

BPP MANDANTEN-RUNDSCHREIBEN

A. Steuer- und Bilanzrecht

I.	Unternehmer	S. 1
II.	Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	S. 8
III.	Arbeitgeber/Arbeitnehmer	S. 9
IV.	Vermieter	S. 11
V.	Kapitalanleger	S. 12
VI.	Alle Steuerzahler	S. 13

Sonderausgabe zum Jahreswechsel 2020/2021

I. Unternehmer

1. Änderung der Umsatzsteuersätze ab 2021

Die Senkung der Umsatzsteuersteuersätze ab dem 1.7.2020 ist bis zum 31.12.2020 befristet. Die Umsatzsteuersätze erhöhen sich daher ab dem 1.1.2021 wieder von 16 % auf 19 % sowie von 5 % auf 7 % (zur Besonderheit bei Gaststätten s. weiter unten).

Spiegelbildlich ist nun das umzusetzen, was bereits vor der Senkung der Steuersätze zum 1.7.2020 zu beachten war: Stellt der Unternehmer im 2. Halbjahr 2020 eine Anzahlung mit Umsatzsteuer in Rechnung, muss er in der Anzahlungsrechnung zwar nur Umsatzsteuer von 16 % gesondert ausweisen. Wird die Leistung aber erst im Jahr 2021 erbracht, gilt der Steuersatz von 19 %, so dass die Leistung im Ergebnis in der Schlussrechnung mit 19 % besteuert wird. Für die Anzahlung ist nachträglich die Differenz von drei Prozentpunkten im Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung abzuführen.

Hinweis: Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn bereits in der Anzahlungsrechnung der ab 2021 gültige Steuersatz von 19 % bzw. 7 % ausgewiesen wird, wenn feststeht, dass die Leistung erst nach dem 31.12.2020 erbracht wird. Der Rechnungsempfänger kann dann die in der Anzahlungsrechnung ausgewiesene Umsatzsteuer bereits als Vorsteuer abziehen.

Bei **Gastronomieumsätzen** werden die Umsatzsteuersätze im Jahr 2021 **zweimal geändert**: Im Zeitraum vom 1.1.2021 bis 30.6.2021 gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 % für die Abgabe von Speisen; ab dem 1.7.2021 werden die Umsätze wieder mit 19 % besteuert. Getränkeumsätze werden durchgängig mit 19 % besteuert.

2. Einführung der degressiven Abschreibung

Aufgrund der Corona-Krise wurde die degressive Abschreibung wieder eingeführt. Sie gilt für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die in den Jahren 2020 und 2021 angeschafft oder hergestellt werden. Die degressive Abschreibung beträgt das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibung, die auf der Nutzungsdauer beruht und beträgt maximal 25 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Erstjahr bzw. des Restbuchwerts in den Folgejahren.

Beispiel: A kauft 2020 eine Maschine, die eine Nutzungsdauer von zehn Jahren hat. A kann entweder eine lineare Abschreibung von 10 % vornehmen oder er entscheidet sich für die degressive Abschreibung, die bis zum Zweieinhalbfachen von 10 %, also 25 %, betragen darf; dies ist zugleich auch der gesetzliche Höchstsatz. Entscheidet er sich für einen degressiven Abschreibungssatz von z. B. 25 %, muss er diesen auch in den Folgejahren anwenden, und zwar auf den jeweiligen Restbuchwert zum 31.12. des letzten Bilanzstichtags. Bei Anschaffungskosten von 100.000 € ergibt sich bei einem Abschreibungssatz von 25 % im ersten Jahr eine degressive Abschreibung von 25.000 € (Restbuchwert somit 75.000 €) und im Folgejahr eine degressive Abschreibung von 18.750 € (25 % von 75.000 €).

Bei der linearen Abschreibung stünde dem A dagegen in den ersten beiden Jahren lediglich ein Abschreibungsvolumen von je 10.000 € zu.

3. Kassenbuchführung

Mit Wirkung zum 1.1.2020 wurde für Unternehmer, die elektronische Registrierkassen bzw. PC-Kassen verwenden, die Pflicht zur Verwendung einer sog. **zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung** (TSE) eingeführt. Diese Frist wurde vom Bundesfinanzministerium (BMF) bis zum 30.9.2020 verlängert. Die Bundesländer gehen hierüber hinaus und beanstanden es bis zum 31.3.2021 nicht, wenn keine TSE verwendet wird. Voraussetzung ist, dass eine Bestellung der TSE – je nach Bundesland – bis zum 31.8.2020 oder 30.9.2020 erfolgt ist oder die Anschaffung einer cloudbasierten Sicherheitseinrichtung geplant, diese aber nachweislich noch nicht verfügbar ist.

Hinweis: Mit dieser weiteren Nichtbeanstandung reagieren die Bundesländer auf die Corona-Krise. Ein besonderer Antrag muss in den meisten Bundesländern bis auf Bremen, Rheinland-Pfalz und Thüringen nicht gestellt werden, es genügt auf Nachfrage des Finanzamts die Vorlage des Bestellnachweises für die Sicherheitseinrichtung.

Zur **steuerlichen Behandlung** der Kosten für die Anschaffung der TSE gibt es eine Vereinfachungsregelung des BMF. Danach können die Kosten sofort als Betriebsausgaben abgezogen und müssen nicht aktiviert werden.

Hinweis: Die Vereinfachungsregelung ist eigentlich positiv. Da viele Unternehmer elektronische Kassen aber in Branchen einsetzen, die von der Corona-Krise besonders betroffen sind, z. B. Gastwirte, ist der sofortige Betriebsausgabenabzug steuerlich nicht hilfreich. Hier kann es sinnvoll sein, die Kosten zu aktivieren und auf drei Jahre abzuschreiben, wenn die Sicherheitseinrichtung nicht in die Kasse eingebaut wird, oder aber die Kosten zusammen mit der Kasse abzuschreiben, wenn die Sicherheitseinrichtung in die Kasse eingebaut wird.

Seit dem 1.1.2020 besteht für Unternehmer, die elektronische Kassen bzw. PC-Kassen verwenden, die Pflicht zur **Belegausgabe**. Sie müssen den Beleg dem Kunden also zur Mitnahme anbieten. Der Kunde ist allerdings nicht zur Mitnahme verpflichtet. Die Belegausgabepflicht ist durch die Finanzverwaltung – anders als die Pflicht zur Verwendung einer TSE (s. oben) – nicht ausgesetzt worden.

Die Finanzverwaltung hat nun die Belegausgabepflicht konkretisiert und lässt es zu, dass der Unternehmer dem Kunden den Beleg stillschweigend elektronisch anbietet, indem er z. B. einen QR-Code erstellt, den der Kunde über sein Mobil-Telefon einscannen kann. Ebenfalls ist eine Übermittlung des Belegs als Download-Link, per Near-Field-Communication oder per E-Mail möglich.

4. Zuordnung des Pkw zum Betriebsvermögen

Nutzt ein Unternehmer einen Pkw sowohl betrieblich als auch privat, sollte eine Zuordnung des Fahrzeugs zum sog. gewillkürten Betriebsvermögen überdacht werden, wenn die Privatnutzung höher ist als 50 %. Dann nämlich drohen nach einer aktuellen Entscheidung des höchsten deutschen Steuergerichts, des Bundesfinanzhofs (BFH), steuerliche Nachteile bei einem späteren Verkauf oder einer späteren Entnahme, weil der gesamte Veräußerungserlös bzw. Ent-

nahmewert als Betriebseinnahme behandelt wird – und nicht nur der auf die bisherige betriebliche Nutzung entfallende Anteil. Dies ergibt sich aus der Zugehörigkeit des Pkw zum Betriebsvermögen.

Dieser Nachteil wird durch den vorherigen Betriebsausgabenabzug während des Zeitraums der Kfz-Nutzung nicht ausgeglichen. Denn bei einem Privatnutzungsanteil von über 50 % wirkte sich ohnehin nur der betriebliche Nutzungsanteil gewinnmindernd aus, weil die Privatnutzung in Höhe der auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen als Entnahme versteuert werden musste.

Beispiel: A schafft einen Pkw an, den er zu 75 % privat und zu 25 % betrieblich nutzen will, und ordnet ihn seinem Betriebsvermögen zu. Während der Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen kann A nur 25 % der Aufwendungen steuerlich absetzen. Bei einem Verkauf muss er dagegen den Veräußerungsgewinn zu 100 % versteuern.

5. 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. Erwirbt der Unternehmer innerhalb eines vierjährigen Investitionszeitraums ein bestimmtes Wirtschaftsgut wie z. B. ein Grundstück, kann er die Rücklage auf das neue Wirtschaftsgut übertragen. Hierdurch mindert sich bei abnutzbaren Wirtschaftsgütern zwar die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung; dafür musste der Veräußerungsgewinn aber nicht versteuert werden.

Die Reinvestitionsfrist, die grundsätzlich vier Jahre beträgt, **verlängert** sich nun infolge der Corona-Krise um ein Jahr, wenn die Rücklage an sich am Schluss des nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahres hätte aufgelöst werden müssen. Der Unternehmer hat somit ein Jahr mehr Zeit, die Investition durchzuführen. Möglicherweise wird die Frist noch einmal verlängert, falls die Corona-Krise länger andauert; der Gesetzgeber hat dem BMF bereits eine entsprechende Ermächtigung für die Verlängerung der Reinvestitionsfrist eingeräumt.

Vorsicht ist geboten, wenn der Unternehmer die Rücklage auf ein **neu hergestelltes Gebäude** übertragen möchte. Hierfür steht ihm zwar eine sechsjährige Reinvestitionsfrist zur Verfügung; allerdings muss er bis zum Schluss des vierten Jahres mit der Herstellung begonnen haben. Der BFH hat nun klargestellt, dass der Herstellungsbeginn mehr ist als nur die Beauftragung eines Architekten. Vielmehr muss das Bauvorhaben „ins Werk gesetzt“ werden. Ein wichtiges Indiz hierfür ist die Stellung eines Bauantrags bis zum Ablauf der Vierjahresfrist. Deshalb sollte mit der Planung des Gebäudes frühzeitig vor Ablauf der vier Jahre begonnen werden.

6. Entnahmen

Werden Firmenfahrzeuge auch privat genutzt, ist für die Privatnutzung eine Entnahme anzusetzen. Grundsätzlich kann die Entnahme nach der sog. 1 %-Methode bewertet werden, d. h. mit 1 % des Bruttolistenpreises (zzgl. Kosten der Sonderausstattung und einschließlich Umsatzsteuer) monatlich, eine betriebliche Nutzung von über 50 % vorausgesetzt. Ein geringerer Entnahmewert ist anzusetzen, wenn es sich um **Elektro- oder Hybridfahrzeuge** handelt. Hier gilt:

Bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen werden lediglich 0,5 % des Bruttolistenpreises monatlich als Entnahme angesetzt, wenn das Fahrzeug nach dem 31.12.2018 angeschafft worden ist.

Bei reinen Elektrofahrzeugen, die also keine Hybridfahrzeuge sind, werden sogar nur 0,25 % des Bruttolistenpreises monatlich als Entnahme angesetzt, wenn das Fahrzeug nach dem 31.12.2018 angeschafft worden ist. Allerdings ist hier eine Obergrenze für den Bruttolistenpreis zu beachten: Diese Obergrenze betrug zunächst 40.000 €, ist aber mit Rückwirkung ab dem 1.1.2020 auf 60.000 € erhöht worden. Damit kann ab 2020 der Entnahmewert mit 0,25 % monatlich angesetzt werden, wenn der Bruttolistenpreis nicht über 60.000 € lag.

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 sind die Begünstigungen für **Hybrid- und Elektrofahrzeuge** zu beachten: Bei einem nach dem 31.12.2018 angeschafften Hybridfahrzeug werden die Anschaffungskosten nur zu 50 % berücksichtigt. Und bei einem nach dem 31.12.2018 angeschafften reinen Elektrofahrzeug werden nur 25 % der Anschaffungskosten berücksichtigt, wenn der Bruttolistenpreis 60.000 € nicht übersteigt; diese Obergrenze ist rückwirkend zum 1.1.2020 von 40.000 € auf 60.000 € angehoben worden.

Hinweis: Der Gesetzgeber hat bereits Ende 2019 eine **Sonderabschreibung für elektrische Lieferfahrzeuge und elektrische Lastenfahräder** eingeführt, die seit dem 1.1.2020 angeschafft worden sind bzw. werden. Diese beträgt 50 % im Jahr der Anschaffung und wird zusätzlich zur regulären Abschreibung gewährt. Allerdings tritt die Neuregelung erst in Kraft, wenn die EU-Kommission die Sonderabschreibung genehmigt hat; diese Genehmigung steht noch aus.

Unternehmer, die Lebensmittel und Getränke verkaufen wie z. B. Bäcker, Fleischer, Gastwirte, müssen Entnahmen versteuern, weil sie einen Teil der verkauften Waren für den eigenen Haushalt verwenden. Die Finanzverwaltung veröffentlicht hierzu einmal jährlich **Pauschbeträge**, die der Unternehmer verwenden kann. Die Pauschbeträge für 2020 sind nachträglich geändert worden, da Mitte 2020 die Umsatzsteuersätze herabgesetzt wurden.

Hinweis: Eine Pflicht zur Verwendung der Pauschalwerte besteht nicht. Wegen der Corona-Krise kann es daher sinnvoll sein, die Entnahmen nicht anhand der Pauschbeträge anzusetzen, sondern anhand von Aufzeichnungen; denn viele Unternehmen waren im Jahr 2020 ganz oder teilweise geschlossen und werden im Jahr 2021 möglicherweise wieder schließen müssen, so dass auch die Entnahmen niedriger ausfallen.

7. Weitere Bilanzierungshinweise

Geringwertige Wirtschaftsgüter (GWG), deren Anschaffungskosten bis zu 800 € netto betragen, können in einem Betrag abgeschrieben werden, z. B. Handys, Computer, Stühle, Tische oder Regale. Auch hier gilt, dass die Sofortabschreibung in voller Höhe nicht sinnvoll ist, wenn im Jahr 2020 ohnehin Verluste entstanden sind.

Hinweis: Der Bundesrat hat eine Anhebung der GWG-Grenze auf 1.000 € angeregt. Ob die Anhebung tatsächlich erfolgt, bleibt abzuwarten.

8. Investitionsabzugsbetrag

Für künftige Investitionen kann unter bestimmten Voraussetzungen ein Investitionsabzugsbetrag gewinnmindernd gebildet werden. Hier sollen sich ab dem Veranlagungszeitraum 2020 zahlreiche **Verbesserungen** ergeben. Bislang konnte die Bildung des Investitionsabzugsbetrags nur in Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgen; eine geplante Neuregelung sieht nun eine Erhöhung auf 50 % vor. Weiterhin soll künftig auch für solche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens ein Investitionsabzugsbetrag gebildet werden können, die längerfristig vermietet werden. Außerdem soll künftig für alle Unternehmer eine einheitliche Gewinngrenze von 150.000 € gelten, die nicht überschritten werden darf, wenn der Investitionsabzugsbetrag gebildet werden soll. Bisher gab es unterschiedliche Gewinn- oder Betriebsvermögensgrenzen, je nachdem, wie der Unternehmer seinen Gewinn ermittelt hat (Bilanzierung oder Einnahmen-Überschussrechnung) und welche Einkunftsart er erzielt hat.

Eigentlich ist ein Investitionsabzugsbetrag rückgängig zu machen, wenn die Investition nicht innerhalb von drei Jahren durchgeführt wird. Der Gesetzgeber hat wegen der Corona-Krise den Investitionszeitraum auf vier Jahre verlängert, wenn der Investitionsabzugsbetrag im Veranlagungszeitraum 2017 gebildet wurde; die Investition kann in diesem Fall also bis zum 31.12.2021 getätigt werden.

Allerdings gibt es auch **Verschlechterungen** im Bereich des Investitionsabzugsbetrags: So soll ab 2021 ein Investitionsabzugsbetrag nicht mehr geltend gemacht werden können, wenn bereits ein Steuerbescheid vorliegt, für den die Einspruchsfrist abgelaufen ist, und die Investition bereits durchgeführt worden ist. Durch diese Neuregelung soll verhindert werden, dass der Unternehmer im Anschluss an eine Außenprüfung einen Investitionsabzugsbetrag für eine bereits durchgeführte Investition bildet, um die vom Prüfer festgestellten Mehrergebnisse zu kompensieren. Außer-

dem will der Gesetzgeber bei Personengesellschaften die Flexibilität bei der Bildung von Investitionsabzugsbeträgen und der Durchführung von Investitionen einschränken. Bislang konnte nach der Rechtsprechung des BFH ein Investitionsabzugsbetrag z. B. im sog. Gesamthandsbereich, d. h. bei der Personengesellschaft, gebildet werden und die Investition im sog. Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters durchgeführt werden und umgekehrt; nunmehr soll die Investition auch im Gesamthandsvermögen durchgeführt werden müssen, wenn im Gesamthandsvermögen der Investitionsabzugsbetrag gebildet worden ist. Gleiches soll für das Sonderbetriebsvermögen gelten.

Hinweis: Die beiden Verschlechterungen sollen nicht bereits ab 2020 gelten, sondern erst für Investitionsabzugsbeträge, die ab dem Veranlagungszeitraum 2021 gebildet werden.

Wer einen Investitionsabzugsbetrag für die Anschaffung eines betrieblichen **Kfz** bilden will, sollte daran denken, dass das Kfz mindestens zu 90 % betrieblich genutzt werden muss. Diese ganz überwiegend betriebliche Nutzung ist nach einer noch nicht rechtskräftigen Entscheidung des FG Münster durch ein Fahrtenbuch nachzuweisen, aus dem sich die mindestens 90 %ige betriebliche Nutzung ergibt. Die Anwendung der sog. 1 %-Methode zur Versteuerung der Entnahme genügt also nicht, weil sich nach dieser Methode ein höherer Privatanteil als 10 % ergibt.

9. Beschränkung des Schuldzinsenabzugs

Betrieblich veranlasste Schuldzinsen sind nur eingeschränkt als Betriebsausgaben absetzbar. Der Schuldzinsenabzug ist beschränkt, falls der Unternehmer sog. Überentnahmen tätigt, seine Entnahmen also höher sind als seine Einlagen und der Gewinn zusammen.

Der BFH hat nun entschieden, dass für die Prüfung der Überentnahmen der Steuerbilanzgewinn zugrunde zu legen ist, und zwar bevor er durch außerbilanzielle Hinzurechnungen oder Kürzungen korrigiert wird. Das bedeutet, dass der Steuerbilanzgewinn durch eine steuerfreie Investitionszulage erhöht wird und insoweit höhere Entnahmen ermöglicht. Umgekehrt wird der Steuerbilanzgewinn durch nicht abziehbare Betriebsausgaben gemindert, so dass dies eher zu Überentnahmen führen kann. Insbesondere nicht abziehbare Betriebsausgaben wie z. B. Bewirtungsaufwendungen, die im Umfang von 30 % nicht abziehbar sind, kommen in der Praxis häufig vor. Sie mindern also die Möglichkeit, steuerlich unschädlich Entnahmen zu tätigen.

Hinweis: Die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs dürfte angesichts der Corona-Krise an Bedeutung gewinnen, weil bei vielen Unternehmen der Fremdfinanzierungsanteil gestiegen ist. Nicht notwendige Entnahmen sollten daher unterbleiben.

10. Gewerbliche Einkünfte von Influencern

Wer als sog. Influencer z. B. auf YouTube Produkte präsentiert, erzielt einkommensteuerpflichtige Einnahmen, wenn er eine Freigrenze von 256 € pro Jahr überschreitet. Auch besteht eine Gewerbesteuerpflicht, wenn der gewer-

besteuerliche Freibetrag von 24.500 € überschritten wird. Zudem ist der Influencer verpflichtet, Umsatzsteuer abzuführen, sofern er nicht Kleinunternehmer ist.

Die Finanzverwaltung wird nun voraussichtlich Influencer zunehmend überprüfen und zur Abgabe von Steuererklärungen anhalten. Die bayerische Finanzverwaltung hat bereits ein Merkblatt für Influencer herausgegeben und das BMF erarbeitet derzeit einen „Leitfaden zur Besteuerung von Social-Media-Akteuren“. Dabei hat die Finanzverwaltung den Vorteil, dass die Tätigkeit der Influencer im Internet nachvollziehbar und überprüfbar ist. Wer dieser Tätigkeit nachgeht, sollte also an die Erfüllung der Erklärungs-pflicht denken.

Hinweis: Gratisprodukte, die der Influencer vom Produzenten erhält, sind nach Auffassung der Finanzverwaltung als Sachzuwendungen zu versteuern, es sei denn, der Influencer sendet die Waren zurück oder sie haben einen geringen Wert oder der Produzent übernimmt die Besteuerung.

11. Erweiterter Anwendungsbereich der Bauabzugsteuer

Der BFH hat den Anwendungsbereich der Bauabzugsteuer erweitert und begründet dies mit ihrem Zweck, die Schwarzarbeit zu bekämpfen. Die Bauabzugsteuer betrifft Unternehmer sowie Vermieter, die mehr als zwei Wohnungen vermieten. Nehmen sie Bauleistungen in Anspruch, müssen sie eine Bauabzugsteuer von 15 % auf den Bruttobetrag einbehalten und an das Finanzamt abführen.

Dem BFH zufolge gelten als Bauleistungen auch Arbeiten an Betriebsvorrichtungen und technischen Anlagen, die fest mit dem Grund und Boden verbunden sind, z. B. die Errichtung einer Photovoltaikanlage auf einem freien Feld. Auf die Steuerpflicht des leistenden Bauunternehmers in Deutschland kommt es nicht an, so dass auch bei der Beauftragung ausländischer Unternehmen, die in Deutschland nicht steuerpflichtig sind, Bauabzugsteuer entstehen kann.

Hinweis: Für die Praxis ist es wichtig, sich von dem leistenden Bauunternehmer eine vom Finanzamt ausgestellte Freistellungsbescheinigung vorlegen zu lassen. Die Bauabzugsteuer braucht dann nicht einbehalten zu werden. Ohne Freistellungsbescheinigung sollte die Rechnung erst nach Prüfung der Bauabzugsteuerpflicht durch den Berater bezahlt werden.

12. Nicht abziehbare Repräsentationsaufwendungen

Unternehmer, die Kundenveranstaltungen durchführen, sollten daran denken, dass die Kosten hierfür nicht abziehbar sind, wenn es sich um „unangemessenen Repräsentationsaufwand“ handelt. Eine Kundenveranstaltung ist dann unangemessen, wenn die Veranstaltung den Rahmen des Üblichen überschreitet, weil z. B. der Ort und der Rahmen der Veranstaltung ungewöhnlich gelegen, beschaffen oder ausgestattet sind oder weil den Gästen ein besonderes

qualitativ hochwertiges Unterhaltungsprogramm geboten wird.

Hinweis: In jedem Fall sollte das Programm der Veranstaltung einschließlich Unterhaltung und Bewirtung sowie die Namen der eingeladenen Gäste dokumentiert werden. So lassen sich im Zweifel die Angemessenheit der Kosten und der berufliche Bezug zu den eingeladenen Gästen nachweisen.

13. Pauschalsteuer bei Geschenken

Bei Geschenken oder freiwilligen Zuwendungen an seine **Geschäftsfreunde oder Kunden** kann der Unternehmer die Versteuerung für seinen Geschäftsfreund bzw. Kunden übernehmen und eine sog. Pauschalsteuer von 30 % des Werts des Geschenks zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer an das Finanzamt abführen. Dies gilt auch bei **Sachzuwendungen an Arbeitnehmer**, wenn die Sachzuwendung zusätzlich zum vereinbarten Gehalt gewährt wird.

Hinweis: Die Pauschalsteuer sollte nicht abgeführt werden, wenn das Geschenk oder die Zuwendung für den Empfänger keine steuerpflichtige Einnahme auslöst. Dies ist insbesondere bei sog. Privatkunden der Fall, die aus ihrer Sicht keine unternehmerische Beziehung zum zuwendenden Unternehmer unterhalten.

14. Häusliches Arbeitszimmer

Die Kosten für häusliche Arbeitszimmer sind grundsätzlich nur unter bestimmten Voraussetzungen und dann ggf. auch nur beschränkt absetzbar (zu den Einzelheiten s. unten Abschnitt III. 5.).

Zu beachten ist aber, dass dem BFH zufolge **nicht jeder betrieblich genutzte Raum** im eigenen Haus unter die gesetzliche Abzugsbeschränkung fällt. Um ein häusliches Arbeitszimmer handelt es sich nur dann, wenn der Raum wie ein Büro eingerichtet ist (mit einem Schreibtisch und anderen Büromöbeln) und vorwiegend für „gedankliche, schriftliche, verwaltungstechnische oder organisatorische Arbeiten“ benutzt wird. Andere Räume sind hingegen keine häuslichen Arbeitszimmer, so dass die Kosten bei ganz überwiegend beruflicher Nutzung unbeschränkt abgezogen werden können. Dies ist z. B. bei einem Lagerraum oder einer medizinischen Notfallpraxis der Fall. Die Kosten für derartige Räume in der Privatwohnung oder im selbst genutzten Einfamilienhaus sind als Betriebsausgaben unbeschränkt absetzbar. Zum Abzug der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bei Arbeitnehmern s. unten Abschnitt III. 5.

15. Vorsteuerabzug

Nach aktueller BFH-Rechtsprechung kann die Beschreibung der gelieferten **Waren im Niedrigpreissegment** nach ihrer Gattung, z. B. „Hosen“, „Blusen“ oder „Pulli“, als Leistungsgegenstand für den Vorsteuerabzug genügen, wenn eine solche Bezeichnung handelsüblich ist. Die Handelsüblichkeit ist zu bejahen, wenn die Bezeichnung den beson-

deren Abrechnungsgepflogenheiten unter Kaufleuten in dieser Branche und in diesem Preissegment und dieser Handelsstufe (z. B. Einzelhandel, Großhandel) entspricht. Im Zweifel muss zur Frage der Handelsüblichkeit ein Sachverständiger befragt werden.

Hinweis: Auch wenn die BFH-Rechtsprechung positiv ist, sollte bei Eingang der Rechnung geprüft werden, ob die Warenbezeichnung so detailliert ist, dass die Waren eindeutig identifiziert werden können: Bereits die Angabe einer nachprüfbaren Artikelnummer kann genügen, um Unsicherheiten zu beseitigen; hilfsweise können auch weitere Unterlagen wie z. B. Vertragsunterlagen oder Lieferscheine herangezogen werden.

Etwas entspannt haben sich die formalen Anforderungen an eine Rechnung über **Bauleistungen**. Der BFH beanstandet es nicht, wenn die erbrachte Leistung zwar relativ unspezifisch umschrieben wird, z. B. mit dem Begriff „Trockenbauarbeiten“, in der Rechnung aber das konkrete Bauvorhaben mit Adresse genannt wird. Aufgrund der Angabe der Adresse des Bauvorhabens kann das Finanzamt nämlich prüfen, ob die in Rechnung gestellten Arbeiten tatsächlich erbracht worden sind.

Hinweis: Dem BFH zufolge kann es auch unschädlich sein, wenn in der Rechnung das konkrete Leistungsdatum nicht genannt wird. Es kann das Rechnungsdatum genügen, wenn der im Rechnungsdatum genannte Monat branchenüblich der Monat ist, in dem die Leistung erbracht worden ist. Gerade im Baubereich kann dies der Fall sein, weil die Rechnung in der Regel unmittelbar nach Abnahme und damit nach Abschluss der Leistung geschrieben wird.

Klargestellt hat der BFH nun auch, dass ein **Vorsteuerabzug ohne Rechnung** nicht möglich ist. Aufgrund eines Urteils des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) war es zu Zweifeln gekommen, ob eine Rechnung stets erforderlich ist. Der BFH hat diese Zweifel nun beseitigt und bestätigt das Erfordernis einer Rechnung.

Hinweis: Auch die Finanzverwaltung verlangt für den Vorsteuerabzug eine Rechnung. Jedoch kann der Unternehmer unter Beiziehung einer nicht ordnungsgemäßen Rechnung, die also nicht alle formellen Voraussetzungen erfüllt, oder mit Hilfe einer Rechnungskopie versuchen, den Nachweis zu führen, dass er eine Leistung für sein Unternehmen bezogen hat.

Geht beim Unternehmer eine Rechnung ein, die formell nicht ordnungsgemäß ist, kann er diese grundsätzlich **mit Rückwirkung** vom leistenden Unternehmer **berichtigen** lassen. Der Vorsteuerabzug ist dann in dem Veranlagungszeitraum, in dem die formell nicht ordnungsgemäße Rechnung eingegangen ist, rückwirkend möglich, ohne dass Nachzahlungszinsen entstehen. Die Rückwirkung setzt nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH allerdings voraus, dass der ursprüngliche, fehlerhafte Rechnungsbeleg die Mindestanforderungen an eine Rechnung erfüllte, d. h. Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur erbrachten Leistung, zum Entgelt sowie zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthielt.

Erfüllt eine Rechnung diese Mindestangaben nicht oder sind diese Mindestangaben unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend, kann die Rechnung nicht mehr rückwirkend berichtigt werden. In diesem Fall sollte die Rechnung vor Bezahlung beanstandet und eine ordnungsgemäße Rechnung verlangt werden.

Die Finanzverwaltung beanstandet es bei einer Rechnungsberichtigung nicht, wenn der Rechnungsempfänger den Vorsteuerabzug nicht rückwirkend, sondern **erst im Jahr der Rechnungsberichtigung** geltend macht. Dies gilt aber nur bei Rechnungsberichtigungen, die bis zum 31.12.2020 übermittelt werden. Außerdem verlangt die Finanzverwaltung, dass der Vorsteuerabzug nicht bereits aus der ursprünglichen Rechnung gewährt wurde.

Hinweis: Der Verzicht auf den rückwirkenden Vorsteuerabzug kann sinnvoll sein, wenn für das Jahr, in dem die ursprüngliche, fehlerhafte Rechnung erstellt worden ist, bereits Verjährung eingetreten ist. Die Finanzverwaltung lässt dann eine Umsatzsteuerfestsetzung für das ursprüngliche Jahr nicht zu, weil die Berichtigung nach ihrer Auffassung kein rückwirkendes Ereignis ist, das die Verjährung „aushebeln“ würde; der Gesetzgeber will dies ab 2021 ausdrücklich regeln.

16. Berichtigung der Vorsteuer

Ein Vorsteuerabzug ist grundsätzlich nur bei umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen möglich. Bei einer sowohl umsatzsteuerpflichtigen als auch umsatzsteuerfreien Verwendung (z. B. bei Immobilien) ist zunächst die geplante Verwendung des Gegenstands maßgeblich, so dass z. B. bei einer geplanten umsatzsteuerpflichtigen Nutzung zu 60 % der Vorsteuerabzug im Umfang von 60 % möglich ist. Ändert sich der Anteil der umsatzsteuerpflichtigen Nutzung aber innerhalb des gesetzlichen Berichtigungszeitraums von fünf Jahren bzw. – bei Gebäuden – von zehn Jahren, erfolgt eine Vorsteuerberichtigung zugunsten oder zuungunsten des Unternehmers.

Ungemach droht, wenn ein Unternehmer mit einer Immobilie sowohl umsatzsteuerpflichtige als auch umsatzsteuerfreie Umsätze erzielen will, er mit seinem Vorhaben bezüglich der Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze jedoch innerhalb des zehnjährigen Berichtigungszeitraums **wirtschaftlich scheitert**, so dass er nur umsatzsteuerfreie Umsätze erzielt. Er ist dann dem EuGH zufolge zu einer Berichtigung der Vorsteuer zu seinen Ungunsten verpflichtet. Denn die Berechtigung zum Vorsteuerabzug hängt von der Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze ab; unbeachtlich ist, dass der Unternehmer wirtschaftlich gescheitert ist und nicht freiwillig auf die Erzielung umsatzsteuerpflichtiger Umsätze verzichtet hat. Der BFH muss das Urteil des EuGH in einem anhängigen Revisionsverfahren noch umsetzen.

Hinweis: Dem EuGH zufolge könnte eine Vorsteuerberichtigung unterbleiben, wenn der Unternehmer innerhalb des Berichtigungszeitraums seinen Betrieb wegen wirtschaftlichen Misserfolgs einstellen würde und damit gar keine Umsätze mehr erzielen würde. Ist also bei Eintritt des wirt-

schaftlichen Misserfolgs absehbar, dass künftig nur noch umsatzsteuerfreie Umsätze erzielt und diese nicht mehr hoch sein werden, kann es sinnvoller sein, den Betrieb vollständig einzustellen, um eine Vorsteuerberichtigung zu vermeiden.

Klarheit besteht nunmehr auch, wie die Vorsteuer zu berichtigen ist, wenn ein **Gebäude**, das sowohl umsatzsteuerpflichtig als auch umsatzsteuerfrei genutzt wird, in mehreren Abschnitten (z. B. Geschossen) in Betrieb genommen wird und sich das Verhältnis der umsatzsteuerpflichtigen Umsätze zum Gesamtumsatz gegenüber der beabsichtigten umsatzsteuerpflichtigen Verwendung verschiebt. Dem BFH zufolge ist Berichtigungsobjekt nicht das gesamte Gebäude nach Fertigstellung, sondern der einzelne in Betrieb genommene Teilabschnitt (z. B. das vermietete Geschoss). Dementsprechend kann es bei einem Gebäude zu mehreren Berichtigungsobjekten kommen, nämlich zu den einzelnen nacheinander in Betrieb genommenen Gebäudeabschnitten.

Hinweis: Dies kann sich auch auf die sog. Bagatellgrenze auswirken. Eine Vorsteuerberichtigung unterbleibt nämlich, wenn sich die Verhältnisse um weniger als zehn Prozentpunkte ändern, es sei denn, der jährliche Berichtigungsbeitrag beläuft sich auf mehr als 1.000 €. Es kann also sein, dass – bezogen auf den fertiggestellten und in Betrieb genommenen Gebäudeabschnitt – die Bagatellgrenze nicht überschritten wird, während bei einer Betrachtung des gesamten Gebäudes die Bagatellgrenze überschritten wird.

17. Kleinunternehmer

Kleinunternehmer müssen keine Umsatzsteuer abführen. Kleinunternehmer ist, wer im vorangegangenen Jahr Umsätze von maximal 22.000 € erzielt hat und im laufenden Jahr voraussichtlich Umsätze von höchstens 50.000 € erzielen wird.

Der BFH hat sich zum Kleinunternehmerstatus bei Unternehmern geäußert, die die sog. **Differenzbesteuerung** vornehmen, also nur die Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis der Umsatzsteuer unterwerfen müssen wie z. B. Gebrauchtwagenhändler. Zwar kann auch ein Unternehmer, der die Differenzbesteuerung anwendet, Kleinunternehmer sein. Bei der Prüfung, ob er die o. g. Umsatzgrenzen überschreitet, kommt es aber auf seine Gesamteinnahmen an und nicht nur auf die Differenz. Hat er also im Vorjahr Waren für 39.000 € eingekauft und für 40.000 € verkauft, beträgt seine Differenz zwar nur 1.000 €, er ist aber kein Kleinunternehmer, weil seine Gesamteinnahmen höher sind als 22.000 €.

Für Unternehmer, die ihr Unternehmen eröffnen und im ersten Jahr lediglich Vorbereitungshandlungen durchführen, aber noch keine Umsätze erzielen, gilt die Umsatzgrenze von 22.000 € im Jahr der Vorbereitungshandlungen. Das bedeutet, dass sie Kleinunternehmer sind, wenn sie im Folgejahr, in dem sie ihre ersten Umsätze tätigen, **voraussichtlich** nicht mehr als 50.000 € Umsätze erzielen.

18. Umsatzsteuerpflicht bei der Vermietung von Kfz-Stellplätzen?

Geklärt werden muss vom BFH noch die Frage, ob die Vermietung von Kfz-Stellplätzen an Wohnungsmieter umsatzsteuerpflichtig ist, obwohl die Wohnungsvermietung umsatzsteuerfrei ist; s. hierzu Abschnitt IV. 2.

19. Umsatzsteuerberichtigung bei Rabatt-Programmen

Wer als Unternehmer seinen Kunden die Teilnahme an einem eigenen oder an einem fremden Rabattsystem wie z. B. Payback einräumt, kann nach Auffassung des BFH die Umsatzsteuer zu seinen Gunsten berichtigen, wenn der Kunde die gesammelten Rabattpunkte einlöst. Denn dann mindert sich im Nachhinein für den Kunden das Entgelt und damit die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage. Eine Berichtigung ist jedoch noch nicht bei Ausgabe der Rabattpunkte oder bei Abrechnung mit dem Rabattsystemanbieter (Payback) möglich.

Hinweis: Sofern der Unternehmer Umsätze zum regulären Steuersatz (19 % bzw. 16 %) und ermäßigten Steuersatz (7 % bzw. 5 %) erzielt, muss die Entgeltminderung auf die unterschiedlichen Steuersätze aufgeteilt werden. Einen Aufteilungsmaßstab hierzu hat der BFH nicht genannt. In Betracht kommt eine Aufteilung nach dem Verhältnis der jeweiligen Umsätze zu 19 % (16 %) bzw. 7 % (5 %).

20. Keine Umsatzsteuerbarkeit von Corona-Soforthilfen

Unternehmer, die Corona-Soforthilfen erhalten, müssen hierauf keine Umsatzsteuer abführen, weil es sich um sog. echte Zuschüsse handelt. Darauf hat die Bayerische Finanzverwaltung hingewiesen.

Hinweis: Anders ist dies bei den Ertragsteuern: Corona-Soforthilfen für Kapitalgesellschaften sind körperschaftsteuerpflichtig und sie sind für Einzelunternehmer und Personengesellschaften einkommensteuerpflichtig, wenn sie für die Deckung betrieblicher Sach- und Finanzaufwendungen verwendet werden müssen.

21. Vorsteuerabzug aus Umzugskosten der Arbeitnehmer

Gute Nachrichten gibt es für Unternehmer, die Umzugskosten für ihre Arbeitnehmer übernehmen. Die Finanzverwaltung folgt der Rechtsprechung des BFH und erkennt den Vorsteuerabzug aus den übernommenen Umzugs- und Maklerkosten an, wenn die Kostenübernahme im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegt. Dies ist etwa der Fall, wenn der Arbeitgeber eine neue Betriebsstätte in einer Stadt gründet und hierfür Arbeitnehmer aus Betriebsstätten in anderen Städten gewinnen muss und sich deshalb zur Übernahme der Umzugs- und Maklerkosten verpflichtet.

22. Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer

Die Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommenssteuer wird rückwirkend ab 2020 verbessert: Bei Einzelunternehmern und Personengesellschaften wird die Gewerbesteuer auf die Einkommenssteuer angerechnet, um eine Doppelbelastung mit Gewerbe- und Einkommenssteuer zu verhindern. Bislang erfolgte die Anrechnung bis zu 380 % des Gewerbesteuermessbetrags. Rückwirkend für den Veranlagungszeitraum 2020 wird die Anrechnung von 380 % auf 400 % erhöht.

Hinweis: Neben der Einkommenssteuer wird auch der Solidaritätszuschlag infolge der Anrechnung gemindert. Damit kann es zu einer Besserstellung eines gewerblich tätigen Unternehmers kommen, wenn der Gewerbesteuer-Hebesatz in der Gemeinde ab 2020 nicht mehr als 420 % beträgt; bis 2019 trat diese Besserstellung bei einem Hebesatz von weniger als 400 % ein. Der BFH hält diese Besserstellung gewerblich tätiger Unternehmer bei niedrigen Gewerbesteuer-Hebesätzen für verfassungsgemäß, weil gewerblich tätige Unternehmer bei einem Hebesatz von mehr als 400 % (bis 2019) stärker belastet werden als nicht gewerblich tätige Steuerpflichtige.

23. Hinzurechnung von Mieten und Zinsen

Nach dem Gesetz werden 25 % der Summe aus Schuldzinsen und einem Fünftel der Miet- und Leasingaufwendungen für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Eigentum eines anderen stehen, dem Gewerbeertrag hinzugerechnet. Allerdings gewährt der Gesetzgeber bislang einen Freibetrag von 100.000 € pro Betrieb. Dieser **Freibetrag** wird nun rückwirkend ab dem Erhebungszeitraum 2020 auf 200.000 € verdoppelt.

Die Hinzurechnung von Mietaufwendungen ist insbesondere für Unternehmer problematisch, die Räume anmieten müssen.

Hinweis: Die Gefahr einer Hinzurechnung besteht nicht mehr für Reiseveranstalter, die ohnehin besonders unter der Corona-Krise leiden: Der BFH hat nämlich eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung der Kosten für die Anmietung von Hotelzimmern bzw. entsprechender Kontingente abgelehnt. Das Urteil gilt allerdings nicht für einen Hotelbetreiber, der ein Hotel anmietet, um Hotelzimmer zu vermieten.

Wird die Herstellung eines Wirtschaftsguts (z. B. eines Gebäudes) durch einen Kredit finanziert, entstehen Zinsaufwendungen (sog. **Bauzeitzinsen**). Hier empfiehlt es sich bilanzrechtlich, das bilanzielle Aktivierungswahlrecht auszuüben und die Zinsen zu aktivieren. Auf diese Weise gibt es keinen Zinsaufwand mehr, so dass nach überwiegender Auffassung der Finanzgerichte eine gewerbesteuerliche Hinzurechnung ausscheidet; eine abschließende Entscheidung des BFH hierzu steht allerdings noch aus und ist bald zu erwarten.

24. Verlustuntergang bei Betriebsverpachtung

Vorsicht ist bei einem Wechsel vom produzierenden Gewerbebetrieb zum verpachtenden Gewerbebetrieb geboten. Nach der neuen BFH-Rechtsprechung geht nämlich gewerbesteuerlich die sog. Unternehmensidentität verloren. Dies hat zur Folge, dass ein möglicherweise vorhandener Gewerbeverlust untergeht und nicht mehr mit künftigen Gewinnen verrechnet werden kann.

Hinweis: Der Verlust der gewerbesteuerlichen Unternehmensidentität tritt auch dann ein, wenn es einkommensteuerlich nicht zu einer Betriebsaufgabe kommt, weil eine Betriebsaufgabe nicht ausdrücklich erklärt wird. Man sollte daher darauf achten, dass eine Betriebsverpachtung einkommen- und gewerbesteuerlich unterschiedliche Folgen haben kann.

II. 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 nach dem Gesetz vollständig unter. Beim Bundesverfassungsgericht (BVerfG) ist seit 2017 ein Verfahren anhängig, ob diese Regelung verfassungsgemäß ist. Eine vergleichbare Regelung, die einen anteiligen Verlustuntergang bei einer Anteilsübertragung von mehr als 25 % bis 50 % vorsah, ist vom BVerfG bereits für verfassungswidrig erklärt und rückwirkend aufgehoben worden. Bescheide, in denen der Verlustvortrag wegen einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % gestrichen wird, sollten durch einen Einspruch angefochten und offengehalten werden, bis die Entscheidung des BVerfG vorliegt.

Hinweis: Es gibt mehrere Ausnahmen, nach denen eine Anteilsübertragung von mehr als 50 % nicht zu einem vollständigen Verlustuntergang führt. Sofern also eine Anteilsübertragung von mehr als 50 % durchgeführt werden soll, sollte geprüft werden, ob z. B. die sog. Konzernklausel greift, nach der eine Anteilsübertragung innerhalb eines Konzerns unschädlich ist, oder ob stille Reserven in der Kapitalgesellschaft vorhanden sind, in deren Höhe der Verlustvortrag erhalten bleibt. 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 sind hierfür besondere Voraussetzungen zu erfüllen; so darf z. B. der Betrieb der Kapitalgesellschaft nicht eingestellt werden, bevor der fortführungsgebundene Verlustvortrag aufgebraucht ist.

Verbesserungen gibt es hingegen bei der **Nutzung von Verlusten**. Hier hat der Gesetzgeber auf die Corona-Krise reagiert, s. hierzu Abschnitt VII. 1.

2. Reform der Körperschaftsteuer

Die angekündigte Reform der Körperschaftsteuer ist derzeit nicht in Sicht. Die Bundesregierung hatte mehrfach angekündigt, das Körperschaftsteuerrecht zu modernisieren und insbesondere Personengesellschaften eine Option einzuräumen, auf Antrag wie eine GmbH besteuert zu werden. Jetzt hat die Bundesregierung mitgeteilt, dass die Arbeiten zur Umsetzung der Reform „noch nicht abgeschlossen“ seien und dass sie keine Aussagen zu konkreten Inhalten eines entsprechenden Gesetzentwurfs machen könne.

Hinweis: Ein Vorteil des Optionsmodells könnte insbesondere der niedrigere Steuersatz von 15 % Körperschaftsteuer zuzüglich Gewerbesteuer in Höhe von ca. 15 % (abhängig vom jeweiligen Hebesatz der Gemeinde) sein.

3. Geschäftsführer-Tantieme

Viele Geschäftsführer erhalten neben ihrem festen Gehalt noch variable Zahlungen wie z. B. eine Tantieme. Die Tantieme stellt für die GmbH Aufwand dar und für den Geschäftsführer Gehalt. Ist der Geschäftsführer zugleich auch Gesellschafter, sollte darauf geachtet werden, dass die Tantiemevereinbarung fremdüblich ist und auch tatsächlich durchgeführt wird.

Eine Besonderheit besteht für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer, die mehr als 50 % der Anteile an der GmbH halten: Ihnen fließt die Tantieme fiktiv bereits im Zeitpunkt der Fälligkeit zu, wenn der Tantiemeanspruch unstreitig und die GmbH zahlungsfähig ist. Ein beherrschender Gesellschafter hat es nämlich in der Hand, ob und wann er sich die Tantieme auszahlen lässt. Es kommt also nicht auf die tatsächliche Auszahlung der Tantieme an; die spätere Auszahlung bleibt dann natürlich unbesteuert.

In der Regel ist die Tantieme mit der Feststellung des Jahresabschlusses (nicht: Aufstellung des Jahresabschlusses) fällig, der bis zum 31.8. des Folgejahres bzw. – bei kleinen GmbH oder Kleinstgesellschaften – bis zum 30.11. des Folgejahres **festzustellen** ist. Die Tantiemevereinbarung kann aber auch einen späteren Fälligkeitszeitpunkt vorsehen, z. B. einen Monat nach der Feststellung des Jahresabschlusses.

Hinweis: Der BFH hat deutlich gemacht, dass ein fiktiver Zufluss der Tantieme beim beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer nicht vor der Fälligkeit der Tantieme angenommen werden darf, selbst wenn der Jahresabschluss verspätet festgestellt wird. Anders kann dies sein, wenn der beherrschende Gesellschafter den Jahresabschluss zielgerichtet verspätet feststellen lässt, um die Fälligkeit seines Tantiemeanspruchs zu verschieben.

III. Arbeitgeber/Arbeitnehmer

1. Steuerfreiheit des Kurzarbeitergelds und des Corona-Bonus

Der Gesetzgeber will die bislang bis zum 31.12.2020 geltende **Steuerfreiheit für Zuschüsse** des Arbeitgebers zum **Kurzarbeitergeld** und zum Saison-Kurzarbeitergeld um ein Jahr bis zum 31.12.2021 verlängern (zur geplanten Verlängerung der derzeit geltenden Kurzarbeitergeld-Regelungen s. Abschnitt III. 9.).

Die Steuerbefreiung umfasst bis zu 80 % des Unterschiedsbetrags zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt und entspricht damit der sozialversicherungsrechtlichen Rechtslage. Nach der Neuregelung würde die Steuerbefreiung für Lohnzeiträume vom 1.3.2020 bis zum 31.12.2021 gelten, also für 22 Monate.

Hinweis: Die steuerfreien Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld unterliegen dem Progressionsvorbehalt und erhöhen damit den Steuersatz für die steuerpflichtigen Einkünfte des Arbeitnehmers.

Ein **Corona-Bonus** des Arbeitgebers für seine Arbeitnehmer ist in Höhe von 1.500 € steuerfrei, wenn die Bonuszahlung noch bis zum 31.12.2020 zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn und zur Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise gezahlt wird; eine Zahlung im Jahr 2021 für 2020 reicht für die Steuerfreiheit nicht aus. Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen.

2. Keine steuerliche Begünstigung mehr für Gehaltsumwandlungen

Verschiedene Steuerbefreiungen oder Lohnsteuer-Pauschalierungsmöglichkeiten setzen voraus, dass es sich um einen **zusätzlichen Vorteil zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** handelt, den der Arbeitgeber gewährt. Nach der neuen Rechtsprechung des BFH schließt dies Gehaltsumwandlungen nicht aus; danach könnte also ein Teil des bislang steuerpflichtigen Gehalts in einen steuerfreien bzw. pauschalierbaren Gehaltsbestandteil umgewandelt werden, sofern der umgewandelte Teil des Gehalts für den steuerlich begünstigten Zweck, z. B. für die Betreuung des Kindes des Arbeitnehmers im Kindergarten, zu verwenden ist.

Der Gesetzgeber will nun Gehaltsumwandlungen nicht mehr steuerlich begünstigen, sondern rückwirkend ab 2020 von Steuerbefreiungen und Lohnsteuerpauschalierungen ausschließen, soweit das Gesetz die steuerliche Begünstigung davon abhängig macht, dass der Arbeitgeber einen zusätzlichen Vorteil zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt. Diese Neuregelung wäre ein sog. Nichtanwendungsgesetz, weil es die Rechtsprechung des BFH aushebelt.

3. Entfernungspauschale

Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte können Arbeitnehmer eine Entfernungspauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer als Werbungskosten geltend machen.

Ab dem 1.1.2021 wird die Entfernungspauschale **ab dem 21. Kilometer** auf 0,35 € erhöht. Die Erhöhung kommt also nur Arbeitnehmern zu Gute, die eine längere Anfahrt zum Arbeitsplatz haben. Bei einer Entfernung von 30 km wird eine Entfernungspauschale von 9,50 € (20 km x 0,30 € + 10 km x 0,35 €) statt bislang 9 € (30 km x 0,30 €) berücksichtigt.

Hinweis: Die Erhöhung gilt für den Zeitraum vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2023. Vom 1.1.2024 bis zum 31.12.2026 wird die Entfernungspauschale ab dem 21. Kilometer um weitere 3 Cent angehoben, also auf 0,38 € pro Entfernungskilometer.

Die Erhöhung der Entfernungspauschale gilt auch für Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung.

Arbeitnehmer, deren zu versteuerndes Einkommen unter dem Grundfreibetrag liegt und bei denen sich die erhöhte Entfernungspauschale daher nicht auswirkt, können ab 2021 eine sog. **Mobilitätsprämie** in Höhe von 14 % der erhöhten Entfernungspauschale von 0,35 € beantragen. Die Mobilitätsprämie wird nur festgesetzt, wenn sie mindestens 10 € beträgt.

Zur Entfernungspauschale gibt es auch neue Rechtsprechung, die zu beachten ist: So kann ein Arbeitnehmer, der einen Unfall auf dem Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hat, die ihm entstehenden **Krankheitskosten** als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen, soweit sie nicht von der Berufsgenossenschaft oder vom Unfallverursacher erstattet werden. Diese Kosten sind also nicht mit der Entfernungspauschale abgegolten.

Weniger erfreulich ist die BFH-Rechtsprechung für Arbeitnehmer, die **nicht am selben Tag zu ihrer Wohnung zurückkehren**, sondern z. B. an der Arbeitsstätte übernachten oder – wie z. B. Flugbegleiter und Piloten – erst am nächsten Tag zur Wohnung zurückkehren. Sie können für die Hinfahrt zur Arbeitsstätte und für die Rückfahrt zur Wohnung an einem Folgetag jeweils nur die **halbe Entfernungspauschale** geltend machen. Die vollständige Entfernungspauschale wird nur dann gewährt, wenn der Arbeitnehmer am selben Tag hin- und zurückfährt.

4. Dienstwagen

Darf ein Arbeitnehmer einen Dienstwagen auch privat nutzen, muss er den Vorteil aus der Privatnutzung versteuern, und zwar entweder nach der sog. 1 %-Methode, d. h. monatlich in Höhe von 1 % des Bruttolistenpreises zuzüglich Sonderausstattungen, oder mit Hilfe eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen.

Der geldwerte Vorteil fällt niedriger aus, wenn es sich entweder um ein Hybridfahrzeug oder um ein reines Elektrofahrzeug handelt. Es werden dann statt 1 % des Bruttolistenpreises nur noch die Hälfte (Hybridfahrzeug) bzw. 25 % (reines Elektrofahrzeug) angesetzt. Bei der Fahrtenbuchmethode gehen die Anschaffungskosten nur zu 50 % (Hybridfahrzeug) bzw. 25 % (reines Elektrofahrzeug) in die Berechnung der Aufwendungen ein. Zu den Voraussetzungen im Einzelnen und zur Anhebung der Grenze für den Bruttolistenpreis eines reinen Elektrofahrzeugs auf 60.000 € s. Abschnitt I. 6.

Gewährt der Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn seinem Arbeitnehmer einen Vorteil für das **Aufladen eines Elektro- oder Hybridfahrzeugs** in seinem Betrieb, ist dieser Vorteil nach dem Gesetz steuerfrei. Dies gilt auch für die Überlassung (Leihe) der Ladevorrichtung zur privaten Nutzung, nicht aber für die Übereignung einer solchen Ladevorrichtung. Der Vorteil aus einer verbilligten oder unentgeltlichen Übereignung kann jedoch mit 25 % pauschal versteuert werden. Bei dem Elektro- oder Hybridfahrzeug kann es sich entweder um einen Dienstwagen handeln, den der Arbeitnehmer auch privat nutzen darf, oder um das Privatfahrzeug des Arbeitnehmers.

Die Steuerbefreiung und die Pauschalierungsmöglichkeit sollten ursprünglich am 31.12.2020 enden; der Gesetzgeber hat die Steuerbefreiung jedoch bis zum 31.12.2030 verlängert.

Hinweis: Erstattet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer dessen Stromkosten für dessen **privates** Elektro- bzw. Hybridfahrzeug, gilt weder die Steuerbefreiung noch die Pauschalierungsmöglichkeit. Vielmehr handelt es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Betrifft die Erstattung jedoch die vom Arbeitnehmer getragenen Stromkosten für einen **Dienstwagen**, ist die Erstattung als sog. Auslagenersatz steuerfrei. Zur Vereinfachung des Auslagenersatzes hat das BMF Pauschalen veröffentlicht, die ab dem 1.1.2021 angehoben werden und deren Höhe davon abhängt, ob es sich um Hybridfahrzeuge oder um reine Elektrofahrzeuge handelt und ob jeweils eine zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber besteht.

5. Häusliches Arbeitszimmer und sog. Homeoffice

Geprüft werden sollte, ob die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten abgesetzt werden können. Ein häusliches Arbeitszimmer kann bis zur Höhe von 1.250 € steuerlich berücksichtigt werden, wenn dem Arbeitnehmer für die betriebliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Kosten sind sogar unbeschränkt absetzbar, wenn das Arbeitszimmer ausnahmsweise den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Höchstrichterlich noch nicht geklärt ist die Frage, ob der Verkauf einer selbst genutzten Immobilie, in der ein häusliches Arbeitszimmer beruflich genutzt wurde, innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist zu einem **anteiligen Speku-**

lationsgewinn führt, soweit der Veräußerungsgewinn auf das häusliche Arbeitszimmer entfällt. Das FG Baden-Württemberg hat zwar einen anteiligen Spekulationsgewinn verneint; gegen das Urteil ist jedoch Revision eingelegt worden, so dass der BFH die Streitfrage nun entscheiden muss. Unter den Finanzgerichten wird die Frage der Steuerpflicht bislang uneinheitlich beurteilt, während die Finanzverwaltung eine anteilige Steuerpflicht annimmt.

Neben dem Abzug der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer könnte künftig auch das sog. **Homeoffice** steuerlich begünstigt werden. Es gibt Vorschläge einiger Finanzminister der Länder, Arbeitnehmern, die im sog. Homeoffice arbeiten, einen Pauschalbetrag von 5 € für jeden vollen Tag bis zu einem gewissen Höchstbetrag zu gewähren. Hier ist die weitere Entwicklung der Gesetzgebung abzuwarten.

Hinweis: Der Vorteil läge darin, dass die o. g. Voraussetzungen eines häuslichen Arbeitszimmers nicht erfüllt sein müssten.

6. Kosten für ein Masterstudium

Zwar können Aufwendungen für ein Erststudium oder für eine Berufsausbildung nicht als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgesetzt werden, es sei denn, es handelt sich um ein Erststudium oder um eine Berufsausbildung **im Rahmen eines Dienstverhältnisses**. Der BFH lässt aber den Werbungskostenabzug für ein Masterstudium zu, das sich an das Erststudium anschließt. Bei dem Masterstudium handelt es sich dann nämlich um ein Zweitstudium.

Hinweis: Der Werbungskostenabzug kann auch dann sinnvoll sein, wenn der Student noch keine Einkünfte erzielt. Es entsteht dann nämlich ein Verlust, der in Folgejahren vorgetragen werden kann.

Handelt es sich nicht um ein Zweitstudium, sondern um ein Erststudium oder um eine Berufsausbildung, können die Aufwendungen nur als Sonderausgaben bis zur Höhe von 6.000 € abgezogen werden. Der Abzug als Sonderausgaben hat gegenüber dem Abzug als Werbungskosten den Nachteil, dass die Sonderausgaben nicht in ein Folgejahr vorgetragen werden können. Erzielt der Student also noch keine oder nur niedrige Einkünfte, geht der Sonderausgabenabzug ins Leere.

Hinweis: Steuerlich kann man in geeigneten Vermögenskonstellationen überlegen, ob die Eltern ihrem studierenden Kind eine Mietwohnung übertragen, so dass dem Kind der Überschuss aus der Vermietung als Einkünfte zugerechnet wird; im Gegenzug könnte es dafür den Sonderausgabenabzug geltend machen und die Eltern würden niedrigere Einkünfte versteuern.

7. Abschmelzung des Solidaritätszuschlags

S. hierzu Abschnitt VI. 7.

8. Mindestlohn

Die Bundesregierung hat eine Erhöhung des Mindestlohns beschlossen. Damit steigt der Mindestlohn in den kommenden Jahren in folgenden Stufen:

Zum 1.1.2021 auf 9,50 €

zum 1.7.2021 auf 9,60 €

zum 1.1.2022 auf 9,82 € sowie

zum 1.7.2022 auf 10,45 €

Hinweis: Die Anpassung lässt laufende Tarifverträge im Wesentlichen unberührt. Der Mindestlohn gilt weiterhin u. a. nicht für Jugendliche unter 18 Jahren ohne Berufsausbildung, Auszubildende im Rahmen ihrer Ausbildung, Langzeitarbeitslose während der ersten sechs Monate ihrer Beschäftigung sowie ehrenamtlich Tätige.

9. Regelungen zum Kurzarbeitergeld

Die in diesem Jahr wegen der Corona-Pandemie eingeführten Sonderregelungen beim Kurzarbeitergeld sollen verlängert werden. Ein entsprechender Gesetzentwurf ist derzeit noch in Arbeit.

Geplant ist u. a., die im Jahr 2020 eingeführte **Erhöhung des Kurzarbeitergelds** auf 70 % bzw. 77 % (für die Leistungssätze 3 bzw. 4) ab dem vierten Monat und auf 80 % bzw. 87 % ab dem siebten Monat für alle Beschäftigten, deren Anspruch auf Kurzarbeitergeld bis März 2021 entstanden ist, **bis Ende des Jahres 2021 zu verlängern**. Die bestehenden befristeten Hinzuverdienstregelungen sollen durch das geplante Gesetz insoweit verlängert werden, als Entgelt aus einer geringfügig entlohnten Beschäftigung, die während der Kurzarbeit aufgenommen wurde, anrechnungsfrei bleibt.

Im Verordnungsweg **beschlossen** wurden bereits die folgenden Maßnahmen:

Verlängerung der **Bezugsdauer** für das Kurzarbeitergeld für Betriebe, die mit der Kurzarbeit bis zum 31.12.2020 begonnen haben, auf bis zu 24 Monate, längstens bis zum 31.12.2021.

Verlängerung der **Zugangserleichterungen** zum Kurzarbeitergeld (Mindestanfordernisse, negative Arbeitszeitsalden) bis zum 31.12.2021 für Betriebe, die bis zum 31.3.2021 mit der Kurzarbeit begonnen haben.

Verlängerung der Öffnung des Kurzarbeitergelds für **Leiharbeiternehmer** bis zum 31.12.2021 für Verleihbetriebe, die bis zum 31.3.2021 mit der Kurzarbeit begonnen haben.

Verlängerung der vollständigen **Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge** während der Kurzarbeit bis zum 30.6.2021. Vom 1.7.2021 bis zum 31.12.2021 werden die Sozialversicherungsbeiträge zu 50 % erstattet, wenn mit der Kurzarbeit bis zum 30.6.2021 begonnen wurde.

IV. Vermieter

1. Anpassung bei verbilligter Vermietung

Grundsätzlich muss die Miete bei der Wohnraumvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete betragen, damit der Vermieter in den Genuss des vollen Werbungskostenabzugs kommt. Die ortsübliche Miete (Kaltmiete zzgl. der umlagefähigen Betriebskosten) kann z. B. anhand des örtlichen Mietspiegels ermittelt werden. Liegt die Miete unter 66 %, werden die Werbungskosten nur anteilig anerkannt, und zwar die, die auf den entgeltlichen Teil der Vermietung entfallen. Dies gilt nicht nur bei der Vermietung an Angehörige, sondern auch bei der Vermietung an Fremde.

Der Gesetzgeber will die 66 %-Grenze ab 2021 auf 50 % senken und damit auf die gestiegenen Mieten reagieren. Denn Vermieter, die bisher auf Mieterhöhungen verzichtet haben, müssen befürchten, dass ihre Werbungskosten nur anteilig anerkannt werden, weil ihre Miete unter die Grenze von 66 % der ortsüblichen Miete gesunken ist; um dieses Risiko zu vermeiden, müssten sie die Miete regelmäßig erhöhen, was politisch nicht gewollt ist.

Sollte das Gesetz verabschiedet werden, gilt Folgendes: Beläuft sich die Miete künftig auf mindestens 50 % der ortsüblichen Miete, werden die Werbungskosten grundsätzlich anerkannt. Allerdings bleibt es dabei, dass die Einkünftezielungsabsicht anhand einer Prognose für einen Zeitraum von 30 Jahren geprüft werden muss, wenn die vereinbarte Miete weniger als 66 % der ortsüblichen Miete beträgt. Fällt diese Prognose negativ aus, werden die Werbungskosten nur für den entgeltlichen Teil der Vermietung anerkannt, d. h. soweit die Miete mehr als 50 % der ortsüblichen Miete beträgt. Die Neuregelung ist also nur bedingt praktikabel.

Hinweis: Insbesondere bei der Vermietung an nahe Angehörige, wie z. B. die eigenen Kinder, sollte darauf geachtet werden, dass der Mietvertrag auch tatsächlich wie vereinbart durchgeführt wurde. Daher sollte überprüft werden, ob im Jahr 2020 die Miete und die Nebenkosten tatsächlich gezahlt worden sind und ob die Betriebskostenabrechnung erstellt und ausgeglichen worden ist.

2. Vermietung von Kfz-Stellplätzen an Wohnungsmieter

Beim BFH ist ein Verfahren zu der Frage anhängig, ob die Vermietung von Kfz-Stellplätzen an den Wohnungsmieter umsatzsteuerpflichtig ist, obwohl die Wohnungsvermietung umsatzsteuerfrei ist.

Das Thüringer FG hat eine Umsatzsteuerpflicht bejaht, wenn die Stellplatzvermietung eine eigenständige Leistung darstellt und daher nicht als unselbständige Nebenleistung zur umsatzsteuerfreien Wohnungsvermietung anzusehen ist. Dem FG zufolge ist eine eigenständige Leistung und damit die Umsatzsteuerpflicht zu bejahen, wenn kein enger räumlicher Zusammenhang zwischen den Wohnungen und den Kfz-Stellplätzen besteht, weil z. B. für den Zugang zum Kfz-Stellplatz das Gebäude, in dem sich die Wohnung

befindet, nicht betreten werden muss. Für eine Eigenständigkeit spricht auch, dass Kfz-Stellplätze auch separat an Nicht-Mieter vermietet werden.

Hinweis: Der Ausgang des Verfahrens hat keine Bedeutung für die separate Vermietung eines Stellplatzes an Nicht-Mieter; diese ist ohnehin umsatzsteuerpflichtig.

3. Vermietung von Ferienwohnungen

Wer eine Ferienwohnung vermietet, sollte unter steuerlichen Gesichtspunkten eine Selbstnutzung möglichst unterlassen. Denn selbst bei einer nur untergeordneten Selbstnutzung erfolgt in der Regel eine Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht auf der Grundlage eines 30-jährigen Prognosezeitraums; diese Prognose fällt insbesondere bei fremdfinanzierten Objekten in der Praxis häufig negativ aus, so dass der Verlust aus der Vermietung nicht anerkannt wird.

Sieht der Steuerpflichtige von einer Selbstnutzung der Ferienwohnung ab, erkennt das Finanzamt den Verlust in der Regel an. Dies ist insbesondere der Fall, wenn der Steuerpflichtige einen ihm nicht nahestehenden Verwalter (z. B. die Kurverwaltung oder eine Agentur) mit der Vermietung beauftragt und eine Eigennutzung vertraglich für das gesamte Jahr ausgeschlossen hat. Das Gleiche gilt, wenn die Vermietungszeiten der Ferienwohnung der durchschnittlichen Vermietungszeit im Ferienort entspricht oder diese nur unerheblich unterschreitet (maximal 24,99 %).

Der BFH hat nun deutlich gemacht, dass bei der Prüfung der Vergleichbarkeit mit der ortsüblichen Vermietungszeit auch auf nicht veröffentlichte Vergleichsdaten der zuständigen Behörden zurückgegriffen werden kann. Alternativ können auch Daten zur Bettenauslastung herangezogen werden.

Hinweis: Bei der Prüfung der Vergleichbarkeit mit der ortsüblichen Vermietungsdauer kommt es nicht auf den einzelnen Veranlagungszeitraum an, sondern es kann ein mehrjähriger Vergleichszeitraum von z. B. fünf Jahren zugrunde gelegt werden.

4. Spekulationsgewinne

Entspannt hat sich die Rechtslage für Immobilienbesitzer, die ihre Immobilie innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist mit Gewinn verkaufen, jedoch die Immobilie eine Zeitlang **selbstgenutzt** haben.

Nach dem Gesetz ist der Spekulationsgewinn aus einer selbstgenutzten Immobilie zwar nicht steuerpflichtig. Sofern sich die Selbstnutzung jedoch nicht über den gesamten Zeitraum zwischen Kauf und Veräußerung erstreckt hat, muss die Selbstnutzung zumindest im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren erfolgt sein.

Nach Auffassung des BFH bedeutet diese Formulierung jedoch nicht, dass die Selbstnutzung drei volle Jahre betragen haben muss. Vielmehr genügt es, wenn der Verkäufer die Immobilie durchgängig vom 31.12. des vorvorherigen

Jahres bis zum 1.1. des Veräußerungsjahres selbstgenutzt hat.

Beispiel: A hat 2014 eine Wohnung gekauft, die er 2021 mit Gewinn verkaufen will. Der Gewinn ist steuerfrei, wenn er die Wohnung im Zeitraum vom 31.12.2019 bis einschließlich 1.1.2021 durchgängig selbstgenutzt hat. Die Selbstnutzung hat dann zwar nur ein Jahr und zwei Tage gedauert. Allerdings hat sie sich über insgesamt drei Veranlagungszeiträume erstreckt. Unschädlich ist es, wenn A die Wohnung am 1.7.2021 verkauft und vorher noch vom 2.1.2021 bis zum 30.6.2021 vermietet hat. Allerdings wäre eine auch nur kurzzeitige Vermietung im Jahr 2020 schädlich.

Aufpassen müssen Steuerzahler, die **Eintrittskarten** innerhalb der einjährigen Spekulationsfrist, die für alle anderen Wirtschaftsgüter als Immobilien gilt, mit Gewinn verkaufen. Der BFH sieht diesen Gewinn nämlich als steuerpflichtigen Spekulationsgewinn an. Zwar gilt die Steuerpflicht nicht für Gegenstände des täglichen Gebrauchs, z. B. für Gebrauchtwagen. Eintrittskarten sind allerdings keine Gegenstände des täglichen Gebrauchs, da sie nur einmal genutzt werden können; zudem haben Eintrittskarten ein Wertsteigerungspotenzial.

Hinweis: Beachtet werden sollte, dass insbesondere ein Verkauf im Internet für das Finanzamt „sichtbar“ ist und nachvollzogen werden kann, erst recht, wenn hierfür einschlägige Internet-Plattformen genutzt werden.

V. Kapitalanleger

1. Verluste aufgrund der Wertlosigkeit und Einziehung von Aktien

Zwar ist die Rechtsprechung zur steuerlichen Berücksichtigung **wertlos gewordener Aktien** bzw. Aktien positiv für die Steuerzahler. Denn der BFH verlangt nicht, dass das wertlos gewordene Wertpapier verkauft wird. Vielmehr genügt es für die steuerliche Berücksichtigung eines Verlustes, dass die Aktien von der Bank ausgebucht oder – im Rahmen einer insolvenzrechtlichen Sanierung – ohne Entschädigung von der AG eingezogen werden und der Aktionär an der anschließenden Kapitalerhöhung nicht teilnehmen darf.

Allerdings hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 1.1.2020 die **Verrechnung** derartiger Verluste massiv **eingeschränkt**: Sie können nämlich nur bis zu einer jährlichen Höhe von 10.000 € mit positiven Kapitaleinkünften verrechnet werden. Beim Ausfall einer Forderung mit einem Nennbetrag von 500.000 € würde es also 50 Jahre dauern, bis der Verlust verrechnet worden ist – positive Kapitaleinkünfte in diesem langen Zeitraum vorausgesetzt.

2. Darlehensverluste

Verluste aufgrund der Wertlosigkeit von Darlehen führen nach der BFH-Rechtsprechung ebenfalls zu steuerlichen Verlusten aus Kapitalvermögen. Allerdings gilt auch hier die eingeschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit (s. vorstehenden Beitrag), die auf 10.000 € jährlich begrenzt ist.

Die Einschränkung der Verlustverrechnung gilt nach der bisherigen Rechtslage zwar nicht für **GmbH-Gesellschafter**, die mit mindestens 10 % an der GmbH beteiligt sind oder die dem Anteilseigner nahestehen. Jedoch plant der Gesetzgeber für diese Gesellschafter und Darlehensgeber eine weitere Verschlechterung für Darlehen, die ab dem 1.1.2021 gewährt werden: Der Darlehensausfall soll dann ebenfalls nur in Höhe von 10.000 € jährlich mit positiven Kapitaleinkünften verrechnet werden können. Ist das Darlehen bis zum 31.12.2020 gewährt worden, soll dies erst für einen Darlehensausfall ab 2024 gelten.

3. Günstigerprüfung

Kapitalanleger können einen sog. Antrag auf Günstigerprüfung stellen. Die Kapitaleinkünfte werden dann nicht mit der Abgeltungsteuer von 25 %, sondern mit der niedrigeren individuellen Einkommensteuer besteuert.

Der Antrag auf Günstigerprüfung sollte in Erwägung gezogen werden, wenn der Steuerpflichtige – außer den Kapitaleinkünften – nur niedrige andere Einkünfte hat oder einen Verlustvortrag nutzen kann und deshalb nur eine geringe Einkommensteuer zahlen muss; hier kann der individuelle Steuersatz günstiger sein als der Abgeltungsteuersatz von 25 %.

Hinweis: Der Antrag kann auch dann noch gestellt werden, wenn erst in einem Änderungsbescheid die Einkommenssteuer so weit herabgesetzt wird, dass eine Günstigerprüfung erstmals sinnvoll erscheint. Dem BFH zufolge ist es unschädlich, dass der vorherige Bescheid bereits bestandskräftig geworden und bislang kein Antrag gestellt worden ist. Der Antrag sollte aber unbedingt innerhalb der Einspruchsfrist des Änderungsbescheids gestellt werden.

VI. Alle Steuerzahler

1. Verlustrücktrag

Verbesserungen gibt es beim Verlustrücktrag, weil der Gesetzgeber aufgrund der Corona-Krise die Verlustverrechnung erleichtert.

Erzielt der Steuerpflichtige in einem Jahr negative Einkünfte, kann er diesen Verlust in das Vorjahr zurücktragen. Dieser Verlustrücktrag war bislang bis zur Höhe von 1 Mio. € bzw. – bei zusammenveranlagten Ehegatten – bis zur Höhe von 2 Mio. € möglich. Wegen der Corona-Krise ist nun in den Veranlagungszeiträumen 2020 und 2021 der fünffache Verlustrücktrag in das Vorjahr (2019 oder 2020) möglich, d. h. 5 Mio. € (bei zusammenveranlagten Ehegatten sogar 10 Mio. €). Der Verlustrücktrag von bis zu 5 Mio. € bzw. 10 Mio. € kann im Vorjahr 2019 bzw. 2020 mit dort entstandenen positiven Einkünften verrechnet

werden und führt zu einer Einkommensteuererstattung für 2019 bzw. 2020.

Hinweis: Die Erhöhung des Verlustrücktrags gilt auch für die Körperschaftsteuer. Bei der Gewerbesteuer gibt es auch weiterhin keinen Verlustrücktrag.

Neu ist auch der **pauschale Verlustrücktrag** zwecks Minderung der Vorauszahlungen für 2019. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass viele Unternehmer im Jahr 2020 infolge der Corona-Krise einen Verlust erleiden, und ermöglicht ihnen bereits jetzt eine teilweise Erstattung der Vorauszahlungen für 2019, die es ansonsten erst bei einem späteren Verlustrücktrag aus dem Jahr 2020 in das Jahr 2019 gegeben hätte. Zu diesem Zweck wird auf Antrag die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuervorauszahlungen 2019, abzüglich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit für 2019, pauschal um 30 % gemindert; die Minderung darf jedoch höchstens 5 Mio. € bzw. – bei zusammenveranlagten Ehegatten – 10 Mio. € betragen. Der Antrag kann bis zum 31.3.2021 gestellt werden. Der pauschale Verlustrücktrag setzt voraus, dass die Vorauszahlungen für 2020 auf 0 € herabgesetzt wurden.

Hinweis: Es kann auch ein höherer pauschaler Verlustrücktrag als 30 % beantragt werden, wenn dies z. B. durch eine betriebswirtschaftliche Auswertung für das Jahr 2020 nachgewiesen wird.

Sollte es aufgrund der nunmehr beantragten Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2019 zu einer Steuernachzahlung bei der späteren Veranlagung für 2019 kommen, wird die Nachzahlung bis zum Ablauf eines Monats nach Bekanntgabe des Steuerbescheids für 2020 zinsfrei gestundet.

Hinweis: Der pauschale Verlustrücktrag ist auch bei der Körperschaftsteuer möglich, nicht aber bei der Gewerbesteuer. Dort ist ein Verlustrücktrag grundsätzlich ausgeschlossen. Die gewerbesteuerlichen Verluste werden nur in zukünftige Jahre vorgetragen.

Weiterhin hat der Gesetzgeber einen **vorläufigen Verlustrücktrag für 2020** eingeführt. Im Rahmen der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerfestsetzung für 2019 kann auf Antrag ein vorläufiger Verlustrücktrag aus dem Jahr 2020 in Höhe von 30 % der Einkünfte in 2019, gemindert um Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit des Jahres 2019, vorläufig abgezogen werden und mindert die Steuer für 2019, obwohl für den Verlust für 2020 noch kein Steuerbescheid vorliegt.

Hinweis: Sobald der Steuerbescheid für 2020 vorliegt, wird die Steuerfestsetzung für 2019, in der der vorläufige Verlustrücktrag berücksichtigt worden ist, geändert und der vorläufige Verlustrücktrag wieder dem Einkommen für 2019 hinzugerechnet. Dafür kann der endgültig ermittelte Verlust für 2020 nun entweder für einen endgültigen Verlustrücktrag in das Jahr 2019 oder für einen Verlustvortrag in das Folgejahr 2021 genutzt werden.

Es gelten die gleichen Voraussetzungen wie beim pauschalen Verlustrücktrag: Wie auch dort müssen die Vorauszahlungen für 2020 auf Null herabgesetzt worden sein.

Der vorläufige Verlustrücktrag darf 5 Mio. € bzw. – bei zusammenveranlagten Ehegatten – 10 Mio. € nicht übersteigen. Der Steuerpflichtige kann mit Hilfe von Unterlagen, z. B. betriebswirtschaftlichen Auswertungen für 2020 auch einen höheren Prozentsatz als 30 % geltend machen.

2. Freibetrag für Alleinerziehende

Alleinerziehende erhalten einen Entlastungsbetrag, wenn zu ihrem Haushalt ein Kind gehört, für das sie kindergeldberechtigt sind. Der Entlastungsbetrag wird in den Veranlagungszeiträumen 2020 und 2021 von derzeit 1.908 € auf 4.008 € erhöht. Für jedes weitere Kind erhöht sich der Entlastungsbetrag um 240 €.

3. Zinssatz bei Nachzahlungszinsen

Es liegt noch immer keine Entscheidung des BVerfG vor, ob der für Nachzahlungszinsen geltende Zinssatz von 6 % p. a. noch verfassungsgemäß ist, obwohl er über dem aktuellen Marktzinssatz liegt.

Hinweis: Handlungsbedarf besteht diesbezüglich nicht, da anhängige Einspruchs- und Klageverfahren bis zu einer Entscheidung des BVerfG ruhen und aktuelle Zinsfestsetzungen nur vorläufig ergehen, so dass grundsätzlich kein Einspruch eingelegt werden muss.

4. Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen u. a.

Für Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen oder für Beschäftigungsverhältnisse und für Handwerkerleistungen im eigenen Haushalt wird eine Steuerermäßigung in Höhe von 20 % der Aufwendungen gewährt, maximal aber 510 € bzw. 4.000 € bei den Beschäftigungsverhältnissen und Dienstleistungen und 1.200 € bei den Handwerkerleistungen. Die Steuerermäßigung wird direkt von der Steuer abgezogen. Materialkosten bleiben hierbei außen vor.

In der Steuererklärung sollten daher die entsprechenden Aufwendungen für Handwerker, haushaltsnahe Dienstleister und Haushaltshilfen angegeben werden. Mieter können z. B. auf ihrer jährlichen Betriebskostenabrechnung entsprechende Aufwendungen finden, z. B. für den Hausmeister, Gärtner, Hausreinigung oder Winterdienst.

Hinweis: Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen mindert nach einer aktuellen BFH-Entscheidung nur die tarifliche Einkommenssteuer, setzt also positive reguläre Einkünfte voraus. Handelt es sich bei den positiven Einkünften ausschließlich um Kapitaleinkünfte, die der Abgeltungsteuer unterliegen, geht die Steuerermäßigung ins Leere, da die Abgeltungsteuer nicht ermäßigt wird. Sie kann auch nicht in einen anderen Veranlagungszeitraum übertragen werden.

5. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Schlechte Nachrichten gibt es vom BFH für Kinder, deren **biologischer Vater** nicht zugleich auch der rechtliche Vater ist, weil das Kind z. B. in der Trennungsphase seiner Eltern von dem neuen Freund der Mutter oder während

eines Seitensprungs gezeugt wurde (rechtlicher Vater ist weiterhin der Ehemann der Mutter). Wird das Kind von seinem biologischen Vater beschenkt, der nicht der rechtliche Vater ist, oder erbt es vom biologischen Vater, erhält es nur die ungünstige erbschaftsteuerliche Steuerklasse III, nicht aber die günstige Steuerklasse I. Dies hat zur Folge, dass sich der Freibetrag nur auf 20.000 € statt 400.000 € beläuft und dass der Steuersatz zwischen 30 % und 50 % liegt anstatt zwischen 7 % und 30 %.

Darüber hinaus ist eine Neuregelung geplant, nach der **Steuererstattungsansprüche**, die im Jahr des Todes des Erblassers entstehen, den Wert des Nachlasses erhöhen. Danach wäre es unbeachtlich, dass die Erstattungsansprüche rechtlich erst nach dem Tod des Erblassers entstehen, nämlich mit Ablauf des Jahres.

Hinweis: Steuererstattungsansprüche würden damit künftig spiegelbildlich zu Steuerverbindlichkeiten bei der Ermittlung des Nachlasses berücksichtigt werden, die auch dann als Nachlassverbindlichkeiten zählen, wenn sie im Todeszeitpunkt noch nicht festgesetzt sind.

Vorsicht ist geboten, wenn ein **Familienheim** unter Ehegatten vererbt wird. Zwar ist die Vererbung grundsätzlich steuerfrei möglich, wenn der überlebende Ehegatte das Familienheim in den nächsten zehn Jahren selbst nutzt. Die Steuerfreiheit fällt dem BFH zufolge aber weg, wenn der überlebende Ehegatte das Familienheim innerhalb von zehn Jahren auf ein Kind überträgt, selbst wenn er die Selbstnutzung aufgrund eines lebenslangen Nießbrauchsrechts fortsetzt. Der überlebende Ehegatte muss nämlich das Familienheim nicht nur zehn Jahre lang selbst nutzen, sondern er muss nach Auffassung des BFH auch Eigentümer des Familienheims bleiben.

Hinweis: Problematisch sind daher Gestaltungen, bei denen der Erblasser sein Kind als Erbe des Familienheims einsetzt und seinem Ehegatten einen lebenslangen Nießbrauch als Vermächtnis zuwendet; denn der Ehegatte würde das Familienheim zwar selbst nutzen, wäre aber nicht Eigentümer, während das Kind zwar Eigentümer wäre, aber das Familienheim nicht selbst nutzen würde.

Vorsicht geboten ist bei sog. **disquotalen Einlagen** eines Gesellschafters einer Personengesellschaft (z. B. OHG, GbR oder KG), die dem Rücklagenkonto der Personengesellschaft und nicht dem Kapitalkonto des Gesellschafters gutgeschrieben werden. Denn disquotale Einlagen können dem BFH zufolge Schenkungsteuer auslösen, weil hierdurch die anderen Gesellschafter bereichert werden, da der Wert ihrer Beteiligung steigt. Eine disquotale Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter entweder als einziger Gesellschafter eine Einlage erbringt oder wenn er eine über seine Beteiligungsquote hinausgehende Einlage erbringt.

Hinweis: Die für eine Schenkung erforderliche Freigebigkeit wird insbesondere dann anzunehmen sein, wenn an der Personengesellschaft Familienangehörige beteiligt sind. Disquotale Einlagen sollten also nicht ohne vorherige steuerliche Beratung vorgenommen werden.

Die vergleichbare Problematik stellt sich bei disquotalen Einlagen in eine Kapitalgesellschaft. Hier ist die Schenkungsteuerpflicht ausdrücklich geregelt, selbst wenn keine Bereicherungsabsicht des einlegenden Gesellschafters besteht. Auch hier sollte vorab fachlicher Rat eingeholt werden, um die Gefahr einer Schenkungsteuerpflicht zu mindern.

Erleichtert wird hingegen die Umstrukturierung von Personen- oder Kapitalgesellschaften, die den Wechsel von Gesellschaftern auf der Grundlage eines sog. Pool-Treuhändermodells durchführen. Dabei verkauft der ausscheidende Gesellschafter seinen Anteil zum Einstandspreis an einen Treuhänder, der auch Gesellschafter ist und den Anteil zum gleichen Preis an den neuen Gesellschafter verkauft, sobald ein neuer Gesellschafter gefunden worden ist. Der BFH sieht hierin keine Schenkung an die verbleibenden Gesellschafter oder an die Gesellschaft oder an den Treuhänder, auch wenn der vom Treuhänder gezahlte Einstandspreis deutlich unter dem tatsächlichen Wert des Anteils liegt. Das Urteil ist insbesondere für freiberufliche Sozietäten bedeutsam, weil dort solche Gestaltungen häufiger vorkommen.

Hinweis: Hingegen entsteht grundsätzlich Schenkungsteuer, wenn der ausscheidende Gesellschafter seine Beteiligung nicht an den Pool-Treuhänder verkauft, sondern gegen Abfindung zum Buchwert ausscheidet und der tatsächliche Wert der Beteiligung höher ist als die Abfindung. Hier geht das Gesetz ausdrücklich von einer Schenkung zugunsten der anderen Gesellschafter in Höhe der Wertdifferenz aus, weil ihnen der Mehrwert des Anteils zuwächst. Hier kann aber die (weitgehende) Steuerbefreiung für Betriebsvermögen in Betracht kommen.

6. Grunderwerbsteuer

Unklar ist derzeit, ob und wann es zu der bereits seit langem angekündigten **Grunderwerbsteuerreform** kommt. Die Reform soll zum einen die Steuerbarkeit bei der Übertragung von Anteilen an Gesellschaften, die Immobilien besitzen, erweitern, indem vor allem die bisherige Beteiligungsgrenze von 95 % auf 90 % herabgesetzt werden soll. Zum anderen sollen die fünfjährigen Vorhaltens- und Nachhaltefristen, die für die Grunderwerbsteuerfreiheit bei der Übertragung von Grundstücken durch eine Personengesellschaft auf ihren Gesellschafter und umgekehrt einzuhalten sind, auf zehn Jahre verlängert werden. Die Reform sollte ursprünglich im 1. Halbjahr 2020 umgesetzt werden. Derzeit ist nicht absehbar, ob und wann die Reform vorangetrieben werden wird.

Darüber hinaus hat der BFH die **Konzernklausel**, die Grundstücksübertragungen innerhalb eines Konzerns Grunderwerbsteuerfrei ermöglicht, im vergangenen Jahr weiter zugunsten der Konzerne ausgedehnt.

Die Steuerfreiheit aufgrund der Konzernklausel setzt u. a. voraus, dass die Konzernmutter mit mindestens 95 % an der Tochtergesellschaft beteiligt ist, und zwar fünf Jahre vor dem Umwandlungsvorgang (Vorhaltefrist) und fünf Jahre nach dem Umwandlungsvorgang (Nachhaltefrist). Der BFH hält es nun für unschädlich, wenn die fünfjährige Vorhalte-

oder Nachhaltefrist umwandlungsbedingt nicht eingehalten werden kann, weil eine der beteiligten Gesellschaften infolge der Umwandlung erlischt oder erst durch die Umwandlung entsteht.

7. Minderung des Solidaritätszuschlags

Ab 2021 wird der Solidaritätszuschlag für einen großen Teil der bisherigen Zahler entfallen. Befreit werden Steuerpflichtige, die eine jährliche Einkommensteuer von maximal 16.956 € bzw. – bei zusammenveranlagten Ehegatten – 33.912 € zahlen. Dies entspricht nach Berechnungen des Bundesfinanzministeriums in etwa einem jährlichen Bruttoarbeitslohn von 73.000 € eines Alleinstehenden bzw. von rund 151.000 € einer Familie mit zwei Kindern.

Bei höheren Einkommen gilt eine sog. Milderungszone, bei der der Solidaritätszuschlag schrittweise angehoben wird. Erst ab einem Bruttoarbeitslohn von rund 109.000 € (Alleinstehende) bzw. rund 221.000 € (Familie mit zwei Kindern) ist der Solidaritätszuschlag in voller Höhe zu zahlen.

Nicht begünstigt sind juristische Personen, wie etwa Kapitalgesellschaften. Auch auf Kapitalerträge wird der Solidaritätszuschlag grundsätzlich weiter erhoben.

Die Reform ist **verfassungsrechtlich** umstritten. Zum einen ist der sog. Solidaripakt II, der als Rechtfertigung für den Solidaritätszuschlag angesehen werden könnte, bereits zum 31.12.2019 ausgelaufen. Zum anderen werden ab 2021 nur ca. 3,5 % der Steuerzahler uneingeschränkt den Solidaritätszuschlag entrichten, so dass dies gleichheitswidrig sein könnte.

Hinweis: Das FG Nürnberg hat die Verfassungsmäßigkeit ab dem Veranlagungszeitraum 2020 bejaht, aber die Revision zum BFH zugelassen. Nun muss der BFH entscheiden, ob er das Bundesverfassungsgericht anrufen wird, das allein die Verfassungswidrigkeit feststellen könnte. Bis dahin empfiehlt es sich, die Festsetzung des Solidaritätszuschlags durch Einspruch offen zu halten.

8. Entlastungen beim Steuersatz, Grundfreibetrag und Kinderfreibeträgen

Darüber hinaus sind weitere Entlastungen geplant: So sollen die **steuerliche Progression** in den Jahren 2021 und 2022 etwas gemildert und der Grundfreibetrag, bis zu dessen Höhe keine Steuern gezahlt werden müssen, auf 9.744 € ab 2021 und auf 9.984 € ab 2022 angehoben werden.

Zusätzlich sollen auch die **Kinderfreibeträge** von 7.812 € auf 8.388 € ab dem 1.1.2021 angehoben werden. Schließlich ist geplant, auch das **Kindergeld** um 15 € pro Kind und Monat ab dem 1.1.2021 zu erhöhen, so dass für das erste und zweite Kind jeweils 219 €, für das dritte Kind 225 € und für das vierte und für jedes weitere Kind jeweils 250 € pro Monat gewährt werden.

9. Außergewöhnliche Belastungen

Der Höchstbetrag für den **Abzug von Unterhaltsleistungen** soll auf die Höhe des nunmehr erhöhten Grundfreibe-

trags angehoben werden, d. h. auf 9.744 € für 2021 und auf 9.984 € für 2022.

Ebenfalls kurz vor der Verabschiedung steht ein Gesetz, durch das die **Pauschbeträge für Behinderte** und der Pflege-Pauschbetrag erhöht werden sollen. Behinderte können ihre Aufwendungen für den behinderungsbedingten Lebensbedarf entweder als außergewöhnliche Belastungen geltend machen, müssen die Aufwendungen dann aber im Einzelnen nachweisen, oder sie nehmen Pauschbeträge in Anspruch.

Der allgemeine Pauschbetrag, der je nach Grad der Behinderung bislang zwischen 310 € und 1.420 € beträgt, soll ab 2021 verdoppelt werden; zudem soll erstmals ein Pauschbetrag für Behinderte mit einem Behinderungsgrad von 20 % in Höhe von 384 € eingeführt werden. Bei Behinderten, deren Grad der Behinderung geringer als 50 % ist, soll es außerdem nicht mehr erforderlich sein, dass die Behinderung zu einer dauernden Einbuße der körperlichen Beweglichkeit geführt hat, die Behinderung auf einer typischen Berufskrankheit beruht oder dem Steuerpflichtigen wegen seiner Behinderung eine gesetzliche Rente oder Bezug zusteht. Für hilflose Menschen soll der sog. erhöhte Pauschbetrag von derzeit 3.700 € auf 7.400 € verdoppelt werden. Außerdem will der Gesetzgeber einen behinderungsbedingten Fahrtkosten-Pauschbetrag für Schwerbehinderte einführen, der je nach Art der Behinderung 900 € oder 4.500 € betragen soll.

Wer unentgeltlich einen **pflegebedürftigen Menschen** pflegt, kann bislang einen Pauschbetrag von 924 € geltend machen, wenn die gepflegte Person hilflos ist; dieser Betrag soll künftig durch einen gestaffelten Pauschbetrag von 600 € bis 1.800 € abhängig vom Pflegegrad, ersetzt werden; es soll zudem nicht mehr darauf ankommen, dass die gepflegte Person hilflos ist.

10. Kfz-Steuer für Elektrofahrzeuge

Für Elektrofahrzeuge wurde die zehnjährige Kfz-Steuerbefreiung verlängert. Reine Elektrofahrzeuge, die in der Zeit vom 18.5.2011 bis zum 31.12.2025 erstmals zugelassen worden sind bzw. werden, sind damit zehn Jahre lang von der Kfz-Steuer befreit. Die Befreiung ist bis zum 31.12.2030 befristet, um einen Anreiz für einen baldigen Erwerb eines Elektrofahrzeugs zu bieten. Bisher war die Befreiung auf Elektrofahrzeuge beschränkt, die im Zeitraum vom 18.5.2011 bis zum 31.12.2020 zugelassen

Alle Beiträge in dieser Mandanten-Information haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Die Angaben erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall selbstverständlich nicht ersetzen.