MANDANTENRUNDSCHREIBEN 2020/2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Jahr 2020 ist ganz klar ein Ausnahmejahr, nicht nur, was das Steuerrecht betrifft. Lockdown-Anordnungen führten zu erheblichen Einschränkungen und es gab wohl niemanden, der hiervon nicht betroffen war. Der Handlungsdruck wird in diesem Jahr nochmals steigen. Für Sie relevant werden, zum Beispiel die befristete Mehrwertsteuersenkung, die Aufrüstung der elektronischen Kassen, Änderungen beim Kurzarbeitergeld und im Insolvenzrecht.

Die aktuelle Information zum Jahresende ist wie immer in drei Teile unterteilt:

- A. Informationen für Arbeitnehmer und Steuerzahler
- B. Informationen für Unternehmer, Freiberufler, Arbeitgeber
- C. Informationen rund um Kapitalgesellschaften

Die zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie sind eine Momentaufnahme, denn wir wissen nicht mit Sicherheit, was bis zum Jahrsende noch passieren kann. Sie begründen keine Beratung und keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen beeinflussen.

Wir übernehmen keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit dieser Informationen, die im weiteren eine individuelle Beratung natürlich auch nicht ersetzen können. Bitte kontaktieren Sie uns bei Bedarf für ein persönliches Beratungsgespräch.

Ihnen und Ihrer Familie wünschen wir bereits jetzt schon besinnliche und harmonische Weihnachtstage und für das neue Jahr viel Erfolg bei der Umsetzung Ihrer Vorhaben.

Mit freundlichen Grüßen

Dipl. Kfm. Rainer Berenz
Steuerberater

A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER 5

1. Modernisierung des Besteuerungsverfahrens 5
2. Kindergeld / Kinderfreibetrag 7
3. Kinderbetreuungskosten 10
4. Reform des Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes 11
5. Berufsausbildungskosten 12
6. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung eines Kindes sind Sonderausgaben bei den Eltern 13
7. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung 14
8. Außergewöhnliche Belastungen 15
9. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende 17
10. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse 18
11. Neue Steuerermäßigung nach § 35c EStG 22
12. Häusliches Arbeitszimmer 24
13. Vermietung und Verpachtung – verbilligte Vermietung 27
14. Förderung des Mietwohnungsneubaus § 7b EStG 29
15. Berücksichtigung von Vermögensverlusten bei Einkünften aus Kapitalvermögen 31
16. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen 33
17. Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen 34
18. Abgeltungsteuer bei haushaltsnahen Dienst- bzw. Handwerkerleistungen 35
19. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften – Eigenkapitalersatz im Steuerrecht 37
20. Spenden 38
21. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung 39
22. Grunderwerbsteuersätze zum 01.01.2021 39
23. Aufhebung der Grunderwerbsteuer bei Rückabwicklung eines Grundstückskaufs 40

B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER 41

1. Corona – Informationen für Steuerberater und Mandanten 41
2. Ertragssteuerliche Behandlung der Corona-Hilfen 42
3. Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) – vom 28.11.2019 43
4. Gesetzlicher Mindestlohn 46
5. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen 46
6. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen 51
7. Betriebsveranstaltungen – Freibetrag von EUR 110,00 58
8. Bewirtungen von Arbeitnehmern 61
9. Künstlersozialabgabe-Verordnung 61
10. Flexi-Rente 63
11. Förderung dienstlicher Elektro- und Hybridfahrzeuge 65
12. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung ab 2021 66
13. Abschaffung des Solidaritätszuschlags 68
14. Kurzarbeitergeld 69
15. Corona-Prämie 72
16. Quarantäne 73
17. Entschädigungsregelung für Eltern 74
18. Betriebsschließung 75
19. Arbeitslohnspende 75
20. Änderung des Umsatzsteuersatzes 2020 76
21. Kleinunternehmerregelung ab 2020 79
22. Gutscheine 79
23. Bei neuen Leasingverträgen muss man aufpassen 80
24. Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung 82
25. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 2021 83
26. Kassennachschau 85
27. Kassenführung – was gibt es Neues? 86
28. Erbschaftsteuerfestsetzung gegen unbekannte Erben 86
29. Keine Erbschaftsteuerbefreiung für ein Familienheim bei unangemessener langer Renovierungsphase 87
30. Feststellung des Bedarfswerts von Grundbesitz im Vergleichswertverfahren der Erbschaftsteuer 88
31. Minderung der Erbschaftsteuer durch Einkommensteuerschulden 89

C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN 90

1. Größenklassen 90
2. Offenlegung des Jahresabschlusses 92
3. Hinterlegung für Kleinstunternehmen 94
4. Corona – Folgen für die Rechnungslegung 95
5. Gesellschafterfinanzierung – Rechtsprechungsänderung – eigenkapitalersetzende Maßnahmen des Gesellschafters 97
6. Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bei Überschuldung 100
7. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2019 ist elektronisch zu übermitteln 102
8. Zweifel des BFH an der Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Leistungen von Sportvereinen 104
9. Aufweichung der 75 %-Grenze bei Pensionszusagen? 106
10. Abzug der Beiträge an einen Pensionsfonds als Betriebsausgaben 107
11. Geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen 109
12. Besonderheiten der Abfindungsklausel bei Pensionszusagen 110
13. Untergang von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen bei Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge 111
14. Digitaler Finanzbericht 113
15. GmbH – „Gesellschafterlistenverordnung“ 114
16. Jahressteuergesetz 2020: Änderungen bei der Körperschaftsteuer 115

A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER

1. Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Um einen gerechten und gleichmäßigen Steuervollzug zu gewährleisten, wurde das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens zum 01.01.2017 in Kraft gesetzt. Die technische Umsetzung des Gesetzes soll 2022 abgeschlossen werden.

Neuerungen zur Abgabe von Steuererklärungen

Die Abgabefrist von Jahressteuererklärungen wurde neu gefasst. Bei der Einkommensteuererklärung 2019 endete sie bei unberatenen Steuerpflichtigen am 31.07.2020, bei Steuerpflichtigen mit Steuerberater endet sie am 28.02.2021. Inwiefern die Fristen durch die Corona-Krise im Jahr 2021 durch die Finanzministerien verlängert werden, kann derzeit noch nicht abgeschätzt werden.

Vor Fristende können Vorabanforderungen bei beratenen Steuerpflichtigen erfolgen. Beispiel: verspätete Abgabe im Vorjahr. Nach einer Vorabanforderung (frühestens ab 31.07.) wird die Erklärungsfrist auf 4 Monate verkürzt. Von diesem Instrument macht die Finanzverwaltung seit 2019 im Rahmen von Kataloggründen Gebrauch: verspätete Abgabe/Nichtabgabe im vorangegangenen Besteuerungszeitraum, nachträgliche Vorauszahlungen für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum, herabgesetzte Vorauszahlungen außerhalb einer Veranlagung sowie hohe Abschlusszahlung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum. Das Gesetz sieht in einem späteren Schritt auch die Vorabanforderung durch automationsgestützte Zufallsauswahl sowie die Einführung eines Kontingentierungsverfahrens vor. In Rheinland-Pfalz sollen die beiden Letztgenannten derzeit nicht zur Anwendung kommen.

Fristüberschreitung bedeutet automatisch Verspätungszuschlag. Dieser beträgt für jeden angefangenen Monat 0,25 % der um die Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten Steuer. Der monatliche Mindestverspätungszuschlag beträgt EUR 25,00. Es gibt eine Ermessensfestsetzung, wenn das Finanzamt eine Steuer auf EUR 0,00 oder eine Steuererstattung festsetzt. Diese einzigen Rückausnahmen sind: Fristverlängerung nach § 109 AO, festgesetzte Steuer EUR 0,00, festgesetzte Steuer geringer als Vorauszahlungen zzgl. Steuerabzugsbeträge. Eine Fristverlängerung ist nur noch auf Ausnahmefälle beschränkt.

Vollautomationsgestützte Veranlagung

Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen ausschließlich automationsgestützt erlassen, ändern oder aufheben. Anlässe für die Einzelfallbearbeitung durch einen Amtsträger bestehen, z. B. wenn das Risikomanagementsystem den Steuerfall ausgesteuert hat, da im „qualifizierten Freitextfeld“ abweichende Angaben zu Drittdaten eingetragen wurden, oder wenn der Steuerpflichtige dokumentiert von der Verwaltungsmeinung abweicht.

Belegvorhaltepflicht bei der Einkommensteuer

Durch die zunehmende Digitalisierung hat der Gesetzgeber eine Belegvorhaltepflicht ab dem Veranlagungszeitraum 2017 bei der Einkommensteuer eingeführt. Belege sollen danach durch den Steuerpflichtigen nicht mehr direkt mit eingereicht werden, sondern fallbezogen risikoorientiert durch das Finanzamt angefordert werden.

Eine Vorlagepflicht besteht aber weiterhin z. B. bei Gewinnanteilen i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren) oder § 8b KStG. Sofern mit einer risikoorientierten Beleganforderung zu rechnen ist (z. B. einmalige hohe Erhaltungsaufwendungen bei Vermietung und Verpachtung), empfiehlt es sich zur Vermeidung von Rüstzeiten, wie bisher die Belege direkt mit der Steuererklärung und einem separaten Anschreiben beim Finanzamt einzureichen. Zur Vermeidung einer Vielzahl von Rückfragen und Beleganforderungen hat die bayerische Steuerverwaltung zusammen mit den Steuerberaterkammern München und Nürnberg sowie der Lohnsteuerhilfe Bayern e. V. Empfehlungen zur Belegvorlage für Angehörige der steuerberatenden Berufe erarbeitet. In einer Generalklausel wird u. a. festgehalten: Je bedeutender ein steuerlicher Sachverhalt ist, desto höher sind die Anforderungen an die Belegvorlage. Ein steuerlicher Sachverhalt ist in der Regel bedeutend, wenn er neu bzw. erstmalig oder einmalig ist, einen außerordentlichen (Geschäfts-)Vorfall darstellt, sich gegenüber dem Vorjahr erheblich ändert oder eine spürbare steuerliche Auswirkung nach sich zieht. Die Empfehlung stellt keine Handlungsanweisung zur Beleganforderung dar. Der Umfang der Beleganforderung liegt weiterhin im Ermessen der Finanzämter, die durch ein maschinelles Risikomanagementsystem bei der Erkennung prüfungswürdiger Sachverhalte unterstützt werden.

Die elektronische Kommunikation mit der Finanzverwaltung über RABE (Referenz auf Belege) und NACHDIGAL ist in Vorbereitung, um Prozessabläufe medienbruchfrei zu gestalten, Zeitverluste zu vermeiden und unökonomische Datenbewegungen auszuschließen.

2. Kindergeld / Kinderfreibetrag

Der Kindergeldanspruch entsteht im Geburtsmonat (z. B. bei Geburt am 31.10. erhalten die Erziehungsberechtigten für den vollen Monat Oktober das Kindergeld) und besteht uneingeschränkt bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres (18. Geburtstag) des Kindes. Antragsberechtigt sind die Eltern oder andere Erziehungsberechtigte. Nicht antragsberechtigt ist das Kind selbst.
Das Kindergeld beträgt 2020 für das erste und zweite Kind EUR 204,00, für das dritte Kind EUR 210,00 und für das vierte und jedes weitere Kind EUR 235,00 monatlich.
Das Kindergeld soll ab 2021 angehoben werden. Es beträgt dann für das erste und zweite Kind EUR 219,00, für das dritte Kind EUR 225,00 und für das vierte und jedes weitere Kind EUR 250,00 monatlich.
Der steuerliche Kinderfreibetrag beträgt 2020 je Elternteil EUR 2.586,00 (gesamt EUR 5.172,00, mit Betreuungsfreibetrag EUR 7.812,00) und soll 2021 auf EUR 2.730,00 je Elternteil (gesamt EUR 5.460,00, mit Betreuungsfreibetrag EUR 8.388,00) steigen.
Für Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht – unabhängig von der Höhe ihrer eigenen Einkünfte und Bezüge – die Kindeseigenschaft und somit grundsätzlich ein Anspruch der Eltern auf Kindergeld.

Zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums und zum Ausgleich der kalten Progression werden außerdem der Grundfreibetrag angehoben und die Eckwerte des Einkommensteuertarifs für die Veranlagungszeiträume 2021 und 2022 nach rechts verschoben.

Jahr	**2021**	**2022**
Grundfreibetrag (Ledige)	9.696 €	9.984 €
Grundfreibetrag (gemeinsame Veranlagung)	19.392 €	19.968 €
Halber Kinderfreibetrag	2.730 €	2.730 €
Ganzer Kinderfreibetrag	5.460 €	5.460 €
Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf für jeden Elternteil	1.464 €	1.464 €
Freibetrag für Betreuungs-, Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf pro Kind	2.928 €	2.928 €

Besonderheit beim Kindergeld 2020 – der Kinderbonus

Der Kinderbonus ist ein „Bonus-Kindergeld“. Das bedeutet: Es handelt sich um eine Sonderzahlung, für die dieselben grundsätzlichen Voraussetzungen wie für das Kindergeld gelten. Der Kinderbonus ist Teil des Corona-Konjunkturpakets der Bundesregierung. Der Kinderbonus wird für jedes Kind gezahlt, für das im Jahr 2020 mindestens in einem Monat Anspruch auf Kindergeld besteht oder bestand.

Der Kinderbonus wird auch für Kinder gezahlt, für die im September 2020

- noch kein Anspruch auf Kindergeld besteht (Beispiel: Das Kind kommt erst im Dezember auf die Welt) oder
- kein Anspruch mehr auf Kindergeld besteht (Beispiel: Das Kind hat seine Ausbildung im Juli abgeschlossen).

Rechtslage für volljährige Kinder

Volljährige Kinder werden nur bei Vorliegen der nachstehend aufgeführten sonstigen Voraussetzungen berücksichtigt, wobei die eigenen Einkünfte und Bezüge unbeachtlich sind.

Die sonstigen Voraussetzungen sind:

Alter	
18 – 21	• ohne Beschäftigung und arbeitslos gemeldet
18 – 25	• Berufsausbildung • Übergangszeit von max. 4 Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten • Übergangszeit zwischen Ausbildung und Wehr-/Zivildienst • eine Berufsausbildung mangels eines Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können • Freiwilliges Soziales oder Ökologisches Jahr
ohne Altersbeschränkung	• Behinderung vor 25 eingetreten

Allerdings ist bei Kindern, die eine erste Berufsausbildung bzw. ein Erststudium bereits absolviert haben, Folgendes zu beachten:
Zur Erlangung der steuerlichen Kindeseigenschaft, respektive der Kindervergünstigungen, ist es Voraussetzung, dass das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht.
Eine „schädliche Erwerbstätigkeit“ liegt bei folgenden Fällen nicht vor:

- Tätigkeiten bis zu 20 Stunden wöchentlich
- Ausbildungsdienstverhältnisse
- geringfügige Beschäftigungen (EUR 450,00)

Der Besuch einer allgemeinbildenden Schule gilt nicht als Erstausbildung.
Wie bisher verlängert sich der Anspruch auf Kindergeld/Kinderfreibetrag, wenn das Kind Dienst als Entwicklungshelfer oder als Zeitsoldat von bis zu drei Jahren leistet. Der Anspruch wird dann um die Dauer des jeweiligen Dienstes verlängert.

Ende der Berufsausbildung / Ende des Kindergeldes von volljährigen Kindern

Die Zahlung von Kindergeld und die steuerliche Berücksichtigung von volljährigen Kindern ist insbesondere dann möglich, wenn sie sich in Berufsausbildung befinden und das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Die Kinderfreibeträge und das Kindergeld entfallen ab dem Monat nach Beendigung der Berufsausbildung bzw. der Vollendung des 25. Lebensjahres. Die Berufsausbildung endet in der Regel mit Bestehen der Abschlussprüfung.
Bei bestimmten Berufen gewährt die Finanzverwaltung die Kindervergünstigungen bis zum Ende der gesetzlich festgelegten Ausbildungszeit, und zwar unabhängig von der Abschlussprüfung (z. B. bei Kranken- und Altenpflegern). Diese Regelung wurde vom BFH bestätigt und allgemein auf solche Berufe ausgedehnt, bei denen die Ausbildungszeit durch eine Rechtsvorschrift festgelegt ist.

Günstigerprüfung

Bei einem höheren Einkommen wirkt sich der Kinderfreibetrag günstiger aus als das Kindergeld. Das Kindergeld wird dann auf die steuerliche Entlastung angerechnet und somit faktisch wieder zurückgezahlt.

3. Kinderbetreuungskosten

Der Anspruch auf Abzug der Betreuungsaufwendungen kann unabhängig von Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung der Eltern als Sonderausgabe geltend gemacht werden.
Begünstigt sind 2/3 der Betreuungsaufwendungen bis höchstens EUR 4.000,00 pro Kind. Dies gilt für alle Kinder bis 14 Jahre oder für Kinder, die wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten.
Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

Begünstigt sind unter anderem folgende Dienstleistungen:

- Kindergarten, Kindertagesstätten, Kinderhort, Kinderkrippen, Babysitter, Tagesmutter
- Hausaufgabenbetreuung, insbesondere nachmittägliche Schulbetreuung
- Haushaltshilfe, soweit ein Kind betreut wird

Nicht begünstigt sind unter anderem folgende Dienstleistungen:

- Aufwendungen für Unterricht (z. B. Schulgeld, Nachhilfe)
- Aufwendungen für die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z. B. Musikunterricht)
- Aufwendungen für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z. B. Mitgliedschaft in Sportvereinen oder anderen Vereinen)

- **Betreuung durch Angehörige**

Vater, Mutter oder die Lebensgefährtin werden als betreuende Person nicht anerkannt, wenn das Kind in deren Haushalt lebt. Denn diese Betreuung wird üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage unentgeltlich erbracht.
Zahlen die Eltern an die Großeltern eine Vergütung für die Betreuung der Kinder, ist eine Berücksichtigung als Sonderausgabe bei den Eltern möglich, wenn die Großeltern nicht in demselben Haushalt leben. Voraussetzung ist allerdings, dass die Vergütungen und die Vereinbarungen wie unter fremden Dritten üblich geregelt werden. Hier ist allerdings zu beachten, dass die Empfänger der Vergütung (z. B. Großeltern) diese in voller Höhe in ihrer Einkommensteuererklärung zu versteuern haben, während die Zahler (hier die Eltern) nur 2/3 der Vergütung steuerlich angerechnet bekommen. Daher wird sich diese Variante selten rechnen.

Aber bei der Fahrtkostenerstattung gilt Folgendes:

Betreuen die Großeltern das Enkelkind, können die Eltern bei entsprechender Vertragsgestaltung die Fahrtkostenerstattung von der Steuer absetzen. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat hierzu entschieden (Aktenzeichen 4 K 3278/11): Wer seine Eltern oder Schwiegereltern bittet, auf die Enkel aufzupassen, kann ihnen die Fahrtkosten erstatten und dann in der eigenen Steuererklärung angeben. Das gilt auch dann, wenn die Betreuung eine „familiäre Gefälligkeit“ darstellt, die Großeltern also grundsätzlich nicht fürs Kinderhüten bezahlt werden. EUR 0,30 pro gefahrenen Kilometer sind dabei angemessen. Die Großmutter selbst muss die Erstattung der Fahrtkosten nicht versteuern, da es sich um eine Aufwandsentschädigung handelt.

4. Reform des Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes

Das Bundeskabinett hatte am 16.09.2020 den Entwurf eines Zweiten Gesetzes zur Änderung des Bundeselterngeld- und Elternzeitgesetzes beschlossen. Der Gesetzentwurf steht auf der Tagesordnung der 995. Sitzung des Bundesrates am 06.11.2020. Geplante neue Regelungen:

- Die bisher geltende Höchstarbeitszeitgrenze wird für die Dauer des Elterngeldbezugs und während der Elternzeit von 30 Wochenstunden auf 32 Wochenstunden erhöht.
- Flexibilisierung des Partnerschaftsbonus (Stundenkorridor wird auf 24 bis 32 Wochenstunden erweitert).
- Mehr Elterngeld für besonders früh geborene Kinder. Eltern, deren Kind sechs Wochen oder früher vor dem voraussichtlichen Tag der Entbindung geboren wurde, erhalten einen weiteren Basiselterngeldmonat beziehungsweise zwei weitere Elterngeld-Plus-Monate.
- Die Einkommensgrenze, ab der der Anspruch auf Elterngeld entfällt, wird für Paare mit gemeinsamem Elterngeldanspruch auf EUR 300.000,00 gesenkt. Die Grenze für Alleinerziehende bleibt bei EUR 250.000,00.

5. Berufsausbildungskosten

Erstausbildung

Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium können lediglich bis zu einer Höhe von EUR 6.000,00 im Jahr (bei Zusammenveranlagung pro Ehegatte bzw. Lebenspartner) als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Solche Aufwendungen sind zum Beispiel Fahrtkosten zum Arbeitgeber, Studienort oder zu Lerngemeinschaften sowie Lernmaterialien, Studiengebühren, Bücher und Arbeitsmittel. Ein „unbeschränkter" Werbungskostenabzug für eine erstmalige Ausbildung ist nach derzeitigem Recht nur bei Maßnahmen im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses möglich. Bei Sonderausgaben gibt es – anders als bei Verlusten aus vorweggenommenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten – keinen Verlustvortrag/-rücktrag. Die Sonderausgaben bleiben ohne steuerliche Auswirkungen, wenn die sich in Ausbildung befindliche Person keine nennenswerten positiven Einkünfte hat.

Zweitausbildung

Bei einer Zweitausbildung (zum Beispiel nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung oder nach einem abgeschlossenen Bachelorstudium) ist ein voller Werbungskostenabzug möglich. Die Ausbildungsausgaben wie z. B. Fahrtkosten, Fachliteratur, Lernmaterial, Semestergebühren, Unterrichtsgebühren, Reisekosten und ggf. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung sollten gesammelt und gegenüber dem Finanzamt erklärt werden. Bei der Zweitausbildung besteht die Möglichkeit, dass die gesammelten vorweggenommenen Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Berufseintritt mit den dann erzielten Einkünften verrechnet werden.

Die Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

Zweitausbildung oder Zweitstudium Beispiel: Studium nach abgeschlossener Lehre	Ausbildungsdienst-verhältnis Beispiel: Ausbildungsvergütung oder Beamtenausbildung mit Vergütung	Erstausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienst-verhältnisses	Erststudium ohne vorherige Ausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienst-verhältnisses
⇩		⇩	
Vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben, mit der Möglichkeit, Verluste vorzutragen, welche dann bei Einkünfte-Erzielung steuerwirksam werden		Beschränkter Sonderausgabenabzug ohne Verlustvortrags- und Rücktragsmöglichkeit	

Das Bundesverfassungsgericht hat die steuerliche Behandlung von Erstausbildungskosten (begrenzt auf den Sonderausgabenabzug von EUR 6.000,00) für verfassungsgemäß erklärt (Beschluss vom 19.11.2019). In der Gesetzesbegründung hieß es, dass die Erstausbildung zur Entwicklung der Persönlichkeit beitrage und deshalb als privat (mit-)veranlasst zu qualifizieren sei. Auch die Begrenzung als Sonderausgabenabzug ist nicht zu beanstanden.

6. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung eines Kindes sind Sonderausgaben bei den Eltern

Bei den Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung eines Kindes sind folgende Besonderheiten zu berücksichtigen:

Die von den Eltern getragenen eigenen Kranken- und Pflegeversicherungen eines steuerlich zu berücksichtigenden Kindes sind im Rahmen der Unterhaltspflicht wie eigene Beiträge der Eltern zu erfassen. Das bedeutet, dass die Eltern die Kranken- und Pflegeversicherung ihrer Kinder in ihrer eigenen Steuererklärung, im Rahmen der Basisabsicherung, als Sonderausgaben ansetzen dürfen. Die kann z. B. dann steuerlich sinnvoll sein, wenn sich die Kinder in der Berufsausbildung befinden (Abzug der Beiträge vom Arbeitslohn) oder in einer studentischen Versicherung versichert sind und von den Eltern unterstützt werden. Im Regelfall ist der Sonderausgabenabzug bei den Eltern steuerlich günstiger, da sich beim Kind aufgrund der Höhe der Einkünfte keine oder nur eine geringe steuerliche Auswirkung ergäbe.
Die Beiträge dürfen allerdings nur einmal steuerlich geltend gemacht werden. Entweder dürfen die Eltern den Sonderausgabenabzug geltend machen oder das Kind im Rahmen seiner eigenen Steuererklärung.
Die Eltern müssen die Beiträge nicht selbst getragen haben. Es spielt keine Rolle, ob die Beiträge tatsächlich vom Unterhaltspflichtigen gezahlt oder erstattet werden. Es reicht aus, wenn sie ihrer Unterhaltsverpflichtung nachkommen, z. B. durch Sachleistungen wie Unterhalt oder Verpflegung.
Der BFH hatte Ende letzten Jahres entschieden, dass entgegen der Verwaltungsauffassung eine Geltendmachung der Vorsorgeaufwendungen des Kindes bei den Sonderausgaben der Eltern nur dann möglich ist, wenn diese die Beiträge direkt als Zahlung oder im Wege des Barunterhaltes getragen haben.
Die Finanzverwaltung wendet diese einschränkende Auffassung des BFH allerdings nicht an (BMF-Schreiben vom 03.04.2019). „Also bleibt wieder alles beim Alten“:

Durch das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ wird der Sonderausgabenabzug von Beiträgen eines Kindes zu Kranken- und Pflegeversicherungen (§ 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG) neu geregelt.
Nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 EStG können als eigene Beiträge des Steuerpflichtigen auch eigene Beiträge eines Kindes behandelt werden, wenn der Steuerpflichtige die Beiträge des Kindes, für das ein Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 oder auf Kindergeld besteht, durch Leistungen in Form von Bar- oder Sachunterhalt wirtschaftlich getragen hat, unabhängig von Einkünften oder Bezügen des Kindes.

7. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung

Eine steuerlich doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn neben dem eigenen Hausstand am Wohnort eine weitere Wohnung am Beschäftigungsort unterhalten wird. Dann sind notwendige Mehraufwendungen als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig.
Folgende Kosten können geltend gemacht werden:

- nachweisbare Kosten der Zweitwohnung bis EUR 1.000,00 monatlich (Unterkunftskosten)
- notwendige Kosten für Einrichtungsgegenstände und Hausrat, Fahrtkosten
- innerhalb der ersten drei Monate Zusatzkosten für die Verpflegung (Verpflegungsmehraufwendungen)
- Umzugskosten

Anzumerken ist, dass ein Arbeitnehmer die Kosten für die Einrichtung auch dann absetzen kann, wenn der gesetzliche Höchstbetrag von monatlich EUR 1.000,00, der nach dem Gesetz für die Nutzung der Unterkunft abgesetzt werden darf, ausgeschöpft ist. Einrichtungsgegenstände und Hausrat sind somit in vollem Umfang als Werbungskosten geltend zu machen, soweit sie notwendig sind, und zwar ohne betragsmäßige Begrenzung. Entweder in Form von Abschreibungen oder Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter oder direkt – je nach Höhe der Aufwendungen. Die Nutzung der Einrichtungsgegenstände sei nicht mit der Nutzung der Unterkunft als solcher gleichzusetzen. Bei einer möblierten Wohnung muss die Miete in eine Miete für die Wohnung und in eine Miete für die Möbel aufgeteilt werden, sofern dies nicht bereits im Mietvertrag geschehen ist. Der auf die Möbel entfallende Mietanteil ist unbeschränkt abziehbar.
Seit 2014 ist für einen eigenen Hausstand eine finanzielle Beteiligung an den laufenden Kosten der Haushaltsführung vorgeschrieben. Diese muss nach Auffassung des BMF die Bagatellgrenze von 10 % der monatlich anfallenden Kosten überschreiten. Dazu zählen: Miete, Mietnebenkosten, Aufwendungen für Lebensmittel und andere Dinge des täglichen

Bedarfs. Das Finanzgericht Niedersachsen hat die 10 %-Grenze bestätigt und hat weiter ausgeführt, dass diese Beteiligung an den Haushaltskosten auch einmalig z. B. durch die Übernahme von Reparaturkosten erbracht werden kann. Dagegen wurde Revision eingelegt (Az. des BFH: VI R 39/19).

8. Außergewöhnliche Belastungen

Allgemein

Entstehen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl von Personen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes, so können diese Aufwendungen gegebenenfalls als außergewöhnliche Belastungen bei der Einkommensteuererklärung angesetzt werden.

Voraussetzung ist, sie stellen keine Sonderausgaben, Werbungskosten oder Betriebsausgaben dar.

Allerdings ist von diesen zwangsläufig entstandenen Aufwendungen die zumutbare Eigenleistung abzuziehen. Nur der Teil, welcher darüber hinausgeht, kann steuermindernd vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgesetzt werden.

Die beiden unbestimmten Rechtsbegriffe „außergewöhnlich“ (durch die besonderen Verhältnisse des Steuerpflichtigen veranlasst oder nur bei wenigen anfallend) und „zwangsläufig“ (subjektive Verpflichtung, sich diesen Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen zu können) haben dazu geführt, dass es unzählige Finanzgerichtsurteile zu diesem Thema gibt.

Zunächst eine (nicht abschließende) Aufzählung anerkannter außergewöhnlicher Belastungen:

- Aufwendungen für Krankheit (z. B. Arzt, Zahnarzt, Heilpraktikerrechnung, Medikamente, Hilfsmittel, Krankenbeförderungen, Operationskosten),
- für Behinderung (oder anstelle des tatsächlichen Aufwands Behindertenpauschbeträge),
- für die Wiederbeschaffung (auch Schadensbeseitigung) von Gegenständen, die existenziell notwendig sind (Wohnung, Hausrat, Kleidung), insbesondere für Hochwassergeschädigte. Bei Hochwassergeschädigten ist eine fehlende Versicherung für Elementarschäden kein Ausschlussgrund,
- Kosten bei Sterbefällen (soweit sie den Wert des Nachlasses übersteigen).

Besonderheiten beim Nachweis von Krankheitskosten:

Die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten muss durch

- eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers oder
- ein amtsärztliches Gutachten oder
- eine ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung

nachgewiesen werden. Dieser Nachweis muss bereits vor Beginn der Maßnahme ausgestellt werden. Krankheitskosten bis zum Selbstbehalt, die bei einer privaten Krankenversicherung angefallen sind, können als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

Aufwendungen für Zivilprozesskosten

Nach § 33 (2) S. 4 EStG können Prozesskosten (u. a. Scheidungskosten) grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Etwas anderes kann ausnahmsweise dann gelten, wenn ein Rechtsstreit einen für den Steuerpflichtigen existenziell wichtigen Bereich oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt.

Der Begriff „Existenzgrundlage“ in § 33 Abs. 2 S. 4 EStG erfasst nicht allein die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen. Vielmehr kann dieser Begriff ebenso wie die Formulierung „lebensnotwendige Bedürfnisse“ in den Fällen, in denen der Kernbereich des menschlichen Lebens betroffen ist, auch die Gefahr des Verlustes psychischer oder ideeller Bedürfnisse erfassen. Demzufolge ist es verfassungsrechtlich geboten, Prozesskosten auch dann, wenn sie – unabhängig von der Betroffenheit der materiellen Existenzgrundlage – durch den grundgesetzlich geschützten Kernbereich des menschlichen Lebens veranlasst sind und zwangsläufig erwachsen, zum Abzug zuzulassen. So hatte das FG München entschieden, dass die Existenzgrundlage auch immateriell zu verstehen ist.

Gegen dieses Urteil ist Revision eingelegt worden, die Entscheidung des BFH steht noch aus.

Unterhaltsleistungen

Unterhaltsleistungen können nur insoweit zum Abzug zugelassen werden, als die Aufwendungen dazu bestimmt und geeignet sind, dem laufenden Lebensbedarf des Unterhaltsempfängers im Veranlagungszeitraum der Unterhaltszahlung zu dienen. Liegen diese Voraussetzungen nur für einige Monate des Jahres der Unterhaltszahlung vor, muss der Unterhaltshöchstbetrag gemäß § 33a (3) S. 1 EStG entsprechend aufgeteilt werden. Bei Unterhaltszahlungen ins Ausland ist zu beachten, dass diese nur abziehbar sind, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind. Es sollte hier auf regelmäßige laufende Zahlungen geachtet werden.

Keine Verteilung möglich

Außergewöhnliche Belastungen sind nach § 11 (2) S. 1 EStG ausschließlich in dem Jahr der Zahlung zu berücksichtigen. Übersteigen die Aufwendungen in einem Jahr die Einkünfte, geht der übersteigende Teil steuerlich unter.

9. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Nach § 24b EStG dürfen Alleinerziehende jährlich einen sogenannten Entlastungsbetrag für Alleinerziehende steuerlich geltend machen. Für die Jahre 2020 und 2021 wird dieser Steuerfreibetrag auf EUR 4.008,00 jährlich erhöht (bis 2019 EUR 1.908,00). Mit der Erhöhung um EUR 2.100,00 wird die besondere Belastung Alleinerziehender aufgrund der COVID-19-Pandemie berücksichtigt. Ab dem zweiten und für jedes weitere Kind erhöht sich der Entlastungsbetrag um EUR 240,00 jährlich.

Voraussetzungen dafür sind:

- mindestens ein Kind, das mit im Haushalt lebt und gemeldet ist
- Für das Kind erhält die Alleinerziehende Kindergeld/Kinderfreibeträge
- kein Splittingverfahren erfüllt oder verwitwet
- keine Hausgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person, es sei denn, für diese Person steht dem Alleinerziehenden ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zu

Es dürfen somit keine weiteren erwachsenen Personen zu dem Haushalt der Alleinerziehenden gehören. Erwachsene Kinder, für welche die Alleinerziehende Kindergeld erhält, sind eine Ausnahme von dieser Regel. Eine Ausnahme bilden somit die volljährigen Kinder im Haushalt, die sich in Berufsausbildung befinden oder auf einen Ausbildungsplatz warten oder einen Freiwilligendienst leisten. Eine weitere Ausnahme bilden pflegebedürftige erwachsene Personen (Pflegegrad I, II, III). Diese dürfen im Haushalt der Alleinstehenden leben.

Dieser Freibetrag verringert sich um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat, in dem diese Voraussetzungen nicht vorliegen.

Die Haushaltszugehörigkeit ist anzunehmen, wenn das Kind in der Wohnung des Alleinerziehenden gemeldet ist. Nach einer Entscheidung des BFH begründet die Meldung im Haushalt des Alleinerziehenden eine unwiderlegbare Vermutung für die Haushaltszugehörigkeit des Kindes. Das heißt, dass diese Meldung auch dann maßgebend ist, wenn das Kind gar nicht in dieser, sondern in einer anderen Wohnung (z. B. während der Ausbildung / des Studiums) lebt. Eine Meldung mit Nebenwohnsitz genügt. Auf den

tatsächlichen Aufenthaltsort des Kindes kommt es nur dann an, wenn das Kind bei mehreren Personen gemeldet ist. Ist das Kind bei beiden Elternteilen gemeldet, erhält der Elternteil den Entlastungsbetrag, an den das Kindergeld für das Kind ausgezahlt wird. Den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gibt es nur für einen Elternteil.
Heiratet ein Alleinerziehender, entfällt für das gesamte Kalenderjahr der Entlastungsbetrag. Es findet keine Verteilung auf Monate statt, denn der Gesetzeswortlaut erfordert, dass im Jahr die Voraussetzungen für den Splittingtarif nicht gegeben sein dürfen. Es spielt keine Rolle, ob Eltern eine getrennte Veranlagung oder Zusammenveranlagung in der Steuererklärung wählen.
Soweit beim Lohnsteuerabzug kein Freibetrag berücksichtigt wurde, erfolgt die steuerliche Entlastung über die Einkommensteuerveranlagung; in diesem Fall ist ein entsprechender Antrag in der Steuererklärung für 2020 und 2021 erforderlich.

10. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse

Die begünstigten Tatbestände sind im § 35a EStG zusammengefasst worden.

Art der begünstigten Tätigkeit	Höchstbetrag	Steuerabzug	Steuerermäßigung
a) Handwerkerleistungen	EUR 6.000	20 %	EUR 1.200
b) Haushaltshilfe Minijob	EUR 2.550	20 %	EUR 510
c) Haushaltsnahe Dienstleistungen Pflege- und Betreuungsleistung Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse	EUR 20.000	20 %	EUR 4.000

Anzumerken wäre hier, dass alle Dienstleistungen eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen müssen. Das bedeutet, dass es sich um Tätigkeiten handeln sollte, die üblicherweise von Mitgliedern des Haushalts erledigt werden. Weiterhin muss die Dienstleistung im Haushalt ausgeführt werden. Zum Haushalt können auch mehrere, räumlich voneinander getrennte Orte (Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung) gehören.
Es ist aber auch möglich, die Renovierungsarbeiten an der bisherigen Wohnung zu berücksichtigen, selbst wenn man bereits ausgezogen ist – der Begriff „im Haushalt“ ist hier

nicht ganz so eng zu fassen. Nicht begünstigt sind handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme (Errichtung eines Haushalts), die bis zu dessen Fertigstellung anfallen.

a) Handwerkerleistungen § 35a Abs. 3 EStG

Die handwerklichen Tätigkeiten für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen müssen in einem innerhalb der EU oder des EWR liegenden Haushalts des Steuerpflichtigen erbracht werden. Neubaumaßnahmen (die im Zusammenhang mit der Errichtung eines Haushalts bis zu dessen Fertigstellung anfallen) sind nicht begünstigt. In der Rechnung muss der begünstigte Rechnungsanteil für die Arbeitsleistung gesondert ausgewiesen sein.

Zu den handwerklichen Tätigkeiten zählen u. a.:

- Abflussrohrreinigung
- Arbeiten am Dach, an der Fassade, an Garagen, o. Ä./Dachrinnenreinigung
- Arbeiten an Innen- und Außenwänden
- Arbeitskosten für das Aufstellen eines Baugerüstes (nicht Miete und Materialkosten)
- Gebühren für den Schornsteinfeger (für sämtliche Schornsteinfegerleistungen)
- Hausanschlüsse (z. B. Kabel für Strom oder Fernsehen)
- Maßnahmen der Gartengestaltung, auch Neuanlage des Gartens
- Modernisierung des Badezimmers / Modernisierung oder Austausch der Einbauküche
- nachträglicher Dachgeschossausbau (auch bei einer Nutz-/Wohnflächenerweiterung)
- nachträgliche Errichtung eines Carports, einer Fertiggarage, eines Wintergartens oder einer Terrassenüberdachung
- Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück
- Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen (z. B. Teppichboden, Parkett, Fliesen)
- Reparatur oder Austausch von Fenstern und Türen
- Reparatur und Wartung von Gegenständen im Haushalt des Steuerpflichtigen (z. B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, PC, Klavier …)
- Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, Feuerlöscher
- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern, Heizkörpern und -rohren

Auch Bewohner von Eigentumswohnungen können Handwerkerleistungen beim entsprechenden Ausweis in der WEG-Abrechnung in Abzug bringen. Mieter können Handwerkerleistungen ebenfalls in Abzug bringen, wenn diese in der Nebenkostenabrechnung entsprechend ausgewiesen sind.

Der Materialanteil bzw. die Lieferung von Waren gehört nicht zu den begünstigten Aufwendungen. Die Arbeitskosten, einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten, sind begünstigt. Die Umsatzsteuer ist, je nachdem, auf welchen Posten sie sich bezieht, abzugsfähig oder nicht abzugsfähig (Aufteilung).
Barzahlungen sind nicht begünstigt. Dies gilt auch für Abschlagszahlungen. Eine Ausnahme gibt es hier: Zahlungen im Zusammenhang mit einer geringfügigen Beschäftigung können steuerlich unschädlich auch in bar geleistet werden.

Für die Berücksichtigung der Steuerermäßigung im jeweiligen Kalenderjahr kommt es grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Zahlung an. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass eine Zahlung, die über dem Höchstbetrag liegt, verloren geht. Eine Anrechnung des übersteigenden Betrages kann nicht im folgenden Jahr nachgeholt werden. Wenn man in einem Jahr keine Steuern zahlt, weil die Einkünfte zu gering sind, kann man auch den Steuervorteil nicht nutzen. Die Vergünstigung geht dann komplett verloren.

b) Haushaltshilfe Minijob § 35a Abs. 1 EStG

Für Arbeitsverhältnisse in Privathaushalten mit Arbeitsentgelt bis EUR 450,00 pro Monat wird in der Regel das sogenannte Haushaltsscheckverfahren angewendet. Der Arbeitnehmer wird bei der Bundesknappschaft angemeldet.

c) Haushaltsnahe Dienstleistung

Der § 35a Abs. 2 EStG fasst mehrere Tatbestände zusammen, die sich einen gemeinsamen Aufwendungshöchstbetrag von EUR 20.000,00 teilen. Dies entspricht einer Steuerermäßigung von EUR 4.000,00 (EUR 20.000,00 x 20 %).

Zum einen sind haushaltsnahe sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse begünstigt. Begünstigt sind auch Pflege- und Betreuungsleistungen. Ein bestimmter Schweregrad der Pflegebedürftigkeit wird vom Gesetz nicht gefordert.

Ferner sind haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt, die keine Handwerkerleistungen darstellen. Die Handwerkerleistungen sind gemäß § 35a Abs. 3 EStG nur mit einem Aufwendungshöchstbetrag von EUR 6.000,00 bzw. einer Steuerermäßigung von EUR 1.200,00 begünstigt.

Es ergibt sich hier wegen der unterschiedlichen Höchstbeträge die Notwendigkeit der Abgrenzung zwischen haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Die Rechtsprechung hat sich mit den Abgrenzungsfragen befasst. Hiernach sind Maler- und Tapezierarbeiten als Handwerkerleistungen einzuordnen. Es gilt folgender allgemeiner

Grundsatz: Auch einfache handwerkliche Tätigkeiten, die von Laien ausgeführt werden können, können nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen eingeordnet werden.

Zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehören u. a. Aufwendungen für:

- einen selbstständigen Gärtner (z. B. zum Rasenmähen oder Heckenschneiden)
- die Pflege von Angehörigen (z. B. durch Inanspruchnahme eines Pflegedienstes)
- einen selbstständigen Fensterputzer
- Reinigungsleistungen durch Dienstleistungsagenturen, Hausmeisterleistungen
- privat veranlasste Umzugsleistungen
- Straßenreinigung auf privatem Grundstück, Winterdienst
- Kosten für ein Notrufsystem
- Betreuung eines Haustieres in der Wohnung des Tierhalters
- Hausmeister/Hauswart (z. B. bei Nebenkostenabrechnungen)

11. Neue Steuerermäßigung nach § 35c EStG

Mit dem „Gesetz zur Umsetzung des Klimaschutzprogramms 2030 im Steuerrecht“ wurde § 35c EStG eingeführt.
Dabei handelt es sich um eine Steuervergünstigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden, die nach dem 31.12.2019 begonnen wurden. Diese Objekte müssen bei Beginn der Maßnahme älter als 10 Jahre sein. Abzustellen ist auf den Beginn der Herstellung des Gebäudes.
Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken liegt vor, wenn das Gebäude im jeweiligen Kalenderjahr ausschließlich selbst genutzt wird. Eine Eigennutzung liegt auch vor, wenn die Wohnung nur teilweise selbst genutzt und ansonsten anderen Personen unentgeltlich zur Wohnnutzung überlassen wird. Begünstigt sind auch Eigentumswohnungen sowie Gebäudeteile, die selbstständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind.
Die Nutzung als Arbeitszimmer soll unschädlich sein. Ferienwohnungen sind m. E. auch begünstigt, wenn sie nicht auch vermietet werden.
Die Steuerermäßigung beträgt in den ersten beiden Jahren jeweils 7 % der Aufwendungen (maximal jeweils EUR 14.000,00) und im dritten Kalenderjahr 6 % der Aufwendungen (maximal EUR 12.000,00). Um die maximale Steuerermäßigung (EUR 40.000,00) zu erreichen, bedarf es also begünstigter Aufwendungen i. H. von EUR 200.000,00.
Begünstigt sind Aufwendungen für energetische Maßnahmen.
Diese sind im Gesetz wie folgt benannt: 1. Wärmedämmung von Wänden, 2. Wärmedämmung von Dachflächen, 3. Wärmedämmung von Geschossdecken, 4. Erneuerung der Fenster oder Außentüren, 5. Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage, 6. Erneuerung der Heizungsanlage, 7. Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung, 8. Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind.
Daneben sind auch Kosten für einen Energieberater teilweise berücksichtigungsfähig.

Die energetischen Maßnahmen müssen durch ein Fachunternehmen durchgeführt werden. Der Steuerpflichtige benötigt eine nach amtlichem Muster gefertigte Bescheinigung des Fachunternehmens, aus der sich ergibt, dass die Aufwendungen dem Grunde und der Höhe nach begünstigt sind. Die in Rechnung gestellten Kosten für die Bescheinigung gehören auch zu den begünstigten Aufwendungen. Die Rechnungen müssen überwiesen werden, da Barzahlungen nicht begünstigt sind.

In der Rechtsverordnung zur Bestimmung von Mindestanforderungen für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden nach § 35c EStG (Energetische Sanierungsmaßnahmen-Verordnung – ESanMV) vom 02.01.2020, BGBl. I S. 3, sind weitere Voraussetzungen an die energetischen Maßnahmen sowie die Fachunternehmen enthalten.
Im BMF-Schreiben vom 31.03.2020 wurde eine Musterbescheinigung veröffentlicht, von deren Inhalt, Ausbau und Reihenfolge der Angaben nicht abgewichen werden darf.

Die Steuerermäßigung nach § 35c EStG kommt nicht in Betracht, soweit die Aufwendungen als Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt worden sind oder wenn für die energetische Maßnahme eine Steuerbegünstigung nach § 10f EStG oder eine Steuerermäßigung nach § 35a EStG in Anspruch genommen wird. Ebenso ist der § 35c EStG ausgeschlossen für zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse, für die eine Steuerermäßigung in Anspruch genommen worden ist (unabhängig von deren tatsächlicher Höhe).

12. Häusliches Arbeitszimmer

Die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer können vollständig geltend gemacht werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet und kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Für die übrigen Fälle, in denen das Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ist, sind nachstehende Fallgruppen zu beachten. Der Kostenabzug ist auf EUR 1.250,00 begrenzt. Bei einer nicht ganzjährigen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers ist nicht zeitanteilig zu kürzen. Der Arbeitnehmer hat die Beweislast, dass kein anderer Arbeitsplatz für die berufliche Tätigkeit zur Verfügung steht. Dies kann er z. B. durch eine Bescheinigung seines Arbeitgebers nachweisen. Diese Voraussetzung dürfte in Corona-Zeiten aber regelmäßig erfüllt sein.

Folgende Fallgruppen sind zu unterscheiden:

Häusliches Arbeitszimmer			
Steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung?	Es steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung	Es steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung	Es steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung
Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers	Ist nicht zu prüfen	+ <u>Kein</u> Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit	+ Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit
Rechtsfolge für den Werbungskostenabzug	⇩ Kein Werbungskosten-abzug	⇩ Werbungskosten-abzug auf EUR 1.250,00 begrenzt	⇩ Voller Werbungskosten-abzug

Abgrenzung häusliches und außerhäusliches Arbeitszimmer

Die Einschränkungen beim steuerlichen Abzug gelten dann nicht, wenn es sich nicht um ein häusliches Arbeitszimmer handelt. Es handelt sich dann nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, wenn auf dem Weg zum Arbeitszimmer eine „der Allgemeinheit zugängliche oder von fremden Dritten benutzte Verkehrsfläche“ betreten wird.

Ein häusliches Arbeitszimmer ist demnach ein Arbeitszimmer in einem Mehrfamilienhaus, das auf der gleichen Etage oder neben der Privatwohnung liegt. Die „Häuslichkeit“ wird verneint, wenn in einem Mehrfamilienhaus die Erdgeschosswohnung als Privatwohnung dient und sich das Arbeitszimmer im Dachgeschoss befindet. In diesem Fall muss auch das Treppenhaus betreten werden, welches auch von fremden Mietern benutzt wird. Umgangssprachlich wird diese Abgrenzung als Schlafanzug-/ oder Pyjamatheorie bezeichnet.

Gemischt genutztes Arbeitszimmer

Ein als häusliches Arbeitszimmer genutzter Raum wird nur dann steuerlich anerkannt, wenn der Raum zu mehr als 90 % beruflich genutzt wird. Eine teilweise private Mitbenutzung von 10 % oder mehr wäre für die Betriebsausgaben – oder Werbungskostenabzug schädlich. Somit können auch die Kosten für eine „Arbeitsecke“ in einem anderen Raum (z. B. Wohnzimmer) nicht abgesetzt werden, da der gesamte Raum nicht unerheblich privat genutzt wird.

Nach derzeitiger Rechtslage dürften damit eine Reihe von Homeoffice-Arbeitsplätzen, insbesondere bedingt durch die Corona-Pandemie, nicht begünstigt sein.

Von einigen Finanzministern wird vorgeschlagen, aufgrund der Corona-Pandemie eine neue Regelung bezüglich des Homeoffice in den Finanzausschuss einzubringen. Es gibt verschiedene Vorschläge. Mandanten, die davon betroffen sind, sollten den Bescheid 2020 dahingehend dann offenhalten.

Höchstbetrag ist personenbezogen

Der BFH hat seine Rechtsprechung im Dezember 2016 geändert und wendet den Höchstbetrag von EUR 1.250,00 nicht mehr objektbezogen, sondern nunmehr personenbezogen an. Teilen sich Eheleute/Lebensgemeinschaften ein Arbeitszimmer, kommt der Höchstbetrag für jeden Ehepartner in voller Höhe (EUR 1.250,00) in Betracht.

Außer Betracht bleibt, ob beide Partner das häusliche Arbeitszimmer im gleichen zeitlichen Umfang nutzen.

Vermietung eines „Homeoffice“ an den Arbeitgeber

Die Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers durch einen Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber führt beim Arbeitnehmer entweder zu Einkünften aus Vermietung oder zu Arbeitslohn. Von Arbeitslohn ist dann auszugehen, wenn die Nutzung des Arbeitszimmers im Interesse des Arbeitnehmers erfolgt. Das kann vorkommen, wenn der Arbeitnehmer an der Betriebsstätte des Arbeitgebers einen Arbeitsplatz hat, aber aus privaten Gründen gerne von zu Hause arbeiten möchte. Zahlt der Arbeitgeber in diesem Fall ein Entgelt für die Nutzung des Homeoffice, gehört dieses zum steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn. Vermietungseinkünfte werden bejaht, wenn das Arbeitszimmer in erster Linie im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers genutzt wird, weil der Arbeitgeber nicht über genügend Arbeitsplätze im Betrieb verfügt.

Bei der Vermietung von häuslichem Büroraum von einem Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber (als Homeoffice) wird nicht mehr von einer Vermietung zu privaten Zwecken ausgegangen, sondern es liegt eine Vermietung zu gewerblichen Zwecken vor.

Während bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon ausgegangen wird, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, Einnahmenüberschüsse zu erwirtschaften, selbst wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben, sieht das bei der Vermietung von Gewerbeimmobilien anders aus.

Hier muss anhand einer Überschussprognose die Einkünfteerzielungsabsicht nachgewiesen werden. Werden andere Räume als das häusliche Arbeitszimmer renoviert, z. B. das angrenzende Badezimmer, sind diese Kosten nicht anteilig beim Arbeitszimmer anzusetzen. Etwas anderes gilt, wenn die Aufwendungen das gesamte Haus betreffen, wie z. B. eine Dachreparatur.

13. Vermietung und Verpachtung – verbilligte Vermietung

Bis 2020 gilt: Bei der verbilligten Vermietung von Wohnraum stellt sich in bestimmten Konstellationen die Frage des anteiligen oder vollen Werbungskostenabzugs.
Bei einer Miete (Kaltmiete zuzüglich umlagefähiger Nebenkosten) von mindestens 66 % der ortsüblichen Miete wird der volle Werbungskostenabzug gewährt. Unter 66 % der ortsüblichen Miete werden die Werbungskosten anteilig gekürzt.
Unter ortsüblicher Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung ist die ortsübliche Bruttomiete, d. h. die Kaltmiete zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten, zu verstehen.

Am 02.09.2020 wurde von der Bundesregierung der Kabinettsentwurf des Jahressteuergesetzes 2020 beschlossen. Auch die Vermietungseinkünfte sind betroffen. Änderungen können sich im laufenden Gesetzgebungsverfahren noch ergeben.
Erfolgt keine Änderung mehr (diese Entscheidung steht derzeit aus), würde bei der verbilligten Vermietung ab dem Jahr 2021 Folgendes gelten:

Prozentsatz der tatsächlichen zur ortsüblichen Miete einschließlich der umlagefähigen Kosten Rechtsfolge für den Werbungskostenabzug	< 50 % ⇩ Anteilige Kürzung der Werbungskosten	50 % – 66 % ⇩ Überschuss-prognose erforderlich	> 66 % ⇩ Voller Werbungskosten-abzug

Nach der Gesetzesbegründung soll jedoch im Entgeltbereich zwischen 50 % und 66 % eine Totalüberschussprognose vorzunehmen sein („Liebhabereiprüfung“). Sollte diese Prognose negativ ausgehen, ist von einer Einkünfteerzielungsabsicht lediglich für den entgeltlichen Teil auszugehen, sodass die Werbungskosten für den entgeltlich vermieteten Teil berücksichtigt werden können.

Ergibt sich nach dieser Prognose ein Totalgewinn über alle Jahre, werden die Werbungskosten ungekürzt berücksichtigt.

Die Finanzverwaltung nimmt eine anteilige Kürzung der Werbungskosten auch dann vor, wenn es aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht möglich sein sollte, die bisherige Miete zu erhöhen, um die Grenze einzuhalten. Der Grund für die verbilligte Überlassung spielt keine Rolle.

Bei der Vermietung an Angehörige (z. B. Eltern, Kinder und Geschwister) ist zusätzlich darauf zu achten, dass der Mietvertrag einem Fremdvergleich standhält und auch tatsächlich vollzogen wird. Dabei ist auf regelmäßige Mietzahlungen zu achten. Auch sollte bei verbilligter Überlassung darauf geachtet werden, dass die Betriebskostenabrechnung erstellt und die sich daraus ergebende Nachzahlung bzw. Erstattung ausgeglichen worden ist. Sonst besteht die Gefahr, dass das Mietverhältnis als solches insgesamt nicht anerkannt wird.

14. Förderung des Mietwohnungsneubaus § 7b EStG

Zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus wurde im Jahr 2019 ein neuer § 7b EStG eingeführt. Der Wohnungsneubau soll durch die neue Sonderabschreibung für Mietwohnungen im unteren bis mittleren Preissegment gefördert werden. Danach können für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen in einem EU-Mitgliedstaat (= einschließlich Inland) oder einem Staat, der in vergleichbarer Weise Amtshilfe leistet, im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung und in den folgenden 3 Jahren auf Antrag Sonderabschreibungen bis zu 5 % jährlich zusätzlich zu der „normalen" Gebäudeabschreibung von 2 % in Anspruch genommen werden ➔ neuer § 7b EStG ➔ bis zu 28 % AfA in den ersten 4 Jahren. Nach Ablauf des vierjährigen Begünstigungszeitraums wird der Restwert, verteilt auf die Restnutzungsdauer von regelmäßig 46 Jahren, linear abgeschrieben.

Gefördert werden sowohl die Schaffung von neuem, d. h. zusätzlich und erstmalig geschaffenem Mietwohnraum im Zusammenhang mit dem Neubau von Gebäuden als auch die entsprechenden Baumaßnahmen in bestehenden Gebäuden ➔ wenn z. B. ein Ladenlokal in eine neue Mietwohnung umgebaut oder wenn ein Altbau um eine oder mehrere Mietwohnungen erweitert wird. Die Anschaffung einer neuen Wohnung wird nur gefördert, wenn sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgt.

Um in den Genuss der (bis zum 31.12.2026 befristeten) Sonderabschreibung zu kommen, sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- Der Bauantrag oder die Bauanzeige (nicht die Fertigstellung) muss nach dem 31.08.2018 und vor dem 01.01.2022 gestellt werden; maßgebend ist der Eingangsstempel der zuständigen Behörde.
- Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dürfen EUR 3.000,00 pro Quadratmeter Wohnfläche nicht übersteigen ➔ sogenannte Baukostenobergrenze ➔ zu den Anschaffungskosten zählen auch die typischen Anschaffungsnebenkosten wie z. B. Maklergebühren, Provisionen, Notargebühren, Grundbuchgebühren, Grunderwerbsteuer, Gerichtskosten, Vermessungskosten, Gutachterkosten, aber ohne Boden und Außenanlagen.
- Zur sachgerechten Ermittlung der Baukosten je Quadratmeter (Wohn-)Fläche des zu fördernden Objekts kann alternativ auch die Bruttogrundfläche (BGF) des aufgrund der Baumaßnahme entstandenen Gebäudes für die Prüfung der Kostenobergrenze herangezogen werden.

Die neue Wohnung muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden 9 Jahren entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden. Nicht als Wohnzwecken dienend gelten solche Wohnungen, die nur zur vorübergehenden Beherbergung von Personen bestimmt sind, wie z. B. Ferienwohnungen.
Die nicht vollentgeltliche Überlassung hat auf die Förderung durch § 7b EStG keine Auswirkung, wenn die Wohnung für mindestens 66 % der ortsüblichen Marktmiete vermietet wird. Die 66 %-Grenze ist dabei nach den zu § 21 Abs. 2 EStG bekannten Grundsätzen zu prüfen. Wird die Wohnung für weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete vermietet, wird die Sonder-AfA nach § 7b EStG im Ergebnis auf den entgeltlichen Teil der Vermietung gekürzt. Auch in diesem Fall wird § 7b EStG dem Grunde nach angewandt, allerdings der Höhe nach nur anteilig (soweit entgeltlich vermietet wird) gewährt. Ein nur vorübergehender Leerstand schadet nicht. Eine Mietobergrenze ist nicht vorgesehen.

Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung ist auf EUR 2.000,00 je Quadratmeter Wohnfläche einschließlich Nebenräumen, z. B. Keller- oder Abstellräume, gemeinschaftlich genutzte Räume im selben Gebäude, Stellplätze in Tiefgaragen sowie die zu einem Gebäude gehörenden Garagen, begrenzt.

Folgendes ist noch zu beachten:

Die Sonderabschreibungen können letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2026 geltend gemacht werden, das gilt selbst dann, wenn der vierjährige Abschreibungszeitraum noch nicht abgelaufen ist. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bestimmt sich die AfA nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer ➔ was dann einem Abschreibungssatz von jährlich 1,56 % entspricht.

Eine bereits in Anspruch genommene Sonderabschreibung ist rückgängig zu machen, wenn die begünstigte Wohnung innerhalb von 10 Jahren nicht mehr dauerhaft zu Wohnzwecken vermietet wird (z. B. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, unentgeltliche Überlassung, Umwidmung zur Ferienwohnung, Vermietung zu betrieblichen Zwecken, „steuerfreie“ Veräußerung) oder steuerfrei veräußert wird oder wenn die Baukostenobergrenze von EUR 3.000,00 pro Quadratmeter Wohnfläche innerhalb des 4-jährigen Abschreibungszeitraums durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten wird. Soweit durch die Rückgängigmachung der Sonderabschreibung Steuernachzahlungen entstehen, sind diese regelmäßig mit 0,5 % pro Monat zu verzinsen.

Die Sonderabschreibung ist nicht auf Bauherren beschränkt. Sie steht auch dem Käufer einer neu hergestellten Wohnung zu, wenn der sie im Jahr der Fertigstellung erwirbt. Dann erhält der Bauherr aber keine Sonderabschreibung.

Für die Gewährung der Sonderabschreibung ist die Einhaltung der De-minimus-Verordnung zu beachten. Entsprechend wird die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur gewährt, wenn der wirtschaftliche Vorteil aus der vorgezogenen höheren Abschreibungsmöglichkeit innerhalb von 3 Jahren den Betrag von EUR 200.000,00 nicht übersteigt. Für die Ermittlung des sich aus der Sonderabschreibung (§ 7b EStG) ergebenden Beihilfewertes ist nicht die Sonderabschreibung selbst, sondern nur der relevante wirtschaftliche Vorteil, der durch die vorgezogene höhere Abschreibungsmöglichkeit entsteht, einzubeziehen.

15. Berücksichtigung von Vermögensverlusten bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Ein bereits seit dem 24.10.2017 bestehendes Urteil des BFH (VIII R 13/15) widerspricht der bisherigen Auffassung der Verwaltung, wonach ein Forderungsausfall von Kapitalvermögen keine Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG darstellt. Dem schlossen sich weitere Urteile des BFH an (X R 9/17 vom 09.07.2019, VIII R 18/16 vom 06.08.2019).

Das BFH begründet seine Meinung damit, dass der Gesetzgeber mit der Einführung der Abgeltungsteuer eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreichen wollte. Da er damit die quellentheoretische Trennung von Vermögens- und Ertragsebene aufgegeben hat, ist ein endgültiger Ausfall einer Kapitalforderung nunmehr als steuerlich relevanter Verlust zu sehen.

Der Gesetzgeber plante, im sog. „Jahressteuergesetz 2019“ eine Ergänzung in § 20 Abs. 2 um einen Satz 3 einzuführen, welche regeln soll, dass insbesondere der durch den Ausfall einer Kapitalforderung oder die Ausbuchung einer wertlosen Aktie entstandene Verlust steuerlich unbeachtlich ist. Jedoch hat sich der Bundesrat dagegen ausgesprochen.
Mit dem am 29.11.2019 beschlossenen Jahressteuergesetz 2019 wurde dieser Entwurf tatsächlich gestrichen.
Stattdessen wurde sehr versteckt im Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen im Bereich des § 20 Abs. 6 S. 6 EStG festgelegt, dass derlei Verluste und die Ausbuchung wertloser Aktien nunmehr bis zu einer Höhe von EUR 10.000,00 pro Jahr abzugsfähig sein sollen. Außerdem dürfen Verluste aus

Termingeschäften nur noch mit Gewinnen aus Termingeschäften sowie Einnahmen aus Stillhaltergeschäften verrechenbar sein, darüber hinaus sind sie ebenfalls nur bis EUR 10.000,00 abzugsfähig.

Diese Regelung gilt für Verluste, die nach dem 31.12.2019 entstehen (§ 52 Abs. 28 S. 24 EStG). Damit gesteht der Gesetzgeber zumindest zu, dass der Ausfall von Forderungen von Kapitalvermögen dem Grunde nach als Veräußerung anzusehen ist. Jedoch wurden die oben genannten Urteile des BFH bis heute weder im Bundessteuerblatt noch im Anwendungsschreiben zur Abgeltungsteuer veröffentlicht.

Dem Vernehmen nach plant die Finanzverwaltung, die für die Steuerpflichtigen günstigere Rechtsprechung für die Jahre bis einschließlich 2019 anzuerkennen, daher ist dies weiter zu beobachten.

Zudem entstehen durch die Regelung des Gesetzgebers neue Problemfelder:

- Es bestehen verfassungsrechtliche Bedenken, da der Verlustabzug massiv eingeschränkt wurde, Gewinne aus Kapitalvermögen aber weiterhin uneingeschränkt besteuert werden.
- Sie konkurriert, soweit Gesellschafterdarlehen betroffen sind, mit dem ebenfalls im Jahressteuergesetz 2019 neu geschaffenen § 17 Abs. 2a EStG und gleichsam mit § 20 EStG. Somit scheinen wohl § 17 Abs. 2a EStG und § 20 EStG nebeneinander anwendbar zu sein.
- Eine Anpassung des Kapitalertragsteuerabzugs in § 43a Abs. 2 S. 2 EStG erfolgte bisher nicht.

Folgende Revisionsverfahren bleiben weiterhin für vor dem 01.01.2020 entstandene Verluste von Bedeutung:

- FG Düsseldorf, Urteil vom 18.07.2018 (7 K 3302/17 E, Revision VIII R 28/18) bezüglich der Fragestellung, ob ein endgültiger Ausfall der Forderung in dem Jahr zu berücksichtigen ist, in dem der Insolvenzverwalter dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit anzeigt
- diverse Entscheidungen zum Ausfall eines vor 2009 begründeten Gesellschafterdarlehens
- FG Münster, Urteil vom 12.03.2018 (2 K 3127/15 E, Revision IX 9/18) bezüglich der Fragestellung, ob der Verlust aus einem Forderungsverzicht bei einem Gesellschafterdarlehen als steuerlich im Rahmen der Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen ist

- diverse Entscheidungen im Zusammenhang mit wertlosen Aktien

16. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen

Regelmäßig wird die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben und wird im Zuge dessen mit abgegolten. Dasselbe gilt für die Kirchensteuer, die auf die Einkommensteuer erhoben wird, die nach dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG ermittelt wird.

Die Kirchensteuer kann jedoch anstelle der Abgeltungsregelung als Sonderausgabe abzugsfähig sein, wenn zum Beispiel die abgeltende Wirkung bei bestimmten Kapitaleinnahmen durch § 32d Abs. 2 EStG ausgenommen wird oder durch eine Günstigerprüfung ein individueller Steuersatz von unter 25 % feststeht.

Dies entschied das Finanzgericht Düsseldorf und widersprach damit dem Finanzamt, welches den Abzug als Sonderausgabe aufgrund einer durch Betriebsaufspaltung verursachten Gewinnausschüttung nicht anerkannt hatte (FG Düsseldorf vom 16.11.2016, Az. 15 K 1640/16).

Wenn jedoch Kapitalerträge zunächst nach Tarif besteuert, dann aber im Rahmen eines Änderungsbescheids nachträglich der Abgeltungsteuer unterworfen worden sind, ist es fraglich, inwieweit die Erstattung der Kirchensteuer im Jahr des Wechsels den Sonderausgabenabzug mindert.

Das Finanzgericht Düsseldorf ist der Auffassung, dass die Kirchensteuer für das Jahr als Sonderausgaben zu berücksichtigen ist, in dem sie von dem Steuerpflichtigen tatsächlich entrichtet worden ist. Nachträgliche Kirchensteuererstattungen seien, dem Zuflussprinzip folgend, im Erstattungsjahr zu berücksichtigen. § 10 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG enthalte keine Rechtsgrundlage, den Sonderausgabenabzug des Kirchensteuerbetrags, welcher vorigen Jahren zuzuordnen ist, unabhängig von der tatsächlichen Zahlung zu kürzen. Demnach sei eine nachträgliche Kürzung des Sonderausgabenabzugs unzulässig.

Gegen die Entscheidung des FG Düsseldorf ist noch immer ein Revisionsverfahren beim BFH (X R 23/19) anhängig.

17. Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen

Immer noch aktuell ist die Frage der Anwendbarkeit der Besteuerung der Abgeltungsteuer bei Zinsen zwischen nahen Angehörigen, vom BFH zugelassen durch Urteil vom 28.01.2015. Danach können bei Darlehensverträgen dieser Personengruppe die Zinseinkünfte mit der Abgeltungsteuer anstatt des persönlichen Einkommensteuersatzes besteuert werden, sofern die Vertragsbedingungen einem Fremdvergleich entsprechen. Gleichwohl darf der Darlehensnehmer die gezahlten Zinsen steuerlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzen, wenn das Darlehen im Zusammenhang mit entsprechenden Einkünften steht.

Eine Steuerersparnis des Darlehensgebers ergibt sich in den Fällen, in denen dessen persönlicher Steuersatz über 25 % liegt, die Zinseinnahmen nach der geänderten Rechtsprechung jedoch nur mit dem Abgeltungssteuersatz in Höhe von 25 % versteuert werden.

Der Begriff „nahe Angehörige“ oder auch „Näheverhältnis“ umfasst Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel und Geschwister. Von einem Näheverhältnis, das die Besteuerung mit dem Abgeltungssteuersatz verhindert, soll auszugehen sein, wenn eine der Vertragsparteien des Darlehensverhältnisses

- auf die andere Partei einen beherrschenden Einfluss ausüben kann,
- bei der Vereinbarung der Bedingung einer Geschäftsbeziehung einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss ausüben kann,
- ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte der anderen Vertragspartei hat.

Aufgrund der BFH-Rechtsprechung sind vorgenannte Ausschlussgründe bei Ehegatten aber nicht schon durch deren persönliches Näheverhältnis erfüllt, sondern es muss eine finanzielle Abhängigkeit des Darlehensnehmers vom Darlehensgeber bestehen. Von einer solchen finanziellen Abhängigkeit des Darlehensnehmers und somit einem beherrschenden Einfluss des Darlehensgebers ist auszugehen, wenn der Darlehensnehmer insbesondere wegen fehlender Sicherheiten weder von einer Bank noch von einem anderen fremden Dritten das zu beurteilende Darlehen erhalten würde. Genau das hat der BFH nun aktuell mit Urteil vom 16.06.2020 (VIII R 5/17) bekräftigt: Allein die Tatsache, dass es sich um einen Ehegatten handelt, führt nicht zum Status „nahestehende Person“.

Um den weiteren Ausschlusstatbestand vom Abgeltungssteuersatz, den Fremdvergleichsgrundsatz, zu erfüllen, muss das Vereinbarte vor Beginn des Leistungsaustauschs klar und ernsthaft gewollt sein und tatsächlich durchgeführt werden, um einem Vergleich mit fremden Dritten standzuhalten. Hierbei spielt neben Zinssatz und den Tilgungsvereinbarungen dann auch wieder die Art / der Grad der Besicherung bzw. ob eine Besicherung vorliegt, eine Rolle. Als Nachweis für die Erfüllung eines Fremdvergleiches eignet sich somit insbesondere das Kreditangebot eines fremden Dritten, insbesondere einer Bank, um vergleichbare Konditionen nachweisen zu können.

Auch über die vorstehende Fragestellung hinaus ist es ratsam, Verträge zwischen nahen Angehörigen immer schriftlich abzuschließen, denn die objektive Beweislast bei einem Streit mit dem Finanzamt trägt regelmäßig der Steuerpflichtige.

18. Abgeltungsteuer bei haushaltsnahen Dienst- bzw. Handwerkerleistungen

Strittig ist beim Finanzgericht Hamburg (Gerichtsbescheid vom 23.11.2017, 6 K 106/16), ob Steuerermäßigungen im Sinne des § 35a des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 32d EStG zu berücksichtigen sind.

Die Klägerin erzielte im Streitjahr u. a. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie darüber hinaus Kapitalerträge. In ihrer Steuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin zudem Aufwendungen für sozialversicherungspflichtige Beschäftigungen im Privathaushalt und diverse haushaltsnahe Dienstleistungen geltend. Sie beantragte die Günstigerprüfung für sämtliche Kapitalerträge sowie eine Überprüfung des Steuereinbehalts für bestimmte Kapitalerträge.

Das Finanzamt veranlagte die Klägerin erklärungsgemäß mit Ausnahme der Berücksichtigung von Steuerermäßigungen gemäß § 35a EStG und setzte die Einkommensteuer fest; die Anträge auf Günstigerprüfung seien geprüft worden und es habe sich ergeben, dass die Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif nicht günstiger sei.

Daraufhin legte die Klägerin Einspruch ein mit dem Begehren, den Ermäßigungsbetrag nach § 35a EStG bei der Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer im Wege der Kürzung zu berücksichtigen.

Den Einspruch wies das Finanzamt ab, hiergegen hatte die Steuerpflichtige Klage erhoben.

Ihrer Begründung nach sei § 35a wie folgt definiert: „Aufgrund haushaltsnaher Dienstleistungen ... ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen ... (§ 35a EStG)“
Weiterhin sei die Abgeltungsteuer Teil der tariflichen Einkommensteuer und der Kürzung durch § 35a EStG zugänglich.

Gemäß § 32d Abs. 3 S. 2 EStG kann der Steuerpflichtige eine Einkommensteuererklärung für Kapitalerträge beantragen, in diesem Fall erhöht sich die tarifliche Einkommensteuer um den nach § 32d Abs. 1 EStG ermittelten Betrag (Abgeltungsteuer).

Nach Auffassung des Finanzgerichts wirkt die Kapitalertragsteuer allerdings nur abgeltend, wenn die in dieser Art besteuerten Einkünfte von der üblichen Einkünfteermittlung ausgenommen bleiben. Fließen somit Kapitalerträge nicht in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ein, gilt dies auch für die Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer.

Außerdem könnten Steuerermäßigungen, die an die tarifliche Einkommensteuer anknüpften – wie im Streitfall für haushaltsnahe Dienstleistungen/Beschäftigungsverhältnisse gemäß § 35a EStG –, die Einkommensteuer nach dem gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 32d Abs. 1 EStG nicht mindern. Dies entspreche der Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl. I 2016, S. 85, Rz. 132).

Die Entscheidung des Finanzgerichts wurde in einer Revision durch das BFH bestätigt (VI R 54/17, Urteil vom 28.04.2020).

19. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften – Eigenkapitalersatz im Steuerrecht

Als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist unter bestimmten Voraussetzungen ein Verzicht auf die Anwendung der Abgeltungsteuer möglich. In dem Fall dieser Option sind 60 % der Einnahmen und auch der Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Dies lohnt sich immer dann, wenn (z. B. durch Fremdfinanzierung bei Kauf der Anteile an der Gesellschaft) die Werbungskosten höher sind als die Einnahmen. Insbesondere bei Verkauf, Liquidation oder auch Insolvenz der Gesellschaft kann ein steuerlich berücksichtigungsfähiger Verlust entstehen. Dabei wird der Erlös (im Zweifel EUR 0,00) aus dem Wegfall der Beteiligung mit den Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile verglichen, die Differenz ist Gewinn oder Verlust.

Mit Urteil vom 11.07.2017 hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung geändert und entschieden, dass seit Inkrafttreten des MoMiG ab 2009 für Inanspruchnahmen aus Bürgschaften für die Kapitalgesellschaft und Fremdkapitalhilfen nicht mehr auf die dargestellten BMF-Schreiben vom 21.10.2010 und vom 08.06.1999 zurückgegriffen werden kann. Somit führen Diese nicht mehr zu steuerlich nutzbaren Verlusten. Aus Gründen des Vertrauensschutzes gilt die Änderung der Rechtsprechung aber erst für Dispositionen, die ab dem 27.09.2017 (Veröffentlichung des Urteils) getätigt wurden.

In allen übrigen Fällen, so hat das BMF im Schreiben vom 05.04.2019 (Dok. 2019/0225994) klargestellt, werden im Sinne des neu geschaffenen § 17 Abs. 2a EStG Anschaffungskosten nur noch durch Aufwendungen begründet, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen (§ 255 HGB) zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen – also insbesondere bei Nachschüssen (§§ 26 ff. GmbHG) und sonstigen Zuzahlungen (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage.
Ausfälle von Darlehen sowie von Bürgschaftsregressforderungen führen abweichend zur oben genannten Regelung des BFH weiterhin zu Anschaffungskosten, sofern es sich bei der Fremdkapitalhilfe um eine gesellschaftsrechtlich vereinbarte Zuführung durch den Gesellschafter in das Gesellschaftsvermögen handelt. Beispielsweise kann dies bei der Vereinbarung eines Rangrücktritts der Fall sein, da somit dieselben Voraussetzungen gegeben sind wie bei der Rückzahlung von Eigenkapital.
Eine rein interne Umgliederung von freien Gewinnrücklagen in eine zweckgebundene Rücklage führt hingegen nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters.

Die Regelung des § 17 Abs. 2a EStG gilt für alle Veräußerungen bzw. Auflösungen von Kapitalgesellschaften, die nach dem 31.07.2019 erfolgt sind.

20. Spenden

Spenden sind freiwillige Zuwendungen für einen religiösen, wissenschaftlichen, gemeinnützigen, kulturellen, wirtschaftlichen oder politischen Zweck und eine Sonderausgabe im Sinne des Einkommensteuerrechts, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Spendenempfänger können gemeinnützige Vereine, Stiftungen, politische Parteien oder Religionsgemeinschaften sein. Spenden können in Geld oder Sachleistungen bestehen oder in einem Verzicht auf Entlohnung für geleistete Arbeit.
Spenden sind bis zu einem Anteil von 20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte als Sonderausgaben abzugsfähig.
Jede Spendenquittung zahlt sich aus, denn Sonderausgaben mindern das zu versteuernde Einkommen, sobald sie über dem Pauschbetrag von EUR 36,00 bei Ledigen bzw. EUR 72,00 bei Verheirateten/Lebenspartnerschaften liegen.
Soweit Spenden die Höchstbeträge übersteigen, können sie in Folgejahre übertragen und innerhalb der Höchstbeträge geltend gemacht werden, sogenannter Spendenvortrag.

Alle Spenden und Mitgliedsbeiträge für steuerbegünstigte Zwecke müssen anhand der „Zuwendungsbestätigung nach amtlichem Muster“ nachgewiesen werden, vormals Spendenbescheinigung. Die Bestätigung stellt der Empfänger der Spende aus. Dieser kann die Bescheinigung auch direkt elektronisch an das Finanzamt übermitteln.

Zur Vermeidung von Kosten zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen bei Kleinspenden (bis zu EUR 200,00) ermöglicht die Vorschrift des § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStDV (Einkommensteuer-Durchführungsverordnung) eine Vereinfachungsregelung. Zur steuerlichen Geltendmachung der Spende reicht als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg, der Überweisungsträger oder die Buchungsbestätigung (z. B. Kontoauszug) der Bank bzw. der PC-Ausdruck bei Onlinebanking aus, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Einzahlungsbeleg als Ausdruck muss Name, Kontonummer, Buchungstag, tatsächliche Durchführung der Zahlung und den Betrag der Spende enthalten.
- Auf dem Beleg muss der steuerbegünstigte Zweck, für den die Spende verwendet wird, vermerkt sein: zum Beispiel „Flüchtlingshilfe“ als mildtätiger Zweck.

21. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung

Der Grundfreibetrag ist der Teil des Einkommens, der steuerfrei belassen wird. Das heißt, es muss keine Einkommensteuer auf diesen Betrag gezahlt werden.
Der Grundfreibetrag beträgt im Jahr 2020 EUR 9.408,00 und wird im Jahr 2021 nach dem aktuellen Gesetzesentwurf um weitere EUR 288,00 auf EUR 9.696,00 angehoben.
Erst ab dieser Grenze muss das Einkommen versteuert werden.
Parallel dazu beträgt der Unterhaltshöchstbetrag im Jahr 2020 EUR 9.408,00 und soll im Jahr 2021 ebenfalls um weitere EUR 288,00 auf EUR 9.696,00 angehoben werden.
Die Erhöhung entspricht wie dargestellt der Anhebung des Grundfreibetrags. Sie führt dazu, dass zukünftig steuerliche Unterhaltsleistungen in höherem Umfang geltend gemacht werden können.
Liegt das zu versteuernde Einkommen unter dem Grundfreibetrag und hat der Steuerpflichtige gleichzeitig Kapitalerträge oberhalb des Sparerpauschbetrages, sollte ein Antrag auf eine Nichtveranlagungsbescheinigung beim Finanzamt gestellt werden. Damit wird verhindert, dass das Kreditinstitut Steuern auf Kapitalerträge an das Finanzamt abführt.
Die Nichtveranlagungsbescheinigung gilt für maximal drei Jahre. Damit erübrigt sich ein Freistellungsauftrag beim Kreditinstitut.
Der Steuerpflichtige muss dennoch eine Steuererklärung abgeben, wenn das zu versteuernde Einkommen über den Grundfreibetrag steigt.

22. Grunderwerbsteuersätze zum 01.01.2021

Im Folgenden der Überblick über die Grunderwerbsteuersätze in Deutschland:

- 3,5 %: Bayern, Sachsen
- 4,5 %: Hamburg
- 5,0 %: Bremen, Baden-Württemberg, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt
- 6,0 %: Berlin, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern
- 6,5 %: Brandenburg, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Schleswig-Holstein, Thüringen

23. Aufhebung der Grunderwerbsteuer bei Rückabwicklung eines Grundstückskaufs

Gemäß § 16 Abs. 2 GrEStG wird die Grunderwerbsteuer nicht festgesetzt oder die Steuerfestsetzung aufgehoben, wenn der Veräußerer innerhalb von zwei Jahren nach Entstehung der Steuer das Eigentum am veräußerten Grundstück zurückerwirbt. Aus dem Gesetz geht klar hervor, dass das dem Erwerbsvorgang zugrunde liegende Rechtsgeschäft nichtig sein muss, entweder durch Anfechtung von Anfang an oder durch Nichterfüllung der Vertragsbedingungen.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 19.02.2020 (II R 4/18) Stellung bezogen, wann Vertragsbedingungen im Sinne des § 16 Abs. 2 GrEStG als nicht erfüllt gelten. So müsse zivilrechtlich ein gesetzlicher oder vertraglicher Rechtsanspruch auf Rückgängigmachung des Grundstücksgeschäfts gegeben sein, der einseitig und gegen den Willen des anderen Beteiligten erzwungen werden kann. Die Durchführung der Rückabwicklung allein reicht für eine Aufhebung der Grunderwerbsteuer nicht aus.

Im entschiedenen Fall ging es um eine tatsächliche Abweichung der im Vertrag vereinbarten Wohnfläche. Nach ständiger Rechtsprechung des BGH ist die vereinbarte Wohnfläche ein Beschaffensmerkmal und daher kann eine Abweichung einen Mangel begründen, der einen solchen Rechtsanspruch auslöst. Im Kaufvertrag wurde vereinbart, dass das Geschäft dann rückgängig gemacht werden kann, wenn ein schwerer und unbehebbarer Mangel vorliegt. Dies steht den Regelungen des BGB (§§ 631 ff.) nicht entgegen.
In Anlehnung an das Mietvertragsrecht geht der BGH in seiner Rechtsprechung von einem schwerwiegenden Mangel aus, wenn die tatsächliche Wohnfläche zu mehr als 10 % zuungunsten des Käufers abweicht. Da hier die Differenz weniger als 10 % betrug, war zwar ein unbehebbarer, nicht aber ein schwerwiegender Mangel gegeben. Voraussetzung für einen Rechtsanspruch im Sinne des § 16 Abs. 2 GrEStG ist nach Auffassung des BFH jedoch, dass alle Tatbestände erfüllt sein müssen. Somit wurde die Klage der Steuerpflichtigen abgewiesen.

B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER

1. Corona – Informationen für Steuerberater und Mandanten

In Corona-Zeiten ist nicht nur der steuerliche Anpassungsbedarf hoch – eine aktuelle Information zu den steuerlichen, betriebswirtschaftlichen, rechtlichen und organisatorischen Änderungen dazu finden Sie auf der Internetseite des Deutschen Steuerberaterverbandes e. V. (DStV) unter folgenden Link:

www.dstv.de/download/zu-tb-031-20-de-corona-stb-infos-anhang-uebersicht

Hier erhalten Sie mit einer Änderungshistorie zusätzliche Informationen zu folgenden coronarelevanten Themen:

- Kanzlei- und Betriebsablauf
- Maßnahmen zur Wirtschaftsstärkung
- Arbeitsrecht
- Sozialversicherungsrecht
- Insolvenzrecht
- Versicherungsrecht
- Darlehensrecht
- Mietrecht
- Allgemeines Zivilrecht
- Gesellschaftsrecht
- Strafprozessrecht

2. Ertragssteuerliche Behandlung der Corona-Hilfen

Bund und Länder leisten aufgrund diverser Rechtsgrundlagen

- **Soforthilfen** des Bundes für kleine Unternehmen, Soloselbstständige und Angehörige der freien Berufe zur Milderung der finanziellen Notlagen dieser Unternehmen aufgrund der Corona-Krise,
- **Überbrückungshilfen** des Bundes für kleine und mittelständische Unternehmen, Soloselbstständige und Angehörige der freien Berufe, die ihren Geschäftsbetrieb im Zuge der Corona-Krise ganz oder zu wesentlichen Teilen einstellen müssen oder mussten,
- **andere** Soforthilfen, Überbrückungshilfen oder vergleichbare Billigkeitsleistungen des Bundes oder des jeweiligen Landes für Unternehmen, Soloselbstständige und Angehörige der freien Berufe anlässlich der Corona-Krise (nachfolgend als Corona-Zuschüsse bezeichnet).

Bei diesen Corona-Zuschüssen handelt es sich um steuerpflichtige Betriebseinnahmen. Da für die Corona-Zuschüsse regelmäßig keine Steuerbefreiung greift, wirken sie sich gewinnerhöhend aus. Die Corona-Zuschüsse sind bei Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 EStG ggf. in Verbindung mit § 5 EStG (E-Bilanz) oder nach § 4 Abs. 3 EStG (Anlage EÜR) als steuerpflichtige Betriebseinnahmen zu erfassen. Bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG sind die Corona-Zuschüsse mit dem Grundbetrag abgegolten.

Um spätere Rückfragen der Finanzverwaltung zu vermeiden, wird empfohlen, die Corona-Zuschüsse wie folgt in der Gewinnermittlung zu erfassen:

- Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG steht für die Erfassung der Zahlungen in der Anlage EÜR die Zeile 15 zur Verfügung; bei umsatzsteuerlichen Kleinunternehmern sind die Zahlungen in der Zeile 11 (und Zeile 12) der Anlage EÜR zu erfassen.
- Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ggf. i. V. m. § 5 EStG sollten die Erträge in der E-Bilanz unter der nachfolgenden Taxonomie-Position erfasst werden: − „sonstige betriebliche Erträge (GKV), Zuschüsse und Zulagen, sonstige Zuschüsse und Zulagen“ bzw. − in der Oberposition (Mussfeld) „sonstige betriebliche Erträge (GKV), Zuschüsse und Zulagen“.

3. Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) – vom 28.11.2019

Das BMF hat mit Schreiben vom 28.11.2019 die Verwaltungsauffassung zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen sowie zum Datenzugriff (GoBD) angepasst. Diese waren bislang im BMF-Schreiben vom 14.11.2014 geregelt. Die Neufassung trat am 01.01.2020 in Kraft.

Wichtige Neuregelungen und Präzisierungen wurden in folgenden Bereichen vorgenommen:

- Der Anwendungsbereich betrifft nicht nur Kaufleute, sondern auch Kleinstunternehmen, abhängig von der Unternehmensgröße (Ermessensspielraum der Finanzverwaltung).
- In den Anwendungsbereich fallen auch vom Steuerpflichtigen erworbene Hard- und Software sowie in einer Cloud betriebene Systeme.
- Die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalls ist nur dann nicht zumutbar, wenn es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen. Den entsprechenden Nachweis hat der Steuerpflichtige zu erbringen.
- Bei der Erfassung von Geschäftsvorfällen sind bare Geschäftsvorfälle täglich sowie unbare innerhalb von 10 Tagen zu erfassen. Die Gewährleistung der Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle sowie die zeitnahe Zuordnung (wie Kontierung, betrieblich/privat) sind sicherzustellen.
- Bezüglich des Kassenbuches ist die kurzzeitige Erfassung von baren und unbaren Tagesgeschäften regelmäßig nicht zu beanstanden. Voraussetzung ist allerdings, dass die im Kassenbuch erfassten unbaren Tagesumsätze gesondert kenntlich gemacht werden, nachvollziehbar unmittelbar nachfolgend wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus-/umgetragen werden sowie die Kassensturzfähigkeit der Kasse weiterhin besteht.
- Beim Belegwesen müssen Korrektur- bzw. Stornobuchungen auf die ursprüngliche Buchung.
- Bei der Aufbewahrung von Buchungsbelegen reicht es bei identischen Mehrerfassungen der Belegart aus, wenn die tatsächlich weiterverarbeiteten Formate aufbewahrt werden, wenn diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen. Beispiel: Bei einem Fakturierungsprogramm muss dann keine bildhafte Kopie der Ausgangsrechnung (z. B. als PDF-Datei) gespeichert bzw. aufbewahrt

werden, wenn jederzeit auf Anforderung ein entsprechendes Doppel der Ausgangsrechnung erstellt werden kann.

- Bei der elektronischen Aufbewahrung wurde die bildliche Erfassung von Papierbelegen (scannen, fotografieren) i. S. d. § 147 Abs. 2 AO geregelt.
- Bei der Konvertierung von Datenformaten sind im Grundsatz beide Versionen aufzubewahren, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen vor: keine bildliche oder inhaltliche Veränderung, bei der Konvertierung gehen keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren und die ordnungsgemäße und verlustfreie Kontierung wird dokumentiert (Verfahrensdokumentation).
- Die Einschränkung des Datenzugriffs erfolgt bei Systemwechsel/Auslagerung nach Ablauf von 5 Kalenderjahren bei noch nicht begonnener Betriebsprüfung auf den sogenannten Z3-Zugriff.
- Die digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für das Kassensystem ist zum Download auf der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern bereitgestellt.

Verfahrensdokumentation

In einer Verfahrensdokumentation sind alle Prozesse der Abwicklung der elektronischen Buchführung darzustellen, angefangen vom Eingang der Belege bis zur Verbuchung und Aufbewahrung. Eine den GoBD konforme Dokumentation muss u. a. eine allgemeine Beschreibung sowie eine System- und Betriebsdokumentation umfassen. Der DStV hat hierzu eine Musterverfahrensdokumentation vorgelegt. Die Verfahrensdokumentation muss übersichtlich gegliedert sein, wonach Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind. Sie beschreibt abhängig vom Einzelfall den organisatorisch und technisch gewollten Prozess. Sie besteht regelmäßig aus einer allgemeinen Beschreibung, Anwendungsdokumentation, technischen Systemdokumentation und Betriebsdokumentation. Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.

Anforderungen an den Kontierungsvermerk auf elektronischen Belegen

Elektronische Rechnungen können auch elektronisch weiterverarbeitet werden. Ein Ausdruck ist nicht erforderlich. Werden diese Eingangsrechnungen nicht ausgedruckt, kann die Kontierung auch nicht auf dem Beleg erfolgen. Dennoch ist zu beachten:

- Der Originalzustand des elektronischen Dokuments muss jederzeit lesbar (und damit prüfbar) gemacht werden können.
- Veränderungen oder andere Bearbeitungsvorgänge, wie z. B. das Anbringen von Buchungsvermerken, müssen protokolliert und mit dem Dokument abgespeichert werden.
- Eine Verfahrensdokumentation muss beschreiben, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden.
- Damit die Belegfunktion erfüllt ist, sind Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum zwingend erforderlich.
- Pflichtangaben können entweder direkt auf dem elektronischen Beleg angebracht werden oder durch die Verbindung mit einem Datensatz mit den genannten Angaben zur Kontierung oder durch eine elektronische Verknüpfung, z. B. eindeutiger Index, Barcode, erfolgen.

Revisionssichere Archivierung

Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten. Insoweit ist zwingend der Einsatz eines Dokumenten-Management-Systems/Enterprise-Content-Management (DMS/ECM) erforderlich.

4. Gesetzlicher Mindestlohn

Der flächendeckende gesetzliche Mindestlohn erhöht sich wie folgt:

Ab dem 01.01.2021 auf brutto EUR 9,50 je Zeitstunde.
Ab dem 01.07.2021 auf brutto EUR 9,60 je Zeitstunde.
Ab dem 01.01.2022 auf brutto EUR 9,82 je Zeitstunde.
Ab dem 01.07.2022 auf brutto EUR 10,45 je Zeitstunde.

5. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen

5.1 Lohnfortzahlung bei Krankheit

Während der Krankheit wird das Entgelt weitergezahlt, das der Arbeitnehmer ohne die Arbeitsunfähigkeit bezogen hätte. Tariferhöhungen oder Arbeitszeitverkürzungen wirken sich auf die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall aus. Es gilt somit das **Lohnausfallprinzip** (aktuelle, gegenwartsbezogene Betrachtungsweise).

In Tarifverträgen wird häufig als Berechnungsgrundlage für die Lohnfortzahlung der Durchschnittsverdienst festgelegt. Sobald der Stundenlohn erhöht wird, ist der Durchschnittswert anzupassen. Es erfolgt eine Neubewertung der Stunden des Durchschnittszeitraums mit dem geänderten Stundenlohn.
Zum fortzuzahlenden Entgelt gehören auch Gefahren-, Erschwernis-, Nacht-, Sonntags- oder Feiertagszuschläge sowie zusätzlich zum Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte vermögenswirksame Leistungen.

Wenn ein Arbeitnehmer an einem Sonntag oder einem Feiertag hätte arbeiten müssen, jedoch wegen Krankheit ausfällt, muss die Lohnfortzahlung einen vereinbarten Sonntags- bzw. Feiertagszuschlag enthalten. Einen gesetzlichen Anspruch auf Lohnzuschlag für Sonn- und Feiertagsarbeit gibt es nicht. Wird er den anderen Arbeitnehmern gewährt, ist der Zuschlag auch dem erkrankten Arbeitnehmer zu gewähren.

Überstundenvergütungen und -zuschläge, Auslagenersatz, Auslösungen, Fahrkostenzuschüsse sowie Schmutzzulagen finden bei der Ermittlung des Arbeitsentgeltes **keine Berücksichtigung**.

Gemäß § 3 Abs. 1 EFZG ist dem Arbeitnehmer das ihm bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit zustehende Arbeitsentgelt fortzuzahlen. Probleme gab es in der Vergangenheit bezüglich der Definition von Überstunden bzw. der Festlegung der maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit.

Klarheit schaffte hierzu ein Grundsatzurteil vom Bundesarbeitsgericht in Erfurt. Danach müssen bei der Lohnfortzahlung regelmäßige Überstunden berücksichtigt werden. Arbeitet ein Arbeitnehmer mit einer gewissen Regelmäßigkeit über die tarifliche oder betriebsübliche Arbeitszeit hinaus, ist die individuelle regelmäßige Arbeitszeit nach dem Durchschnitt eines Referenzzeitraums von 12 Monaten vor Beginn der Arbeitsunfähigkeit zu bestimmen. Wenn das Arbeitsverhältnis bei Beginn der Arbeitsunfähigkeit weniger als 12 Monate bestanden hat, ist der gesamte Zeitraum maßgebend.

Der Arbeitgeber trägt die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass in diesem Zeitraum Überstunden geleistet wurden, die zu einer Minderung der durchschnittlichen maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit führen.

5.2 Lohnfortzahlung bei Urlaub

Das Urlaubsentgelt ist die Lohnfortzahlung während des Urlaubs. Hierauf besteht ein gesetzlicher Anspruch. Das Urlaubsentgelt wird als laufender Arbeitslohn behandelt. Folglich gibt es keine Besonderheiten bei der Berechnung der Lohnsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge.
Gemäß § 11 Abs. 1 Bundesurlaubsgesetz bemisst sich das Urlaubsentgelt nach dem durchschnittlichen Arbeitsverdienst, das der Arbeitnehmer in den letzten 13 Wochen vor dem Beginn des Urlaubs erhalten hat.

Hieraus ergibt sich folgende Aufteilung:

Arbeitsverdienst im Sinne des § 11 Bundesurlaubsgesetz	**Aus der Durchschnittsberechnung herausfallende Lohnbestandteile**
• Grundlohn • bei Azubis die Ausbildungsvergütung • alle gezahlten Erschwernis- und Leistungszuschläge • Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit • Provisionen • Sachbezüge	• der für Überstunden gezahlte Arbeitslohn (Grundlohn und Überstundenzuschlag) • möglicherweise gezahlte einmalige Zuwendungen (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Prämien, Jubiläumszuwendungen ...) • Reisekostenersatz

Strittig ist, wie hoch der Lohnanspruch ist, wenn der Arbeitnehmer regelmäßig Überstunden geleistet hat.

Grundsätzlich ist die für den Arbeitnehmer übliche regelmäßige Arbeitszeit laut Arbeitsvertrag zu vergüten. Weicht die Regelung des Arbeitsvertrages jedoch von dem tatsächlich gelebten Arbeitsverhältnis ab, ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen.

Beispiel:
Beträgt die regelmäßige Arbeitszeit 30 Stunden wöchentlich und sind im Arbeitsvertrag nur 20 Stunden wöchentlich vereinbart, besteht im Urlaubs- bzw. Krankheitsfall Anspruch auf Bezahlung von 30 Stunden wöchentlich.
Bei dieser Vorgehensweise findet das **Durchschnittsprinzip** Anwendung. Die Vorschrift zur Berechnung des Durchschnittsverdienstes der letzten 13 Wochen vor dem Beginn des Urlaubs stammt noch aus früherer Zeit. Bei einer monatlichen Lohnabrechnung ist diese Regelung ungeeignet. Allein aus Praktikabilitätsgründen kann aber keine abweichende Regelung vereinbart werden. Nach § 13 Abs. 1 Bundesurlaubsgesetz kann von der Regelung des § 11 Bundesurlaubsgesetz nur in Tarifverträgen abgewichen werden.

In der Praxis werden die letzten drei abgerechneten Monate zur Durchschnittsberechnung herangezogen.

5.3 Lohnfortzahlung an einem gesetzlichen Feiertag

Gesetzliche Grundlage ist das Entgeltfortzahlungsgesetz (EntgFG). Einen Anspruch auf Lohnfortzahlung an gesetzlichen Feiertagen haben alle Arbeitnehmer (also auch Aushilfskräfte, Teilzeitbeschäftigte und Auszubildende). Der Anspruch auf Feiertagsbezahlung besteht unabhängig von der Dauer des Arbeitsverhältnisses und des Umfangs der zu leistenden Arbeitszeit.

Gemäß § 2 Abs. 1 EntgFG hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das Arbeitsentgelt zu zahlen, das er ohne den Arbeitsausfall erhalten hätte für die Arbeitszeit, die infolge eines gesetzlichen Feiertages ausfällt. Diese Anspruchsvoraussetzung ist erfüllt, wenn ein Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer sonst regelmäßig zur Arbeitsleistung verpflichtet ist, für ihn infolge eines Feiertags ausfällt.

Im umgekehrten Fall muss ein Arbeitgeber kein Arbeitsentgelt zahlen, wenn im Rahmen einer flexiblen Arbeitszeitregelung ein freier Tag auf einen gesetzlichen Feiertag fällt. Fällt ein Feiertag auf einen nach einem Dienstplan regelmäßig für den Arbeitnehmer arbeitsfreien Tag, besteht kein Anspruch auf Feiertagsvergütung. Die Arbeit fällt an diesem Tag infolge des Dienstplans aus und nicht infolge des Feiertags.

Um einen Gestaltungsmissbrauch zu verhindern, hat das Bundesarbeitsgericht bereits am 09.10.1996 festgelegt: „Die dienstplanmäßige Freistellung des Arbeitnehmers am Feiertag schließt dessen Anspruch auf Entgeltfortzahlung nur dann aus, wenn sich die Arbeitsbefreiung aus einem Schema ergibt, das von der Feiertagsruhe an bestimmten Tagen unabhängig ist.“

Voraussetzung für die Lohnfortzahlung bei **Teilzeitbeschäftigten** ist, dass die Arbeitszeit auch tatsächlich für den Wochentag festgelegt ist, auf den dann der Feiertag fällt. Wenn in einem Unternehmen für Wochen mit einem gesetzlichen Feiertag der Arbeitszeitplan geändert wird, liegt eine Diskriminierung vor. Damit ist eine arbeitsrechtliche Handhabe nach § 4 TzBfG (Verbot der Diskriminierung) möglich.

Aufgrund des **Lohnausfallprinzips** hat der Arbeitnehmer einen Anspruch auf das Arbeitsentgelt, das er erhalten hätte, wenn die Arbeitsleistung nicht infolge des Feiertages ausgefallen wäre. Bei der Entgeltfortzahlung für Feiertage sind demzufolge auch Überstunden und Überstundenzuschläge, die an dem Feiertag angefallen wären, zu berücksichtigen. Weiterhin sind auch Zulagen und Zuschläge zu berücksichtigen.

Wenn bei der Berechnung des Fortzahlungsanspruchs Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit berücksichtigt wurden, können diese nicht wie der gezahlte Zuschlag steuer- und beitragsfrei bleiben. Steuerfreiheit kommt in bestimmten Grenzen nur für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in Betracht.

Für einen **Gehaltsempfänger** ergeben sich durch einen Feiertag keine Besonderheiten. Wer feste Bezüge ohne Rücksicht auf die Zahl der Arbeitsstunden erhält, hat infolge eines Feiertags keinen Verdienstausfall. Bei Gehaltsempfängern wird das Gehalt an den Feiertagen weitergezahlt.

Kein Anspruch auf Bezahlung des Feiertags besteht, wenn die Arbeit aus anderen Gründen, z. B. wegen eines Arbeitskampfes oder aus witterungsbedingten Gründen, ausgefallen wäre. Gemäß § 2 Abs. 3 EntgFG hat ebenfalls derjenige keinen Anspruch auf Bezahlung für den Feiertag, der am letzten Arbeitstag vor oder am ersten Arbeitstag nach einem Feiertag unentschuldigt nicht zur Arbeit erschienen ist.

Bei **Kurzarbeit** gibt es eine Sonderregelung im § 2 Abs. 2 EntgFG.

6. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen

Bei der steuerlichen Beurteilung von Sachzuwendungen unterscheidet man grundsätzlich zwischen Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde bzw. sonstige Nichtarbeitnehmer und den Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer.
Unter Sachzuwendungen fallen Geschenke, die ohne rechtliche Verpflichtung und ohne Erwartung einer Gegenleistung zugewendet werden. Geldgeschenke fallen nicht hierunter.
Bei Geschenken **gelten besondere Aufzeichnungspflichten**. Wird diese Aufzeichnungspflicht nicht erfüllt, ist ein Abzug der Aufwendung und der darin enthaltenen Vorsteuer nicht zulässig.

6.1 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

6.1.1 Sachzuwendungen aus besonderem Anlass

Hierunter fallen **Gelegenheitsgeschenke** wie z. B. Blumen und Bücher, die vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus besonderem persönlichem Anlass (z. B. Geburtstag, Heirat, Geburt eines Kindes) gewährt werden. Diese Geschenke sind lohnsteuer- und beitragsfrei, sofern sie den Wert i. H. v. **EUR 60,00 einschließlich Umsatzsteuer** nicht übersteigen.
Übersteigt der Wert der Sachzuwendung diese **Freigrenze**, so ist diese Zuwendung in vollem Umfang **steuer- und beitragspflichtig**.
Die Freigrenze i. H. v. EUR 60,00 ist kein Jahresbetrag, sondern kann unter Umständen mehrfach im Jahr oder gar mehrfach im Monat ausgeschöpft werden (z. B. Sachgeschenke zum Namenstag, Geburtstag, zur Verlobung oder zur Einschulung des Kindes).

6.1.2 Sachzuwendungen ohne besonderen Anlass

Ohne besonderen Anlass kann der Arbeitgeber monatlich Sachbezüge bis zu **EUR 44,00 einschließlich Umsatzsteuer** seinen Mitarbeitern lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei gewähren. Diese Sachzuwendung existiert zusätzlich zu der Sachzuwendung aus besonderem Anlass.
In die Ermittlung des geldwerten Vorteils sind nach Auffassung des BFH Versand- und Verpackungskosten mit einzubeziehen, wenn die Ware direkt zum Arbeitnehmer nach Hause geliefert wird. Es sind jedoch strenge Vorgaben zu beachten. Unter diese Sachzuwendungen fallen bspw. Tank- und Geschenkgutscheine sowie Jobtickets.

6.1.2.1 Tank- und Geschenkgutscheine

Ab 2020 gibt es neue Abgrenzungen zwischen Barlohn und Sachlohn. Zu den Einnahmen in Geld (Barlohn) und somit nicht begünstigt gehören:

- zweckgebundene Geldleistungen
- nachträgliche Kostenerstattungen
- Geldkarten

Zu den Einnahmen als Sachlohn und somit begünstigt gehören:

- Gutscheine, die keine Zahlungsdienste sind
- Closed-Loop-Karten (z. B. aufladbare Geschenkkarten)
    - Diese berechtigen nur dazu, vom Aussteller des Gutscheins Waren oder Dienstleistungen zu beziehen.
- Controlled-Loop-Karten (z. B. Centergutscheine oder City-Cards)
    - Diese können nur bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen eingelöst werden.

Somit sind z. B. eBay-Gutscheine nicht mehr begünstigt. Auch Amazon-Gutscheine sind als kritisch anzusehen. Es sei denn, es ist sichergestellt und erkennbar, dass der Verkauf und die Versendung nur durch Amazon Deutschland abgewickelt werden und eine Rückgabe gegen Entgelt ausgeschlossen ist.

Aufzeichnungen im Lohnkonto

Für die Anwendung der 44-EUR-Freigrenze muss der Arbeitgeber jeden einzeln gewährten Sachbezug im Lohnkonto unter Angabe des Wertes und des Zuflusszeitpunktes festhalten.
Unter Zuflusszeitpunkt festlegen versteht die Finanzverwaltung, dass der Arbeitnehmer die Übergabe des Gutscheins mit Datum und Unterschrift bestätigt.

Beim **Zufluss** des Sachlohns sind bei den Gutscheinen zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden. Ist der Gutschein beim Arbeitgeber selbst einzulösen, fließt der Vorteil erst im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins zu (R 38.2. Abs. 3 S. 2 LStR). Gutscheine hingegen, die bei einem fremden Dritten einzulösen sind, gelten bereits mit der Übergabe an den Arbeitnehmer als zugeflossen, weil er ab diesem Zeitpunkt einen Rechtsanspruch gegen den Dritten hat (R 38.2 Abs. 3 S. 1 LStR).

Damit bei regelmäßiger Gutscheinhingabe nicht versehentlich die Monatsgrenze überschritten wird, sollten sich Arbeitgeber den Empfang vom Arbeitnehmer unter Angabe des Datums quittieren lassen.

Arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine könnten wie folgt aussehen:

Arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine
zwischen

Arbeitgeber:

und

Arbeitnehmer:

1. Der Arbeitgeber gewährt dem Arbeitnehmer neben dem Gehalt einen steuerfreien Sachbezug im Wert von EUR 44,00 (brutto) monatlich, in Form eines Gutscheins.

2. Der Arbeitnehmer darf den Gutschein nur gegen Ware und nicht gegen Bargeld einlösen.

3. Der Arbeitnehmer hat den Erhalt des Gutscheins mit Datum und Unterschrift zu bestätigen.

4. Die Zahlung erfolgt ohne Anerkennung einer Rechtspflicht freiwillig und unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs. Auch bei wiederholter Zahlung wird kein Rechtsanspruch für die Zukunft begründet. Der Widerruf kann sowohl auf wirtschaftliche Gründe als auch auf Gründe im Verhalten des Arbeitnehmers gestützt werden.

---	---	---
Datum	Arbeitgeber	Arbeitnehmer

Bei der **Bewertung** von Sachbezügen wird als Ausgangswert grundsätzlich der um übliche Preisnachlässe geminderte Endpreis am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe angesetzt (§ 8 Abs. 2 S. 1 EStG). Aus Vereinfachungsgründen können 96 % des Endpreises angesetzt werden, zu dem sie der Abgebende fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Dies **gilt jedoch nicht für Gutscheine**.

Gemäß H 8.1 Abs. 2 „96 %-Grenze bei Sachbezügen“ LStH ist der 4 %-Abschlag bei der Bewertung von Sachbezügen **nicht vorzunehmen**, wenn bereits der günstigste Preis am Markt angesetzt wird, ein Sachbezug durch eine (zweckgebundene) Geldleistung des Arbeitgebers verwirklicht wird oder ein Warengutschein mit Betragsangabe hingegeben wird.

6.1.3 Pauschalierung der Lohnsteuer für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer

Nach § 37b Abs. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (z. B. Geschenke, die die Freigrenzen übersteigen), bis zu einem Höchstbetrag von EUR 10.000,00 mit 30 % pauschal besteuern (zuzüglich Solidaritätszuschlag und pauschaler Kirchensteuer). Die Pauschalierung wird also nur in den Fällen zugelassen, in denen die Sachzuwendungen zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Hinsichtlich der Sozialversicherung ist keine Pauschalierung möglich. Im Falle des Überschreitens der Freigrenze besteht Sozialversicherungspflicht.

Sachbezüge, die im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden (z. B. Aufmerksamkeiten), und steuerfreie Sachbezüge (z. B. Gesundheitsförderung) unterliegen von vornherein nicht der Pauschalbesteuerung.

Auch Sachzuwendungen an ausländische Arbeitnehmer, die in Deutschland nicht steuerpflichtig sind, sind nicht in die Pauschalierungsvorschrift einzubeziehen.

Die Pauschalierung nach § 37b EStG ist zudem ausgeschlossen, wenn der Sachbezug nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal mit 15 % oder 25 % besteuert werden kann.

6.2 Sachzuwendungen an Geschäftspartner bzw. Nichtarbeitnehmer

6.2.1 Auf der Seite des Zuwendenden

6.2.1.1 Betriebsausgabenabzug

Ausgaben für Geschenke an Geschäftsfreunde werden nur unter folgenden Voraussetzungen als Betriebsausgabe anerkannt und können somit steuermindernd berücksichtigt werden:

- Betriebliche Veranlassung

Nur Zuwendungen an Dritte, für die es eine betriebliche Veranlassung gibt, können als Betriebsausgabe angesetzt werden. Nicht erforderlich ist hingegen, dass ein Geschenk als Werbeträger gekennzeichnet sein muss. Es können daher auch Geldgeschenke und Geschenkgutscheine verschenkt werden.

- Gesetzlicher Höchstbetrag von EUR 35,00

Aufwendungen für betrieblich veranlasste Geschenke an Geschäftsfreunde, Kunden und weitere nicht eigene Arbeitnehmer können nur bis zur Höhe von zusammengerechnet EUR 35,00 pro Empfänger und Kalenderjahr steuerlich als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Zu den Kosten eines Geschenks zählen dabei auch die Kosten einer Kennzeichnung des Geschenks als Werbeträger sowie die Umsatzsteuer, sofern das schenkende Unternehmen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Verpackungs- und Versandkosten werden nicht angesetzt. Liegen die Aufwendungen für die Geschenke über EUR 35,00, scheitert der Betriebsausgabenabzug. Bei der 35,00-EUR-Grenze handelt es sich nicht um einen Freibetrag, sondern um eine Freigrenze. Allerdings ist bei der Prüfung der 35,00-EUR-Freigrenze aus Vereinfachungsgründen allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen. Übernimmt der Zuwendende für den Beschenkten die Versteuerung als Einnahme, ist die übernommene Steuer also nicht mit einzubeziehen.
Hinweis: Die 35,00-EUR-Grenze findet bei Gegenständen, die ausschließlich beruflich und nicht privat genutzt werden können, keine Anwendung. So darf zum Beispiel ein Arztkoffer für einen Arzt oder ein Spezialwerkzeug für einen Handwerker auch dann steuermindernd abgezogen werden, wenn die Aufwendungen die 35,00-EUR-Grenze überschreiten.

- Aufzeichnung der Aufwendungen

Die Aufwendungen für Geschenke werden nur dann als Betriebsausgabe anerkannt, wenn sie einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben zeitnah aufgezeichnet werden. Gleichzeitig muss der Name des Empfängers aus der Buchung oder dem Buchungsbeleg zu ersehen sein. Letzteres ist lediglich entbehrlich, wenn im Hinblick auf die Art des Geschenks wie bei Taschenkalendern, Kugelschreibern und wegen des geringen Werts des einzelnen Geschenks die Vermutung besteht, dass die Freigrenze bei dem einzelnen Empfänger im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird.

Nur wenn die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind, sind die Aufwendungen für ein Geschenk als Betriebsausgabe abzugsfähig.

6.2.1.2 Pauschalierungsmöglichkeit, mit der der Zuwendende die Einkommensteuer des Beschenkten pauschal übernehmen kann

Der Zuwendende hat die Möglichkeit einer Pauschalierung mit einem Pauschalsteuersatz von 30 % + Solidaritätszuschlag + Kirchensteuer (§ 37b EStG).
Die Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG findet Anwendung bei Geschenken, aber auch bei Sachzuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin erbrachten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden. Damit werden sämtliche Sachzuwendungen von der Pauschalierungsmöglichkeit erfasst, unabhängig davon, ob der Zuwendende die Geschenkaufwendung nach den oben dargestellten Grundsätzen als Betriebsausgabe abziehen darf. Die Pauschalsteuer ist als Betriebsausgabe nur dann abziehbar, wenn der Schenker die Sachzuwendung in vollem Umfang nach den oben genannten Grundsätzen (insbesondere unter Berücksichtigung der 35,00-EUR-Grenze) als Betriebsausgabe abziehen kann.

Von § 37b EStG werden nur solche Zuwendungen erfasst, die betrieblich veranlasst und die beim Empfänger dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen. Als Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung wird auf die tatsächlichen Kosten des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer abgestellt.
Für Zuwendungen, die nicht in die Bemessungsgrundlage des § 37b EStG einzubeziehen sind, hat der Zuwendende neben den für den Betriebsausgabenabzug bestehenden Aufzeichnungspflichten zusätzlich durch geeignete Aufzeichnungen darzulegen, dass diese Zuwendungen beim Empfänger nicht steuerbar und steuerpflichtig sind. Die Empfänger der Zuwendungen müssen auf Verlangen der Finanzbehörde genau benannt werden können. Die Pauschalierung kann nicht angewandt werden, soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr insgesamt den Bruttobetrag von EUR 10.000,00 übersteigen oder wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung den Betrag von EUR 10.000,00 übersteigen.

Beispiel:
Erhält ein Geschäftsfreund drei Zuwendungen von je EUR 4.000,00, ist die Pauschalierung nicht nur auf die ersten beiden Zuwendungen anwendbar, sondern auch die Hälfte der Aufwendungen für die dritte Zuwendung muss in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden. Erhält ein Geschäftsfreund jedoch eine Zuwendung im Wert von EUR 12.000,00, ist die Pauschalierung auf diese Zuwendung insgesamt nicht anwendbar.
Zu beachten ist, dass das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung der Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gegenüber Dritten gewährten Zuwendungen auszuüben ist. Dies verlangt eine einheitliche Handhabung für alle betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, aber auch alle Geschenke unterhalb der 35,00-EUR-Freigrenze. Lediglich Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 10,00 nicht übersteigen, sind als Streuwerbeartikel anzusehen und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Gleiches gilt für die Teilnahme an geschäftlich veranlassten Bewirtungen.
Macht der Schenker von der Pauschalierung Gebrauch, ist er verpflichtet, den Beschenkten hierüber zu unterrichten.
Durch eine zum 01.01.2009 in Kraft getretene Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung sind gemäß § 37b EStG pauschal besteuerte Sachleistungen an Arbeitnehmer von Geschäftsfreunden auch von der Beitragspflicht zur Sozialversicherung freigestellt, soweit die Arbeitnehmer nicht Arbeitnehmer eines mit dem Zuwendenden verbundenen Unternehmens sind.

6.2.2 Versteuerung auf der Seite des Zuwendungsempfängers

Oberhalb der 10,00-EUR-Grenze sind die Zuwendungen grundsätzlich als geldwerte Vorteile zu versteuern. Eine Ausnahme hiervon gilt, wenn der Schenker von der Möglichkeit der Pauschalbesteuerung Gebrauch gemacht hat. Durch die Pauschalversteuerung wird der Zuwendungsempfänger aus der Steuerschuldnerschaft entlassen. Dies gilt auch, soweit der Zuwendungsempfänger körperschaftsteuerpflichtig ist.

7. Betriebsveranstaltungen – Freibetrag von EUR 110,00

Das BMF hat mit Datum vom 14.10.2015 ein umfangreiches Schreiben zur Behandlung von Betriebsveranstaltungen veröffentlicht. Hierin ist Folgendes geregelt:

Freibetrag statt Freigrenze

Durch das Jahressteuergesetz 2015 wird aus der Freigrenze bei Betriebsveranstaltungen ab 01.01.2015 ein Freibetrag. Die Lohnsteuer bemisst sich dann nur für den Betrag, der über EUR 110,00 liegt. Außerdem wird die Vorsteuer nicht erstattet.

Die neuen steuerlichen Vergünstigungen gelten für „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“ wie z. B. Weihnachtsfeiern und Betriebsausflüge. Durch eine solche Veranstaltung erhalten Arbeitnehmer grundsätzlich einen Vorteil, der zum Arbeitslohn gehört. Rein betriebliche, fachliche Veranstaltungen führen nicht zu einer lohnrelevanten Bereicherung der Arbeitnehmer.

Von den geselligen Veranstaltungen führen zwei Veranstaltungen pro Jahr nicht zu Arbeitslohn,

- wenn die Teilnahme allen Betriebsangehörigen bzw. Arbeitnehmern einer Abteilung oder eines Standorts offensteht und
- soweit die Zuwendungen des Arbeitgebers für die jeweilige Veranstaltung inklusive Umsatzsteuer den Betrag von EUR 110,00 je teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen.
- Die Teilnahme von Nichtarbeitnehmern ist unschädlich, wenn deren Zahl die Teilnehmerzahl der Arbeitnehmer nicht übersteigt.

Wird nur ein beschränkter Teilnehmerkreis eingeladen, darf es sich nicht um eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen handeln. Begünstigt sind jedoch Feiern für alle Mitarbeiter, die ein rundes Arbeitnehmerjubiläum (10, 20, 30, 40, 50 oder 60 Jahre) begehen.

Das BMF-Schreiben stellt klar, dass bei 40-, 50- oder 60-jähriger Betriebszugehörigkeit die Feier schon bis zu fünf Jahre vor dem eigentlichen Jubiläum stattfinden kann. Begünstigt ist auch eine Betriebsveranstaltung, die für eine Organisationseinheit des Betriebs (z. B. Abteilung) durchgeführt wird, wenn alle Arbeitnehmer dieser Organisationseinheit an der Veranstaltung teilnehmen können. Auch eine Feier für alle im Ruhestand befindlichen früheren Arbeitnehmer des Unternehmens ist begünstigt.

Zur Ermittlung der Teilnehmerkosten ab 01.01.2015 zählen sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung. Die Kosten für eine Begleitperson werden dem Arbeitnehmer ebenfalls hinzugerechnet, ohne dass hierfür ein zusätzlicher Freibetrag gewährt wird.

Kosten, die eingerechnet werden müssen:

- Speisen, Getränke, Snacks
- Übernachtungskosten bei mehrtägigen Veranstaltungen
- Fahrtkosten, z. B. für Stadtrundfahrten
- Eintrittskarten, Trinkgelder
- Geschenke
- Aufwendungen für äußeren Rahmen, z. B. Künstler, Musiker, Deko, Raummiete, Kegelbahn etc.
- Zuwendungen an Begleitpersonen
- Security
- Versicherungen
- Sanitäter
- Kosten für Sammeltransporte (Bus)

Nicht einzurechnen sind folgende Kosten:

- (An-)Reisekosten von Außendienstmitarbeitern und Arbeitnehmern von anderen Standorten sowie deren Übernachtungskosten nach § 3 Nr. 16 EStG, sofern sie vom **Arbeitnehmer** organisiert sind
- eigene Personalkosten für Vorbereitung und Abwicklung
- rechnerische Selbstkosten des Arbeitgebers (z. B. Lohnbuchhaltung)

7.1 Ermittlung des Freibetrags

Das FG Köln hat mit seiner Entscheidung vom 27.06.2018 zur Verteilung der Gesamtkosten bei einer Betriebsveranstaltung Stellung bezogen. Das FG Köln hat dabei der Berechnungsweise des geldwerten Vorteils der Finanzverwaltung eine Absage erteilt. Das Nichterscheinen von Kollegen anlässlich einer Betriebsveranstaltung geht hiernach steuerrechtlich nicht zulasten der tatsächlich Feiernden (entgegen der bisherigen Berücksichtigung der Teilnehmer, die sich angemeldet haben).

Das Revisionsverfahren des Finanzamtes beim BFH ist noch anhängig. Betroffene Unternehmen sollten bis zum Verfahrensabschluss aus Dokumentationsgründen die angemeldeten und die tatsächlichen Teilnehmer aufzeichnen.

Somit ermittelt sich die Höhe der dem einzelnen Arbeitnehmer gewährten Zuwendungen wie folgt: Alle zu berücksichtigenden Aufwendungen sind zu gleichen Teilen auf alle bei der Betriebsveranstaltung **anwesenden** Teilnehmer aufzuteilen. Der auf eine Begleitperson entfallende Anteil der Aufwendungen ist dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen.

Beispiel:
Die Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung betragen EUR 10.000,00. Der Teilnehmerkreis setzt sich aus 75 Arbeitnehmern zusammen, von denen 25 von je einer Person begleitet werden.

Die Aufwendungen sind auf 100 Personen zu verteilen, sodass auf jede Person ein geldwerter Vorteil von EUR 100,00 entfällt. Im Anschluss ist der auf die Begleitperson entfallende geldwerte Vorteil dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. 50 Arbeitnehmer haben somit einen geldwerten Vorteil von EUR 100,00, der den Freibetrag von EUR 110,00 nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist. Bei 25 Arbeitnehmern beträgt der geldwerte Vorteil EUR 200,00; nach Abzug des Freibetrags von EUR 110,00 ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils EUR 90,00.

Die EUR-44,00-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG ist für Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen nicht anwendbar.

Besonderheiten bei der Teilnahme von Firmenfremden

Laut BMF ist die Anwendbarkeit der Regelung auf Leiharbeitnehmer und Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen auch anwendbar. Dies setzt voraus, dass hinsichtlich dieser Personengruppen die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

Versteuerung von Betriebsveranstaltungen

Wie bisher kann der Arbeitgeber den steuerpflichtigen Lohnanteil (dies ist der Betrag, der die EUR-110,00-Grenze übersteigt) aus Anlass von Betriebsveranstaltungen pauschal mit 25 % versteuern. Hinzu kommen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer. Die Pauschalierung führt zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SVEV).

8. Bewirtungen von Arbeitnehmern

Nicht steuerpflichtig sind sog. Arbeitsessen, deren Wert beim einzelnen Arbeitnehmer EUR 60,00 (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigt. Ein Arbeitsessen in diesem Sinne liegt vor, wenn der Arbeitgeber den Mitarbeitern anlässlich oder während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse Speisen bis zu dieser Freigrenze unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt. (H 19.6 Abs. 2 „Arbeitsessen“ LStH).

9. Künstlersozialabgabe-Verordnung

Wer selbstständige Künstler beschäftigt, muss an diese Sozialversicherung die sog. Künstlersozialabgabe entrichten. Sie beträgt derzeit 4,2 % und soll 2021 auf 4,4 % steigen.

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 25 KSVG (Auszug):

(1) Die Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe sind die Entgelte für die künstlerischen oder publizistischen Werke oder Leistungen, die ein nach § 24 Abs. 1 oder 2 zur Abgabe Verpflichteter im Rahmen der dort aufgeführten Tätigkeiten im Laufe eines Kalenderjahres an selbstständige Künstler oder Publizisten zahlt, auch wenn diese selbst nach diesem Gesetz nicht versicherungspflichtig sind. Bemessungsgrundlage sind auch die Entgelte, die ein nicht abgabenpflichtiger Dritter für künstlerische oder publizistische Werke oder Leistungen zahlt, die für einen zur Abgabe Verpflichteten erbracht werden.

(2) Entgelt im Sinne des Absatzes 1 ist alles, was der zur Abgabe Verpflichtete aufwendet, um das Werk oder die Leistung zu erhalten oder zu nutzen, abzüglich der in einer Rechnung oder Gutschrift gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer. Ausgenommen hiervon sind:

- die Entgelte, die für urheberrechtliche Nutzungsrechte, sonstige Rechte des Urhebers oder Leistungsschutzrechte an Verwertungsgesellschaften gezahlt werden,
- steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die in § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes genannten steuerfreien Einnahmen.

Zur Bemessungsgrundlage gehören demnach alle Zahlungen für die publizistischen/ künstlerischen Leistungen wie:

- Honorare
- Sachleistungen
- Lizenzzahlungen
- Auslagen (Telefon)
- Nebenkosten (Material und Transport)

Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören:

- gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer
- Reisekosten
- Bewirtungskosten
- Übernachtungskosten
- steuerfreie Aufwandsentschädigungen (bspw.: Übungsleiterpauschale i. H. v. EUR 2.400,00)
- Zahlungen an Urhebergesellschaften (Gema, VG Wort etc.)

Die Künstlersozialabgabe ist auf alle Entgelte (z. B. Gagen, Honorare, Tantiemen) zu zahlen, die an selbstständige Künstler oder Publizisten gezahlt werden. Betreibt der Leistungserbringer sein Unternehmen jedoch in einer der nachstehenden Rechtsform, unterliegt die Zahlung an diesen nicht der Künstlersozialabgabe:

- Zahlungen an juristische Personen (GmbH, AG, e. V.)
- Zahlungen an eine Kommanditgesellschaft (KG)
- Zahlungen an eine GmbH & Co. KG
- Zahlungen an eine offene Handelsgesellschaft (OHG)

Die Prüfung der Sozialversicherung ist zum 01.01.2015 ausgeweitet worden. Die Prüfung ist durch die Träger der Rentenversicherung geregelt.

Das bedeutet, dass die Prüfer der Sozialversicherung sich nicht nur die Lohnkonten der Betriebe anschauen müssen, sondern auch einen Einblick in die Finanzbuchhaltung nehmen und sogar einzelne Belege prüfen, um festzustellen, ob es sich um beitragspflichtige Honorare handelt.

Seit 2015 müssen alle mit strengen Prüfroutinen rechnen:

- Arbeitgeber mit mindestens 20 Beschäftigten werden turnusmäßig mindestens alle vier Jahre auf etwaige Melde- und Zahlungspflichten geprüft.
- Bei Arbeitgebern unter 20 Beschäftigten wird ein jährliches Prüfkontingent gebildet. Hier wird durchschnittlich alle zehn Jahre geprüft.

Wer einmal bei der Künstlersozialkasse geführt ist, muss ggf. auch eine Nullmeldung abgeben.

Durch das Künstlersozialabgabestabilisierungsgesetz (KSAStabG) wurde zum 01.01.2015 eine Geringfügigkeitsgrenze eingeführt. Solange die Bemessungsgrundlage für die kumulierten Leistungen aller Künstler/Publizisten an Eigenwerber und Unternehmer, die nach der Generalklausel abgabepflichtig sind, im Jahr EUR 450,00 nicht übersteigt, gelten die Aufträge kraft Gesetz als „nur gelegentlich“ und unterliegen danach nicht der Künstlersozialabgabe. Diese Regelung gilt nicht rückwirkend.

Die schwierige Frage danach, was „nur gelegentlich“ ist, wurde demnach ab 2015 zulasten der Unternehmen beseitigt. Die Literatur ist sich zwar unsicher und verweist auf zukünftige Rechtsprechung, die Künstlersozialkasse hat jedoch auf ihrer Homepage verlauten lassen, das Gesetz dergestalt umzusetzen.

10. Flexi-Rente

Die Beschäftigung von Rentnern hat in den letzten Jahren ständig zugenommen.

Die Regelaltersgrenze liegt für Versicherte, die bis einschließlich 31.12.1946 geboren sind, bei 65 Jahren. Für Versicherte, die ab dem 1.1.1947 geboren sind, wird die **Regelaltersgrenze** schrittweise bis auf 67 Jahre angehoben.

Das Flexi-Rentengesetz trat im Wesentlichen zum 01.01.2017 beziehungsweise zum 01.07.2017 in Kraft; seit 01.07.2017 können Teilrente und Hinzuverdienst flexibler und einfacher als bisher miteinander kombiniert werden. Es besteht seitdem die Möglichkeit, vor Erreichen der Regelaltersgrenze eine Teilzeitarbeit durch eine Rente zu ergänzen.

(Teil-)Rente und Hinzuverdienst können individueller miteinander kombiniert werden: Der Hinzuverdienst wird nicht mehr in festen monatlichen Grenzen angerechnet, sondern im Rahmen einer Jahresbetrachtung stufenlos bei der Rente berücksichtigt.

Eine individuelle Hinzuverdienstgrenze ist aus dem Rentenbescheid ersichtlich.

Versicherungspflicht für Bezieher von Vollrenten bis zur Regelaltersgrenze

Bezieher von Vollrenten sind in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungspflichtig, bis sie die Regelaltersgrenze erreichen.

Verzicht auf Versicherungsfreiheit nach Erreichen der Regelaltersgrenze

Als Anreiz für eine Beschäftigung nach Erreichen der Regelaltersgrenze wurde die Möglichkeit geschaffen, auf die bestehende Versicherungsfreiheit in der Rentenversicherung zu verzichten. Die Beschäftigten können dadurch weitere Entgeltpunkte in der gesetzlichen Rentenversicherung erwerben und ihren Rentenanspruch erhöhen.

Zusätzliche Beiträge für die Rentenversicherung schon ab 50 Jahren

Versicherte können bereits ab 50 Jahren (bisher 55 Jahre) zusätzlich Beiträge in die Rentenversicherung einzahlen, um Rentenabschläge auszugleichen, die mit einer geplanten vorzeitigen Inanspruchnahme einer Altersrente einhergehen würden.

Wegfall des Beitrags zur Arbeitslosenversicherung

Der bisher anfallende gesonderte Arbeitgeberbeitrag zur Arbeitslosenversicherung für Beschäftigte, die die Regelaltersgrenze erreicht haben und versicherungsfrei sind, entfällt bis 31.12.2021.

Rentenauskunft wird ergänzt

Versicherte werden durch die Rentenversicherung gezielt über ihre Gestaltungsmöglichkeiten des Übergangs vom Erwerbsleben in den Ruhestand informiert. Die Rentenauskunft, die Versicherte ab dem Alter von 55 Jahren erhalten, wird insbesondere um Informationen darüber ergänzt, wie sich das Vorziehen oder Hinausschieben des Rentenbeginns auf die Rente auswirkt.

11. Förderung dienstlicher Elektro- und Hybridfahrzeuge

Durch das Jahressteuergesetz 2018 wurde befristet auf den Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2021 die Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridfahrzeuge eingeführt. Zu beachten ist, dass die Halbierung der Bemessungsgrundlage nur für einkommensteuerrechtliche Zwecke vorgenommen wird und nicht für umsatzsteuerliche Zwecke gilt.

Die Begünstigung soll bis zum 31.12.2030 stufenweise mit steigenden Anforderungen an die zu erreichende Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine verlängert werden. Folgende Tabelle gibt einen Überblick über die geplanten Voraussetzungen und den geplanten zeitlichen Anwendungsbereich:

Anschaffungszeitraum	**Höchst-schadstoff-ausstoß**	**Mindest-reichweite**	**Gesetzliche Regelung für 1 %-Methode bzw. Fahrtenbuchmethode**
1.1.2019 – 31.12.2021	50 g CO_2 / gefahrenem km	40 km	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 2 bzw. S. 3 Nr. 2 EStG
1.1.2022 – 31.12.2024	50 g CO_2 / gefahrenem km	60 km	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 bzw. S. 3 Nr. 3 EStG-E
1.1.2025 – 31.12.2030	50 g CO_2 / gefahrenem km	80 km	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 5 bzw. S. 3 Nr. 4 EStG-E

Gemäß der Gesetzesbegründung soll die bisherige Regelung zur Minderung der Bemessungsgrundlage in Abhängigkeit von der Kapazität der Batterie für das Jahr 2022 für Fahrzeuge, die diese Vorgaben nicht erfüllen, fortgelten. Die Regelung soll am 01.01.2020 in Kraft treten.

12. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung ab 2021

Die Beiträge und Rechengrößen in der Sozialversicherung für das Jahr 2021 belaufen sich auf:

Versicherungszweig und Zeitraum	West	Ost
Kranken- und Pflegeversicherung, jährl.	58.050 €	58.050 €
Kranken- und Pflegeversicherung, monatl.	4.837,50 €	4.837,50 €
Renten- und Arbeitslosenversicherung, jährl.	85.200 €	80.400 €
Renten- und Arbeitslosenversicherung, monatl.	7.100 €	6.700 €

12.1 Sachbezugswert für freie Verpflegung

Der monatliche Sachbezugswert für Verpflegung beträgt ab 01.01.2021 bundeseinheitlich **EUR 263,00** monatlich. Dieser Wert gilt auch für Jugendliche und Auszubildende.

Sachbezugswert 2021	Frühstück	Mittagessen	Abendessen	Gesamt
Monatlich	55,00 €	104,00 €	104,00 €	263,00 €
Kalendertäglich	1,83 €	3,47 €	3,47 €	8,77 €

Nur bei Familienangehörigen, denen ebenfalls freie Verpflegung gewährt wird, gibt es unterschiedliche Werte in Abhängigkeit vom Alter.

12.2 Sachbezugswert für freie Unterkunft

Der Sachbezugswert für freie Unterkunft beträgt ab 01.01.2021 bundeseinheitlich **EUR 237,00** monatlich.

Bei der Belegung einer Unterkunft mit mehreren Beschäftigten sowie für Jugendliche bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres und Auszubildende gelten andere Werte. Diese ergeben sich aus § 2 Abs. 3 Sozialversicherungsentgeltverordnung. Dort steht:

... Der Wert der Unterkunft nach Satz 1 vermindert sich

1. bei Aufnahme des Beschäftigten in den Haushalt des Arbeitgebers oder bei Unterbringung in einer Gemeinschaftsunterkunft um 15 Prozent,

2. für Jugendliche bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres und Auszubildende um 15 Prozent und

3. bei der Belegung

   a) mit zwei Beschäftigten um 40 Prozent,

   b) mit drei Beschäftigten um 50 Prozent und

   c) mit mehr als drei Beschäftigten um 60 Prozent.

12.3 Erhöhung der Umlagesätze für Minijobs

Zum 01.10.2020 erhöhen sich für die Minijob-Arbeitgeber die Umlagesätze der Arbeitgeberversicherung:

- Die Umlage 1 steigt von 0,9 % auf 1,0 %
- Die Umlage 2 steigt von 0,19 % auf 0,39 %

Unverändert bleibt die Höhe der Erstattung der Arbeitgeber. Diese liegt weiterhin

- im Krankheitsfall bei 80 % und
- bei einer Mutterschaft bei 100 %.

12.4 Krankenkassenwahlrecht

Der Gesetzgeber hat zum 01.01.2021 die Möglichkeit der sofortigen Krankenkassenwahl erheblich erweitert. In Zukunft bedarf es keiner Kündigung. Auch die Dauer der Mitgliedschaft bei der bisherigen Krankenkasse ist ohne Bedeutung. Generell verkürzt sich bei einem Krankenkassenwechsel ab 2021 die Bindungsfrist auf zwölf Monate.

12.5 Elektronische Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung (eAU)

Ab 01.01.2021 wird ein verbindliches elektronisches Übermittlungsverfahren von Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen (eAU) durch Ärzte an die Krankenkassen eingeführt.

13. Abschaffung des Solidaritätszuschlags

Das Gesetz zur Rückführung des Solidaritätszuschlags 1995 wurde am 29.11.2019 verabschiedet.

Ab 01.01.2021 wird bei vielen Steuerzahlern der Solidaritätszuschlag nicht mehr berechnet werden. Das bedeutet, dass bis zu einem Jahreseinkommen

- in Höhe von EUR 61.717,00 kein Solidaritätszuschlag anfällt,
- in Höhe von EUR 96.409,00 wird die sogenannte Milderungszone angewandt und
- ab EUR 96.409,00 der volle Prozentsatz (5,5 %) der Körper- oder Einkommensteuer zu berechnen ist.

14. Kurzarbeitergeld

Die aktuelle schwierige wirtschaftliche Lage durch COVID-19 sowie behördlich angeordnete Schließungen von Betrieben führt bei einer Vielzahl von Unternehmen zu erheblichen Arbeitsausfällen.
Um den entstehenden wirtschaftlichen Schaden sowie die Entgeltausfälle aufgrund von Kurzarbeit so gering wie möglich zu halten und Arbeitsplätze weiterhin zu sichern, bietet die Bundesagentur für Arbeit hierfür das Kurzarbeitergeld (KuG) als Ausgleich an.
Zunächst ist der beantragende Betrieb verpflichtet, eine Anzeige über KuG schriftlich bei der Agentur für Arbeit anzumelden. Dies hat spätestens bis zum letzten Tag des Monats, in dem KuG erstmalig stattgefunden hat, zu erfolgen.
Um die Genehmigung der Anzeige zu erhalten, muss ein Arbeitsausfall vorliegen. Dieser muss aus wirtschaftlichen Gründen, wegen eines unabwendbaren Ereignisses erfolgen, unvermeidbar sowie vorübergehend sein.
Achtung: Urlaubstage aus dem Vorjahr sind vor Beginn der Kurzarbeit abzubauen.
Geringe Arbeitsausfälle werden nicht durch KuG ausgeglichen. Daher müssen mindestens 10 % der Beschäftigten einen Entgeltausfall von jeweils mehr als 10 % des Bruttoarbeitsentgeltes verzeichnen.
Mindestens eine Person muss sozialversicherungspflichtig sein, sowie die Zustimmung aller betroffenen Arbeitnehmer muss vorliegen.
KuG kann auch lediglich für einzelne Abteilungen beantragt werden und es müssen nicht alle Mitarbeiter betroffen sein.
Allerdings wird das KuG ausschließlich für Arbeitnehmer gezahlt, deren Arbeitsverhältnis nicht gekündigt oder aufgehoben ist. Dies gilt auch für Arbeitnehmerkündigungen. In der Regel haben Aushilfen und Auszubildende keinen Anspruch auf KuG.
Sollte ein sich in Kurzarbeit befindender Betrieb neue Mitarbeiter einstellen wollen, ist dies in jedem Fall vorab durch die Agentur für Arbeit genehmigen zu lassen.
Aktuell kommt es aufgrund der schwierigen wirtschaftlichen Lage zu Änderungen im Gesetzestext beziehungsweise Vereinfachungen im Zusammenhang mit der Beantragung von KuG. Es kann jederzeit zu weiteren Änderungen oder Ergänzungen kommen.
Im Regelfall kann eine Bezugszeit von 12 Monaten beantragt werden. Wird das KuG für 3 aufeinanderfolgende Monate unterbrochen, muss ein neuer Antrag gestellt werden.
Bei außergewöhnlichen Verhältnissen auf dem gesamten Arbeitsmarkt kann das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit durch Rechtsverordnung die Bezugsdauer auf bis zu 21 Monate verlängern.

Der Arbeitnehmer erhält folgende Nettoentgeltdifferenz:

1.–3. Monat	4.–6. Monat	ab 7. Monat
• 60 % • 67 % für Eltern	• 70 % • 77 % für Eltern	• 80 % • 87 % für Eltern

Für die Berechnung der Bezugsmonate gilt:

- Berücksichtigt werden alle Monate mit Kurzarbeit ab dem Monat März 2020.
- Die Bezugsmonate müssen nicht zusammenhängend sein.
- Die Berechnung der Bezugsmonate erfolgt arbeitnehmerbezogen.
- Angerechnet werden auch Monate, in denen der Entgeltausfall weniger als 50 % betragen hat.

Bei der Nettoentgeltdifferenz handelt es sich um den Unterschiedsbetrag zwischen dem pauschalierten Nettoentgelt aus dem Sollentgelt (das der Arbeitnehmer ohne den Arbeitsausfall, vermindert um Entgelt für Mehrarbeit in dem Anspruchszeitraum, erzielt hätte) und dem pauschalierten Nettoentgelt aus dem Ist-Entgelt (das von dem Arbeitnehmer in dem Anspruchszeitraum tatsächlich erzielte Bruttoarbeitsentgelt).

Beiträge für die Sozialversicherungen werden bei Kurzarbeit von der Bundesagentur für Arbeit vollständig erstattet.

14.1 Feiertage

Für Feiertage besteht grundsätzlich kein Anspruch auf KuG, da ein Entgeltfortzahlungsanspruch vorliegt. Sofern aufgrund einer tarif- oder arbeitsrechtlichen Regelung das Arbeitsentgelt für den Feiertag in Höhe des KuG gezahlt wird, wird dieses Entgelt nicht von der Agentur für Arbeit erstattet. In diesem Fall muss bei der Beantragung des KuG in der KuG-Abrechnungsliste für den Feiertag beim Soll- und Ist-Entgelt das Arbeitsentgelt in voller Höhe berücksichtigt werden.

14.2 Krankheit in Verbindung mit KuG

Arbeitsunfähigkeit	Leistungen	Leistungsträger
Zeitgleich mit oder während KuG-Bezug mit Anspruch auf Entgeltfortzahlung (EFZ)	a) EFZ für verbleibende Arbeitsleistungen b) KuG für die Dauer des Anspruchs auf EFZ	a) Arbeitgeber b) Agentur für Arbeit
Vor KuG Beginn mit Anspruch auf Entgeltfortzahlung (Krankheit muss einen Monat vor KuG beginnen)	a) EFZ für verbleibende Arbeitsleistung b) Krankengeld in Höhe des KuG	a) Arbeitgeber b) Krankenkasse
Bezug im Krankengeldbezug	Krankengeld (berechnet sich nach dem zuletzt vor Eintritt des Arbeitsausfalls abgerechneten Entgelt)	Krankenkasse
Vor KuG Beginn im Krankengeldbezug	Normale Berechnung Krankengeld	Krankenkasse

14.3 Erweiterung der Hinzuverdienstmöglichkeiten während der Kurzarbeit

Bisher galt: Wenn Sie nach Eintritt von Kurzarbeit eine Nebentätigkeit neu aufnehmen, wird das daraus erzielte Entgelt auf das KuG angerechnet.
Vom 01.05.2020 bis zum 31.12.2021 gilt folgende Sonderregelung: Beschäftigte in Kurzarbeit können einen Nebenverdienst bis zur Höhe ihres ursprünglichen Einkommens haben, ohne dass dieser auf das KuG angerechnet wird.

14.4 Ablauf Kurzarbeitergeld

1.	Kurzarbeit anzeigen
2.	Bewilligung der Anzeige abwarten
3.	Gehälter/Kurzarbeitergeld zahlen
4.	Erstattungsantrag stellen (bis 3 Monate nach Anspruchsmonat)
5.	Bewilligung des Erstattungsantrages

14.5 Arbeitgeberzuschuss zum Kurzarbeitergeld

Zuschüsse des Arbeitgebers zum KuG sind sozialversicherungs- und steuerfrei, wenn:

- sie zusammen mit dem KuG das fiktive Arbeitsentgelt nicht übersteigen,
- sie zusammen mit dem KuG 80 % des Unterschiedsbetrages zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt nicht übersteigen.

Arbeitgeberzuschüsse zum KuG sollen bis Ende 2021 steuerfrei bleiben.

15. Corona-Prämie

Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern in der Zeit vom 01.03. bis 31.12.2020 aufgrund der Coronavirus-Pandemie Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von EUR 1.500,00 steuer- und beitragsfrei in Form von Zuschüssen und Sachbezügen zukommen lassen (BMF 9.4.20, IV C 5 - S 2342/20/10009 :001, 2020/0337215).

Voraussetzung ist, dass die Beihilfen und Unterstützungen **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** geleistet werden. Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen. Andere Steuerbefreiungen und Bewertungserleichterungen bleiben hiervon unberührt. Die Beihilfen und Unterstützungen bleiben auch in der Sozialversicherung beitragsfrei.

Weitere Informationen finden Sie auf der Internetseite des Bundesgesundheitsministeriums.

Es ist allerdings erforderlich, dass aus einer vertraglichen Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfe und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt.

16. Quarantäne

Arbeitnehmer, für die Quarantäne (§ 30 IfSG) oder ein berufliches Tätigkeitsverbot (§ 31 IfSG) angeordnet wurde, haben ggf. einen Anspruch auf Entschädigung nach § 56 IfSG.

Die Entschädigung entspricht der Höhe und Dauer der Zahlung der normalen gesetzlichen Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall. Somit muss die Entschädigung für die ersten 6 Wochen der Arbeitgeber zahlen. Diese Entschädigung bekommt der Arbeitgeber auf Antrag von der zuständigen Behörde erstattet (§ 56 Abs. 5 IfSG).

In den ersten 6 Wochen:
Als Verdienstausfall gilt das dem Arbeitnehmer im Rahmen seiner regelmäßigen Arbeitszeit zustehende Netto-Arbeitsentgelt.

Die Entschädigung hat der Arbeitgeber für die zuständige Behörde gem. § 3 Nr. 25 EStG an den Arbeitnehmer steuerfrei auszuzahlen.

Dem Arbeitgeber werden die an den Arbeitnehmer ausgezahlten Entschädigungen von der zuständigen Behörde erstattet.

Die SV-Beiträge zur gesetzlichen Versicherung für den Quarantänezeitraum zahlt zunächst der Arbeitgeber. Diese Beiträge bekommt der Arbeitgeber ebenso von der zuständigen Behörde auf Antrag erstattet.

Darüber hinaus zahlt und trägt der Arbeitgeber zunächst auch die Beiträge zur freiwilligen Kranken- und Pflegeversicherung im Firmenzahler-Verfahren. Auch diese Beiträge lässt sich der Arbeitgeber von der Behörde auf Antrag erstatten.

Beiträge zur freiwilligen Kranken- und Pflegeversicherung im Selbstzahler-Verfahren werden für einen Quarantänezeitraum dagegen zunächst vom Arbeitnehmer gezahlt und getragen. Der Arbeitnehmer erhält vom Arbeitgeber einen geringeren Zuschuss und muss sich den Beitragsanteil, der auf den Quarantänezeitraum entfällt, selbst per Antrag von der zuständigen Behörde erstatten lassen.

Auch bei einer privaten Kranken- und Pflegeversicherung sowie bei einer Versicherung in einem berufsständischen Versorgungswerk oder bei einer befreienden Lebensversicherung erhält der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber verringerte Zuschüsse und muss sich den

Beitragsanteil, der auf den Quarantänezeitraum entfällt, selbst per Antrag von der zuständigen Behörde erstatten lassen.

Nach Einstellung der Tätigkeit muss der notwendige Antrag innerhalb von 3 Monaten bei der zuständigen Behörde gestellt werden.

Ab der 7. Woche

Entschädigung in Höhe des Krankengeldes gem. § 47 Abs. 1 SGB V.

Die Entschädigung wird dem Arbeitnehmer von der zuständigen Behörde gewährt. Der Arbeitnehmer muss die Entschädigung innerhalb von 3 Monaten nach Einstellung der Tätigkeit bei der zuständigen Behörde selbst beantragen.

17. Entschädigungsregelung für Eltern

Wenn Eltern wegen der notwendigen Kinderbetreuung während einer Pandemie Verdienstausfälle erleiden, wurde eine neue Entschädigungsregelung in das Infektionsschutzgesetz (§ 56 Abs. 1a IfSG) aufgenommen.

Voraussetzungen für einen Entschädigungsanspruch sind:

- Die Einrichtungen zur Kinderbetreuung oder Schulen wurden aufgrund behördlicher Anordnung geschlossen oder das Betreten untersagt. Schließt die Betreuungseinrichtung eines behinderten Kindes, entsteht der Anspruch unabhängig vom Alter des Kindes.
- Es besteht keine anderweitige zumutbare Betreuungsmöglichkeit.
- Der Verdienstausfall ist nicht vermeidbar (z. B. durch Abbau von Zeitguthaben).

Für die Entschädigung gilt:

- maximal 10 Wochen (für Alleinerziehende 20 Wochen) im Zeitraum vom 30.03.2020 bis 31.12.2020
- 67 % des entstandenen (Netto-)Verdienstausfalls
- begrenzt auf EUR 2.016,00 für einen vollen Monat
- gem. § 3 Nr. 25 EStG steuerfrei und auf der LStB in der Zeile 15 auszuweisen

Die SV-Beiträge trägt zunächst der Arbeitgeber. Zusätzlich zahlt er dem Arbeitnehmer die Entschädigung aus und bekommt diese auf Antrag zusammen mit den SV-Beiträgen von der zuständigen Behörde erstattet.

18. Betriebsschließung

Wenn im Betrieb Corona-Verdacht besteht oder der Betrieb aufgrund behördlicher Anordnung vorübergehend geschlossen werden muss, besteht kein Anspruch auf Entschädigungszahlung nach § 56 Infektionsschutzgesetz (IfSG). Der Arbeitgeber ist weiterhin verpflichtet, die Arbeitnehmer zu entlohnen. Die Betriebsschließung mit dem Ziel des Infektionsschutzes ist gemäß § 615 Satz 3 BGB ein Fall des Betriebsrisikos.
Es ist zu prüfen, ob in diesen Fällen Anspruch auf **Kurzarbeitergeld** besteht.

19. Arbeitslohnspende

Wenn Mitarbeiter zwischen dem 01.03.2020 und dem 31.12.2020 auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung verzichten, bleiben diese Lohnteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz.

Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber die Verwendungsauflage erfüllt und dies dokumentiert. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist im Lohnkonto aufzuzeichnen. Auf die Aufzeichnung kann verzichtet werden, wenn stattdessen der Beschäftigte seinen Verzicht schriftlich erklärt und diese Erklärung zum Lohnkonto genommen wird. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben. Die steuerfrei belassenen Lohnteile dürfen jedoch in der Einkommensteuererklärung nicht nochmals als Spenden berücksichtigt werden.

20. Änderung des Umsatzsteuersatzes 2020

Mit dem zweiten Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.06.2020 hat die Bundesregierung den Umsatzsteuersatz befristet vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2020 von 7 % auf **5 %** und von 19 % auf **16 %** gesenkt.

Im **Grundsatz** heißt das:
Alle Leistungen, die nach dem 30.06.2020 und vor dem 01.01.2021 ausgeführt werden, fallen unter diese Regelung. Sie sind mit dem Steuersatz von 16 % bzw. 5 % zu besteuern.
Entscheidend ist der **Leistungszeitpunkt**, nicht der Zahlungseingang beim Unternehmer oder der Zeitpunkt der vertraglichen Vereinbarung.

Wann ist nun eine Leistung ausgeführt?

- Eine **Lieferung** ist dann ausgeführt, wenn der Empfänger der Lieferung über den gelieferten Gegenstand verfügen kann.
- Eine **sonstige Leistung** ist dann ausgeführt, wenn sie vollendet/beendet ist.

Dabei ist es unerheblich, ob der Unternehmer die Umsatzsteuer nach vereinbarten Entgelten (sog. Sollverteuerung) oder nach den vereinnahmten Entgelten (sog. Istversteuerung) ermittelt.

Folgende **Besonderheiten** sind in der **Gastronomie** zu beachten:
Der Gesetzgeber hat mit dem ersten Corona-Steuerhilfegesetz am 19.06.2020 beschlossen, dass der Umsatzsteuersatz befristet vom 01.07.2020 bis zum 30.06.2021 für die Abgabe verzehrfertiger Speisen (sog. Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen) auf den ermäßigten Steuersatz gesenkt wird. Diese Regelung ist nicht anzuwenden auf die Abgabe von Getränken, egal ob diese alkoholisch sind oder alkoholfrei.
Im Einzelnen bedeutet dies für den Zeitraum vom **01.07.2020 bis 31.12.2020**:

- Abgabe von verzehrfertigen Speisen: Umsatzsteuersatz **5 %**
- Abgabe von Getränken: Umsatzsteuersatz **16 %**

Im Einzelnen bedeutet dies für den Zeitraum vom **01.01.2021 bis 30.06.2021**:

- Abgabe von verzehrfertigen Speisen: Umsatzsteuersatz **7 %**
- Abgabe von Getränken: Umsatzsteuersatz **19 %**

Auch im Bereich der **Anzahlungen** gilt es, Besonderheiten zu beachten:
Wenn für eine noch zu erbringende Lieferung oder sonstige Leistung vor dem 01.07.2020 eine Voraus- oder Abschlagsrechnung mit 19 % bzw. 7 % Umsatzsteuer erstellt, der Rechnungsbetrag auch gezahlt wurde und die entsprechende Leistung zwischen dem 01.07.2020 und dem 31.12.2020 erbracht worden ist, ist die Differenz zwischen 19 % bzw. 7 % Umsatzsteuer bei der Abschlagsrechnung und 16 % bzw. 5 % bei der Leistungserbringung zu korrigieren. Die Abschlagsrechnung ist grundsätzlich zu berichtigen. Die Berichtigung kann unterbleiben, wenn über die gesamte Leistung eine Schlussrechnung mit dem ab dem 01.07.2020 geltenden Steuersatz von 16 % bzw. 5 % gestellt wird.

Wenn eine Leistung in **wirtschaftlich abgrenzbare Teilleistungen** aufgeteilt werden kann, gilt Folgendes:
Die Teilleistungen, die vor dem 01.07.2020 ausgeführt wurden, werden mit 7 % bzw. 19 % Umsatzsteuer besteuert. Teilleistungen, die zwischen dem 01.07.2020 und vor dem 01.01.2021 erbracht werden, unterliegen dem Steuersatz von 5 % bzw. 16 %. Voraussetzung ist, dass das Entgelt für die Teilleistungen gesondert vereinbart und gesondert abgerechnet wird.
Beispiele für solche Teilleistungen sind: Telekommunikationsdienstleistungen, monatliche Miete, monatliche Leasingraten, gesondert abgenommene Gewerke im Bauhandwerk usw.

Folgen des überhöhten Steuerausweises
Wenn eine Leistung mit 7 % bzw. 19 % berechnet wurde, obwohl der verminderte Steuersatz von 5 % bzw. 16 % hätte angewendet werden müssen, schuldet der die Leistung erbringende Unternehmer die Differenz aufgrund des unrichtigen Steuerausweises (§ 13a Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 14c Abs. 1 UStG). Der Leistungsempfänger darf bei Vorsteuerabzugsberechtigung die Vorsteuer nur in Höhe der gesetzlich geschuldeten Umsatzsteuer (also 5 % bzw. 16 %) vornehmen.

Übergangsregelung bei unrichtigen Rechnungen
Die Finanzverwaltung wird bei im Juli zwischen Unternehmern ausgeführten Leistungen nicht beanstanden, wenn in der Rechnung die Umsatzsteuer mit 19 % berechnet wurde und diese zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer an das Finanzamt abgeführt wurde. Der zum Vorsteuerabzug berechtigte Leistungsempfänger kann aus Gründen der Praktikabilität ausnahmsweise den Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen.

Minderung oder Erhöhung der Bemessungsgrundlage

(z. B. Skonto, Rabatt, Nachberechnung usw.)

Es ist immer der zum Zeitpunkt der Ausführung der Lieferung/Leistung geltende Steuersatz maßgebend – sowohl für die vom Leistenden abzuführende Umsatzsteuer als auch für die Höhe des Vorsteuerabzuges beim Leistungsempfänger.

Achtung bei Einzweckgutscheinen

Bei einem Einzweckgutschein wird eine Leistung bei Ausgabe des Gutscheins fingiert (siehe im entsprechenden Abschnitt des Rundschreibens), somit ist der Umsatzsteuersatz zum Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins maßgebend:

- Ausgabe vor dem 01.07.2020: Umsatzsteuer 19 % bzw. 7 %
- Ausgabe vom 01.07. und vor dem 01.01.2021: Umsatzsteuer 16 % bzw. 5 %

Es gibt noch weitere Bereiche, zu denen es Besonderheiten zu beachten gilt. Da diese den Rahmen an dieser Stelle sprengen würden und nicht für alle Steuerpflichtigen zu beachten sind, hier eine Aufzählung dieser „Problemfelder“:

- Werklieferungen und Werkleistungen
- Verträge über Dauerleistungen
- Erstattung von Pfandbeträgen
- Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und dergleichen
- Besteuerung von Telekommunikationsleistungen
- Besteuerung von Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen sowie Abwasserbeseitigung
- Besteuerung von Personenbeförderungen
- Besteuerung der Umsätze von Handelsvertretern
- Umtausch von Gegenständen

Hier wurden die allgemeinen Regelungen dargestellt – vieles ist bei der Ermittlung des richtigen Steuersatzes einzelfallbezogen zu betrachten und zu überprüfen.

21. Kleinunternehmerregelung ab 2020

Wenn der **Gesamtumsatz** im Vorjahr **nicht mehr als EUR 22.000,00** betragen hat, darf der Unternehmer grundsätzlich die sogenannte Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG anwenden. Weitere Voraussetzung ist, dass der Gesamtumsatz im laufenden Jahr voraussichtlich **nicht mehr als EUR 50.000,00** beträgt.

Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 UStG sind alle vereinnahmten Beträge zu berücksichtigen. Nicht darunter fallen bestimmte steuerfreie Umsätze.

22. Gutscheine

Das Umsatzsteuergesetz unterscheidet zwischen Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen.

Nach dem Gesetzeswortlaut liegt ein **Einzweckgutschein** vor, wenn der Ort der Lieferung bzw. sonstigen Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, und die für diesen Umsatz geschuldete Steuer zum Zeitpunkt der Ausstellung des Gutscheins bereits feststehen.

Beim Einzweckgutschein wird fingiert, dass die Lieferung oder sonstige Leistung, auf die sich der Gutschein bezieht, mit der Ausgabe des Gutscheins bewirkt wird. Somit wird die Umsatzsteuer mit Ausstellung dieses Gutscheins fällig. Die spätere Einlösung des Gutscheins unterliegt nicht der Umsatzsteuer.

In allen anderen Fällen handelt es sich um einen sog. **Mehrzweckgutschein**. Hier entsteht die Umsatzsteuer erst mit der Einlösung des Gutscheins. Die Ausgabe des Gutscheins unterliegt nicht der Umsatzsteuer.

Beispiele:

1. Ein Friseursalon gibt am 02.07.2020 einen Gutschein im Wert von EUR 50,00 aus. Es werden keine weiteren Leistungen durch den Friseur erbracht, die zum ermäßigten Steuersatz zu besteuern wären. Der Gutschein ist ein Einzweckgutschein und die Umsatzsteuer wird im Voranmeldungszeitraum Juli in Höhe von 16 % (50 : 1,16 x 16 % = 6,89 €) fällig.
2. Ein Kaufhaus, bei dem man sowohl Lebensmittel als auch Schreibwaren und Kleidung kaufen kann, gibt am 02.07.2020 einen Gutschein in Höhe von EUR 50,00 aus. Da nicht klar ist, wofür der Inhaber den Gutschein einlösen wird, handelt es sich um einen

Mehrzweckgutschein, weil der anzuwendende Steuersatz und somit die geschuldete Umsatzsteuer nicht fest steht. Im Voranmeldungszeitraum Juli entsteht keine Umsatzsteuer.

Im Bereich der Gutscheine sind noch einige Fragen offen, die seitens der Finanzverwaltung in einem BMF-Schreiben (welches im Entwurf bereits vorliegt) abschließend geklärt werden sollen – hierzu hat sich der DStV bereits geäußert und dahin gewirkt, dass weitere Erläuterungen erforderlich sind. Das endgültige Schreiben liegt derzeit noch nicht vor.

23. Bei neuen Leasingverträgen muss man aufpassen

Wenn Sie 2020 einen neuen Leasingvertrag abgeschlossen haben, muss geprüft werden, ob eine Eigentumsübergangsklausel vorliegt oder ob bei Vertragsabschluss feststeht, dass das Eigentum automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll.

Die ertragsteuerliche Beurteilung des Leasingvertrages ist nun nicht mehr entscheidend für die umsatzsteuerliche Beurteilung eines Leasingvertrages. Bislang hat die ertragsteuerliche Beurteilung darüber entschieden, ob es sich beim Leasing um eine Lieferung oder um eine sonstige Leistung handelt.

Eine **Lieferung** liegt nach dem abschließenden Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 18.03.2020 nur dann vor, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Leasingvertrag muss ausdrücklich eine Klausel zum Übergang des Eigentums am Leasinggegenstand vom Leasinggeber auf den Leasingnehmer enthalten. Die Voraussetzung sieht der EuGH als erfüllt an, wenn der Vertrag eine Kaufoption auf den Leasinggegenstand vorsieht.
- Aus den Vertragsbedingungen geht deutlich hervor, dass das Eigentum am Gegenstand automatisch auf den Leasingnehmer übergehen soll, wenn der Vertrag planmäßig bis zum Vertragsablauf ausgeführt wird. Entscheidend sind dabei die objektiv zu beurteilenden Vertragsbedingungen zum Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung. „Der Vertrag darf dem Leasingnehmer keine echte wirtschaftliche Alternative in dem Sinne bieten, dass er zu dem Zeitpunkt, an dem er eine Wahl zu treffen hat, je nach Interessenslage den Gegenstand erwerben, zurückgeben oder weiter mieten kann. Bei einer im Vertrag enthaltenen – formal zwar völlig unverbindlichen – Kaufoption ist diese Voraussetzung erfüllt, wenn angesichts der finanziellen Vertragsbedingungen die Optionsausübung zum gegebenen Zeitpunkt

in Wirklichkeit als einzig wirtschaftlich rationale Möglichkeit für den Leasingnehmer erscheint."

Die Entscheidung ist deshalb so wichtig, weil bei der Qualifikation als Lieferung die Umsatzsteuer sofort in voller Höhe fällig wird, da die Lieferung mit der Übergabe des Leasinggegenstands bewirkt ist.

Bei der Qualifikation als **sonstige Leistung** (also in allen anderen Fällen) entsteht die Umsatzsteuer mit der jeweiligen Leasingrate.

Diese Regelung gilt grundsätzlich für alle offenen Fälle. Für vor dem 18.03.2020 abgeschlossene Leasingverträge gilt jedoch eine Nichtbeanstandungsklausel (auch für Zwecke des Vorsteuerabzuges).

Der DStV hat hier Stellung bezogen und fordert weitere Präzisierungen und Beispiele, da die unterschiedliche Handhabung in Ertrags- und Umsatzbesteuerung sicherlich zu Problemen führen wird.

24. Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung

Die **Umsatzsteuererklärung** für den Veranlagungszeitraum **2020** ist bis zum 31.07.2021 bzw. bei steuerlicher Beratung bis zum 28.02.2022 beim Finanzamt einzureichen (§ 149Abs. 3 AO).

Bei verspäteter Abgabe der Steuererklärungen 2020 wird ein Verspätungszuschlag gemäß § 152 Abs. 2 AO festgesetzt. Er beträgt für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer. Mindestens jedoch EUR 25,00 für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung.

Der Verspätungszuschlag wird für jede Steuerart gesondert festgesetzt.

Beispiel:
Die Umsatzsteuererklärung 2020 eines steuerlich beratenen Steuerpflichtigen wird erst am 31.05.2022 beim Finanzamt eingereicht. Der festzusetzende Verspätungszuschlag beträgt mindestens EUR 75,00, da die Verspätung drei angefangene Monate zu je EUR 25,00 umfasst.

Weiterführung:
Nehmen wir nun mal an, der Steuerpflichtige muss EUR 15.000,00 Umsatzsteuer aus dieser Steuererklärung nachzahlen. So ergibt sich ein Verspätungszuschlag in Höhe von EUR 112,00 (15.000 € x 0,25 % = 37,50 € x 3 Monate = EUR 112,50 – Abrundung auf volle Euro).

Das Finanzamt ist dazu berechtigt, Steuererklärungen bevorzugt vorab anzufordern. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn in der Vergangenheit die Abgabefrist regelmäßig überschritten wurde.

25. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 2021

Im sog. Jahressteuergesetz 2020 sind folgende Änderungen geplant:

- Der **Mehrwertsteuer-Digitalpakt** soll zum 01.07.2021 umgesetzt werden.
  „Das bisherige besondere Besteuerungsverfahren für im Gemeinschaftsgebiet ansässige Unternehmer, die sonstige Leistungen nach § 3a Abs. 5 UStG erbringen **(sog. Mini-One-Stop-Shop (MOSS)/einzige Kleine Anlaufstelle)**, wird danach auf Lieferungen innerhalb eines Mitgliedstaats über eine elektronische Schnittstelle, innergemeinschaftliche Fernverkäufe und alle am Ort des Verbrauchs ausgeführten Dienstleistungen an Nichtunternehmer mit Sitz oder Wohnsitz im Gemeinschaftsgebiet ausgedehnt **(sog. One-Stop-Shop (OSS)/einzige Anlaufstelle)**.

  Für **Fernverkäufe** von Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert bis 150 € aus dem Drittlandsgebiet wird ein neuer **Import-One-Stop-Shop (IOSS)** eingeführt.

  Außerdem werden Unternehmer, die **Fernverkäufe von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen** in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € oder Lieferungen eines Gegenstands, dessen Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet, durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle, beispielsweise eines Marktplatzes, einer Plattform, eines Portals oder Ähnlichem, unterstützen, behandelt, als ob sie diese Gegenstände **selbst erhalten und geliefert** hätten.

  Unternehmern, die die Lieferung eines Gegenstandes, dessen **Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet**, durch die Nutzung einer elektronischen Schnittstelle unterstützen, wird es zur Verringerung von Verwaltungsaufwand erlaubt sein, das One-Stop-Shop-Verfahren in Anspruch zu nehmen, um Mehrwertsteuer auf inländische Lieferungen, bei denen die Beförderung oder Versendung der gelieferten Gegenstände im selben Mitgliedstaat beginnt und endet, anzumelden und zu entrichten.“

  Quelle: HSO Excellence

Der DStV hat zum Gesetzesentwurf Stellung genommen und begrüßt die Ausweitung vom MOSS zum OSS, da mit der Umsetzung des Digitalpakts die länderspezifischen Lieferschwellen des § 3c UStG wegfallen. Der Lieferort verlagert sich stattdessen dann an den Empfängerort, wenn der einheitliche Schwellenwert von EUR 10.000,00 pro Jahr für Warensendungen und bestimmte Dienstleistungen im Gemeinschaftsgebiet überschritten wird. Der DStV regt an, sich auf europäischer Ebene für eine weiterführende Reform bei Fernverkäufen einzusetzen, sodass Unternehmen im Sinne der Bürokratievermeidung noch mehr Umsätze über den OSS abbilden können.

- Die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers gem. § 13b UStG (das sog. **Reverse-Charge-Verfahren**) wird erweitert auf **Telekommunikationsdienst-leistungen**.

  „Sie wird aber auf Unternehmer, deren Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Leistungen in deren Erbringung besteht und deren eigener Verbrauch dieser Leistungen von untergeordneter Bedeutung ist **(sog. Wiederverkäufer)**, beschränkt. Dadurch soll vermieden werden, dass Unternehmer, die Telekommunikationsdienstleistungen nur als Nebenleistungen erbringen oder die solche Leistungen lediglich erwerben, ohne sie weiter zu veräußern, von der Regelung betroffen sind.“

  Quelle: HSO Excellence

- **Rechnungsberichtigungen** sind **kein rückwirkendes Ereignis** im Sinne der Abgabenordnung, § 14 Abs. 4 S. 4 UStG.

- Bei Lieferungen in einer **Leistungskette** soll nach § 17 Abs. 1 S. 5 UStG eine Minderung der Bemessungsgrundlage, bei **Preisnachlässen** bzw. **Preiserstattungen** eines Unternehmers in der Leistungskette an einen in dieser Leistungskette nicht unmittelbar nachfolgenden Unternehmer, nur vorliegen, wenn der Leistungsbezug dieses Abnehmers im Rahmen der Leistungskette im Inland steuerpflichtig ist.

Da dieses Gesetz **noch nicht vom Gesetzgeber verabschiedet** ist, bleibt abzuwarten, inwieweit diese Änderungen gesetzlich umgesetzt werden.

26. Kassennachschau

Das Finanzamt hat seit dem 01.01.2018 die Möglichkeit, während der üblichen Geschäftszeiten eine sogenannte **Kassennachschau** durchzuführen, § 146b Abs. 1 AO. Diese erfolgt ohne vorherige Ankündigung, anders als bei einer Betriebsprüfung. Die Kassennachschau dient zur zeitnahen Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen.

Der Kassennachschau unterliegen insbesondere elektronische oder computergestützte Kassensysteme oder Registrierkassen. Es fallen aber auch App-Systeme, Waagen mit Registrierkassenfunktion, Taxameter, Wegstreckenzähler und Geldspielgeräte darunter. Auch die offene Ladenkasse wird von der Kassennachschau erfasst.

Die mit der Prüfung betrauten Finanzbeamten können auch anonyme Beobachtungen der Kassen und ihrer Handhabung in öffentlich zugänglichen Geschäftsräumen vornehmen. Auch Testkäufe sind zulässig.

Der Unternehmer hat besondere Auskunfts- und Vorlagepflichten bei der Kassennachschau zu erfüllen, § 146a Abs. 2 AO. Dem Prüfer ist Einsicht in die Kassenaufzeichnungen und Bücher sowie in die für die Kassenführung notwendigen Organisationsunterlagen (u. a. Bedienungs- und Programmieranleitung der Kasse, Protokolle über Einsatzzeitraum und -ort der Kasse) zu gewähren.

Wenn das Finanzamt bei der Kassennachschau Unregelmäßigkeiten feststellt, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung eine Betriebsprüfung erfolgen, § 146a Abs. 3 AO.

27. Kassenführung – was gibt es Neues?

Bei der Nutzung bestimmter elektronischer Kassen gelten seit dem 01.01.2020 verschärfte Regelungen. Die Kassen müssen ab dem Stichtag mit einer sog. **technischen Sicherheitseinrichtung (TSE)** ausgerüstet sein. Diese soll vor Manipulationen schützen und muss vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) zertifiziert sein.

Seit dem 01.10.2020 muss jede Registrierkasse mit einer entsprechenden TSE ausgestattet sein. Das Bundesministerium der Finanzen hat einer Verlängerung der Übergangsfrist über den 30.09.2020 hinaus, auch im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie, nicht zugestimmt. Einige Bundesländer, darunter auch Rheinland-Pfalz, haben eine Härtefallregelung geschaffen, die die Frist unter bestimmten Voraussetzungen bis zum 31.03.2021 verlängert.

28. Erbschaftsteuerfestsetzung gegen unbekannte Erben

Sofern die Erben eines Verstorbenen noch nicht bekannt sind und eine Nachlasspflegschaft angeordnet ist, kann laut BFH vom 17.06.2020 (II R 40/17) Erbschaftsteuer gegen unbekannte Erben festgesetzt werden.
Der Nachweispfleger ist zur Abgabe einer Erbschaftsteuererklärung verpflichtet, auch wenn er die Erben nicht ausfindig machen kann. Der BFH hält hierfür einen Zeitraum von einem Jahr für angemessen, es kann im Einzelfall aber auch davon abgewichen werden. Kann der Erbe zunächst nicht ermittelt werden, darf das Finanzamt die Anzahl der Erben, die Erbquoten, die Steuerklasse und die anwendbaren Freibeträge schätzen.
Dem Nachweispfleger ist der Bescheid bekannt zu geben und er hat auch für die Zahlung zu sorgen (vgl. § 32 ErbStG). Er darf jedoch vor dem Finanzgericht eine vollumfängliche Prüfung der Schätzung fordern. In dem Fall, dass die Erben im Gerichtsverfahren nicht ermittelt werden können, hat das Finanzgericht die Befugnis, die genannten Besteuerungsgrundlagen selbst zu schätzen oder die Schätzung des Finanzamtes ohne Änderungen zu übernehmen. Eine Revision schließt der BFH aus, sofern es nicht um grundsätzlich verfahrensrechtliche Zweifel geht (beispielsweise ob alle Erkenntnisse des Finanzgerichts zu einem plausiblen Ergebnis geführt haben).

29. Keine Erbschaftsteuerbefreiung für ein Familienheim bei unangemessener langer Renovierungsphase

Nach einem Urteil des Finanzgerichts Münster vom 24.10.2019 (3 K 3184/17) müssen sich Erben einer renovierungsbedürftigen Immobilie mit den erforderlichen Maßnahmen beeilen, sofern sie von der Erbschaftsteuerbefreiung für Familienheime Gebrauch machen möchten.
Denn hierzu sei die bloße Absichtsbekundung, das Haus zu eigenen Wohnzwecken zu nutzen, nicht ausreichend. Es käme auf die tatsächliche Umsetzung, also den Einzug an. Renovierungsarbeiten seien lediglich Vorbereitungshandlungen, die nicht länger als sechs Monate dauern sollten. Eine Überschreitung dieses Zeitraums sei nur dann zulässig, wenn der Erbe nicht für die Verzögerung verantwortlich gemacht werden kann.

Im geurteilten Fall musste das Haus erst trockengelegt werden, bevor mit den Renovierungsarbeiten begonnen werden konnte. Dem Erben wurde zur Last gelegt, keine schnellere Möglichkeit gefunden zu haben, dies zu erledigen. Außerdem hat er in Kenntnis der angespannten Auftragslage der bestellten Unternehmer sich nicht um Alternativen bemüht. Sinngemäß hat der Erbe alle ihm zur Verfügung stehenden Möglichkeiten zu nutzen, eine Verzögerung zu vermeiden.
Das Verfahren ist zurzeit in Revision beim BFH (II R 46/19).

In einem anderen Verfahren (II R 37/16 vom 28.05.2019) hatte der BFH bereits darauf hingewiesen, dass die Verzögerung einer notwendigen Renovierung über die sechs Monate hinaus zwar nicht zwingend der Steuerfreiheit entgegenstehen muss. Doch je länger der zeitliche Abstand bis zum tatsächlichen Einzug wird, desto höher sind die Anforderungen an die Gründe der Verzögerung.
Abgesehen davon soll es in der Revision aber auch um die Frage gehen, wie die Voraussetzung der Selbstnutzung auszulegen ist, wenn eine Verbindung zweier Doppelhaushälften zu einer Einheit erfolgt und der Erbe bereits vorher in einer Hälfte gewohnt hat.

30. Feststellung des Bedarfswerts von Grundbesitz im Vergleichswertverfahren der Erbschaftsteuer

Die Finanzämter verwenden landesspezifische Berechnungsmodule („EFH-Rechner“ bzw. „WE-Rechner“) zur Ermittlung des Bedarfswerts von Einfamilienhäusern und Wohnungseigentum, welche auf Datengrundlagen des Oberen Gutachterausschusses der Vermessungs- und Katasterverwaltung (VermKV) basieren und an die Vorgaben des Bewertungsgesetzes angepasst sind.

Die von der VermKV selbst bereitgestellten Rechenmodule nach der Immobilienwertverordnung weichen allerdings von den Rechenmodulen der Finanzverwaltung ab. Dies liegt daran, dass die gutachterliche Verkehrsermittlung nicht an die Einschränkungen des § 183 Abs. 3 BewG gebunden ist und keine bewertungsrechtlich zulässigen Pauschalisierungen oder Typisierungen berücksichtigt.

Die von den Finanzämtern eingesetzten Rechenmodule inklusive Arbeitsanleitung werden auf der Homepage des Landesamtes für Steuern (www.lfst-rlp.de) bereitgestellt. Die Datenbasis (z. B. Vergleichsfaktoren) ist allerdings nicht enthalten und muss vorab beim Landesamt für Vermessung und Geobasisinformationen kostenpflichtig erworben werden (https://gutachterausschuesse.rlp.de/de/marktdaten/oertliche-grundstuecksmarktberichte/) bzw. www.vermkv.service24.rlp.de/shop/index_gmb.html).

Dadurch kann für den Mandanten auf Basis der Rechenmodule der Finanzverwaltung überprüft werden, ob das Vergleichswertverfahren oder ein Gutachten günstiger wäre.

31. Minderung der Erbschaftsteuer durch Einkommensteuerschulden

Durch das Jahressteuergesetz 2020 soll die Behandlung von Steuererstattungsansprüchen und -nachzahlungsverbindlichkeiten geregelt werden.

Bislang fallen Einkommensteuererstattungsansprüche, die das Todesjahr des Erblassers betreffen, nach der Rechtsprechung des BFH nicht in den steuerpflichtigen Erwerb gem. § 10 Abs. 1 ErbStG, weil sie erst mit Ablauf des Todesjahres entstehen. Zwischenzeitlich entschied der BFH mit Urteil vom 04.07.2012, dass vom Erblasser herrührende Steuerschulden für das Todesjahr als Nachlassverbindlichkeiten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 1 ErbStG abzugsfähig sind. Daraus resultiert eine potenzielle Ungleichbehandlung von Steuererstattungsansprüchen und Steuerschulden, die das Todesjahr des Erblassers betreffen. Durch die Neufassung des § 10 Abs. 1 S. 3 ErbStG („Die vom Erblasser herrührenden Steuererstattungsansprüche sind bei der Ermittlung der Bereicherung zu berücksichtigen, auch wenn sie rechtlich erst nach dem Tod des Erblassers entstanden sind.“) soll diese Divergenz nun eliminiert werden, Ansprüche und Verbindlichkeiten aus Steuerveranlagungen für das Todesjahr des Erblassers sind dann stets zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang bleibt weiterhin für andere Veranlagungszeiträume als dem Todesjahr des Erblassers zu beachten, dass der BFH am 14.11.2018 (II R 34715) entschied, dass Einkommensteuerschulden eines Verstorbenen, die auf einem im Einspruchsverfahren befindlichen Bescheides basieren und dessen Vollziehung ausgesetzt wurde, als Nachlassverbindlichkeiten in der Erbschaftsteuererklärung anerkannt werden können. Es widerspricht somit der Begründung des beklagten Finanzamtes, dass aufgrund der ausgesetzten Vollziehung keine wirtschaftliche Belastung der Erben gegeben sei. Laut BFH ist es nämlich bei dem Übergang von Steuerschulden auf die Erben unerheblich, ob diese bereits festgesetzt worden sind oder nicht. Außerdem hatte das Finanzamt die Tatsache ignoriert, dass die ausgesetzten Steuerschulden nach Beendigung der Einspruchsprüfung sehr wohl zu einer wirtschaftlichen Belastung der Erben werden können.

C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN

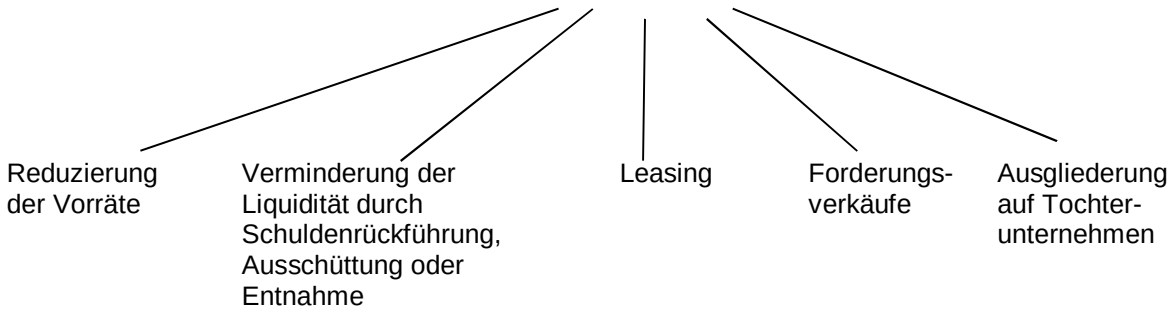
1. Größenklassen

Die Größenklasse einer Gesellschaft (Kleinstkapitalgesellschaft sowie kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaft) hängt weiterhin von drei Schwellenwerten ab:

- Bilanzsumme
- Umsatzerlöse
- durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer

Beträge	Klein	Mittel	Groß
Bilanzsummen in Mio. EUR	> 0,35 – 6	> 6 – 20	> 20
Umsatz in Mio. EUR	> 0,7 – 12	> 12 – 40	> 40
Mitarbeiter	> 10 – 50	> 50 – 250	> 250

- in Grenzbereichen: Einflussnahme auf die **Bilanzsumme zum 31.12.2019**



Einzureichende Unterlagen zur Offenlegung, Erklärungen und Angaben

Die Übersicht zeigt den Umfang der einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben unter Berücksichtigung der rechtsformspezifischen Besonderheiten sowie den größenabhängigen Erleichterungen für kleine Gesellschaften.

	Kleine Gesellschaften	**Mittelgroße Gesellschaften**	**Große Gesellschaften**
Jahresabschluss • Bilanz • Gewinn- und Verlustrechnung • Anhang	 ☒ ☐ (1) ☒(2) (3)	 ☒ ☒ ☒	 ☒ ☒ ☒
Lagebericht	☐(4)	☒	☒
Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses	☐	☒(5) (6)	☒(5) (6)
Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses	☐	☒(5) (6)	☒(5) (6)
Bestätigungsvermerk (nur bei prüfungspflichtigen Gesellschaften)	☐	☒	☒
Bericht des Aufsichtsrats (nur bei AG)	☐	☒	☒
Datum der Feststellung (Billigung) des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses)	☒	☒	☒
Verpflichtungen nach Gesellschaftsvertrag oder Satzung (§ 325 Abs. 5 HGB)	☒	☒	☒
Spezialvorschriften nach anderen Gesetzen	☒	☒	☒

(1) Kleine Gesellschaften müssen keine Gewinn- und Verlustrechnung einreichen.

(2) Bei kleinen Gesellschaften können im Anhang die Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung entfallen.

(3) Kleine Kapitalgesellschaften, die die Größenmerkmale des § 267a HGB nicht überschreiten **(Kleinstkapitalgesellschaften)**, brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern. Stattdessen sind bestimmte Angaben „unter der Bilanz“ zu machen.

(4) Keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts; daher keine Verpflichtung zur Einreichung

(5) Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen ab 2016

(6) Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen ab 2016

2. Offenlegung des Jahresabschlusses

Durch die Einordnung in eine kleinere Kapitalgesellschaftsgröße können sich Erleichterungen bei der Offenlegung des Jahresabschlusses im elektronischen Bundesanzeiger ergeben (siehe unter 1.). Eine Neuregelung gibt es nach dem MicroBilG für Kleinstunternehmen (siehe nachfolgend unter 3.). Die Jahresabschlüsse zum 31.12.2019 sind bis zum 31.12.2020 im elektronischen Bundesanzeiger offenzulegen. Offen ist, ob es im Zusammenhang mit der Corona-Krise zu einer Fristverlängerung kommt.

Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk sind nach § 325 HGB gemeinsam innerhalb der entsprechenden Fristen offenzulegen. Es ist nicht mehr zulässig, zunächst einen ungeprüften Jahresabschluss einzureichen, um Offenlegungsfristen einzuhalten. Zudem sind die festgestellten Abschlüsse offenzulegen. Falls der Jahresabschluss oder der Lagebericht geändert wird, ist die Änderung gesondert offenzulegen. Der Jahresabschluss ist zwingend beim elektronischen Bundesanzeiger im Internet zu veröffentlichen oder bei Kleinstkapitalgesellschaften zu hinterlegen. Bei Verstößen gegen diese Verpflichtung wird das Bundesministerium der Justiz automatisch tätig. Abschlüsse für 2019 sind also spätestens bis zum 31.12.2020 einzureichen, wenn das Wirtschaftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist.

Zu beachten ist, dass bei den Jahresabschlüssen auch das **Feststellungsdatum** mit zu veröffentlichen ist. Das Feststellungsdatum ist das Datum, an dem die Gesellschafterversammlung den Jahresabschluss genehmigt, dem Geschäftsführer Entlastung erteilt und den Beschluss über die Gewinn-/Verlustverwendung trifft (Protokoll der Gesellschafterversammlung).

Nach den §§ 331 ff. HGB sind Verstöße gegen Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschlüssen sanktionsbewehrt. Das Bundesamt für Justiz kann Ordnungsgelder festsetzen, um die Offenlegungspflichten der §§ 325, 325a HGB zu erzwingen. Die Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH prüft die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen und unterrichtet bei fehlerhafter Offenlegung von Amts wegen das Bundesamt für Justiz.

Eine falsche Offenlegung, z. B. der Jahresabschluss wird vollständig formal eingereicht, ist materiell aber lückenhaft (z. B. Anhang ohne Angaben zu Restlaufzeiten), stellt eine Ordnungswidrigkeit dar und führt bei vorsätzlichem Verhalten zu einer Geldbuße bis zu EUR 50.000,00. Werden die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft im Jahresabschluss oder

Lagebericht unrichtig wiedergegeben oder verschleiert, so kann eine Geldstrafe oder Freiheitsstrafe festgesetzt werden.

Mindestordnungsgeld

Wer seine Jahresabschlussunterlagen nicht oder nicht fristgerecht offengelegt hat, muss grundsätzlich mit einem Ordnungsgeld von mindestens EUR 2.500,00 rechnen. Maßgeblich ist das Datum der Einreichung – es besteht keine Möglichkeit der Fristverlängerung. Die Offenlegung muss binnen 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag erfolgen. Der Höchstbetrag beträgt weiter EUR 25.000,00 (evtl. auch mehrfach, d. h., man kann sich hier nicht „freikaufen“). Das Verfahren setzt sich so lange fort, bis alle Unterlagen offengelegt sind oder die Unterlassung gerechtfertigt wird. Damit gibt es keine Höchstgrenze für die Ordnungsgelder insgesamt.

Die Mindestordnungsgelder wurden bei Kleinstkapitalgesellschaften nach MicroBilG auf EUR 500,00 und bei kleinen Kapitalgesellschaften auf EUR 1.000,00 herabgesetzt, wenn die Sechswochenfrist zwar nicht eingehalten wird (also verspätet), jedoch die Offenlegung vor Tätigwerden des Bundesamtes für Justiz nachgeholt wird. Ist das Ordnungsgeld bereits festgesetzt, dann kann keine Herabsetzung mehr erfolgen.

Zulassung einer Rechtsbeschwerde

Gegen die Festsetzung eines Ordnungsgeldes durch das Bundesamt für Justiz kann Beschwerde beim Landgericht Bonn eingelegt werden.

3. Hinterlegung für Kleinstunternehmen

Kleinstunternehmen sind solche, die an den letzten zwei Bilanzstichtagen zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten. Sie können Offenlegungserleichterungen in Anspruch nehmen (Befreiung von bestimmten Bilanzierungspflichten sowie Verzicht auf Anhang). Es kann eine Hinterlegung beim elektronischen Bundesanzeiger erfolgen, sodass die Daten nur bei Nachfrage an Dritte zur Information herausgegeben werden. Mit einem Hinterlegungsauftrag geht das Erfordernis einher, gegenüber dem Betreiber des Bundesanzeigers zu erklären, dass mindestens zwei der drei in § 267a Abs. 1 HGB genannten Größenmerkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden. Die Erklärung ist formlos abzufassen.

- Bilanzsumme: TEUR 350
- Jahresumsatz: TEUR 700
- im Jahresdurchschnitt 10 Arbeitnehmer

Die Bilanz für Kleinstkapitalgesellschaften

Das MicroBilG sieht für Kleinstkapitalgesellschaften die Aufstellung einer gegenüber der Bilanz von kleinen Kapitalgesellschaften nochmals verkürzten Bilanz vor. Danach sind hier mindestens die mit Buchstaben laut HGB bezeichneten Posten anzugeben.

Die Angaben unter der Bilanz

Kleinstkapitalgesellschaften <u>können</u> auf den Anhang verzichten, wenn folgende Angaben unter der Bilanz ausgewiesen werden:

- die in § 251 und § 268 Abs. 7 HGB genannten Angaben (Haftungsverhältnisse)
- die in § 285 Nr. 9c) HGB genannten Angaben (an die Organe gewährte Vorschüsse/ Kredite sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse)
- im Falle einer AG/KGaA die in § 160 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AktG genannten Angaben (Bestand eigener Aktien)

Hier können neben den drei in § 264 Abs. 1 S. 5 HGB genannten Angaben noch weitere Pflichten aus anderen Vorschriften hinzukommen:

- Haftungsverhältnisse (Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten)

- Vorschüsse/Kredite an Geschäftsführer/Aufsichtsrat sowie zugunsten dieser Personen eingegangene Haftungsverhältnisse
- Bestand eigener Aktien (bei AG/KGaA – ab BilRUG KGaA nicht mehr)
- Ausleihungen/Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
- Angaben zu Pensionsverpflichtungen bei Altzusagen und mittelbaren Zusagen
- Inanspruchnahme der 15-jährigen Übergangsregelung bei Pensionsverpflichtungen
- Angaben zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, in denen durch die kumulierte Darstellung der Bilanz und GuV kein ausreichender Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird (z. B. wenn hohe Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern Eigenkapitalersatz darstellen)
- Befreiung von der Pflicht zur (Teil-)Konzernrechnungslegung
- Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht

4. Corona – Folgen für die Rechnungslegung

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat drei fachliche Hinweise veröffentlicht, die sich damit befassen, welche Folgen das Virus auf die Rechnungslegung (HGB/IFRS) hat.

- Teil 1 dreht sich um die Auswirkungen der Corona-Pandemie auf ausgewählte Aspekte der HGB- und IFRS-Rechnungslegung für Abschlüsse und Lageberichte zum 31.12.2019 und deren Prüfung.
- Teil 2 baut auf diesem Hinweis auf bzw. ergänzt ihn, u. a. um die Auswirkungen auf Abschlüsse und Lageberichte für Berichtsperioden, die nach dem 31.12.2019 enden, und um ausführlichere Hilfestellungen zum Prüfungsprozess. Soweit die Ausführungen im Hinweis vom 04.03.2020 auch Relevanz für Berichtsperioden haben, die nach dem 31.12.2019 enden, wird – um Wiederholungen zu vermeiden – auf diese verwiesen.
- Teil 3 ergänzt die vorangegangenen Teile um weitere Hinweise u. a. zu ausgewählten Zweifelsfragen zu den Auswirkungen auf die Rechnungslegung nach HGB und IFRS sowie zu den Auswirkungen auf die Prüfung.

Eine Auswirkung kann sich insbesondere auch auf die Anhangs- und Lageberichtserstattung ergeben.

Im **Anhang** ist zu berichten:

- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie deren Änderungen (Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, bestandsgefährdende Risiken, öffentliche Hilfsmaßnahmen, Going-Concern-Prämisse)
- Restlaufzeiten von Verbindlichkeiten (Änderungen?)
- Außerbilanzielle Geschäfte und sonstige finanzielle Verpflichtungen, geänderte Finanzlage und daher geänderte Bedeutung, Auswirkungen auf die Liquiditätslage
- Gründe für die Unterlassung einer außerplanmäßigen Abschreibung wegen einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung von Finanzanlagen
- Risikoänderung wegen Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen (Rückstellungsansatz?)
- Aufwendungen von außerordentlicher Größenordnung oder Bedeutung (Sanierungsmaßnahmen)
- Nachtragsbericht

Im **Lagebericht** ist zu berichten:

- Ferner ist im Lagebericht die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern, zugrundeliegende Annahmen sind anzugeben
- Prognosezeitraum mindestens ein Jahr, gerechnet vom letzten Abschlussstichtag
- Bei außergewöhnlich hoher Unsicherheit reichen komparative Prognosen aus („Der Umsatz sinkt“)

5. Gesellschafterfinanzierung – Rechtsprechungsänderung – eigenkapitalersetzende Maßnahmen des Gesellschafters

Eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen kennt das GmbH-Gesetz nicht mehr. In der Insolvenz sind nunmehr seit MoMiG **alle Gesellschafterdarlehen** als **nachrangige Forderungen** zu behandeln. Das Gleiche gilt für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem Darlehen wirtschaftlich entsprechen (z. B. Bürgschaftsübernahmen).

Bei einer GmbH sind grundsätzliche Insolvenzgründe die Zahlungsunfähigkeit bzw. drohende Zahlungsunfähigkeit sowie die Überschuldung. Überschuldung liegt vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt. Sofern eine positive Fortbestehensprognose vorliegt, d. h., die Fortführung des Unternehmens überwiegend wahrscheinlich ist und somit keine drohende Zahlungsunfähigkeit gegeben ist, liegt eine Überschuldung nicht vor. Sonderregelungen gibt es derzeit wegen der Corona-Krise.

Die Überschuldungsprüfung erfordert ein zweistufiges Vorgehen: Auf Stufe 1 sind die Überlebenschancen des Unternehmens in einer Fortbestehensprognose zu beurteilen. Bei einer positiven Fortbestehensprognose liegt keine Überschuldung i. S. d. § 19 Abs. 2 InsO vor. Für den Fall einer negativen Fortbestehensprognose sind auf Stufe 2 Vermögen und Schulden des Unternehmens in einem stichtagsbezogenen Überschuldungsstatus zu Liquidationswerten gegenüberzustellen. Ist das Reinvermögen im Status negativ, liegt eine Überschuldung vor, die eine Insolvenzantragspflicht begründet.

Gesellschafterdarlehen sind im **Überschuldungsstatus** grundsätzlich als **Verbindlichkeit auszuweisen.** Ein Ausweis kann nur dann unterbleiben, wenn der Gesellschafter einen **Rangrücktritt** erklärt. Durch die Nichtberücksichtigung der mit dem Rangrücktritt belegten Gesellschaftsschuld soll die (insolvenzrechtliche) Überschuldung vermieden werden. Trotz Vorliegens eines (wirksamen) Rangrücktrittes ist die Verbindlichkeit in der Handelsbilanz zu passivieren. In der Steuerbilanz ist die Verbindlichkeit gewinnwirksam auszubuchen und wird je nach Werthaltigkeit der Gesellschafterforderung außerbilanziell korrigiert. Der steuerliche Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöht sich um den nicht werthaltigen Teil der Verbindlichkeiten.

Ein wirksamer **Rangrücktritt** (z. B. für einen Gesellschafter, der seiner GmbH Darlehen gewährt hat) hat nach der neuesten Rechtsprechung des BFH und der Praxis der Finanzverwaltung auch wichtige steuerliche Voraussetzungen. Risiken gibt es, wenn der Rangrücktritt falsch formuliert ist, also nicht den Anforderungen der Zivilrechtsprechung

(BGH), der Steuerrechtsprechung (BFH) bzw. der Finanzverwaltung (BMF) entspricht. Hier ist rechtlicher Rat erforderlich, denn ein Gesellschafterdarlehen ist mit einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar, wenn ein Rangrücktritt i. S. d. § 5 Abs. 2a EStG (Darlehenstilgung nur aus künftigen Einnahmen) vereinbart ist. Die Rangrücktrittsvereinbarung muss vorsehen, dass der Rückzahlungsanspruch nur aus künftigen Jahresüberschüssen, Steuerbilanzgewinnen oder aus einem Liquidationsüberschuss befriedigt werden darf und eine Liquidation nicht konkret absehbar ist. Ein solcher Fall liegt auch vor, wenn eine Rückzahlung auch aus künftigen Bilanzgewinnen zugelassen ist, ein Bilanzgewinn aber nicht entstehen kann. Ein Gesellschafterdarlehen ist nicht mit einer Einlage gleichzusetzen, wenn zwar ein Rangrücktritt geschlossen ist, dieser aber eine Tilgung aus dem sonstigen „freien“ Vermögen zulässt. Der Gläubiger sollte die Erfüllung seiner Forderungen nur insoweit verlangen, wie ein Jahres- oder Liquidationsüberschuss oder ein die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigendes Vermögen der Gesellschaft hierfür zur Verfügung steht.

Wichtig ist in jedem Fall die Vorsorge für die **steuerliche Berücksichtigung** des Darlehens in der Krise. Dies war nach der Rechtsprechung des BFH dann möglich, wenn der Gesellschafter frühzeitig erklärte, das Darlehen auch in der Krisensituation nicht zu kündigen, sondern stehen zu lassen. Dann wurde bei einem Darlehensausfall der Nennwert des Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung berücksichtigt.

Der BFH hat eine Rechtsprechungsänderung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen in die Wege geleitet: Wird ein Gesellschafter im Insolvenzverfahren als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen, führt dies entgegen einer langjährigen Rechtsprechung nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung, wie der BFH mit Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15 entschieden hat. Der BFH hat jetzt entschieden, dass nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung – wie auch ansonsten im Einkommensteuerrecht – nur noch nach Maßgabe der handelsrechtlichen Begriffsdefinition in § 255 HGB anzuerkennen sind.

Aus Gründen des Vertrauensschutzes gelten die bisherigen Grundsätze für solche Darlehen, die bis zum 27.09.2017 gewährt wurden, weiterhin. Die Finanzverwaltung hat sich mit BMF-Schreiben vom 05.04.2019 der Rechtsprechung angeschlossen.

Durch das Jahressteuergesetz 2019 wurde § 17 EStG erstmals um eine gesetzliche Definition der Anschaffungskosten der Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ergänzt. Der neu eingefügte § 17 Abs. 2a EStG regelt die nachträglichen Anschaffungskosten wie folgt:

Zu den nachträglichen Anschaffungskosten gehören danach insbesondere:

1. offene oder verdeckte Einlagen
2. Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war
3. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war

Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte.
Eine Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten im Sinne von § 17 Abs. 2a S. 3 EStG ist unabhängig von der Beteiligungshöhe des Gesellschafters. Die Neuregelung gilt für Veräußerungen nach dem 31.07.2019 und auf Antrag auch rückwirkend.

6 Aussetzung der Insolvenzantragspflicht bei Überschuldung

Die Pflicht zum Insolvenzantrag bei überschuldeten Unternehmen bleibt bis zum 31.12.2020 ausgesetzt. Diese Verlängerung gilt allerdings nur für Unternehmen, die infolge der Coronavirus-Pandemie überschuldet sind, ohne zahlungsunfähig zu sein. Denn anders als bei zahlungsunfähigen Unternehmen bestehen bei überschuldeten Unternehmen Chancen, die Insolvenz dauerhaft abzuwenden.

Unternehmen, die zahlungsunfähig sind, können dagegen ihre fälligen Verbindlichkeiten bereits nicht mehr bezahlen. Um das erforderliche Vertrauen in den Wirtschaftsverkehr zu erhalten, werden diese Unternehmen daher nicht in die Verlängerung einbezogen.

Voraussetzung für die Aussetzung ist, dass der Insolvenzgrund auf den Auswirkungen der Corona-Epidemie beruht und dass aufgrund einer Beantragung öffentlicher Hilfen bzw. ernsthafter Finanzierungs- oder Sanierungsverhandlungen eines Antragspflichtigen begründete Aussichten auf Sanierung bestehen. Mit dieser Maßnahme soll verhindert werden, dass Unternehmen nur deshalb Insolvenz anmelden müssen, weil die von der Bundesregierung beschlossenen Hilfen nicht rechtzeitig bei ihnen ankommen. Die reguläre Drei-Wochen-Frist der Insolvenzordnung soll daher für diese Fälle nicht gelten.

Im Einzelnen gilt nun:

- Die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags nach § 15a InsO und § 42 Abs. 2 BGB wird ausgesetzt. Die Regelung gilt rückwirkend auch für den Zeitraum ab dem 01.03.2020. Ausnahme: Die Aussetzung gilt nicht, wenn die Insolvenzreife nicht auf den Folgen der Pandemie beruht.
- Geschäftsleiter haften während der Aussetzung der Insolvenzantragspflichten nur eingeschränkt für Zahlungen, die sie nach Eintritt der Insolvenzreife des Unternehmens vornehmen.
- Während der Aussetzung der Insolvenzantragspflicht an von der COVID-19-Pandemie betroffene Unternehmen gewährte neue Kredite sind nicht als sittenwidriger Beitrag zur Insolvenzverschleppung anzusehen.
- Während der Aussetzung erfolgende Leistungen an Vertragspartner sind nur eingeschränkt anfechtbar.
- Die Möglichkeit von Gläubigern, durch Insolvenzanträge Insolvenzverfahren zu erzwingen, werden eingeschränkt.

Anmerkung: Bis Sommer 2021 ist die europäische Restrukturierungsrichtlinie in deutsches Recht umzusetzen, die unter bestimmten Bedingungen die Restrukturierung eines Unternehmens mit seinen Gläubigern gerichtsnah, aber ohne Insolvenzverfahren ermöglicht.

7. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2019 ist elektronisch zu übermitteln

Übertragen werden müssen nach § 5b Abs. 1 EStG Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz, und zwar entweder die **Handelsbilanz mit steuerlicher Überleitungsrechnung oder die Steuerbilanz.** Betroffen sind davon Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte, Personen- und Kapitalgesellschaften, Vereine, Betriebe gewerblicher Art etc. Die Übertragung ist **größenunabhängig.** Die maßgebliche Steuertaxonomie ist unter www.esteuer.de veröffentlicht worden. Sie wird permanent angepasst.

Zu veröffentlichen sind:

- laufende Abschlüsse bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich
- buchführungspflichtige Landwirte und freiwillig bilanzierende Freiberufler, aufgrund gesetzlicher Verpflichtung sowie freiwillig bilanzierende Gewerbetreibende
- andere Abschlüsse bei Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, Änderung der Gewinnermittlungsart, Umwandlung, Zwischenbilanz beim Gesellschafterwechsel, Liquidationsbilanzen
- Sonder- und Ergänzungsbilanzen
- Kapitalkontenentwicklungen für jeden Mitunternehmer von Personenhandelsgesellschaften. Diese müssen der von der Finanzverwaltung aufgestellten Taxonomie entsprechen (verkürzt: Anfangskapital, Kapitalanpassungen, Einlagen, Entnahmen, Kapitaländerungen, Jahresüberschuss, Kapitalumgliederungen). Daneben werden Angaben je Gesellschafter gefordert (davon: Festkapitalkonto, variables Kapitalkonto, Verlustvortragskonto).
- inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen
- ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen, sofern getrennt darstellbar
- steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer steuerbegünstigten Körperschaft (z. B. Verein)
- Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts
- Der Anlagespiegel kann als Fußnote oder optional im Berichtsteil „Anhang“ übermittelt werden.
- Unternehmen, die ein detailliertes Anlageverzeichnis übermitteln möchten oder dazu aufgefordert worden sind, können das in einer Fußnote gezielt zu beliebigen Positionen des Anlagevermögens oder als Fußnote zur zusätzlich eingefügten Position „Anlageverzeichnis“ im Anhang übermitteln.
- Zur außerbilanziellen Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 2 EStG sind im Berichtsteil „steuerliche Gewinnermittlung“ neue Positionen

aufgenommen worden. Neue Positionen gibt es für Investitionsabzugsbeträge, hinzuzurechnende Beträge und rückgängig zu machende Beträge i. S. des § 7g EStG, die nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln sind.

- Unternehmen, deren Finanzbuchhaltung auf dem Gesamtkostenverfahren aufgebaut ist und die zum Ausweis der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung über die Kosten-Leistungs-Rechnung eine Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) ausweisen, können für Zwecke der steuerlichen E-Bilanz alternativ auch das Gesamtkostenverfahren nutzen.

Für Veranlagungszeiträume ab 2019/2020

Mit BMF-Schreiben vom 02.07.2019 wurde eine überarbeitete Version der Taxonomien, die Taxonomie-Version 6.3., veröffentlicht. Diese Taxonomien sind grundsätzlich für die Übermittlung von Jahresabschlüssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2019 beginnen, zu verwenden. Es ist jedoch möglich, diese Taxonomien auch für das Wirtschaftsjahr 2019 oder 2019/2020 zu verwenden.

- Folgende Felder sind für die Übermittlung an die Finanzverwaltung nicht mehr zugelassen: Textpositionen in den Berichtsteilen Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung sind gesperrt. Erläuterungen sind in einer Fußnote zu den jeweiligen Taxonomie-Positionen zu übermitteln.
- Positionen, die in der Steuerbilanz, nicht aber in der Handelsbilanz zulässig sind, haben eine Auszeichnung als „notPermittedFor“ = handelsrechtlich erhalten.
- Angaben, die für eine steuerliche Gewinnermittlung keine Bedeutung haben, werden für die Übermittlung an die Finanzverwaltung nicht mehr zugelassen.
- Es wurden zahlreiche neue Taxonomie-Positionen zur Darstellung von Sachverhalten auf Ebene des Anlegers, der dem Betriebsvermögen zugeordnete Investmentanteile hält, aufgenommen.
- Es greift eine Regel, durch die E-Bilanzen einer Mitunternehmerschaft als fehlerhaft zurückgewiesen werden, sofern Gewinnanteile eines Mitunternehmers unmittelbar auf einem steuerlich als Fremdkapital zu beurteilenden Gesellschafterkonto erfasst werden. Hier steht die neue Taxonomie-Position „Forderungen gegen Gesellschaft/Gesamthand“ für Zwecke der Übermittlung einer Sonderbilanz zur Verfügung. Die Ergebnisanteile der Gesellschafter müssen in einem ersten Schritt zwingend auf einem Eigenkapitalkonto des Gesellschafters erfasst werden.

Auf www.esteuer.de kann ein Vergleichsdokument zwischen der aktuellen Taxonomie und der Vor-Taxonomie aufgerufen werden. Darin sind die Veränderungen u. a. farblich dargestellt. Dieses Dokument dient dazu, die Änderungen zu identifizieren und zu prüfen, welche Anpassungen bei der Erstellung der E-Bilanz erforderlich sind.

Wird die E-Bilanz nicht übertragen, dann kann es zur Androhung und Festsetzung von Zwangsgeldern kommen.

8. Zweifel des BFH an der Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Leistungen von Sportvereinen

Aufgrund eines noch immer anhängigen Verfahrens wird die Umsatzsteuerfreiheit von Leistungen, die Sportvereine gegen gesondertes Entgelt erbringen, infrage gestellt.

Gemäß Art. 132 Abs. 1 (m) MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben.

Weiterhin heißt es in Art. 133 (a) MwStSystRL, dass die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen können:

- Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben.
- Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistung verwendet werden.

Art. 134 MwStSystRL regelt den Ausschluss der Steuerbefreiung für den Fall, dass die Umsätze aus Dienstleistungen nicht unerlässlich sind sowie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.

Mit seinem Beschluss vom 21.06.2018 (V R 20/17) hat der BFH folgende Fragen zu dem Art. 132 Abs. 1 (m) MwStSystRL dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt:

- Kommt ihm eine unmittelbare Wirkung zu, sodass sich Einrichtungen ohne Gewinnstreben bei fehlender Umsetzung unmittelbar auf diese Bestimmung berufen können?
- Wenn ja, handelt es sich bei der „Einrichtung ohne Gewinnstreben“ um einen autonom unionsrechtlichen Begriff oder sind die Mitgliedstaaten befugt, das Vorliegen einer derartigen Einrichtung von Bedingungen wie § 52 i. V. m. § 55 AO abhängig zu machen?
- Falls es sich um einen autonom unionsrechtlichen Begriff handelt: Muss eine Einrichtung ohne Gewinnstreben über Regelungen für den Fall ihrer Auflösung verfügen, nach denen sie ihr dann vorhandenes Vermögen auf eine andere Einrichtung ohne Gewinnstreben zur Förderung von Sport und Körperertüchtigung zu übertragen hat?

Sollte der EuGH eine unmittelbare Wirkung von Art. 132 Abs. 1 (m) MwStSystRL verneinen, würde dies zu einer Rechtsprechungsänderung führen, da der BFH in der Vergangenheit eine unmittelbare Wirkung bejaht hatte. Ein Datum der Entscheidung ist noch nicht absehbar.

9. Aufweichung der 75 %-Grenze bei Pensionszusagen?

Nach bisheriger Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine Überversorgung des bezugsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführers vor, wenn der Pensionsanspruch dieser Person zusammen mit einer eventuellen Anwartschaft auf gesetzliche Rente mehr als 75 % der letzten Gehaltsbezüge für die aktive Tätigkeit beträgt. In diesem Fall erfolgt nur eine anteilige steuerliche Akzeptanz der Zusage.

Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 02.12.2014 allerdings anderslautend entschieden und für die volle Anerkennung alleine auf das Merkmal der Fremdüblichkeit und Angemessenheit abgestellt.

Die Revision beim BFH (Aktenzeichen I R 4/15) hob das oben genannte Urteil am 20.12.2016 auf mit der Begründung, dass das FG Berlin-Brandenburg fehlerhaft von einer einkommens- und gewerbeertragswirksamen Kürzung der Rückstellung für die Pensionsverpflichtung sowie von einem Ansatz von anteiligen Pensionsleistungen schon dem Grunde nach abgesehen hat.

Da diese Angelegenheit für den BFH nicht abschließend geklärt ist, wurde der Fall zurückverwiesen an das FG, wo die erforderlichen Feststellungen der zur Berechnung der Überversorgung heranzuziehenden Aktivbezüge des Begünstigten nachgeholt werden sollen, weshalb man diesen Fall weiterhin beobachten sollte. Auch bis Redaktionsschluss zum 31.10.2020 ist der Fall nicht abschließend geklärt.

10. Abzug der Beiträge an einen Pensionsfonds als Betriebsausgaben

Aufgrund der anhaltenden, nicht enden wollenden Niedrigzinsphase sowie der allgemein steigenden Lebenserwartung sind Altersvorsorgen mit Direktzusagen für Arbeitgeber ein finanzielles Risiko geworden. Es könnte sich daher lohnen, die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen auf einen Pensionsfonds in Betracht zu ziehen.
Allerdings herrscht Uneinigkeit darüber, wie mit den Konsequenzen der Auslagerung bilanziell und steuerlich umgegangen werden soll. Speziell geht es um die Unterscheidung von sogenanntem Past Service und Future Service und deren Behandlung in Bezug auf die ggf. notwendige Auflösung der Pensionsrückstellung.

Der BMF vertritt in seinem Schreiben vom 10.07.2015 die Ansicht, dass eine Lohnsteuerfreiheit für den Arbeitnehmer nach § 3 Nr. 66 EStG nur für diejenigen Zahlungen an den Pensionsfonds in Betracht kommt, die für bis zum Zeitpunkt der Übertragung bereits erdienten Versorgungsanwartschaften geleistet werden (Past Service). Der bereits erdiente Teil zum Übertragungszeitpunkt soll nach den Regelungen in § 2 BetrAVG ermittelt werden. Durch einen Barwertvergleich auf Basis von § 6a EStG kann nachgewiesen werden, dass ein anderer Pensionsfondstarif dem rechnerisch übertragungsfähigen Past Service gleichwertig ist. Nach § 4e Abs. 3 EStG können die auf unwiderruflichen Antrag insgesamt erforderlichen Leistungen an einen Pensionsfond zur teilweisen oder vollständigen Übernahme einer Pensionsverpflichtung auf die auf die Übertragung folgenden zehn Wirtschaftsjahre gleichmäßig als Betriebsausgabe verteilt werden.
Kommt es bei gleichzeitiger Auslagerung des Future Service (zukünftig noch zu erdienende Versorgungsansprüche) zu einer gewinnerhöhenden Auflösung der Pensionsrückstellung, schreibt § 4e Abs. 3 S. 3 EStG vor, dass die Leistungen an den Pensionsfonds in Höhe der aufgelösten Rückstellung im Wirtschaftsjahr der Übertragung als Betriebsausgabe abgezogen werden dürfen; der Rest muss gleichmäßig auf die folgenden zehn Jahre verteilt werden.
So weit, so klar.

Strittig ist jedoch die aufzulösende Höhe der Pensionsrückstellung und die damit einhergehende Höhe des sofortigen Betriebsausgabenabzugs. Gemäß BMF ist dieser nämlich nur auf den Teil der Auflösung der Rückstellung möglich, der sich auf den erdienten Teil bezieht. Das Finanzgericht München (6 K 3285/14 vom 04.10.2017) bemerkt jedoch, dass dies nicht dem Förderzweck des § 4e EStG entspräche. Stattdessen erkennt es einen vollen Abzug der aufgelösten Rückstellung an. Außerdem berücksichtigt bereits der bilanzielle Teilwert nach § 6a EStG den Abzug der noch nicht erdienten Ansprüche. Eine nochmalige Minderung der

Bemessungsgrundlage für den sofortigen Betriebsausgaben-abzug ist somit nicht richtig. Das Finanzgericht Hessen kam in einem ähnlich gelagerten Fall zu demselben Ergebnis.

Deutlich wird die Tragweite in der Praxis an einem vorgebrachten Beispiel:
Im Jahr 2002 wird eine Pensionsverpflichtung nach § 6a EStG auf einen Pensionsfonds übertragen, der bereits erdiente Teil beträgt 40 % der Versorgungsleistungen. Zum 31.12.2001 beträgt die Pensionsrückstellung insgesamt EUR 100.000,00. Bei einer Einmalbelastung an den Pensionsfonds von EUR 200.000,00 wäre nach dem Modell des BMF ein sofortiger Betriebsausgabenabzug trotzdem nur in Höhe von EUR 40.000,00 möglich. Nach der Lösung der beiden Finanzgerichte wären es dagegen volle EUR 100.000,00. Es ist doch ein entscheidender Unterschied, ob die finanzielle Last im Jahr der Übertragung durch die Auslegung von § 4e Abs. 3 EStG abgefedert wird oder im Gegenteil noch eine zusätzliche steuerliche Belastung durch den auf EUR 60.000,00 erhöhten Gewinn entsteht.

Inzwischen befasst sich der BFH mit dem Vorgehen (XI R 52/17).

11. Geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen

Die Bewertung von Altersvorsorgeverpflichtungen wurde neu geregelt. Die Änderung betrifft die Ermittlung des Rechnungszinssatzes. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden, wird dieser auf Basis eines Zehn- statt Siebenjahresdurchschnitts berechnet. Gründe für diese Änderung sind die anhaltende Niedrigzinsphase sowie die damit verbundenen Folgewirkungen. Diese Neuregelung betrifft ausschließlich Pensionsrückstellungen, nicht dagegen Rückstellungen für ähnlich langfristig fällige Verpflichtungen wie solche für Dienstjubiläen oder Altersteilzeit.

Die zusätzlichen Informationspflichten sind:

- In jedem Geschäftsjahr ist der Unterschiedsbetrag zu ermitteln zwischen der Bewertung bei Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 10 Jahre und bei Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre.
- Der Unterschiedsbetrag unterliegt einer Ausschüttungssperre analog § 268 Abs. 8 HGB und ist in jedem Jahr im Anhang oder unter der Bilanz darzustellen.

Durch die am 20.07.2018 neu veröffentlichten „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ wird wieder eine neue Herausforderung auf viele Unternehmen zukommen. Die Heubeck-Richttafeln liegen der Berechnung der Pensionsrückstellungen im Hinblick auf die Lebenserwartung der Anspruchsberechtigten zugrunde und werden die notwendigen Rückstellungsbeträge weiter in die Höhe treiben.

Daher sollte bei Unternehmen mit wenig Eigenkapital über eine Reduzierung der künftigen, noch nicht erdienten Ansprüche (Reduzierung des Future Service) nachgedacht werden.

Ergänzend ist auf das BMF-Schreiben vom 17.12.2019 hinzuweisen, nach dem Pensionsrückstellungen nach § 6a EStG für im Jahr der Veröffentlichung neuer Rechtsgrundlagen vereinbarte Versorgungszusagen nicht nach § 6a Abs. 4 S. 2 EStG zu verteilen sind. Damit folgt das BMF dem Urteil des BFH vom 13.02.2019 (XI R 34/16).
Aus Billigkeitsgründen kann jedoch weiterhin die bisherige Verwaltungsauffassung angewandt werden, dass der durch neue Richttafeln entstehende Unterschiedsbetrag, auf drei Wirtschaftsjahre verteilt, der Pensionsrückstellung zugeführt wird. Dies muss dann jedoch für alle Versorgungszusagen einheitlich erfolgen.

12. Besonderheiten der Abfindungsklausel bei Pensionszusagen

Der in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 2 EStG verwendete Begriff „eindeutige Angabe(n)“ lässt offen, ob sich alle Berechnungsparameter für die Höhe der Abfindung (zum Beispiel die anzuwendende Sterbetafel) wörtlich aus der schriftlichen Pensionszusage ergeben müssen.

Bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen entspricht die Anwendung der Heubeck-Richttafeln langjähriger Verwaltungspraxis. Der BFH hat deshalb in seinem Urteil vom 10.07.2019 (XI R 47/179) definiert, dass ein Hinweis auf die Anwendung dieser Richttafeln aufgrund einer Auslegung der Abfindungsklausel ausreicht. In einem weiteren Urteil des BFH (vom 23.07.2019, XI R 48717) sind Pensionszusagen auch nach Einfügung des sog. Eindeutigkeitsgebots (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbs. 2 EStG) anhand der geltenden Auslegungsregeln auszulegen, soweit ihr Inhalt nicht klar und eindeutig ist. Lässt sich eine Abfindungsklausel nicht dahin auslegen, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel und der maßgebende Abzinsungssatz ausreichend sicher bestimmt sind, ist die Pensionsrückstellung unter dem Gesichtspunkt eines schädlichen Vorbehalts (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG) steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

Es zeigt sich daher, dass bestehende Zusagen regelmäßig auf Konformität mit der Rechtsprechungsentwicklung überprüft werden sollten.

13. Untergang von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen bei Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge

Durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 12.05.2017 wurden Teile des § 8c KStG für mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (allgemeiner Gleichheitssatz) unvereinbar erklärt. Zu bemängeln war, dass bei Anteilsübertragungen an Kapitalgesellschaften von über 25 % ein Untergang der Altverluste eintritt, obwohl sich nichts an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft geändert hat. Dadurch fehle ein sachlicher Grund für die durch die Verlustabzugsbeschränkung eintretende Ungleichbehandlung.
Ausgeschlossen von der Verfassungswidrigkeit sind folgende Fälle:

- Anteilsübertragungen bis zu 25 %
- Anteilsübertragungen von mehr als 50 %, da es hier zum Wechsel des Mehrheitsgesellschafters kommt und eine Änderung der wirtschaftlichen Identität deshalb nicht ausgeschlossen ist

Das BVerfG hat den Gesetzgeber verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2018 eine gesetzliche Neuregelung des § 8c KStG zu treffen, die rückwirkend zum 01.01.2008 gelten muss.

Inzwischen hat der Gesetzgeber den umstrittenen Satz 1 im § 8c Abs. 1 KStG gestrichen. Somit beinhaltet die Regelung nur noch den vollständigen Verlustuntergang bei Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft innerhalb von fünf Jahren. Anzuwenden ist sie erstmals für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007.

Damit ist der Streit jedoch noch nicht beendet, denn das Finanzgericht Hamburg legte mit Beschluss vom 29.08.2017 (2 K 245/17) beim BVerfG die Frage vor, ob auch der alte § 8c Abs. 1 S. 2 KStG – jetzt S. 1 – und damit der vollständige Verlustuntergang bei einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % der Anteile innerhalb von fünf Jahren verfassungswidrig sei. Dieses Verfahren ist derzeit noch beim BVerfG unter Az. 2 BvL 19/17 anhängig.

Die Einführung des § 8d KStG zum VZ 2016 gab die Möglichkeit, bei Fortführung des verlustverursachenden Geschäftsbetriebs unter bestimmten Voraussetzungen und auf Antrag den Verlustvortrag trotz eines grundsätzlich schädlichen Anteilseignerwechsels weiter zu nutzen. Am 13.08.2020 hat der BMF einen Entwurf herausgebracht, der Folgendes hierzu regeln soll:

- Der Antrag ist in der Steuererklärung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, spätestens jedoch bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder der Feststellung über den Verlustvortrag.
- Dem Steuerpflichtigen wird ein Wahlrecht zwischen der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Abs. 1 S. 5 ff. KStG und dem Antrag nach § 8d KStG eingeräumt. Beides kann nicht angewendet werden.
- Die in § 8d Abs. 1 S. 4 KStG genannten qualitativen Merkmale, die ein Geschäftsbetrieb für die Anwendung des § 8d KStG erfordern muss, sind nicht abschließend. Es müssen auch nicht alle Merkmale zugleich vorliegen oder gleich stark ausgeprägt sein.
- Die Anwendung von § 8d KStG ist nur für Verluste möglich, die auf der ununterbrochenen Ausübung des Geschäftsbetriebs beruhen. Schädlich sind beispielsweise die Stellung als Organträger einer Organschaft oder die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die Einstellung oder die (zeitweise) Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (Ausnahme: zeitweise Schließung von Saisonbetrieben oder aufgrund von behördlicher Anordnung) sowie die Änderung des satzungsmäßigen Unternehmensgegenstandes. Eine zeitliche Beschränkung der schädlichen Ereignisse ist nicht vorgesehen.
- § 8d KStG ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe i. S. d. § 8c KStG anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 erfolgen.

14. Digitaler Finanzbericht

Im Zuge der Digitalisierung von Geschäftsprozessen werden Finanzinformationen wie Jahresabschlüsse und Einnahmenüberschussrechnungen heute fast ausnahmslos per EDV aufbereitet. Auch die Übermittlung an die Finanzverwaltung (E-Bilanz) und den elektronischen Bundesanzeiger (EHUG) erfolgt bereits digital. Bei den Banken und Sparkassen werden bisher jedoch noch Jahresabschlüsse in Papier oder als PDF eingereicht.

Banken und Sparkassen haben, begleitet von den berufsständischen Organisationen der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Anbietern von Buchhaltungssoftware und weiteren Beteiligten, den einheitlichen Standard „Digitaler Finanzbericht“ entwickelt. Damit steht ein effizientes, medienbruchfreies und sicheres Verfahren zur Verfügung.

Die Vorteile sind:

- Der digitale Finanzbericht ist rechtlich dem bisherigen Papierabschluss gleichgestellt.
- sichere Übermittlung
- schnellere Bearbeitungszeit bei Kreditinstituten
- keine Veränderung der Haftungssituation gegenüber der „klassischen“ Vorgehensweise
- Datentiefe und Umfang wie bisher
- Ein standardisierter Ablauf reduziert zeit-, kosten- und arbeitsintensive Rückfragen.

Zur Teilnahme am Verfahren ist lediglich die Abgabe der Teilnahme- und Verbindlichkeitserklärung (TVE) an die Hausbank notwendig. Das entsprechende Formular erhalten Sie bei Ihrer Bank oder Sparkasse. Informieren Sie dann Ihren Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer mit einer Kopie der TVE, damit dieser die elektronische Übermittlung übernehmen kann und eine entsprechende Vereinbarung mit Ihnen geschlossen werden kann. Sie erklären mit der TVE die Verbindlichkeit der übermittelten Jahresabschlüsse. In der TVE ist der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer als Übermittler einzutragen, um ihn gegenüber der Bank oder Sparkasse zu autorisieren.

15. GmbH – „Gesellschafterlistenverordnung“

Am 01.07.2018 ist die „Verordnung über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste“ (Gesellschafterlistenverordnung) in Kraft getreten. Nicht nur Notare, sondern auch GmbH-Geschäftsführer müssen die neue Verordnung kennen, da sie für die Ordnungsmäßigkeit der Gesellschafterliste beim Handelsregister verantwortlich sind.

Nach § 40 Abs. 1 GmbHG haben Geschäftsführer unverzüglich nach jeder Veränderung in den Personen der Gesellschafter oder des Umfangs ihrer Beteiligung eine von ihnen unterschriebene Liste der Gesellschafter zum Handelsregister einzureichen. In dieser Liste müssen folgende Angaben gemacht werden:

- Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort des Gesellschafters
- die Nennbeträge und die laufenden Nummern der von jedem Gesellschafter übernommenen Geschäftsanteile
- die mit jedem Geschäftsanteil verbundene prozentuale Beteiligung am Stammkapital
- der Gesamtumfang der Beteiligung am Stammkapital als Prozentsatz, wenn ein Gesellschafter mehrere Geschäftsanteile hält
- bei Gesellschaften, die ihrerseits im Handelsregister eingetragene Gesellschaften sind: die Firma, der Satzungssitz, das zuständige Register und die Registernummer, bei nicht im Handelsregister eingetragenen Gesellschaften: deren jeweilige Gesellschafter mit Name, Vorname, Geburtsort und Wohnort
- Aus der Abfolge der eingereichten Gesellschafterlisten muss sich die Entwicklung des Gesellschafterbestands lückenlos ergeben. Kommt es zu Änderungen bei den in der Gesellschafterliste zu erfassenden Mindestangaben, werden diese in einer Veränderungsspalte eingetragen, um die die Gesellschafterliste künftig ergänzt wird.

Gesellschaften, die vor dem Inkrafttreten der Verordnung gegründet worden sind, müssen die Anforderungen laut Verordnung erstmals dann beachten, wenn sie aufgrund einer Veränderung im Gesellschafterbestand eine neue Gesellschafterliste nach dem 01.07.2018 einreichen müssen.

GmbH-Geschäftsführer, die ihre Pflicht zur ordnungsgemäßen Einreichung der Gesellschafterliste verletzen, haften gegenüber den Gesellschaftern, deren Beteiligung sich geändert hat, und den Gläubigern der Gesellschaft für den daraus entstandenen Schaden. Soweit ein deutscher Notar an der Änderung des Gesellschafterkreises beteiligt war, ist er

allein für die Erstellung einer aktuellen Gesellschafterliste und deren Einreichung zum Handelsregister zuständig. Für die Geschäftsführung verbleibt dann nur noch die Prüfungspflicht.

16. Jahressteuergesetz 2020: Änderungen bei der Körperschaftsteuer

Mit der geplanten Änderung von § 5 KStG soll ab dem Veranlagungszeitraum 2020 ein Erlass aus dem BMF-Schreiben vom 20.11.2014 gesetzlich verankert werden.

Es handelt sich um die bisher im Billigkeitswege gewährte Steuerbefreiung für die vorübergehende Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern. Dies wird zudem auf alle Wohnungslosen ausgeweitet. Für die Gewerbesteuer gilt diese Steuerbefreiung entsprechend.