oder wenn der Arbeitnehmer auf den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten verzichtet hat, weil der Ansatz der Pauschale für ihn günstiger ist. Die Home-Office-Pauschale beträgt 5 € für jeden Tag, der **ausschließlich** im Homeoffice gearbeitet wurde, maximal jedoch 600 € jährlich.

Hinweis: Aufwendungen für Arbeitsmittel und Telefon und Internet sind durch die Home-Office-Pauschale nicht abgegolten und können zusätzlich als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Verfügt der Arbeitnehmer über ein **häusliches Arbeitszimmer**, kann er die Kosten bis zur Höhe von 1.250 € steuerlich absetzen, wenn ihm für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Kosten sind unbeschränkt absetzbar, wenn das Arbeitszimmer ausnahmsweise den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Zugunsten von Arbeitnehmern, die Eigentümer eines Hauses oder einer Wohnung sind, hat der BFH jüngst entschieden, dass der Verkauf der selbst genutzten Immobilie, in der ein häusliches Arbeitszimmer beruflich genutzt wurde, innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist **nicht zu einem anteiligen Spekulationsgewinn** führt. Auf die prozentuale Größe des Arbeitszimmers kommt es nicht an. Dem BFH zufolge fällt der Verkauf unter die Steuerfreiheit für selbst genutzte Immobilien.

Hinweis: Die Entscheidung ist nicht auf häusliche Arbeitszimmer anzuwenden, die zum Betriebsvermögen eines Unternehmers gehören. Hier führt der Verkauf zu einem steuerpflichtigen Entnahmegewinn.

3 Arbeitslohn bei Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung

Die Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung, die allen Beschäftigten und deren Angehörigen offensteht, führt nach dem Gesetz zu Arbeitslohn, soweit ein Freibetrag von 110 € pro Arbeitnehmer überschritten wird. Dieser Freibetrag gilt für bis zu zwei Veranstaltungen pro Jahr. Die dem einzelnen Arbeitnehmer zuzurechnenden Kosten sind wie folgt zu berechnen: Die berücksichtigungsfähigen Kosten der Veranstaltung sind auf alle **anwesenden** Teilnehmer aufzuteilen. Der auf eine Begleitperson entfallende Anteil der Aufwendungen ist dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen.

Der BFH hat nun klargestellt, dass sich der geldwerte Vorteil für die erschienenen Arbeitnehmer erhöht, auch wenn Kollegen kurzfristig absagen und die Kosten für die Betriebsveranstaltung nicht mehr reduziert werden können.

Beispiel: Ein Arbeitgeber plant eine Betriebsveranstaltung. 20 Arbeitnehmer haben zugesagt; die Kosten für die Veranstaltung betragen 4.500 €, so dass an sich auf jeden Arbeitnehmer ein geldwerter Vorteil von 225 € entfallen würde, der um den Freibetrag von 110 € auf 115 € gekürzt wird. Kurzfristig sagen fünf Arbeitnehmer ab, die Kosten für die Betriebsveranstaltung bleiben unverändert. Dem BFH zufolge entsteht nun bei jedem der 15 teilnehmenden Arbeitnehmer ein geldwerter Vorteil von 300 €, der um einen Freibetrag von 110 € auf 190 € gemindert wird.

4 Übertragung einer Versorgungszusage durch GmbH auf Pensionsfonds

Vorsicht ist geboten, wenn eine GmbH anlässlich der geplanten Anteilsübertragung ihres Gesellschafters eine dem Gesellschafter-Geschäftsführer erteilte Versorgungszusage auf einen Pensionsfonds übertragen will. Nach der BFH-Rechtsprechung kann dies beim Arbeitnehmer (Gesellschafter-Geschäftsführer) zum **Zufluss von Arbeitslohn** führen, weil er aufgrund der Übertragung nun einen Anspruch gegen den Pensionsfonds erlangt. Dies gilt auch dann, wenn die GmbH ihre Verpflichtung aus der Versorgungszusage (Pensionszusage) durch eine Rückdeckungsversicherung abgesichert hat und den Anspruch aus der Rückdeckungsversicherung ebenfalls auf den Pensionsfonds überträgt.

Hinweis: Die Steuerpflicht kann dadurch vermieden werden, indem die GmbH einen Antrag stellt, dass die Leistungen an den Pensionsfonds auf zehn Jahre verteilt, beginnend ab dem Folgejahr der Übertragung, als Betriebsausgaben berücksichtigt werden. Dies führt beim Arbeitnehmer (Gesellschafter-Geschäftsführer) zur Steuerfreiheit. Der Arbeitnehmer kann auf diesen Antrag hinwirken, weil die Übertragung auf den Pensionsfonds seiner Zustimmung bedarf.

5 Dienstwagen

Die Möglichkeit, einen Dienstwagen auch privat nutzen zu können, stellt einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil dar. Dieser ist grundsätzlich nach der sog. 1 %-Methode zu bewerten, so dass monatlich 1 % des Bruttolistenpreises zuzüglich Sonderausstattungen als steuerpflichtiger Vorteil angesetzt wird. Alternativ kann der Arbeitnehmer ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führen und muss dann nur die auf seine Privatfahrten entfallenden Aufwendungen versteuern.

Ebenso wie der Privatnutzung betrieblicher Fahrzeuge durch den Unternehmer (s. oben Abschn. I. 7) mindert sich auch hier die Bemessungsgrundlage, wenn es sich bei dem Dienstwagen entweder um ein sog. **Hybridelektrofahrzeug** oder um ein reines **Elektrofahrzeug** handelt. Es werden dann nur noch 1 % von der Hälfte (Hybridelektrofahrzeug) oder einem Viertel (reines Elektrofahrzeug) des Bruttolistenpreises zuzüglich Sonderausstattung angesetzt. Bei der Fahrtenbuchmethode geht die für das Fahrzeug vorgenommene Abschreibung ebenfalls nur zur Hälfte (Hybridelektrofahrzeug) bzw. einem Viertel (reines Elektrofahrzeug) in die Berechnung der Aufwendungen ein.

Beteiligt sich der Arbeitnehmer an den Anschaffungskosten des Dienstwagens, indem er eine sog. zeitraumbezogene Einmalzahlung leistet, ist diese Einmalzahlung gleichmäßig auf den vereinbarten Zeitraum zu verteilen und mindert in diesem Zeitraum den geldwerten Vorteil.

Beispiel: Erbringt der Arbeitnehmer eine Zuzahlung von 2.400 €, die vereinbarungsgemäß für einen Zeitraum von zwei Jahren gelten soll, mindert sich in den ersten zwei Jahren der monatliche geldwerte Vorteil um jeweils 100 € (2.400 € : 24 Monate).

Darf der Arbeitnehmer den Dienstwagen auch für **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** nutzen, muss er einen geldwerten Vorteil in Höhe von 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte monatlich versteuern, sofern er kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt. Dies gilt auch dann, wenn er die erste Tätigkeitsstätte, z. B. wegen der Corona-Krise, gar nicht aufsucht. Hier kann es sinnvoll sein, die Versteuerung des geldwerten Vorteils nach der sog. Einzelbewertung vorzunehmen, bei der nur die tatsächlich erfolgten Fahrten berücksichtigt werden und diese mit 0,002 % des Listenpreises monatlich angesetzt werden.

Hinweis: Die Einzelbewertung kommt in Betracht, wenn der Dienstwagen maximal 180 Tage pro Jahr für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt wird. Die Einzelbewertung kann rückwirkend

für das gesamte Jahr entweder vom Arbeitgeber bei entsprechender Vorlage von Unterlagen des Arbeitnehmers oder vom Arbeitnehmer in seiner Einkommensteuererklärung angewendet werden.

6 Entfernungspauschale und Verpflegungsmehraufwendungen

Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann eine Entfernungspauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer für die ersten 20 Entfernungskilometer geltend gemacht werden. Ab dem 21. Entfernungskilometer sind für die Veranlagungszeiträume 2021 bis 2023 0,35 € anzusetzen. Diese Erhöhung ist für Steuerpflichtige von Bedeutung, die einen längeren Anfahrtsweg haben.

Die nächste Erhöhung der Entfernungspauschale greift dann von 2024 bis 2026: Hier wird die Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer um weitere 3 Cent angehoben, also von 0,35 € auf 0,38 € pro Entfernungskilometer.

Die Anwendung der Entfernungspauschale hängt davon ab, ob und wo der Arbeitnehmer seine sog. **erste Tätigkeitsstätte** hat. Der BFH hat seine jüngere Rechtsprechung bestätigt, wonach sich die erste Tätigkeitsstätte eines Arbeitnehmers an demjenigen Betriebssitz des Arbeitgebers befindet, dem der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist und an dem er täglich zumindest vorbereitende und nachbereitende Tätigkeiten ausübt. Es ist für die Einstufung als erste Tätigkeitsstätte also nicht erforderlich, dass sich dort der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit des Arbeitnehmers befindet.

Die Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte hat auch Bedeutung für die steuerliche Anerkennung von **Verpflegungsmehraufwendungen**: Denn diese werden grundsätzlich nur gewährt, wenn der Arbeitnehmer länger als acht Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist. Bei Arbeitnehmern mit einem Acht-Stunden-Arbeitstag ist diese Voraussetzung in der Regel nicht erfüllt.

7 Stipendium zur Förderung der ambulanten ärztlichen Versorgung

Ein Stipendium, das künftige Fachärzte von der Stiftung eines Bundeslandes dafür erhalten, dass sie ihre Weiterbildung als Facharzt abschließen und anschließend vier Jahre lang in dem jeweiligen Bundesland als zugelassener Kassenarzt tätig werden, ist nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH **nicht** steuerbar. Die Stipendiaten erbringen in diesem Fall keine steuerbare Leistung. Anders wäre dies, wenn die Stiftung einklagbar verhindern könnte, dass der Stipendiat nach Abschluss seiner Facharztausbildung in einem anderen Bundesland tätig wird.

Hinweis: Der vom BFH entschiedene Fall betraf das sog. Thüringen-Stipendium. Sofern die Finanzverwaltungen anderer Bundesländer an der Steuerbarkeit vergleichbarer Stipendien festhalten sollten, kann auf das BFH-Urteil zu Thüringen verwiesen werden. Unabhängig hiervon sollte ein Stipendium in der Steuererklärung als nicht steuerbare Einnahme erklärt werden, damit seitens des Finanzamts nicht der Vorwurf einer unvollständigen Steuererklärung erhoben wird.

8 Übernahme von Verwarnungsgeldern durch den Arbeitgeber

Übernimmt ein Arbeitgeber Verwarnungsgelder, die aufgrund von Verfehlungen seiner Fahrer im Straßenverkehr gegen ihn als Fahrzeughalter festgesetzt werden, führt dies nicht zwingend zu Arbeitslohn. Dem BFH zufolge tilgt der Arbeitgeber nämlich zunächst eine eigene Schuld, weil das Verwarnungsgeld gegen ihn verhängt worden ist. Jedoch kann ein unterlassener Regress des Arbeitgebers gegen die Fahrer zu Arbeitslohn führen, wenn der Arbeitgeber entweder einen vertraglichen Regressanspruch oder einen gesetzlichen Schadensersatzanspruch hat und hierauf verzichtet hat. Der Arbeitslohn fließt dann in dem Zeitpunkt zu, in dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer deutlich macht, dass er keinen Regress nehmen wird.

Hinweis: Bei einem Verzicht auf einen realisierbaren Rückgriffs- bzw. Schadensersatzanspruch entsteht steuerpflichtiger Arbeitslohn auch dann, wenn das Fehlverhalten der Fahrer, z. B. ein Parken im Halteverbot, im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt ist. Anderenfalls würde rechtswidriges Verhalten steuerlich belohnt werden. Steuerpflichtiger Arbeitslohn entsteht erst recht, wenn die Verwarnungsgelder gegen die Arbeitnehmer festgesetzt werden und der Arbeitgeber deren Verwarnungsgelder bezahlt.

9 Anpassung des Mindestlohns im Jahr 2022

Der Mindestlohn wurde zum 01. Juli 2021 auf 9,60 EUR angehoben. Im Jahr 2022 wird er in zwei Schritten weiter angehoben.

Der Mindestlohn wurde für das Jahr 2022 wie folgt festgelegt:

Für die Zeit vom 01. Januar bis 30. Juni 2022 auf 9,82 EUR

Für die Zeit vom 01. Juli bis 31. Dezember 2022 auf 10,45 EUR

Hinweis: Bitte beachten Sie, dass für Arbeitnehmer, die in den in § 2a Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz (SchwarzArbG) genannten Wirtschaftsbereichen oder im Anwendungsbereich des Arbeitnehmer-Entsendegesetzes (AentG) beschäftigt sind, Aufzeichnungen über die geleisteten Arbeitsstunden geführt werden müssen, aus denen Beginn, Ende und Dauer der täglichen Arbeitszeit hervorgehen müssen.

Gleiches gilt für sämtliche geringfügig Beschäftigte, sowie für Arbeitnehmer, denen stundenbezogene Zuschläge zu gewähren sind (z.B. Sonntags-, Feiertags- und Nachzuschläge).

Die Einhaltung der Verpflichtung von Stundenaufzeichnungen wird grundsätzlich vom Zoll und im Zuge der üblichen Betriebsprüfungen von der Deutschen Rentenversicherung überwacht.

Hinweis: Werden die Entgelte für Arbeitnehmer nicht an den erhöhten Mindestlohn angepasst, entsteht sogenannter Phantomlohn (nähere Ausführungen zu Problematik des Phantomlohn finden Sie in unserem Jahresrundschreiben 2019 ab Seite 22. Das Jahresrundschreiben 2019 ist zu finden unter <https://stb-eselgrimm.de/info/downloads.php>).

Bei geringfügig Beschäftigten kann dies ungewollt zu einem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis führen.

VII Vermieter

1 Ermittlung der ortsüblichen Miete

Vermieter von Wohnraum sollten darauf achten, dass die ortsübliche Miete nicht zu sehr unterschritten wird. Anderenfalls besteht die Gefahr, dass die mit der Vermietung zusammenhängenden Verluste, wie z. B. die Kosten für die Instandhaltung der Immobilie oder auch Kosten für deren Verwaltung, steuerlich nicht oder nicht vollständig anerkannt werden.

Hinweis: Grundsätzlich sollte sich die Miete auf mindestens 66 % der ortsüblichen Miete belaufen. Beträgt die Miete mindestens 50 %, aber weniger als 66 % der ortsüblichen Miete, ist die Einkunftserzielungsabsicht des Vermieters anhand einer Prognose für einen Zeitraum von 30 Jahren zu prüfen. Fällt die Prognose positiv aus, wird ein Verlust steuerlich anerkannt; anderenfalls ist der Verlust nur für den entgeltlichen Teil der Vermietung anzuerkennen, d. h. soweit die Miete mehr als 50 % der ortsüblichen Miete beträgt.

Der BFH hat nun näher erläutert, wie die ortsübliche Miete zu ermitteln ist: Grundsätzlich bestimmt sich die ortsübliche Miete auf der Basis des örtlichen Mietspiegels. Gibt es jedoch keinen Mietspiegel oder ist er nicht verwendbar, kann die ortsübliche Miete mit Hilfe eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen **oder** durch Auskunft aus einer Mietdatenbank **oder** auch unter Heranziehung mindestens dreier vergleichbarer Wohnungen ermittelt werden; jede dieser nachrangigen Ermittlungsarten ist dabei grundsätzlich gleichwertig.

Hinweis: Beim Mietspiegel kann es sich um den einfachen Mietspiegel, aber auch um den qualifizierten Mietspiegel handeln. Dabei kommt es auf die Spanne an, die sich aus dem Mietspiegel für vergleichbare Wohnungen ergibt, und nicht auf den Mittelwert. Erst, wenn die Grenzwerte der Spanne unterschritten werden, ist die Miete nicht mehr ortsüblich.

2 Mietvertrag mit nahen Angehörigen

Bei der Vermietung einer Immobilie an nahe Angehörige, wie z. B. die Kinder, muss der Mietvertrag einem sog. Fremdvergleich standhalten, d. h. **fremdüblich** sein, und der Mietvertrag muss auch wie vereinbart **tatsächlich durchgeführt** werden. Anderenfalls wird ein Verlust aus der Vermietung (z. B. Werbungskosten) steuerlich nicht anerkannt.

Daher sollte darauf geachtet werden, dass die Miete in der vereinbarten Höhe und Weise termingerecht gezahlt wird und die jährliche Betriebskostenabrechnung erstellt und beglichen wird.

Außerdem sollte vermieden werden, dass die vereinbarte Miete die ortsübliche Miete deutlich unterschreitet und unterhalb von 66 % oder sogar unterhalb von 50 % der ortsüblichen Miete liegt (s. oben Abschn. VI. 1). In diesem Fall sollte die Miete auf mindestens 50 %, besser noch auf mindestens 66 % der ortsüblichen Miete angehoben werden, damit die steuerliche Anerkennung des Verlustes nicht gefährdet wird.

Hinweis: Zwar kommt eine Vermietung unterhalb der ortsüblichen Miete vor allem bei einer Vermietung an nahe Angehörige vor. Aber auch bei einer Vermietung an Fremde unterhalb von 66 % bzw. 50 % der ortsüblichen Miete, z. B. bei einem alten Mietvertrag, der nicht angepasst worden ist, ist die steuerliche Anerkennung eines Vermietungsverlustes gefährdet.

3 Mieterlass aufgrund der Corona-Krise

Gute Nachrichten gibt es für nicht gewerbliche Vermieter von Wohnungen, die aufgrund der Corona-Krise ganz oder teilweise auf ihre Miete verzichten. Die Finanzverwaltung in Nordrhein-Westfalen hat in diesem Zusammenhang klargestellt, dass ein derartiger Mieterlass nicht dazu führt, dass die ortsübliche Miete um mehr als 50 % unterschritten wird, mit der Folge, dass die Aufwendungen des Vermieters steuerlich nicht mehr vollständig anzuerkennen wären (vgl. Beitrag zuvor). Ebenso wenig entfällt nach Auffassung der nordrhein-westfälischen Finanzverwaltung die Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietern gewerblicher Räume, wenn sie ganz oder teilweise auf die Miete verzichten.

Hinweis: Für gewerbliche Vermieter ist die Unterschreitung der ortsüblichen Miete aus steuerlicher Sicht unproblematisch, da die ortsübliche Miete lediglich bei der Vermietung von Wohnungen durch

nicht gewerbliche Vermieter zu beachten ist. Bei gewerblichen Vermietern wird man in der Regel auch nicht an der Einkünfteerzielungsabsicht zweifeln, wenn sie zugunsten ihrer Mieter auf die Corona-Krise reagieren.

4 Abzug noch nicht vollständig geltend gemachter Erhaltungsaufwendungen im Todesfall

Vermieter können nach dem Gesetz größere Erhaltungsaufwendungen auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilen. Dies kann sinnvoll sein, um die Steuerprogression zu mindern.

Ist eine solche zeitliche Verteilung geplant und verstirbt der Vermieter jedoch, bevor er die Erhaltungsaufwendungen vollständig steuerlich geltend gemacht hat, kann dem BFH zufolge, der Restbetrag im Veranlagungszeitraum des Todes des Vermieters als Werbungskosten abgezogen werden. Dieser Abzug erfolgt in der Einkommensteuererklärung, die die Erben für den Verstorbenen abgeben und in der die Einkünfte des Verstorbenen vom 1.1. bis zum Todestag erklärt werden.

Der Restbetrag **geht also nicht auf die Erben über** und kann daher von ihnen nicht steuerlich fortgeführt und in den verbleibenden Jahren als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Hinweis: Das BFH-Urteil kann sich entweder vorteilhaft oder auch nachteilig auswirken. Dies hängt jeweils von den Steuersätzen des Verstorbenen im Todesjahr bzw. von den Steuersätzen der Erben in den verbleibenden Jahren ab.

Hinweis: Ein eventuell entstehender Verlustvortrag, der sich durch die nunmehr zusammengeballten Aufwendungen ergeben könnte, ist nicht erbfähig und geht daher unter.

5 Vermietung von Kfz-Stellplätzen an Wohnungsmieter

Zur Umsatzsteuerfreiheit für Mieten aus der Überlassung von Kfz-Stellplätzen an Wohnungsmieter siehe Abschnitt III4 „Vermietung von Kfz-Stellplätzen an Wohnungsmieter“.

VIII Kapitalanleger

1 Eingeschränkte Verrechenbarkeit von Aktienverlusten

Der Gesetzgeber hat den Ausgleich von Aktienverlusten stark eingeschränkt. Verluste aus der Veräußerung von Aktien dürfen nämlich nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechnet werden, nicht aber mit anderen positiven Kapitaleinkünften.

Der **BFH hält diese Einschränkung für verfassungswidrig** und hat das BVerfG angerufen, das nun über die Verfassungsmäßigkeit entscheiden muss. Aus Sicht des BFH verstößt es gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz, wenn Steuerpflichtige, die Verluste aus der Veräußerung von Aktien erzielt haben, gegenüber Steuerpflichtigen mit Verlusten aus der Veräußerung aktienbasierter Kapitalanlagen, die keine Aktien sind, schlechter gestellt werden. Entsprechende Steuerbescheide sollten daher mit einem Einspruch offengehalten werden, bis das BVerfG über den Vorlagebeschluss des BFH entscheidet.

2 Verlustausgleich bei Aktienverlusten

Von der Frage der Verfassungsmäßigkeit des eingeschränkten Verlustausgleichs für Aktienverluste ist die Frage zu unterscheiden, ob und wann ein Aktienverlust entsteht und ob er steuerlich anzuerkennen ist.

Nach der Rechtsprechung des BFH entsteht ein Aktienverlust entweder mit der Veräußerung der Aktien oder aber mit der insolvenzbedingten Löschung der AG oder der Ausbuchung der wertlos gewordenen Aktien durch die Bank. Die Einstellung des Handels der Aktien an der Börse genügt nicht. Der BFH akzeptiert auch einen Verlust aus der Veräußerung wertloser Aktien, selbst wenn der Steuerpflichtige im Gegenzug andere wertlose Aktien erwirbt. Dies stellt keinen Gestaltungsmissbrauch dar, da der Steuerpflichtige seine Verhältnisse so gestalten darf, dass er keine oder möglichst geringe Steuern zahlt.

Hinweis: Allerdings hat der Gesetzgeber auf derartige Gestaltungen mittlerweile reagiert und erkennt seit dem Veranlagungszeitraum 2020 Verluste, die aus der Übertragung wertloser Aktien auf einen Dritten oder aus der Ausbuchung wertloser Aktien entstehen, nur noch bis zu einem Betrag in Höhe von jährlich 20.000 € an. Soweit der Verlust höher ist, kann er erst in einem Folgejahr – ebenfalls bis höchstens 20.000 € – geltend gemacht werden. Dabei ist zu beachten, dass Aktienverluste ohnehin nur mit Aktiengewinnen verrechnet werden können und dass diese Verrechnungsbeschränkung verfassungswidrig sein könnte (s. vorheriger Beitrag), so dass sich aus einer etwaigen Verfassungswidrigkeit auch Folgen für die Beschränkung des Verlustausgleichs auf einen jährlichen Betrag von 20.000 € ergeben können.

IX Alle Steuerzahler

1 Zinssatz für Steuernachzahlungen und -erstattungen ab 2019 verfassungswidrig

Steuernachzahlungen und -erstattungen werden grundsätzlich nach Ablauf von 15 Monaten nach dem Veranlagungszeitraum mit einem Zinssatz von 6 % jährlich verzinst (zu den coronabedingten Ausnahmen s. nachfolgenden Beitrag).

Das BVerfG hat entschieden, dass der Zinssatz von 6 % für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 **verfassungswidrig und nicht mehr anzuwenden** ist. Der Gesetzgeber muss nun einen neuen, niedrigeren Zinssatz gesetzlich regeln und hat hierfür eine Frist bis zum 31.7.2022. Welchen Zinssatz der Gesetzgeber festlegen wird, ist derzeit noch offen.

Hinweis: Es kommt nicht auf den Veranlagungszeitraum 2019, sondern auf den **Verzinsungszeitraum** ab dem 1.1.2019 an.

Zinsfestsetzungen für Zeiträume ab dem 1.1.2019, die erstmalig ergehen oder geändert werden, sollen nach Aussage des BMF zunächst ausgesetzt werden, so dass eine Festsetzung zunächst unterbleibt und erst dann nachgeholt wird, wenn der Gesetzgeber den neuen Zinssatz verabschiedet hat. Einspruchsverfahren, die Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 betreffen, bleiben anhängig, bis der Gesetzgeber über den neuen Zinssatz entschieden hat.

Diese Grundsätze gelten an sich auch für **Erstattungszinsen**, die Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 betreffen. Hier sind Steuerpflichtige zwar grundsätzlich vor einer nachteiligen Änderung aufgrund der gesetzlichen Regelung über den Vertrauensschutz geschützt. Allerdings bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung bzw. der Gesetzgeber diesen Vertrauensschutz akzeptieren.

Hinweis: In keinem Fall besteht Vertrauensschutz, wenn noch keine Erstattungszinsen für den Zeitraum ab dem 1.1.2019 festgesetzt worden sind.

Die Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen bezieht sich nicht auf andere Zinsen im Steuerrecht, wie z. B. Stundungszinsen oder Zinsen für eine Aussetzung der Vollziehung, für die ebenfalls ein Zinssatz von 6 % gilt. Hier bleibt abzuwarten, ob es noch zu einem Verfahren beim BVerfG kommt. In jedem Fall sollten entsprechende Zinsfestsetzungen mit einem Einspruch angefochten werden.

Hinweis: Für Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 bleibt es beim Zinssatz von 6 %.

Eine gute Nachricht vom BMF gibt es noch für Fälle, in denen **ein und dasselbe Ereignis** sowohl zu einer Nachzahlung als auch – in einem anderen Veranlagungszeitraum – zu einer Erstattung von Steuern führt. An sich müssten die Erstattungszinsen, die bei der Steuererstattung festgesetzt werden, als Einkünfte aus Kapitalvermögen versteuert werden, während die Nachzahlungszinsen steuerlich nicht absetzbar sind. Hier sieht das BMF nun auf Antrag aus Billigkeitsgründen von einer Versteuerung der Erstattungszinsen im Umfang der Nachzahlungszinsen ab.

Hinweis: An der Höhe der Erstattungs- und Nachzahlungszinsen ändert sich hierdurch nichts, es geht lediglich um die Einkommensteuer auf die Erstattungszinsen, die durch den Antrag entfällt bzw. gemindert wird.

2 Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags

Der Solidaritätszuschlag ist mit Wirkung ab 2021 reformiert worden und wird für einen großen Teil der Steuerzahler nicht mehr erhoben. Allerdings gibt es auch an der Neuregelung verfassungsrechtliche Zweifel, weil der sog. Solidarpakt II, der als Rechtfertigung für den Solidaritätszuschlag angesehen wird, bereits zum 31.12.2019 ausgelaufen ist. Zur Frage der Verfassungsmäßigkeit ist ein Verfahren beim BFH anhängig, dessen Ausgang abgewartet werden sollte.

Hinweis: Auch die Finanzverwaltung hat bereits auf dieses Musterverfahren reagiert und setzt den Solidaritätszuschlag ab 2020 nur noch vorläufig fest, so dass ein Einspruch nicht erforderlich ist.

3 Gewinnerzielungsabsicht bei Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken

Verluste werden nur dann anerkannt, wenn der Steuerpflichtige eine sog. Gewinnerzielungsabsicht bzw. Einkünfteerzielungsabsicht hat. Es muss also feststehen, dass der Steuerpflichtige über die Dauer seiner unternehmerischen Tätigkeit einen sog. Totalgewinn erzielen wird.

Bei kleineren Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerken, die auf der **selbst genutzten Immobilie installiert** werden und deren Strom teils für den eigenen Gebrauch und teils für die entgeltliche Einspeisung in das Stromnetz verwendet wird, kommt es häufiger zum Streit mit den Finanzämtern, ob eine solche Gewinnerzielungsabsicht besteht. Diverse Finanzgerichte haben die Gewinnerzielungsabsicht bislang bejaht und Verluste somit anerkannt.

Das BMF gibt Steuerpflichtigen nun die Möglichkeit, durch schriftlichen Antrag zu erklären, dass sie keine Gewinnerzielungsabsicht haben. Dies gilt für kleine Photovoltaikanlagen mit einer Leistung von bis zu 10 kW sowie für Blockheizkraftwerke mit einer installierten Leistung von bis zu 2,5 kW, wenn sie jeweils auf selbst genutzten oder unentgeltlich überlassenen Ein- oder Zweifamilienhausgrundstücken installiert sind und nach dem 31.12.2003 in Betrieb genommen worden sind.

Wird der Antrag gestellt, geht das Finanzamt von einer sog. Liebhaberei aus und setzt weder Gewinne noch Verluste an. Dies gilt nicht nur für das aktuelle Jahr, sondern für alle verfahrensrechtlich **nicht offenen Veranlagungszeiträume** und auch für die Folgejahre. Für die Installations- sowie für die Wartungskosten kann dann eine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen im eigenen Haushalt in Höhe von 20 %, maximal 1.200 €, geltend gemacht werden.

Hinweis: Die hier dargestellten Grundsätze betreffen die einkommensteuerliche Beurteilung der Einkünfte. Unberührt hiervon bleiben umsatzsteuerrechtliche Regelungen, sofern der Strom in das Stromnetz eingespeist oder anderweitig verkauft wird.

Hinweis: Der Antrag sollte wohlüberlegt sein. Denn häufig entstehen gerade in den ersten Betriebsjahren der Anlagen Verluste, die nach Antragstellung steuerlich nicht mehr geltend gemacht werden könnten. Die Finanzgerichte erkennen diese Verluste steuerlich häufig an. Es kann daher sinnvoll sein, den Antrag nur dann zu stellen, wenn keine Verluste entstehen können oder die Bescheide, in denen Verluste berücksichtigt worden sind, bereits bestandskräftig sind und nicht mehr geändert werden können. Um die Verluste jedoch geltend zu machen, ist eine Gewinnermittlung zu erstellen und abzugeben. Häufig sind die zu erwartenden Steuererminderungseffekte durch einen Verlust aus der Photovoltaikanlage unter 10 kW sehr gering und stehen in keinem guten Verhältnis zum entstehenden Aufwand.

Hinweis: Vor dem Hintergrund der erstarkenden Elektromobilität ist zu überlegen, die Photovoltaikanlage gegebenenfalls völlig dem Privatvermögen zuzuordnen und auf eine Einspeisung in das Netz zu verzichten. Eine Photovoltaikanlage bis 10 kW, kombiniert mit einer Hausspeicherbatterie und einem oder mehreren Elektrofahrzeugen, führt häufig zu einem völligen Eigenverbrauch des gewonnenen Stroms. Wird die Photovoltaik in Gänze dem privaten Bereich zugeordnet, entfällt auch eine umsatzsteuerliche Behandlung.

4 Spekulationsgewinne

Mehr positive als negative Nachrichten gibt es in Bezug auf die Steuerpflicht von sog. Spekulationsgewinnen. So hat der BFH entschieden, dass kein anteiliger Spekulationsgewinn entsteht, wenn eine **selbstgenutzte Immobilie** innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist **verkauft** wird und der Steuerpflichtige in der Immobilie ein häusliches **Arbeitszimmer** genutzt hat (siehe auch VI2 „Home-Office-Pauschale und häusliches Arbeitszimmer“ auf Seite 26).

Außerdem kann dem BFH zufolge ein eigener Spekulationsgewinn dadurch vermieden werden, dass eine **nicht selbst genutzte** Immobilie auf ein **volljähriges Kind unentgeltlich übertragen** wird und dann das Kind die Immobilie verkauft. Erfolgt der Verkauf durch das Kind innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung durch das Elternteil, entsteht der Spekulationsgewinn nur beim Kind, das häufig einen niedrigeren Steuersatz haben wird als die Eltern. Der BFH sieht diese Vorgehensweise nicht als Gestaltungsmissbrauch an. Es ist sogar unschädlich, wenn die Eltern den künftigen Käufer des Grundstücks aussuchen.

Hinweis: Ein paar Dinge sind allerdings zu beachten. Die unentgeltliche Übertragung der Immobilie auf das Kind löst grundsätzlich Schenkungsteuer aus, wenn der Freibetrag von 400.000 € (je

zuwendendem Elternteil) – ggf. zusammen mit weiteren Schenkungen innerhalb von zehn Jahren – überschritten wird. Außerdem sollte das Kind volljährig sein und rechtlich frei entscheiden können, ob es an den von den Eltern ausgesuchten Käufer verkaufen will. Der Kaufpreis darf hierbei nicht an die Eltern zurückfließen.

Aufgepasst werden muss bei der **Berechnung der zehnjährigen Spekulationsfrist**. Hierbei kommt es grundsätzlich taggenau auf den Zeitpunkt des Abschlusses des Ankauf- und Verkaufsvertrags an. Wird der Vertrag über den Verkauf vor Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist geschlossen und hängt seine Wirksamkeit aber noch von der Erteilung einer öffentlich-rechtlichen Genehmigung ab, die erst nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist erteilt wird, ist dem BFH zufolge die Steuerpflicht eines Spekulationsgewinns zu bejahen, wenn sich keiner der Vertragspartner mehr einseitig vom Kaufvertrag lösen kann.

Hinweis: Um die Steuerpflicht zu vermeiden, sollte der Abschluss des Kaufvertrags auf einen Tag nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist verschoben werden und nicht auf den Zeitpunkt der voraussichtlichen Erteilung der Genehmigung abgestellt werden.

5 Hilfen für Geschädigte der Flutkatastrophe

Für die Geschädigten der Flutkatastrophe in Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Sachsen im Sommer 2021 gewährt die Finanzverwaltung steuerliche Entlastungen. So wird die Finanzverwaltung z. B. aus einem Verlust von Buchführungsunterlagen keine nachteiligen Folgen ziehen, wenn diese nachweislich durch eine Überflutung vernichtet wurden. Kosten für die Wiederherstellung betrieblich genutzter Gebäude sind steuerlich bis zur Höhe von 70.000 € sofort abzugsfähig; darüber hinaus ist bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern eine Sonderabschreibung von insgesamt 30 % (unbewegliche Wirtschaftsgüter) bzw. 50 % (bewegliche Wirtschaftsgüter) im Jahr der Fertigstellung und den beiden Folgejahren möglich.

Weitere Entlastungen betreffen z. B. den Vollstreckungsschutz bei Steuerzahlungen, die bis zum 31.10.2021 fällig waren, oder die Möglichkeit einer Herabsetzung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung für 2021 auf 0 €. Neben diesen steuerlichen Maßnahmen wurde auch eine Aussetzung der Insolvenzantragspflicht in den betroffenen Gebieten bis zum 31.1.2022 beschlossen. Wer seinen Hausrat verloren hat, kann den Wiederbeschaffungsaufwand als außergewöhnliche Belastung geltend machen, soweit er nicht durch Versicherungen ersetzt wird.

6 Reform der Rentenbesteuerung

In zwei vielbeachteten Entscheidungen hat der BFH die Besteuerung der Renten zwar als derzeit noch verfassungskonform angesehen. Gegen die Entscheidungen sind jedoch Verfassungsbeschwerden eingelegt worden, so dass eine abschließende Entscheidung des BVerfG noch aussteht.

Der BFH hält es für denkbar, dass die Rentenbesteuerung ab dem Veranlagungszeitraum 2025 verfassungswidrig sein könnte, weil dann der steuerfreie Teil der Rente deutlich gesunken ist.

Hinweis: Der Ausgang der beiden Verfassungsbeschwerden sollte abgewartet werden; Steuerbescheide ergehen insoweit vorläufig, so dass ein Einspruch nicht erforderlich ist. Der Gesetzgeber wird voraussichtlich bis 2025 die Rentenbesteuerung reformieren.

7 Dauerhafte Erhöhung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird ab 2022 dauerhaft auf 4.008 € erhöht. Er wird alleinstehenden Elternteilen gewährt, zu deren Haushalt ein Kind gehört, für das ein Anspruch auf Kindergeld besteht.

Hinweis: Der Entlastungsbetrag war bereits aufgrund der Corona-Krise befristet für die Veranlagungszeiträume 2020 und 2021 auf 4.008 € erhöht worden; diese Befristung fällt nun weg.

8 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen/Handwerkerleistungen

Für Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen oder Beschäftigungsverhältnisse und für Handwerkerleistungen im eigenen Haushalt wird auf Antrag eine Steuerermäßigung in Höhe von 20 % der Aufwendungen gewährt, die direkt von der Steuer abgezogen wird. Der Abzug ist begrenzt, und

zwar bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen, die durch Minijobber erledigt werden, auf 510 €, bei anderen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen und Dienstleistungen auf 4.000 €. Bei Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Haushalt gilt ein Höchstbetrag von 1.200 €, wobei Materialkosten außen vor bleiben.

Im Rahmen der Steuererklärung für 2021 sollte geprüft werden, ob Aufwendungen für Handwerker, haushaltsnahe Dienstleister oder für Haushaltshilfen angefallen sind. Wer in einer Mietwohnung wohnt, findet üblicherweise auf seiner jährlichen **Betriebskostenabrechnung** entsprechende Aufwendungen, etwa für den Hausmeister, Gärtner, die Hausreinigung oder den Winterdienst.

Zu beachten ist, dass die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen nicht für die **Reinigung der Fahrbahn** der öffentlichen Straße vor dem eigenen Haushalt gewährt wird; denn der Straßenbereich gehört dem BFH zufolge nicht mehr zum eigenen Haushalt. Anders ist dies beim Gehweg vor dem Haus. Hier wird die Steuerermäßigung gewährt.

Differenziert werden muss bei **Reparaturarbeiten**: Die Steuerermäßigung wird nur dann gewährt, wenn die Reparatur im eigenen Haushalt durchgeführt wird. Nimmt der Handwerker dagegen den defekten Gegenstand mit in seine Werkstatt, um ihn dort zu reparieren, wird die Steuerermäßigung nur für den ggf. erforderlichen Ein- und Ausbau des Gegenstands gewährt, nicht aber für die Reparatur in der Werkstatt des Handwerkers.

Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen kann nach der neuen Rechtsprechung des BFH auch für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen in Betracht kommen, die dem **Grunde nach als außergewöhnliche Belastungen** abziehbar wären, wegen der sog. zumutbaren Belastung aber nicht als solche berücksichtigt worden sind. Voraussetzung für die Steuerermäßigung ist allerdings, dass die Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen getätigt wurden, z. B. für eine krankheitsbedingte Unterbringung in einem Altersheim. Der Ansatz als haushaltsnahe Dienstleistung ist nur in der eigenen Steuererklärung des Betroffenen möglich.

Hinweis: Es kann sich also lohnen, für außergewöhnliche Belastungen, die wegen der zumutbaren Eigenbelastung nicht vollständig berücksichtigt werden können, eine Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen zu beantragen.

9 Wegfall der Kleinsendungsfreigrenze

Analog zur Einführung des IOSS, siehe III1.6 „Sonderform IOSS“ auf Seite 19, ist die bislang bestehende Kleinsendungsfreigrenze weggefallen. Bislang wurden Warenimporte bis zu einem Betrag von 22 EUR von sämtlichen Einfuhrabgaben freigestellt. Diese Regelung ist zum 01.07.2021 ersatzlos gestrichen worden.

Seither sind sämtliche Warenlieferungen in die EU Einfuhrumsatzsteuerpflichtig. Passend zum IOSS ist die Grenze der Zollfreien Lieferungen in die EU bei 150 EUR belassen worden. Um die Anmeldung und Abfuhr der Einfuhrumsatzsteuer kümmert sich regelmäßig der Lieferer und belastet diese Abgaben dem Empfänger.

10 Schenkungsteuer

Keine abschließende Klarheit gibt es hinsichtlich der Frage, ob die Zuwendung zu einer Reise schenkungsteuerpflichtig ist. Der BFH hält dies für denkbar; allerdings kann sich „eine Reise“ aus einer Vielzahl von Einzelschenkungen zusammensetzen, z. B. aus Ausflügen vor Ort, Besuchen von Restaurants oder auch Wellnessleistungen, so dass zu prüfen ist, ob nicht einzelne Leistungen entweder steuerfrei sind, weil es sich um Unterhaltsleistungen oder Gelegenheitsgeschenke handelt, oder ob einzelne Leistungen auch auf den Einladenden entfallen und damit keine Schenkung sein können.

Hinweis: Erlässt das Finanzamt einen Schenkungsteuerbescheid, muss das Finanzamt einzelne Schenkungen auch gesondert im Bescheid aufführen, damit für jede einzelne Schenkung geprüft werden kann, ob sie steuerfrei ist und wann sie erbracht worden ist. Anderenfalls ist der Bescheid zu unbestimmt und damit unwirksam.

11 Grundsteuer

Die Grundsteuerreform schreitet weiter voran. Der Gesetzgeber hat weitere Einzelheiten geregelt. Zwar wird die neue Grundsteuer erst ab dem 1.1.2025 erhoben. Zunächst müssen jedoch die Grundstückswerte festgestellt werden und zwar auf den 1.1.2022. Hierzu werden die Finanzämter die Grundstückseigentümer voraussichtlich ab Mitte 2022 zur Abgabe von Erklärungen zur Feststellung der Grundsteuerwerte auffordern. Dieser Vorgang und auch die Bearbeitung wird angesichts von ca. 36 Millionen zu bewertenden Grundstücken einen längeren Zeitraum in Anspruch nehmen und sich voraussichtlich bis in das Jahr 2023 hinziehen, auch wenn der Feststellungszeitpunkt der 1.1.2022 sein wird.

In Bayern ist das grundsätzliche Verfahren bereits geregelt. Demnach sollen die Grundstücke mit einem einheitlichen Messbetrag versehen werden. Dieser soll sich aus den Grundstücksflächen errechnen. Hierbei soll die Grundstücksfläche ohne aufstehende Bauten mit 0,04 EUR/qm und Gebäudeflächen mit 0,50 EUR/qm gerechnet werden, wobei Wohngebäudeflächen einen Abschlag von 15 % erhalten sollen.

Der so ermittelte Messbetrag soll dann mit einem durch die Gemeinde zu bestimmendem Hebesatz multipliziert werden, um die tatsächliche Höhe der Grundsteuer festzusetzen.

Ob diese Vorgehensweise einer erneuten Überprüfung durch das Verfassungsgericht standhalten wird, bleibt abzuwarten.

Hinweis: Sollte der Grundstückswert in dem Feststellungsbescheid zu hoch sein, muss der Bescheid angefochten werden. Es genügt nicht, erst den späteren Grundsteuerbescheid anzufechten.

Alle Informationen und Angaben in dieser Mandanten-Information haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.

Rechtsstand: 22.11.2021