Aktuelle Informationen aus Rechtsprechung, Gesetzgebung und Verwaltung für unsere Mandanten

„Steuern“ – 08/2020

Inhaltsverzeichnis

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuerliche Entlastung von Familien
2 Steuerliche Entlastung von Menschen mit Behinderung
3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Aktuell bestehende Erleichterungen für Arbeitnehmer
5 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2021, Beitragssätze Sozialversicherung
6 Sachbezugswerte für 2021
7 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2021
8 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2016
9 Elektrofahrzeug/Hybridfahrzeug: Vom Arbeitnehmer selbst getragene Stromkosten

Für Unternehmer und Freiberufler

10 Durchsicht von Buchhaltung/Rechnungswesen im Hinblick auf die Erfüllung der steuerlichen Pflichten
11 Steuerbilanzpolitik
12 Investitionsabzugsbetrag/Sonderabschreibung nach § 7g EStG
13 Drohende Insolvenzwelle erfordert auch bei gesunden Unternehmen Vorsicht
14 Handlungsbedarf bei absehbaren Verlusten in 2020
15 Auslaufen von Steuerstundungen und Vollstreckungsverschonungen beachten
16 Auslaufen der befristeten Umsatzsteuersatzabsenkung
17 Auslaufen des Brexit-Übergangszeitraums zum 31.12.2020
18 Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer

Für Personengesellschaften

19 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten
20 Vermeidung der Abfärberegelung durch Ausgliederung von gewerblichen Tätigkeiten

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

21 Wertverluste durch Ausfall von Kapitalanlagen steuerlich geltend machen

Für Hauseigentümer

22 Steuerlich günstige Rahmenbedingungen für Erhaltungsmaßnahmen
23 Überprüfung der Miete bei verbilligter Vermietung – Gesetzesänderung ab 1.1.2021

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

24 Neues aus der Gesetzgebung
25 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
26 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
27 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Abgabe- und Zahlungstermine 2021

28 Wichtige Steuertermine 2021
29 Hinweise

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuerliche Entlastung von Familien

Der Bundestag hat das Zweite Gesetz zur steuerlichen Entlastung von Familien beschlossen. Vorgesehen sind insbesondere **Erhöhungen beim Kindergeld, bei den Kinderfreibeträgen und beim Grundfreibetrag**:

	aktuell	Ab 2021
Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer	9 408 €	9 744 € und ab 2022: 9 984 €
Kindergeld		
1. und 2. Kind	204 €	219 €
3. Kind	210 €	225 €
jedes weitere Kind	235 €	250 €
Kinderfreibetrag (je Elternteil)	2 586 €	2 730 €
Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf (je Elternteil)	1 320 €	1 464 €

Hinweis:

Die Änderungen beim Steuertarif werden automatisch beim Lohnsteuerabzug ab Januar 2021 berücksichtigt. Des Weiteren wird sich ab der Lohnabrechnung Januar 2021 das Auslaufen des Solidaritätszuschlages bei den meisten Stpfl. auswirken. Ab 2021 wird kein Solidaritätszuschlag mehr erhoben, wenn das Einkommen unter 73 000 € (Alleinstehende) bzw. 151 000 € (Verheiratete) liegt.

2 Steuerliche Entlastung von Menschen mit Behinderung

Für Stpfl. mit Behinderungen besteht im Einkommensteuergesetz die Möglichkeit, anstelle eines Einzelnachweises für ihre durch die Behinderung bedingten Aufwendungen für den täglichen Lebensbedarf einen Pauschbetrag als außergewöhnliche Belastung zu beantragen. Eine Pauschalierungsmöglichkeit besteht auch für Stpfl., denen außergewöhnliche Belastungen durch die häusliche Pflege einer Person entstehen und die deshalb einen Pflege-Pauschbetrag in Anspruch nehmen können. Diese Pauschbeträge werden nun angehoben und teilweise in ihren Voraussetzungen angepasst:

– **Verdopplung der Behinderten-Pauschbeträge** (von max. 1 420 € auf nun max. 2 840 €, in bestimmten Fällen 7 400€),

– **Einführung eines behinderungsbedingten Fahrtkosten-Pauschbetrags** i.H.v. 900 € jährlich für geh- und stehbehinderte Menschen mit einem Grad der Behinderung von mindestens 80 oder einem Grad von mindestens 70 und dem Merkzeichen „G“ und (alternativ) von 4 500 € jährlich für außergewöhnlich gehbehinderte Menschen mit dem Merkzeichen „aG“, Blinde oder behinderte Menschen mit dem Merkzeichen „H“ und taubblinde Menschen mit dem Merkzeichen „Tbl“,

– Verzicht auf die zusätzlichen **Anspruchsvoraussetzungen zur Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrags** bei einem Grad der Behinderung kleiner 50 und

– **Erhöhung des Pflege-Pauschbetrags** bei der Pflege von Personen mit den Pflegegraden 4 und 5 (von 924 € auf 1 800 €) und Einführung eines Pflege-Pauschbetrags bei der Pflege von Personen mit den Pflegegraden 2 (600 €) und 3 (1 100 €).

Hinweis:

Die Änderungen gelten ab dem Jahr 2021. Neben einer teilweisen Ausweitung des Anwendungsbereichs werden sich in der Praxis Vereinfachungen ergeben, da Einzelnachweise in vielen Fällen entfallen werden.

3 Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen

Bei der Einkommensteuer können nebeneinander folgende Steuerermäßigungen in Anspruch genommen werden:

– 20 % der Aufwendungen im Privathaushalt für **haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und haushaltsnahe Dienstleistungen** wie Rasenmähen, Fensterputzen oder Pflegeleistungen, höchstens 4 000 € p.a. und

– 20 % der Ausgaben für **Handwerkerleistungen**, also alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, höchstens aber 1 200 € p.a.

Handwerkerleistungen sind nur begünstigt, wenn sie im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts erbracht werden. Damit scheiden Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines „Haushalts", also einen Neubau, betreffen, aus.

Handlungsempfehlung:

Für die Steuerermäßigung werden nur der **Lohnanteil** sowie **Maschinen- und Fahrtkosten**, nicht dagegen der Materialanteil, berücksichtigt. Sollten die Höchstbeträge in 2020 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2020 vorzuziehen. Zu beachten ist, dass die Steuerermäßigung nur bei Vorliegen eines Nachweises gewährt wird; es muss also über die Leistung eine Rechnung vorliegen. Da eine Barzahlung für die Steuerermäßigung nicht anerkannt wird, muss die **Rechnung** noch in 2020 **durch Überweisung** bezahlt werden, um die Kosten in 2020 noch geltend machen zu können.

Sofern die Höchstgrenzen in 2020 (Handwerkerleistungen maximal 6 000 € und daneben haushaltsnahe Dienstleistungen maximal 20 000 €) bereits ausgeschöpft sind, sollten die Zahlungen erst in 2021 erfolgen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Aktuell bestehende Erleichterungen für Arbeitnehmer

Im Folgenden geben wir einen Überblick über die aktuell bestehenden Erleichterungen für Arbeitnehmer und Arbeitgeber, so dass deutlich wird, in welchen Punkten bis zum Jahresende noch Gestaltungsmöglichkeiten bestehen.

Steuerfreier „Corona-Bonus"

– Steuer- und sozialversicherungsfrei können Sonderzuwendungen an die Arbeitnehmer auf Grund der Corona-Krise bis zu 1 500 € gezahlt werden. Begünstigt sind Zuschüsse (Bonuszahlungen) und Sachbezüge. Voraussetzung ist, dass diese **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** geleistet werden. Die Steuerbefreiung ist damit insbesondere im Rahmen von einem Gehaltsverzicht oder von Gehaltsumwandlungen ausgeschlossen. Eine solche Vereinbarung über eine zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu leistende Unterstützung kann durch eine einzelvertragliche Vereinbarung, durch Betriebsvereinbarung oder durch Tarifvertrag erfolgen.

– Eine Vereinbarung über Sonderzahlungen, die vor dem 1.3.2020 ohne einen Bezug zur Corona-Krise getroffen wurde, kann nicht nachträglich in eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise umgeformt werden. Bestanden dagegen vor dem 1.3.2020 keine vertraglichen Vereinbarungen oder andere rechtliche Verpflichtungen des Arbeitgebers zur Gewährung einer Sonderzahlung, kann unter Einhaltung der sonstigen Voraussetzungen anstelle der Sonderzahlung auch eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise gewährt werden. So kann die Steuerfreiheit auch für **aktuell anstehende Sonderzahlungen** genutzt werden, die auf freiwilliger Basis geleistet werden, auf die also kein Rechtsanspruch besteht.

– Nach derzeitigem Gesetzesstand gilt diese Regelung für Zahlungen im **Zeitraum vom 1.3. bis zum 31.12.2020**. Wie sich die Arbeitgeberleistung zeitlich verteilt, ist unerheblich, es können z.B. auch in diesem Zeitraum drei Zahlungen von jeweils 500 € geleistet werden. Bis zum Jahresende kann also ggf. noch eine steuerfreie Zahlung geleistet werden.

– Aktuell wird diskutiert, die Steuerbefreiung **bis zum 31.1.2021** zu gewähren. Dies würde zumindest bedeuten, dass die Auszahlung des steuerfreien Bonus auch noch im Januar 2021 erfolgen könnte. Offen ist, ob dann im Januar 2021 erneut maximal 1 500 € steuerfrei gewährt werden können oder insgesamt in dem Zeitraum 1.3.2020 bis 31.1.2021 die steuerfreie Zuwendung auf 1 500 € begrenzt ist. Insoweit bleibt das weitere Gesetzgebungsverfahren abzuwarten, welches voraussichtlich erst Mitte Dezember 2020 abgeschlossen sein wird.

– Die steuerfreien Leistungen sind im **Lohnkonto** aufzuzeichnen, d.h. diese müssen in der Lohnabrechnung erfasst werden. Insbesondere sollte auch die Vereinbarung zur Zahlung des Bonus zum Lohnkonto genommen werden, damit der Zeitpunkt der Vereinbarung und der Grund der Zahlung dokumentiert ist.

Hinweis:

Steuerfreie Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld (hierzu nachfolgend) fallen nicht unter diese Steuerbefreiung und vermindern daher nicht das Potenzial, das mit der 1 500 €-Grenze genutzt werden kann.

Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld

– Zuschüsse des Arbeitgebers zur Aufstockung des Kurzarbeitergeldes sind grundsätzlich steuerpflichtiger Arbeitslohn. Gesetzlich wurde aber festgeschrieben, dass **Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld bis 80 %** des Unterschiedsbetrags zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt nach § 106 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch steuerfrei gestellt sind. Dies gilt für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.2.2020 beginnen und vor dem 1.1.2021 enden. Im Übrigen besteht insoweit auch Sozialversicherungsfreiheit.

– Diese Steuerbefreiung soll nun mit dem Jahressteuergesetz 2020 **bis Ende 2021 verlängert** werden.

Hinweis:

Beim Arbeitnehmer unterliegen diese steuerfreien Aufstockungsbeträge ebenso wie das Kurzarbeitergeld dem Progressionsvorbehalt. Der Arbeitgeber muss beachten, dass im Falle des Bezugs von Kurzarbeitergeld ein Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht durchgeführt werden darf. Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, für 2020 eine Einkommensteuererklärung abzugeben, wenn die steuerfreien Beträge (Kurzarbeitergeld und Aufstockungsbetrag) in 2020 insgesamt mehr als 410 € betragen.

Aktuell werden vom Gesetzgeber Überlegungen angestellt, den Progressionsvorbehalt insoweit auszusetzen. Ob dies realisiert wird, wird sich erst Mitte Dezember 2020 mit Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz 2020 zeigen.

Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers während der Corona-Pandemie

Im Grundsatz dürfen Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers nicht als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dieses generelle Abzugsverbot gilt in zwei Fällen nicht:

– Wenn dem Stpfl. für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, können die Aufwendungen bis höchstens 1 250 € im Jahr berücksichtigt werden.

– Wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Stpfl. bildet, können die Aufwendungen sogar in voller Höhe berücksichtigt werden.

Hinweis:

Stets ist ein eventueller Werbungskostenabzug daran geknüpft, dass ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. Häusliches Arbeitszimmer ist ein Raum, der seiner Ausstattung nach der Erzielung von Einnahmen dient, ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt wird, seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden ist sowie vorwiegend – typischerweise ausweislich seiner Büroausstattung, insbesondere mit einem Schreibtisch als zentralem Möbelstück – der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten dient.

Die Frage, ob dem Arbeitnehmer **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht**, kann nur für den Einzelfall beantwortet werden. Im Zusammenhang mit der **Corona-Pandemie** stellt sich diese Frage aber neu, da die Arbeitgeber vielfach dazu auffordern, die Tätigkeiten im Home-Office auszuüben. Kann bzw. darf der Arbeitnehmer jedoch seinen Arbeitsplatz in der Firma aufsuchen und arbeitet er lieber vorsichtshalber oder aus persönlichen gesundheitlichen Gründen zu Hause, ist ein Abzug nicht möglich. Diese Auffassung hat kürzlich nochmals das Finanzgericht Hessen mit Urteil vom 30.7.2020 (Aktenzeichen 4 K 1220/19) bestätigt; für die Zeit der Corona-Pandemie gilt keine Ausnahmeregelung. Zugleich bestätigt das Finanzgericht nochmals die

Rechtsprechung, nach der auch ein Poolarbeitsplatz in einem Großraumbüro „ein anderer Arbeitsplatz“ sein kann.

Ersetzt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Kosten für ein Arbeitszimmer in dessen eigener oder gemieteter Wohnung, liegt grds. steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn vor, weil es für diesen Kostenersatz keine Steuerbefreiungsvorschrift gibt. Auch wenn der Arbeitgeber lediglich die Kosten der Büroeinrichtung oder Arbeitsmittel wie z.B. Telefon, Faxgerät, Kopierer usw. übernimmt, stellen diese Leistungen steuer- und beitragspflichtigen Arbeitslohn dar, weil es auch hierfür keine Steuerbefreiungsvorschrift gibt. Besonderheiten gelten lediglich für die Überlassung oder auch Übereignung von Computern nebst Zubehör.

„Home-Office-Pauschale“ im Gespräch: Im Rahmen des aktuell im parlamentarischen Verfahren befindlichen Jahressteuergesetzes 2020 ist eine pauschale Abgeltung der Aufwendungen im Rahmen des „Home-Office“ im Gespräch. In der aktuellen Situation ist eine Vielzahl an Arbeitnehmern von dieser Situation betroffen und da erscheint es aus Gründen der Gerechtigkeit sinnvoll, den Abzug nicht an die engen Voraussetzungen eines steuerlichen Arbeitszimmers zu knüpfen. Insoweit bleibt der Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens abzuwarten.

Handlungsempfehlung:

Gegebenenfalls kann ein steuerfreier Zuschuss zur wirtschaftlichen Abdeckung solcher Zusatzkosten des Arbeitnehmers über einen steuerfreien Corona-Bonus (s.o.) dargestellt werden.

5 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2021, Beitragssätze Sozialversicherung

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2021 wie in der Übersicht „Beitragsbemessungsgrenzen“ aufgeführt dar.

Übersicht: Beitragsbemessungsgrenzen

Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	**West**		**Ost**	
	2020	**2021**	**2020**	**2021**
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	82 800,00 €	85 200,00 €	77 400,00 €	80 400,00 €
– monatlich	6 900,00 €	7 100,00 €	6 450,00 €	6 700,00 €
Gesetzliche Krankenversicherung/Pflegeversicherung	**2020**	**2021**	**2020**	**2021**
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	56 250,00 €	58 050,00 €	56 250,00 €	58 050,00 €
– monatlich	4 687,50 €	4 837,50 €	4 687,50 €	4 837,50 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	62 550,00 €	64 350,00 €	62 550,00 €	64 350,00 €
– monatlich	5 212,50 €	5 362,50 €	5 212,50 €	5 362,50 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	56 250,00 €	58 050,00 €	56 250,00 €	58 050,00 €
– monatlich	4 687,50 €	4 837,50 €	4 687,50 €	4 837,50 €

Hinweis:

Der Anstieg der Beitragsbemessungsgrenze führt bei höher verdienenden Arbeitnehmern zu einem Anstieg der Sozialabgaben sowohl für den Arbeitgeber als auch für den Arbeitnehmer.

Die **Beitragssätze zur Sozialversicherung** bleiben nach jetzigem Stand – abgesehen von Zusatzbeiträgen der Krankenkassen – unverändert:

– gesetzliche Rentenversicherung: 18,6 %

– Arbeitslosenversicherung: 2,40 %

– gesetzliche Pflegeversicherung: 3,05 % (3,30 % bei kinderlosen Versicherten, die das 23. Lebensjahr vollendet haben)

– gesetzliche Krankenversicherung: 14,6 %

– durchschnittlicher Zusatzbeitragssatz in der gesetzlichen Krankenversicherung: 1,30 % (2020: 1,1 %) – der Zusatzbeitrag (und die Umlagesätze) der einzelnen Krankenkassen können sich hiervon abweichend entwickeln.

6 Sachbezugswerte für 2021

Werden den Arbeitnehmern kostenlos oder **verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung gestellt**, liegen sog. Sachbezüge vor. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb als „geldwerter Vorteil" steuer- und sozialversicherungspflichtig. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach den Ansätzen der Sozialversicherungsentgeltverordnung. Die Sachbezugswerte entwickeln sich wie in der Übersicht „Sachbezugswerte" dargestellt.

Übersicht: Sachbezugswerte

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
	monatlich	monatlich	monatlich	täglich	monatlich	täglich
2021	263,00 €	237,00 €	55,00 €	1,83 €	104,00 €	3,47 €
2020	258,00 €	235,00 €	54,00 €	1,80 €	102,00 €	3,40 €

Handlungsempfehlung:

Wegen der vergleichsweise geringen Sachbezugswerte kann es günstiger sein, wenn statt Barlohn Sachbezüge z.B. in Form von Restaurantgutscheinen an die Arbeitnehmer ausgegeben werden. Sachbezüge sind (insgesamt) bis zu einer Freigrenze von 44,00 € je Monat lohnsteuerfrei und unterliegen auch nicht der Sozialversicherungspflicht. Im Einzelfall sollte die Umsetzung einer solchen Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen, da die Anerkennung von Sachbezügen an enge Bedingungen geknüpft ist.

7 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2021

Zum 1.1.2021 und dann in Halbjahresschritten erfolgt eine Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns. Und zwar:

– derzeit: 9,35 € je Stunde

– ab 1.1.2021: 9,50 € je Stunde

– ab 1.7.2021: 9,60 € je Stunde

– ab 1.1.2022: 9,82 € je Stunde und

– ab 1.7.2022: 10,45 € je Stunde.

Handlungsempfehlung:

Bei betroffenen Arbeitnehmern, also solchen, bei denen der vereinbarte Lohn zwischen 9,35 € je Stunde und 9,50 € je Stunde liegt, sind zum 1.1.2021 Anpassungen erforderlich. Vorsicht ist geboten in den Fällen, in denen die Anpassung des Mindestlohns dazu führt, dass die 450 €-Grenze überschritten wird. Dann entsteht entweder ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis oder die Arbeitszeit muss entsprechend vermindert werden, damit bei dem angehobenen Stundenlohn die 450 €-Grenze weiter eingehalten wird.

Daneben ist zu beachten, dass es etliche **Branchen-Mindestlöhne** gibt. Diese werden von Gewerkschaften und Arbeitgebern in einem Tarifvertrag ausgehandelt und von der Politik für allgemeinverbindlich erklärt. Branchen-Mindestlöhne gelten für alle Betriebe der Branche – auch für die, die nicht tarifgebunden sind. Zum 1.1.2021 werden auch verschiedene Mindestlöhne nach oben angepasst, nicht nur aus aktuellen Tarifverhandlungen (so z.B. in der Gebäudereinigung), sondern auch aus bereits laufenden Vereinbarungen.

8 Antrag auf Einkommensteuer-Veranlagung für 2016

Arbeitnehmer, die nicht verpflichtet sind, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, können noch bis zum Jahresende eine Einkommensteuer-Veranlagung **für 2016** beantragen (sog. Antragsveranlagung). In dieser Antragsveranlagung können z.B. Werbungskosten, die den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen, Spenden, Vorsorgeaufwendungen, Aufwendungen für Handwerkerleistungen oder außergewöhnliche Belastungen geltend gemacht werden, die zu einer Steuererstattung führen. Auch bei im Jahresverlauf schwankenden Gehaltszahlungen, z.B. auf Grund von Sonderzahlungen in einzelnen Monaten oder einer Lohnerhöhung im laufenden Jahr, ergeben sich oft zu hohe Lohnsteuerabzüge, welche im Rahmen einer Einkommensteuer-Veranlagung wieder ausgeglichen werden.

Handlungsempfehlung:

Zu beachten ist, dass die Frist nur dann gewahrt ist, wenn bis zum 31.12.2020 die Einkommensteuer-Erklärung in unterschriebener Form bzw. als authentifiziert übermittelter Datensatz beim Finanzamt eingegangen ist.

9 Elektrofahrzeug/Hybridfahrzeug: Vom Arbeitnehmer selbst getragene Stromkosten

Bei privaten Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen des Arbeitnehmers stellt die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Bei betrieblichen Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen werden (Dienstwagen), stellt die Erstattung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Stromkosten einen steuerfreien Auslagenersatz dar.

Die FinVerw lässt insoweit zu, dass zur Vereinfachung des Auslagenersatzes für das elektrische Aufladen eines Dienstwagens (nur Pkw) und zur Anrechnung von selbst getragenen individuellen Kosten des Arbeitnehmers für Ladestrom auf den Nutzungswert für den **Zeitraum ab 1.1.2021** folgende **monatlichen Pauschalen** typisierend zugrunde gelegt werden:

– mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber

  30 € für Elektrofahrzeuge und

  15 € für Hybridelektrofahrzeuge

– ohne Lademöglichkeit beim Arbeitgeber

  70 € für Elektrofahrzeuge und

  35 € für Hybridelektrofahrzeuge

Hinweis:

Damit gelten gegenüber dem Zeitraum bis 31.12.2020 deutlich erhöhte Pauschalen. Übersteigen die vom Arbeitnehmer in einem Kalendermonat getragenen Kosten für den bezogenen Ladestrom die maßgebende Pauschale, kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer anstelle der maßgebenden Pauschale auch die anhand von Belegen nachgewiesenen tatsächlichen Kosten als steuerfreien Auslagenersatz erstatten.

Für Unternehmer und Freiberufler

10 Durchsicht von Buchhaltung/Rechnungswesen im Hinblick auf die Erfüllung der steuerlichen Pflichten

Das mit dem Jahreswechsel anstehende Ende des Geschäftsjahres sollte zum Anlass genommen werden, die Buchhaltung bzw. das Rechnungswesen daraufhin zu überprüfen, ob alle steuerlichen Pflichten eingehalten wurden. Dieser Vorgang sollte dokumentiert und eventuelle Probleme sollten zeitnah behoben werden. Zu denken ist insbesondere an folgende Punkte:

– Liegt eine ausreichende Systemdokumentation hinsichtlich des Rechnungswesens vor?

– Ist die Kassenführung ordnungsgemäß – Bestandsaufnahme der elektronischen Kassensysteme, Dokumentation der Einrichtung oder zumindest Bestellung der technischen Sicherheitseinrichtung?

– Sind alle steuerlich relevanten neu abgeschlossenen Verträge dokumentiert/archiviert (Miet-, Leasingverträge, Beschaffungs-/Absatzverträge, Personal)? Hierzu gehören auch Verträge mit Gesellschaftern und anderen nahestehenden Personen/Unternehmen.

– Sind nicht- bzw. nur teilweise abzugsfähige Betriebsausgaben, wie insbesondere Geschenkaufwendungen, Bewirtungskosten, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, auf gesonderten Konten gebucht und bei Geschenkaufwendungen die Empfänger aufgezeichnet sowie die Bewirtungsbelege bei Bewirtungen in einer Gaststätte vorhanden?

– Erfüllen alle Eingangsrechnungen die umsatzsteuerlichen Anforderungen? Insoweit sind auch Dauersachverhalte, wie Miet- oder Leasingverträge, zu überprüfen. Ggf. sind berichtigte Rechnungen anzufordern.

– Ist bei innergemeinschaftlichen Erwerben die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des leistenden Unternehmers im Bestätigungsverfahren geprüft worden? – Die Bestätigung durch das Bundeszentralamt für Steuern sollte im Rechnungswesen dokumentiert werden.

Hinweis:

Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer ist seit 1.1.2020 eine materiell-rechtliche und nicht mehr nur eine formale Voraussetzung für die Steuerbefreiung bei innergemeinschaftlichen Lieferungen.

– Soweit Corona-Soforthilfen vereinnahmt werden, muss deren vollständige Verwendung für die in den Zuwendungsrichtlinien aufgeführten Zwecke geprüft und dokumentiert werden. Zu viel erhaltene Zuschüsse sind ggf. zurückzuzahlen. Im Grundsatz muss jeder Antragsteller eine solche Prüfung vornehmen und ggf. eine Rückzahlung veranlassen. So bieten einige Bundesländer im Internet Formulare für die Prüfung des tatsächlichen Liquiditätsbedarfs und die Meldung ggf. notwendiger Rückzahlungen für die Unternehmer an. Erfolgt eine solche Prüfung und ggf. Rückzahlung nicht, so kann dies nicht nur eine spätere Rückforderung bedeuten, sondern ggf. auch strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.

Handlungsempfehlung:

Vorstehende Prüfpunkte werden am besten anhand einer individuell auf das jeweilige Unternehmen zugeschnittenen Checkliste abgeprüft. Hierzu sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

11 Steuerbilanzpolitik

Bis zum Bilanzstichtag sind Sachverhaltsgestaltungen als bilanzpolitische Maßnahmen zu prüfen. Dabei handelt es sich teilweise um Aspekte, die jedes Jahr wiederkehren, andererseits sind aber auch aktuelle Rechtsprechung bzw. sonstige Änderungen zu beachten. Zu nennen sind insbesondere folgende Aspekte:

– Werden noch in 2020 Investitionen getätigt, so kann zumindest für die verbleibende Zeit in 2020 die **Abschreibung** der Anschaffungskosten geltend gemacht werden, also bei einer Anschaffung noch im Dezember 2020 mit 1/12 der Jahresabschreibung. Insoweit ist zu beachten, dass für die Anschaffung beweglicher Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in 2020 und 2021 auch steuerlich die degressive Abschreibung genutzt werden kann. Diese beträgt das 2,5-fache des linearen AfA-Satzes, maximal 25 %.

– Werden noch in 2020 **geringwertige Wirtschaftsgüter** – also selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten bis 800 € (netto) – angeschafft, so können die Ausgaben in voller Höhe in 2020 steuermindernd geltend gemacht werden. Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020 ist eine Erhöhung der GWG-Grenze auf 1 000 € in der Diskussion. Ob dies umgesetzt wird, wird sich erst mit Abschluss des Gesetzgebungsverfahrens Mitte Dezember 2020 zeigen.

– Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2020 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt, die erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung sowohl in der Handelsbilanz als auch in der steuerlichen Gewinnermittlung.

– Soweit an vergangenen Bilanzstichtagen **Teilwertabschreibungen** vorgenommen wurden, z.B. weil sich eine Investition als Fehlmaßnahme herausgestellt hat, darf der niedrige Wertansatz nur dann beibehalten werden, wenn der Stpfl. nachweist, dass auch zum aktuellen Bilanzstichtag die Gründe für den niedrigeren Wertansatz noch gegeben sind. Es sollten entsprechende Nachweise erbracht und dokumentiert werden, um einen Ansatz des Wirtschaftsguts mit den höheren Anschaffungs- oder Herstellungskosten und die damit verbundene Gewinnerhöhung zu verhindern.

–Beim **Vorratsvermögen** ist zwingend eine Abwertung vorzunehmen, wenn der Marktpreis zum Bilanzstichtag unter den Anschaffungskosten liegt. Insoweit ist eine Dokumentation der Preise zum Bilanzstichtag vorzunehmen und für wichtige Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sollten ggf. aktuelle Marktpreise bei den Lieferanten abgefragt werden.

– Bei **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen** ist zum Bilanzstichtag deren Werthaltigkeit vor dem Hintergrund der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklung zu überprüfen. Zu prüfen sind Einzelwertberichtigungen, aber auch eine Anhebung der Pauschalwertberichtigungen. Hierzu muss eine konkrete Prüfung der Einzelbestände erfolgen und hinsichtlich der Pauschalwertberichtigung kann auch auf die wirtschaftliche Entwicklung von Branchen zurückgegriffen werden. Für die Bewertung sind grds. die Verhältnisse zum Bilanzstichtag maßgebend, so dass diese zu dokumentieren sind. Zur Dokumentation von Wertberichtigungen geeignet sind z.B. die erfolgten Zahlungserinnerungen/Mahnungen, eingeleitete gerichtliche Mahnverfahren, diesbezügliche Korrespondenz mit dem Kunden, Informationen über eingetretene Zahlungsschwierigkeiten oder gar die Einleitung eines Insolvenzverfahrens.

– **Rücklagen aus bei der Veräußerung von Grund und Boden bzw. Gebäuden realisierten Gewinnen** aus 2016 sind eigentlich zum 31.12.2020 mit Ablauf der Vierjahresfrist (mit Zinszuschlag) aufzulösen, wenn in 2020 keine reinvestitionsfähigen Investitionen erfolgen oder – bei Gebäuden – zumindest mit der Gebäudeherstellung begonnen und dies zu Nachweiszwecken dokumentiert wird. Diese Frist wurde nun aber pandemiebedingt um ein Jahr verlängert, so dass die Reinvestition auch noch in 2021 erfolgen kann.

12 Investitionsabzugsbetrag/Sonderabschreibung nach § 7g EStG

Für zukünftige Investitionen haben kleinere bis mittelgroße Betriebe die Möglichkeit, steuerlich einen **Investitionsabzugsbetrag** geltend zu machen. Hierbei können im Jahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags (höchstens drei Jahre vor der geplanten Anschaffung oder Herstellung) bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten vom steuerlichen Gewinn abgezogen werden. Im Jahr der Anschaffung ist der Investitionsabzugsbetrag aufzulösen und dem Gewinn wieder hinzuzurechnen. Sonderabschreibungen sind zudem im Jahr der Anschaffung oder Herstellung möglich. Durch dieses Vorgehen entsteht im Ergebnis eine Verschiebung der Steuerlast und somit eine Förderung der Investitionstätigkeit. Dabei sind bereits beschlossene und geplante Gesetzesänderungen zu beachten:

Aktuell verlängerte Reinvestitionsfristen

– Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz wurde als Reaktion auf die Corona-Pandemie die Investitionsfrist um ein (Wirtschafts-)Jahr verlängert. Das heißt, wenn die dreijährige Investitionsfrist nun eigentlich am 31.12.2020 enden würde, kann die Investition auch noch in 2021 erfolgen, so dass die bestehenden Investitionsabzugsbeträge dann aktuell noch bestehen bleiben können.

Vorgesehene Erweiterung des Anwendungsbereichs

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 sind umfangreiche Änderungen zum Investitionsabzugsbetrag vorgesehen. Nach derzeitigem Stand betrifft dies folgende Aspekte:

– Der Investitionsabzugsbetrag soll bereits ab dem Jahr 2020 auf 50 % (derzeit: 40 %) der voraussichtlichen Anschaffungs-/Herstellungskosten angehoben werden. Die Sonderabschreibung soll bei 20 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten bleiben.

– Die begünstigten Investitionen sollen um Anschaffungen von abnutzbaren immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens erweitert werden.

– Der Investitionsabzugsbetrag wird auch ermöglicht für Wirtschaftsgüter, die vermietet werden sollen. Unklar ist, ob es bei der bisherigen Voraussetzung einer fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung der Wirtschaftsgüter bleiben wird.

– Der Anwendungsbereich soll sowohl für Bilanzierer als auch für Einnahmen-Überschussrechner einheitlich durch eine Gewinngrenze von 150 000 € bestimmt werden. Damit würde die Größe des Betriebsvermögens keine Rolle mehr spielen.

– Weiterhin sollen bei Personengesellschaften im Gesamthandsvermögen gebildete Investitionsabzugsbeträge nur in diesem verwendet werden können und Entsprechendes soll auch für das Sonderbetriebsvermögen des einzelnen Mitunternehmers gelten. Diese Änderung ist gegen die Rechtsprechung des BFH gerichtet.

Handlungsempfehlung:

Die genaue Ausgestaltung im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Dennoch kann schon jetzt von einer Ausweitung der Möglichkeiten der Bildung von Investitionsabzugsbeträgen ausgegangen werden. Vorteilhaft ist dies allerdings nur dann, wenn entweder für 2020 positive Ergebnisse erwartet werden, die dann durch die Bildung des Investitionsabzugsbetrags gemindert werden können, oder ein gebildeter Investitionsabzugsbetrag zu einem höheren Verlustrücktrag in das Jahr 2019 und insoweit zu Steuererstattungen führt.

Die Möglichkeiten der sinnvollen Nutzung eines Investitionsabzugsbetrags erfordert eine mehrjährige Steuerplanung. Insoweit wird die Einholung steuerlichen Rats empfohlen. Die Geltendmachung des Investitionsabzugsbetrags erfolgt nicht in der Bilanz, sondern mit der Steuererklärung, wobei diese Daten elektronisch an die FinVerw übermittelt werden müssen.

13 Drohende Insolvenzwelle erfordert auch bei gesunden Unternehmen Vorsicht

Die insbesondere in einigen Branchen großen wirtschaftlichen Schwierigkeiten und das Wiederaufleben der Insolvenzantragspflicht bei Zahlungsunfähigkeit und ab dem 1.1.2021 auch bei Überschuldung dürfte zu einem deutlichen Anstieg der Unternehmensinsolvenzen führen. Hierauf müssen sich auch gesunde Unternehmen einstellen. Zu beachten sind insbesondere folgende Aspekte:

– **Außenstände** sind sorgfältig zu beobachten. Insbesondere sind in risikobehafteten Branchen größere Positionen zu vermeiden, um nicht selbst in Gefahr zu raten, wenn Kunden zahlungsunfähig werden. Insoweit ist ein striktes Forderungsmanagement anzuraten. Einsetzen muss dies mit präventiven Maßnahmen, wie Bonitätsprüfung, Kreditversicherung/Forderungsausfallversicherung und Vertragsgestaltung. Zwingend ist dies bei großvolumigen Lieferungen oder Leistungen, so z.B. im Baugewerbe. Zu prüfen ist, ob Lieferungen oder Leistungen nur gegen Vorkasse oder besondere Sicherheiten vorgenommen werden.

– Werden Bankkredite benötigt, so muss mit einer **restriktiveren Kreditvergabepolitik** der Banken auf Grund der allgemein schwierigeren Wirtschaftslage gerechnet werden. Wichtig ist in diesen Fällen, dass der Hausbank eine aussagekräftige Finanz- und Liquiditätsplanung vorgelegt werden kann. Dies erfordert zunächst ein zeitnah geführtes Rechnungswesen und darauf aufbauend eine detaillierte Planungsrechnung.

Handlungsempfehlung:

Rechnungslegungsprogramme erlauben vielfach auch Liquiditätsplanungen und regelmäßige Soll-Ist-Vergleiche. Solche Möglichkeiten sollten genutzt werden, um zeitsparend valide Daten zur Verfügung zu haben.

14 Handlungsbedarf bei absehbaren Verlusten in 2020

Aktuell kann das voraussichtliche Ergebnis für das Wirtschaftsjahr 2020 (soweit – wie im Regelfall – mit dem Jahreswechsel auch das Wirtschaftsjahr endet) schon vergleichsweise gut prognostiziert werden. Auf Grund der Belastungen durch die Corona-Pandemie wird in nicht wenigen Fällen mit Verlusten zu rechnen sein. In diesen Situationen ist aus steuerlicher Sicht Folgendes zu beachten:

Herabsetzung der Steuervorauszahlungen für 2020:

– Spätestens jetzt sollten die Steuervorauszahlungen für 2020 überprüft und ggf. ein Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen gestellt werden. Basis hierfür ist eine aktuelle BWA ggf. in Verbindung mit einer Hochrechnung bis zum Jahresende.

Verlustrücktrag:

– Verluste aus 2020 können steuerlich mit Gewinnen aus 2019 verrechnet werden – sog. Verlustrücktrag. Der Verlustrücktrag ist betragsmäßig begrenzt, wobei dies nun für Verluste des Veranlagungszeitraums 2020 und auch 2021 **auf 5 Mio. €** bei Einzelveranlagung und auf 10 Mio. € bei Zusammenveranlagung angehoben wurde. Hiervon profitieren Unternehmen, die jetzt im Jahr 2020 oder 2021 höhere Verluste ausweisen, aber im Vorjahr entsprechende Gewinne zu versteuern hatten. Ein Verlustrücktrag existiert bei der Einkommensteuer und bei der Körperschaftsteuer (z.B. bei einer GmbH). Bei der Gewerbesteuer existiert – nach wie vor – kein Verlustrücktrag.

Hinweis:

Aktuell wird auch in Erwägung gezogen, den Verlustrücktrag auf zwei Jahre auszudehnen, d.h. die Verluste aus 2020 könnten dann mit Gewinnen der Jahre 2019 und 2018 verrechnet werden. Insoweit bleibt aber das weitere Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2020 abzuwarten.

Herabsetzung der Vorauszahlungen 2019 bei erwarteten Verlusten in 2020:

– Der vorstehend geschilderte Verlustrücktrag kann grundsätzlich erst im Rahmen der Steuerveranlagung für das Verlustjahr geltend gemacht werden. Der voraussichtliche Verlustrücktrag von 2020 nach 2019 kann aber mittels nachträglicher Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2019 bereits jetzt genutzt werden, falls für 2019 noch keine Veranlagung erfolgt ist.

– Basis für einen solchen Herabsetzungsantrag ist eine aktuelle BWA ggf. in Verbindung mit einer Hochrechnung bis zum Jahresende, in welchem der voraussichtlich in 2020 entstehende Verlust glaubhaft gemacht wird.

Pauschalierte Herabsetzung der Vorauszahlungen 2019 bei erwarteten Verlusten in 2020:

– Wahlweise zur Herabsetzung der Vorauszahlungen 2019 auf Basis eines glaubhaft gemachten Verlustes aus 2020 kann auch ein pauschaliertes Verfahren gewählt werden. Einzige Voraussetzung für dessen Anwendung ist, dass die Vorauszahlungen für 2020 auf 0 € herabgesetzt wurden. Dies ist grds. auch weiterhin möglich.

– Dann werden auf Antrag des Stpfl. die Vorauszahlungen für 2019 herabgesetzt, und zwar unter Berücksichtigung eines mit **30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte** (max. 5 Mio. €/10 Mio. €), welcher der Festsetzung der Vorauszahlungen 2019 zu Grunde gelegt wurde, **pauschal angesetzten** Verlustrücktrags. Der vorläufige, pauschale Verlustrücktrag für 2020 in Höhe von 30 % findet für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit keine Anwendung.

Vorläufiger Verlustrücktrag bei der Veranlagung 2019 bei erwarteten Verlusten in 2020:

– Pandemiebedingt wurde für die Veranlagung 2019 auch die Möglichkeit eines vorläufigen Verlustrücktrags geschaffen. Auf Antrag wird bei der Steuerfestsetzung für 2019 pauschal ein Betrag i.H.v. 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte als Verlustrücktrag aus 2020 abgezogen. Auch ein höherer Betrag kann abgezogen werden, wenn der Stpfl. einen voraussichtlichen Verlustrücktrag für 2020 in dieser Höhe nachweisen kann. Die Antragsvoraussetzungen entsprechen denen der pauschalierten Herabsetzung der Vorauszahlungen 2019.

– Bei der späteren Veranlagung für 2020 wird dann der Verlustrücktrag nach 2019 in Höhe des tatsächlich entstandenen Verlustes festgesetzt und es kommt zu einer Korrektur für 2019.

Zunächst nicht nutzbare Verluste in 2020:

– Können voraussichtliche Verluste aus 2020 im Wege des Verlustrücktrags nicht oder nicht in vollem Umfang genutzt werden, bspw. weil in 2019 kein ausreichendes positives Ergebnis erzielt wurde oder die Betragsgrenzen für den Verlustrücktrag überschritten werden, so wirken sich die Verluste aus 2020 zunächst nicht steuermindernd aus. Diese können allerdings in Folgejahren gegen positive Ergebnisse gerechnet werden.

– In diesen Fällen sollte geprüft werden, ob in 2020 zusätzliche Gewinne realisiert werden können, so z.B. durch das Vorziehen von Werkabnahmen oder Auslieferungen oder das Verschieben von Aufwand in das Jahr 2021.

Handlungsempfehlung:

Sind für 2020 Verluste abzusehen, so sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine individuelle Strategie entwickelt werden, um die Verluste steuerlich möglichst rasch und umfassend nutzen zu können. Für das Jahr 2019 können, soweit noch keine Steuerveranlagung erfolgt ist, außerhalb der Corona-Erleichterungen bis zum 31.3.2021 noch Herabsetzungen der Steuervorauszahlungen beantragt werden, wenn erkennbar ist, dass es nach den nunmehr bekannten Daten zu Überzahlungen gekommen ist. Dabei können die voraussichtlichen Verlustrückträge (pauschaliert oder anhand glaubhaft gemachter Daten) aus 2020 einbezogen werden.

15 Auslaufen von Steuerstundungen und Vollstreckungsverschonungen beachten

Im März dieses Jahres hat die FinVerw zur Vermeidung von Liquiditätsschwierigkeiten bei Unternehmen Billigkeitsmaßnahmen in Gestalt von stark vereinfachten zinslosen Steuerstundungen, Vollstreckungsverschonungen und Herabsetzungen von Steuervorauszahlungen ausgesprochen. Diese wurden grds. bis zum 31.12.2020 gewährt. Insoweit ist aktuell zu prüfen, ob bspw. Steuerstundungen aktuell auslaufen. Vorbereitungen auf die dann fälligen Zahlungen sind zu treffen oder es sind individuelle Anträge auf (weitere) Stundung zu stellen. Diese müssen dann ausführlich begründet werden. Gegebenenfalls verlangt die FinVerw (oder Gemeinde betreffend der Gewerbesteuer) auch Sicherheitsleistungen.

16 Auslaufen der befristeten Umsatzsteuersatzabsenkung

Die befristete Absenkung der Umsatzsteuersätze läuft nach derzeitigem Gesetzesstand zum 31.12.2020 planmäßig aus und ab dem 1.1.2021 gelten wieder der reguläre Umsatzsteuersatz von 19 % bzw. der ermäßigte Steuersatz von 7 %.

Hinweis:

Es bleibt bis zum 30.6.2021 bei der Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes auf Restaurant- und Verpflegungsleistungen in Gaststätten, Catering-Unternehmen, Metzgereien, Bäckereien, Imbissstuben usw. Allerdings ist auch insoweit ab dem 1.1.2021 der dann geltende ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % anzuwenden.

Auf diese erneute Änderung der Umsatzsteuersätze gilt es sich vorzubereiten. Im Grundsatz sind die gleichen Maßnahmen zu ergreifen wie zum 1.7.2020. Daher kann auch auf die gemachten Erfahrungen zurückgegriffen werden.

Maßgebend für die Anwendung der wieder angehobenen Steuersätze ist stets der **Zeitpunkt, in dem der jeweilige Umsatz ausgeführt wird**. Wann eine Leistung als ausgeführt gilt, hängt von der Art der Leistung ab:

– Eine **Lieferung** wird im Zeitpunkt der Verschaffung der Verfügungsmacht (i.d.R. bei Übergabe) an den Erwerber ausgeführt. Im Falle der Versendung oder Beförderung einer Ware markiert der Transportbeginn den Leistungszeitpunkt.

– Bei einer **Werklieferung** und einer **Werkleistung** (z.B. Beratungsleistung, Handwerkerleistung, Dienstleistung) kommt es auf den Abschluss der Arbeiten und die Abnahme durch den Erwerber an.

– **Dauerleistungen** gelten mit Beendigung des vereinbarten Leistungszeitraums als ausgeführt.

Auf folgende in der Praxis besonders relevante Abgrenzungsfragen bzw. Übergangserleichterungen ist hinzuweisen:

– **Umtausch/Rückgabe**: Bei Umtausch bzw. Rückgabe eines Gegenstands wird die ursprüngliche Lieferung rückgängig gemacht. An ihre Stelle tritt beim Umtausch eine neue Lieferung. Wird ein vor dem 1.1.2021 gelieferter Gegenstand nach dem 31.12.2020 umgetauscht, ist auf die Lieferung des Ersatzgegenstands der zu diesem Zeitpunkt maßgebliche Steuersatz anzuwenden. Werden also z.B. Weihnachtsgeschenke, die mit 16 % Umsatzsteuer erworben wurden, erst nach dem 31.12.2020 umgetauscht, so ist der zu 16 % besteuerte Umsatz rückgängig zu machen. Wenn ein Umtausch in einen anderen Gegenstand erfolgt, erfolgt insoweit ein neuer Umsatz mit 19 %.

– **Ausgabe eines Gutscheins für einen verbindlich bestellten Gegenstand**: Die Ausstellung eines als Gutschein bezeichneten Dokuments für einen verbindlich bestellten Gegenstand, bei dem ein späterer Umtausch, eine Barauszahlung oder eine Übertragung des Gutscheins auf einen anderen Verkäufer bzw. Käufer ausgeschlossen ist und dessen Ausstellung mit einer Ab-

nahmeverpflichtung verbunden ist, ist eine Anzahlung, die mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt vereinnahmt worden ist, zu versteuern. Die Umsatzsteuer ist bei Zahlung vor dem 1.1.2021 zunächst mit einem Steuersatz von 16 % bzw. 5 % zu berechnen. Bei Lieferung des Gegenstands nach dem 31.12.2020 hat anschließend eine Berichtigung auf 19 % bzw. 7 % im Zeitpunkt der Leistungsausführung zu erfolgen. Steht bereits bei Leistung der Anzahlung fest, dass die Lieferung erst nach dem 31.12.2020 erfolgen wird, kann die Anzahlung aus Vereinfachungsgründen bereits mit 19 % versteuert werden.

– **Restaurantgutscheine**: Soweit Gutscheine für Restaurationsleistungen vor dem 1.7.2020 ausgegeben wurden, bleibt es bei der Versteuerung als Einzweck-Gutschein mit 19 %, auch wenn die Einlösung im Zeitraum vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 erfolgt. Denn dann liegt ein Einzweck-Gutschein vor, dessen Besteuerung sich ausschließlich nach der Gesetzeslage im Zeitpunkt der Ausgabe richtet. Da für den Zeitraum 1.7.2020 bis 30.6.2021 für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen der ermäßigte Umsatzsteuersatz, für die Abgabe von Getränken dagegen weiterhin der reguläre Umsatzsteuersatz gilt und damit in diesem Zeitraum der anzuwendende Steuersatz wegen der unterschiedlichen Besteuerung von Speisen und Getränken nicht eindeutig bestimmbar ist, handelt es sich bei in diesem Zeitraum ausgegebenen Gutscheinen für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen grundsätzlich um Mehrzweck-Gutscheine mit der Folge, dass die Versteuerung im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung zum dann gültigen Steuersatz erfolgt. In der Zeit vom 1.7.2020 bis 30.6.2021 ausgegebene Gutscheine für Restaurationsleistungen können nur dann als Einzweck-Gutscheine behandelt werden, wenn die Gutscheine auf den Bezug von Speisen oder den Bezug von Getränken explizit beschränkt werden. Hierbei kann dann der abgesenkte bzw. der ermäßigte Steuersatz angewendet werden.

– **Entgeltsänderungen durch Jahresboni, Rückvergütungen o.Ä.**: Jahresrückvergütungen, Jahresboni usw. sind jeweils dem Zeitraum und damit dem Steuersatz zuzurechnen, der für den zugrundeliegenden Umsatz maßgeblich war. Für jahresübergreifende Vergütungen wird es von der FinVerw nicht beanstandet, wenn die Entgeltsminderung im Verhältnis der steuerpflichtigen Umsätze der einzelnen Jahreszeiträume aufgeteilt wird. Darüber hinaus werden weitere Vereinfachungsregelungen vorgegeben; so kann z.B. auch einheitlich in 2021 für 2020 mit 19 % Umsatzsteuer ein Jahresbonus abgerechnet werden. Dies gilt gleichermaßen für den Unternehmer, der seine Umsatzsteuer reduziert und den Leistungsempfänger, der seinen Vorsteuerabzug reduzieren muss. Der den Bonus gewährende Unternehmer muss seinem Vertragspartner in einem Beleg die von ihm zugrunde gelegte Zuordnung mitteilen.

– **Voraus- und Anzahlungsrechnungen**: In Voraus- und Anzahlungsrechnungen, die nach dem 30.6.2020 und vor dem 1.1.2021 gestellt werden und für die das Entgelt in diesem Zeitraum vereinnahmt worden ist, ist die Steuer mit dem Umsatzsteuersatz von 16 % bzw. 5 % zu berechnen. Soweit feststeht, dass die jeweilige Leistung erst nach dem 31.12.2020 erbracht wird, wird es von der FinVerw nicht beanstandet, wenn bereits der dann gültige Steuersatz von 19 % bzw. 7 % angewandt wird. Der Empfänger einer solchen Rechnung kann unter den übrigen Voraussetzungen den ausgewiesenen Steuerbetrag als Vorsteuer geltend machen.

17 Auslaufen des Brexit-Übergangszeitraums zum 31.12.2020

Das Austrittsabkommen mit dem Vereinigten Königreich regelte einen Übergangszeitraum, während dem weiterhin für das und im Verhältnis zum Vereinigten Königreich das Unionsrecht weiter gilt. Dieser Übergangszeitraum läuft nun zum 31.12.2020 aus. Aktuell ist davon auszugehen, dass es im Bereich der Umsatzsteuer keine weiteren Übergangsregelungen geben wird, so dass sich folgende Konsequenzen einstellen dürften:

– Das Vereinigte Königreich (und Nordirland) gelten ab dem 1.1.2021 umsatzsteuerrechtlich als Drittland.

– Damit sind Lieferungen an Unternehmen in Großbritannien nicht mehr als innergemeinschaftliche Lieferungen, sondern als Ausfuhrlieferungen zu behandeln. Materiell macht dies keinen Unterschied, aber es sind zukünftig die Nachweispflichten für Ausfuhrlieferungen zu beachten. Im Rechnungswesen sind entsprechende Vorkehrungen zu treffen, dass die Rechnungsschreibung geändert wird und die Lieferungen in den Umsatzsteuervoranmeldungen richtig ausgewiesen werden. Insoweit sind die Stammdaten der Abnehmer im Rechnungswesen anzupassen. In den zusammenfassenden Meldungen sind diese Lieferungen zukünftig nicht mehr auszuweisen. Da

die an britische Unternehmen vergebenen Umsatzsteuer-Identifikationsnummern nicht mehr gültig sein werden, benötigen inländische Unternehmer einen anderen Nachweis der Unternehmereigenschaft ihrer britischen Geschäftspartner.

– Für Warenlieferungen zwischen Unternehmen und Privaten/Nichtunternehmen sind grundsätzlich die Regelungen für Ausfuhrlieferungen zu beachten, nicht mehr die Regelungen zur Versandhandelslieferung.

– Werden Waren aus Großbritannien von inländischen Unternehmern bezogen, so sind diese zukünftig keine innergemeinschaftlichen Erwerbe mehr, sondern unterliegen der Einfuhrumsatzsteuer.

– Empfangen deutsche Unternehmer sonstige Leistungen von britischen Unternehmern, bleibt es im Grundfall beim Empfängerortsprinzip und damit bei der Umkehr der Steuerschuldnerschaft (Reverse-Charge-Verfahren).

– Wie der umgekehrte Fall, also sonstige Leistungen von deutschen Unternehmen an britische Unternehmer, zukünftig behandelt wird, hängt von dem zukünftigen britischen Recht ab. Voraussichtlich wird auch in diesem Fall das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden sein.

– Welche Registrierungspflichten deutsche Unternehmer im Vereinigten Königreich bei der Ausführung von Werklieferungen, innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäften und im Versandhandel zu beachten haben, ist aktuell noch offen.

– Im Austrittsabkommen ist geregelt, dass die EU-Regelungen für Vorsteuer-Vergütungsanträge aus und nach Großbritannien bis zum 31.12.2020 weiter gelten und Anträge, die Vergütungszeiträume des Jahres 2020 betreffen, bis zum 31.3.2021 gestellt werden können. Welche Bestimmungen zukünftig gelten, ist aktuell noch offen.

Hinweis:

Ob und welche zollrechtlichen Verpflichtungen zu erfüllen sind, steht aktuell noch nicht fest. Möglicherweise werden „in letzter Minute“ insoweit noch weitere Übergangsregelungen bzw. Vereinfachungen festgelegt. Dies ist zu beobachten. Im Hinblick auf das anstehende Auslaufen des Übergangszeitraums müssen aber kurzfristig Vorbereitungen erfolgen.

Handlungsempfehlung:

Betroffene Unternehmen sollten frühzeitig prüfen, welche Leistungsbeziehungen zum Vereinigten Königreich bestehen und welche Umstellungsschritte erforderlich sind. Diese sind frühzeitig vorzubereiten, auch wenn die genaue Ausgestaltung des Übergangs aktuell noch nicht feststeht.

18 Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer

Die Einfuhr von Gegenständen aus Drittländern, die nicht zur EU gehören (z.B. Russland, Schweiz, USA), unterliegt (ab einem Warenwert von 22,01 €) der Einfuhrumsatzsteuer. Grundsätzlich entsteht die Einfuhrumsatzsteuer im Zeitpunkt der Anmeldung von Waren in den freien Verkehr (mit den Zöllen). Mit einem sogenannten Aufschubkonto kann ein Zahlungsaufschub erreicht werden, so dass die Abgaben nicht sofort bei der Zollabfertigung entrichtet werden müssen (Zahlungsaufschub). Die Zahlung erfolgt vielmehr erst zu einem späteren Zeitpunkt. Bisher waren die Zahlungen für die im Laufe eines Kalendermonats buchmäßig erfassten und aufgeschobenen Abgabenbeträge spätestens am 16. Tag des darauffolgenden Kalendermonats durch den Aufschubnehmer zu entrichten.

Die **Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer** wird nun auf den 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats verschoben. Dies gilt erstmals für den Fälligkeitstermin für Einfuhren des Aufschubzeitraums Dezember 2020, welcher nun einheitlich vom 16.1.2021 auf den 26.2.2021 verschoben wird. Die Fälligkeitstermine für anschließende Aufschubzeiträume verschieben sich entsprechend.

Handlungsempfehlung:

Unternehmen sollten prüfen, inwiefern mit dem Aufschubkonto die Liquiditätsnachteile im Bereich der Einfuhrumsatzsteuer abgemildert werden können.

Für Personengesellschaften

19 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, also insbesondere Kommanditisten, ist die Möglichkeit des Ausgleichs von ihnen zuzurechnenden steuerlichen Verlusten der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt. Vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Verwerfungen durch die Corona-Pandemie tritt vermehrt der Fall auf, dass die Gesellschaft 2020 mit einem steuerlichen Verlust abschließen wird. In diesen Fällen sollte deren steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2020 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, weil durch die Verluste das Kapitalkonto negativ würde oder dieses bereits im negativen Bereich ist, sind diese nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar (verrechenbare Verluste). Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch geeignete Maßnahmen, die allerdings noch in 2020 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

Handlungsempfehlung:

Zunächst ist erforderlich, dass ein etwaiger steuerlicher Verlustanteil schon vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs möglichst exakt prognostiziert wird. Zur Sicherstellung einer umfassenden Verlustverrechnung stehen dann verschiedene Gestaltungsmaßnahmen (z.B. die Erbringung von Bar- und Sacheinlagen oder die Erhöhung des Kapitalkontos durch Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage) zur Verfügung. Die Konsequenzen – v.a. auch nichtsteuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, so dass dringend anzuraten ist, steuerrechtliche Beratung in Anspruch zu nehmen.

20 Vermeidung der Abfärberegelung durch Ausgliederung von gewerblichen Tätigkeiten

Gesetzlich ist bestimmt, dass bei einer Personengesellschaft insgesamt Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen, wenn die Gesellschaft auch gewerbliche Leistungen erbringt oder an gewerblichen oder gewerblich geprägten Mitunternehmerschaften beteiligt ist. In diesem Fall unterliegt der gesamte Gewinn auch der Gewerbesteuer. Wegen des Vorliegens von Betriebsvermögen sind zudem die sich bildenden stillen Reserven in der Vermögenssubstanz steuerlich verhaftet. Diese als Abfärbewirkung bezeichnete Regelung kann gravierende negative Folgen bei an sich vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaften und auch bei Freiberufler-Personengesellschaften haben.

Im Hinblick auf die Abfärbung auf Grund der Beteiligung an einer gewerblich tätigen bzw. gewerblich geprägten Personengesellschaft ist die aktuelle Entwicklung zu beachten: Der BFH hatte insoweit einschränkend entschieden, dass dann zwar die Abfärberegelung greift und die an sich vermögensverwaltend tätige Gesellschaft Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt. Jedoch sollte diese Abfärbewirkung aus Beteiligungseinkünften nach Ansicht des BFH nicht dazu führen, dass Gewerbesteuer anfällt. Die FinVerw hat nun mit gleichlautendem Erlass der Länder vom 1.10.2020 hierzu mitgeteilt, dass diese das Urteil im Hinblick auf die gewerbesteuerlichen Aussagen nicht über den entschiedenen Fall hinaus anwendet. Mithin sieht die FinVerw auch in diesen Fällen eine Gewerbesteuerpflicht.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollte stets rechtzeitig unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, welche Gestaltung im konkreten Fall angezeigt ist.

21 Wertverluste durch Ausfall von Kapitalanlagen steuerlich geltend machen

Nach wie vor stellt sich die Frage der Geltendmachung von Wertverlusten durch Ausfall von Kapitalanlagen. Im Grundsatz gilt, dass bei nach 31.12.2008 erworbenen Kapitalanlagen nicht nur umfassend Wertsteigerungen der Vermögenssubstanz steuerlich erfasst werden, sondern auch entsprechende Wertverluste. Dies wird durch die Rechtsprechung auch laufend bestätigt. Allerdings wehrt sich die FinVerw nach wie vor in vielen Fällen, solche Verluste steuerlich anzuerkennen.

Aus der Rechtsprechung ist auf folgende Entscheidungen hinzuweisen:

– Das Finanzgericht Bremen hat mit Urteil vom 31.8.2020 (Aktenzeichen 1 K 6/20) bestätigt, dass auch der **Ausfall von Genussrechten**, die nach dem 31.12.2008 angeschafft wurden und keine Beteiligung am Liquidationserlös einräumen (fremdkapitalähnliche Genussrechte) steuerlich geltend gemacht werden können. Von einem Forderungsausfall ist allerdings erst dann auszugehen, wenn endgültig feststeht, dass keine weiteren Rückzahlungen mehr erfolgen werden. Im Streitfall wurde der endgültige Forderungsausfall in dem Jahr angenommen, in dem – nach Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Schuldnerin des streitigen Genussrechtskapitals – der Insolvenzplan durch das Insolvenzgericht bestätigt und das Insolvenzverfahren wieder aufgehoben worden ist.

– Verluste aus sog. **Knock-out-Zertifikate**n führen im Zeitpunkt ihres Eintritts des Knock-out-Ereignisses zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen, wie mittlerweile auch die FinVerw anerkennt.

Vor dem Hintergrund der neueren Rechtsprechung zur steuerlichen Berücksichtigung des Verfalls von Optionen, dem Ausfall von Kapitalforderungen und dem Wertloswerden von Kapitalanlagen hat der **Gesetzgeber Beschränkungen der Verlustverrechnung eingeführt**:

– Für Verluste aus Termingeschäften gibt es nunmehr einen eigenen Verrechnungskreis (Schedule), so dass diese nur mit Gewinnen aus Termingeschäften in späteren Jahren verrechnet werden können. Zudem ist die Verrechnung der Höhe nach auf 10.000 € pro Jahr begrenzt; im Übrigen können die Verluste nur in späteren Jahren mit Gewinnen aus Termingeschäften verrechnet werden. Diese Änderung gilt allerdings erst für Verluste, die nach dem 31.12.2020 entstehen, so dass geprüft werden kann, ob eingetretene Verluste noch bis zum 31.12.2020 realisiert werden sollten.

– Verluste aus dem Ausfall von Kapitalforderungen und aus dem Wertloswerden von Kapitalanlagen können zwar mit sämtlichen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Allerdings besteht auch insoweit eine Beschränkung auf 10.000 € pro Jahr, wobei wiederum ein zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag, aber kein Verlustrücktrag möglich ist. Diese Verrechnungsbeschränkung gilt hingegen bereits für Verluste, die nach dem 31.12.2019 entstanden sind.

Hinweis:

Die Verrechnung von Verlusten bei Kapitalanlagen ist im Grundsatz weitgehend möglich, wird aber im Ergebnis durch Verrechnungsbeschränkungen vielfach wieder eingeschränkt. Insofern sollte für den konkreten Fall sorgfältig geprüft werden, ob bis zum Jahresende noch Handlungsbedarf besteht.

22 Steuerlich günstige Rahmenbedingungen für Erhaltungsmaßnahmen

Aktuell sind die steuerlichen Rahmenbedingungen für Erhaltungsmaßnahmen sowohl bei selbst genutzten als auch bei vermieteten Immobilien sehr günstig. Hinzuweisen ist auf folgende Aspekte:

Abgesenkte Umsatzsteuersätze:

– Der aktuell auf 16 % **abgesenkte Regelsatz bei der Umsatzsteuer** wird nach derzeitigem Stand zum 1.1.2021 wieder auf 19 % steigen. Damit sind Handwerkerleistungen aktuell mit einem um 3 %-Punkte geringeren Umsatzsteuersatz belastet, der meist von den Handwerkern auch an die Verbraucher weitergegeben wird. Dieser Vorteil wirkt sich sowohl bei eigengenutzten Immobilien als auch bei vermieteten Immobilien (soweit nicht ausnahmsweise für die Umsatzsteuer optiert wurde, weil an einen zum Vorsteuerabzug berechtigten Unternehmer vermietet wurde) aus.

– Hinsichtlich der zeitlichen Anwendung ist entscheidend für die Nutzung des noch abgesenkten Steuersatzes, dass die Leistung bis zum 31.12.2020 erbracht wird. Das heißt, bis dann muss die **Leistung fertiggestellt und die Abnahme erfolgt sein**. Rechnungsschreibung und Bezahlung können auch in 2021 erfolgen.

– Da zeitlich umfangreiche Bau-/Handwerkerleistungen oftmals bis zum 31.12.2020 nicht mehr abgeschlossen werden können, ist zu prüfen, ob Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich teilbar sind und in **Teilleistungen** erbracht werden können und damit zumindest ein Teil der Gesamtsumme noch dem abgesenkten Umsatzsteuersatz unterliegt. Teilleistungen sind wirtschaftlich abgrenzbare Teile einheitlicher Leistungen (z.B. Werklieferungen und Werkleistungen), für die das Entgelt gesondert vereinbart wird und die demnach statt der einheitlichen Gesamtleistung geschuldet werden. Auf Teilleistungen, die vor dem 1.1.2021 erbracht werden, ist der bis zum 31.12.2020 geltende Umsatzsteuersatz von 16 % anzuwenden.

Vor dem 1.1.2021 erbrachte Teilleistungen liegen aber nur vor, wenn folgende **Voraussetzungen** erfüllt sind:

– Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung oder Werkleistung handeln.

– Der Leistungsteil muss, wenn er Teil einer Werklieferung ist, vor dem 1.1.2021 abgenommen worden sein; ist er Teil einer Werkleistung, muss er vor dem 1.1.2021 vollendet oder beendet worden sein.

– Vor dem 1.1.2021 muss vereinbart worden sein, dass für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teile einer Werklieferung oder Werkleistung zunächst keine Teilentgelte gesondert vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung vor dem 1.1.2021 entsprechend geändert werden.

– Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.

Energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum:

– Seit 2020 existiert eine Steuerermäßigung, mit der energetische Sanierungsmaßnahmen an selbstgenutztem Wohneigentum gefördert werden. Der Förderzeitraum läuft noch bis 2030.

– Fördervoraussetzung ist zunächst, dass ein selbstgenutztes Wohneigentum betroffen ist. Das Haus muss im Zeitpunkt der Durchführung der förderfähigen Maßnahme **älter als zehn Jahre** sein.

– Förderfähig sind Einzelmaßnahmen, die auch von der KfW als förderfähig eingestuft sind, wie Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen oder Geschossdecken, die Erneuerung der Fenster oder Außentüren, die Erneuerung bzw. der Einbau einer Lüftungsanlage, die Erneuerung einer

Heizungsanlage, der Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung und die Optimierung bestehender Heizungsanlagen.

– Die **Steuerermäßigung beträgt 20 % der Aufwendungen**, maximal insgesamt 40 000 € je Objekt, und ist über drei Jahre zu verteilen: Im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im folgenden Jahr je 7 %, max. je 14 000 € und im dritten Jahr 6 %, max. 12 000 €. Damit können Aufwendungen bis 200 000 € berücksichtigt werden.

Hinweis:

Im Detail sind noch weitere Voraussetzungen zu beachten. Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass diese Steuerermäßigung ihre Wirkung nur dann entfaltet, wenn ausreichend hohe steuerliche Einkünfte erzielt werden, da die Steuerermäßigung die tarifliche Einkommensteuer vermindert.

23 Überprüfung der Miete bei verbilligter Vermietung – Gesetzesänderung ab 1.1.2021

Wird eine Wohnung verbilligt vermietet – was insbesondere bei der Vermietung an nahe Angehörige vorkommt, so ist zu beachten, dass gesetzlich ggf. der Werbungskostenabzug eingeschränkt ist. Insoweit gilt:

– Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich und die auf die Wohnung entfallenden Werbungskosten können in vollem Umfang geltend gemacht werden.

– Beträgt die Miete dagegen weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete, so können Werbungskosten nur anteilig geltend gemacht werden; die Miete ist auch in diesem Fall in vollem Umfang als Einnahme anzusetzen.

Vorgesehen ist nun im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2020, diese Grenze von 66 % auf 50 % herabzusetzen. Damit soll dem Umstand der vielerorts steigenden Mieten und des hohen Mietniveaus in Deutschland Rechnung getragen werden, so dass Vermieter bei steigenden Marktmieten die verbilligte Miete nicht zwingend entsprechend erhöhen müssen, um den vollen Werbungskostenabzug zu erhalten. Einschränkend soll zukünftig aber bei Mietentgelten von 50 % und mehr, jedoch weniger als 66 % der ortsüblichen Miete, eine Totalüberschussprognoseprüfung vorzunehmen sein. Fällt diese Prüfung der Totalüberschussprognose positiv aus, ist für die verbilligte Wohnraumüberlassung Einkünfteerzielungsabsicht zu unterstellen und der volle Werbungskostenabzug möglich.

Hinweis:

Das Gesetzgebungsverfahren ist aktuell aber noch nicht abgeschlossen. Werden diese Pläne umgesetzt, so ist zwar bei nunmehrigem Unterschreiten der 66 %-Grenze eine Mieterhöhung nicht zwingend notwendig, um den vollen Werbungskostenabzug zu erhalten, jedoch muss ggf. eine Totalüberschussprognose erstellt werden.

Handlungsempfehlung:

Im Falle einer verbilligten Vermietung sollte regelmäßig die vereinbarte Miete mit der aktuellen ortsüblichen Miete verglichen werden. Dabei können Mieten für vergleichbare Wohnungen oder Angaben aus einem Mietspiegel herangezogen werden. Die ermittelten Zahlen sollten dokumentiert werden. Droht ein Unterschreiten der 66 %-Grenze, so ist zu prüfen, ob eine Mieterhöhung sinnvoll ist und durchgesetzt werden kann.

Des Weiteren ist bei Mietverträgen mit nahen Angehörigen, wie z.B. den eigenen Kindern, stets darauf zu achten, dass die Anerkennung des Mietverhältnisses – und damit des Werbungskostenabzugs – daran geknüpft ist, dass die Vertragsbeziehungen einem Fremdvergleich standhalten und die vertraglichen Vereinbarungen auch tatsächlich durchgeführt werden.

24 Neues aus der Gesetzgebung

a) Erste und zweite Phase der Corona-Sofort- und Überbrückungshilfe

Corona-Überbrückungshilfe: Mit dem Konjunkturpaket wurde (neben weiteren Liquiditätshilfen) eine Verlängerung der sog. Überbrückungshilfe für den Förderzeitraum September bis Dezember 2020 beschlossen; dabei wurden die Bedingungen vereinfacht und die Förderung ausgeweitet. So können kleine und mittelständische Unternehmen (rechtsformunabhängig, also auch GmbH) eine Überbrückungshilfe als nicht rückzahlbaren Zuschuss beanspruchen. Deren Beantragung hat wie bisher zwingend über sog. „prüfende Dritte", d.h. Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, vereidigte Buchprüfer und/oder Rechtsanwälte, zu erfolgen. Für die Monate September bis Dezember 2020 kann – auch rückwirkend – bis spätestens 31.12.2020 einmalig ein Antrag gestellt werden. Nach derzeitigem Stand soll das Förderprogramm auch in 2021 fortgesetzt werden.

Hinweis:

Unternehmen, die für die Überbrückungshilfe in Betracht kommen, sollten frühzeitig z.B. mit ihrem Steuerberater und/oder Wirtschaftsprüfer Kontakt aufnehmen und prüfen, ob eine Förderung in Frage kommt und sinnvoll ist. Denn es soll später eine Schlussabrechnung geben (die wie die Antragstellung auch über die „prüfenden Dritten" erfolgt), so dass erhaltene Zuschüsse ggf. auch wieder zurückzuzahlen sind.

Aus ertragsteuerlicher Sicht ist zu beachten, dass die Sofort- bzw. Überbrückungshilfe als Betriebseinnahme zu erfassen – also nicht steuerfrei – ist und entsprechend Körperschaftsteuer sowie Gewerbesteuer auslöst (oder aber zumindest einen steuerlich relevanten Verlust mindert). Auf die zutreffende buchhalterische Erfassung dieser Zuschüsse sollte unbedingt geachtet werden. Zudem dürfte die regelmäßige Erstellung von Kontrollrechnungen sinnvoll sein, um das Ergebnis der Schlussabrechnung abschätzen zu können.

Aus umsatzsteuerlicher Sicht liegt i.Ü. kein Leistungsaustausch, sondern ein echter Zuschuss vor, so dass keine Umsatzsteuer anfällt.

Außerordentliche Wirtschaftshilfe November: Die außerordentliche Wirtschaftshilfe für den Monat November 2020 bietet eine weitere zentrale Unterstützung für Unternehmen, Betriebe, Selbständige, Vereine und Einrichtungen, die von den aktuellen Corona-Einschränkungen besonders betroffen sind. Antragsberechtigt sind direkt von den temporären Schließungen betroffene Unternehmen und unter engen Bedingungen auch indirekt betroffene Unternehmen. Direkt betroffene Unternehmen sind alle Unternehmen (auch öffentliche), Betriebe, Selbständige, Vereine und Einrichtungen, die auf der Grundlage des Beschlusses des Bundes und der Länder vom 28.10.2020 erlassenen Schließungsverordnungen der Länder den Geschäftsbetrieb einstellen mussten. Beherbergungsbetriebe und Veranstaltungsstätten zählen zu den direkt betroffenen Unternehmen. Indirekt betroffene Unternehmen sind alle Unternehmen, die nachweislich und regelmäßig 80 % ihrer Umsätze mit direkt von den Schließungsmaßnahmen betroffenen Unternehmen erzielen.

Mit der Novemberhilfe werden Zuschüsse pro Woche der Schließungen in Höhe von 75 % des durchschnittlichen wöchentlichen Umsatzes im November 2019 bis zu einer Obergrenze von 1 Mio. € gewährt, soweit der bestehende beihilferechtliche Spielraum des Unternehmens das zulässt. Andere staatliche Leistungen, die für den Förderzeitraum November 2020 gezahlt werden, werden angerechnet. Das gilt vor allem für Leistungen wie Überbrückungshilfe oder Kurzarbeitergeld.

Auch insofern erfolgt die Antragstellung über einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer.

KfW-Sonderprogramm verlängert: Das KfW-Sonderprogramm wird bis zum 30.6.2021 verlängert. Über die Hausbanken können die Unternehmen diese KfW-Kredite mit einer Höhe von bis zu 300 000 € beantragen, abhängig von dem im Jahre 2019 erzielten Umsatz. Der Bund übernimmt dafür das vollständige Risiko und stellt die Hausbanken von der Haftung frei.

b) Zweites Corona-Steuerhilfegesetz: Erweiterter Verlustrücktrag

Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.6.2020 ist – auch mit Wirkung für GmbH – die Höchstbetragsgrenze beim steuerlichen Verlustrücktrag für die Jahre 2020 und 2021 auf

5 Mio. € erweitert worden; dies wird ab dem Veranlagungszeitraum 2022 wieder auf den alten Rechtsstand (also auf 1 Mio. €) zurückgeführt werden. Gesetzestechnisch wird insoweit zwar nur das EStG geändert, durch den Verweis aus dem KStG heraus gilt die Erweiterung aber auch für GmbH. Bei der Gewerbesteuer bleibt es allerdings unverändert dabei, dass nur ein Verlustvortrag gewährt wird, nicht jedoch ein Verlustrücktrag.

Hinweis:

Auf politischer Ebene wird im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum Jahressteuergesetz (JStG) 2020 diskutiert, den Rücktragzeitraum auf zwei Jahre – d.h. auf 2019 und 2018 – auszudehnen. Der weitere Verlauf ist noch nicht abzuschätzen, der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens sollte insoweit aber weiterhin aufmerksam verfolgt werden.

c) Zweites Corona-Steuerhilfegesetz: Pauschaler Verlustrücktrag

Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz vom 29.6.2020 ist – auch mit Wirkung für GmbH – die Möglichkeit eröffnet worden, bereits jetzt in der Steuererklärung für 2019 einen vorläufigen Verlustrücktrag für 2020 geltend zu machen. Voraussetzung für die Anwendung dieses vorläufigen (und pauschalen) Verlustrücktrags für 2020 ist, dass die Vorauszahlungen für den Veranlagungszeitraum 2020 auf 0 € herabgesetzt wurden. Ist diese Voraussetzung gegeben, dann kann auf Antrag ein vorläufiger Verlustrücktrag für den Veranlagungszeitraum 2020 vorgenommen werden, und zwar im Regelfall der Höhe nach begrenzt auf 30 % des Einkommens des Veranlagungszeitraums 2019. Abweichend davon besteht zudem die Möglichkeit, auch einen höheren Betrag als 30 % vom Einkommen abzuziehen, wenn ein entsprechend höherer Verlustrücktrag für 2020 nachgewiesen werden kann. An den Nachweis sollten keine überzogenen Anforderungen gestellt werden, der Nachweis über betriebswirtschaftliche Auswertungen sollte auch insoweit genügen.

Handlungsempfehlung:

Ist für den Veranlagungszeitraum 2020 ein Verlust absehbar, so sollte dringend die Anwendung dieses pauschalisierten Verfahrens geprüft werden. Gegebenenfalls ist für 2020 noch ein Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen auf 0 € zu stellen, um den Anwendungsbereich des pauschalierten Verlustrücktrags zu eröffnen. In Zusammenhang mit diesem Verfahren sollte möglichst steuerlicher Rat eingeholt werden.

d) Jahressteuergesetz 2020: Mögliche Einschränkung der Verlustverrechnung bei Substanzverlusten aus Finanzierungshilfen des GmbH-Gesellschafters i.R.d. § 32d EStG

Die Regelung des § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG bestimmt, dass bestimmte Kapitalerträge wie z.B. Zinszahlungen, die von einer Kapitalgesellschaft an einen ihrer zu mindestens 10 % beteiligten Anteilseigner oder diesem nahestehenden Person gezahlt werden, nicht der Abgeltungsteuer unterliegen, sondern abweichend mit dem tariflichen Einkommensteuersatz zu versteuern sind. Das Werbungskostenabzugsverbot und der gesonderte Verlustverrechnungskreis für Kapitalerträge greifen im Gegenzug dann nicht. Im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens zum JStG 2020 ist vorgesehen, der Regelung eine weitere Tatbestandsvoraussetzung hinzuzufügen. Diese würde praktisch bewirken, dass positive wie negative Kapitalerträge aus Kapitalforderungen und auch aus stillen Beteiligungen, die ein mindestens zu 10 % beteiligter Gesellschafter erhält, nur noch dann i.R. der Regelbesteuerung erfasst werden sollen, wenn (verkürzt dargestellt) die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Dies würde (im Vergleich zur bisherigen Rechtslage) für Substanzverluste aus Finanzierungshilfen eines zu mindestens 10 % beteiligten GmbH-Gesellschafters (z.B. auf Grund des Ausfalls eines Gesellschafterdarlehens oder des Verzichts auf ein Gesellschafterdarlehen) gravierende Nachteile bedeuten, weil den Substanzverlusten des Gesellschafters regelmäßig keine Betriebsausgaben auf Seiten der GmbH gegenüberstehen, so dass die Darlehensverluste der tariflichen Besteuerung entzogen und stattdessen dem Regime der Abgeltungsteuer unterworfen werden würden, so dass die Geltendmachung der Verluste in der Praxis kaum mehr möglich ist.

Hinweis:

Dies würde allerdings nur gelten, wenn solche Darlehensverluste nicht vorrangig als nachträgliche Anschaffungskosten gem. § 17 Abs. 2a EStG zu berücksichtigen wären.

25 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel

a) Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des HGB

Kleine Kapitalgesellschaften genießen gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften eine Reihe von Vorteilen bei der handelsrechtlichen Rechnungslegung, so dass auch vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften genau betrachtet werden sollten. So unterliegen kleine Kapitalgesellschaften insbesondere nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buch- oder Wirtschaftsprüfer. Die Aufstellung des Jahresabschlusses kann für diese Gesellschaften später erfolgen. Außerdem sind auch deutlich weniger Pflichtangaben im Anhang zu machen, die Bilanz braucht weniger tief gegliedert zu werden und auf einen Lagebericht kann verzichtet werden. Darüber hinaus existieren noch deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger, insbesondere braucht die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offengelegt zu werden.

Daher sollte zum Jahresende geprüft werden, ob die jeweiligen **Schwellenwerte** durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Allerdings treten die Rechtsfolgen ohnehin erst dann ein, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden.

Die Größenklassen stellen sich nach geltendem Recht (§ 267 HGB) wie folgt dar:

	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Bilanzsumme	≤ 6 Mio. €	≤ 20 Mio. €	> 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 12 Mio. €	≤ 40 Mio. €	> 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

Entsprechende Gestaltungsüberlegungen sind auch bei Vorliegen von Tochtergesellschaften bezüglich der Schwellenwerte zur **Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses** anzustellen. Es besteht dann eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn mindestens zwei der drei nachfolgend genannten Merkmale überschritten werden. Bei der Prüfung der Konzernrechnungslegungspflicht wird zwischen der Brutto- und der Nettomethode differenziert. Bei der Bruttomethode wird aus den Bilanzen der einzubeziehenden Unternehmen lediglich durch Aufaddieren eine Summenbilanz erstellt, bei der Nettomethode wird ein „Probe"-Konzernabschluss einschließlich der erforderlichen Konsolidierungsbuchungen aufgestellt.

Die Schwellenwerte für Konzernabschlüsse sind in § 293 HGB wie folgt definiert:

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	≤ 24 Mio. €	≤ 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 48 Mio. €	≤ 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

Handlungsempfehlung:

Soweit beabsichtigt wird, gerade das gestaltbar erscheinende Kriterium der Bilanzsumme mit dem Ziel des Unterschreitens der Schwellenwerte zu mindern, können verschiedene sachverhaltsgestaltende wie auch bilanzpolitische Instrumente genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre (z.B. Aufschub von Investitionen und/oder Außenfinanzierungen, Rückführung von Außenfinanzierungen, sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen, Auslagerung von Pensionsverpflichtungen). Unter Hinzuziehung steuerlicher Beratung sollten rechtzeitig die Situation analysiert und mögliche Strategien entwickelt werden.

b) Bilanzpolitik: Besondere Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

Besondere Erleichterungen werden nach § 267a HGB sog. Kleinstunternehmen (Kleinstkapitalgesellschaften) gewährt. Ein Unternehmen wird dann als Kleinstkapitalgesellschaft oder als Kleinst-GmbH & Co. KG eingestuft, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils zwei der folgenden drei Größenmerkmale nicht überschritten werden:

– **Bilanzsumme** (nach Abzug eines etwaigen Fehlbetrags): 350 000 €,

– **Umsatzerlöse:** 700 000 €,

– **Arbeitnehmerzahl** im Jahresdurchschnitt: zehn Personen.

Damit verbunden sind – zusätzlich zu den bereits für kleine Gesellschaften geltenden Erleichterungen – erhebliche Vereinfachungen hinsichtlich des Jahresabschlusses: wesentliche Verkürzung und Vereinfachung der Gliederungen von Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs; daneben auch deutliche Erleichterungen bei der Offenlegungspflicht.

Explizit nicht zum Kreis der Kleinstunternehmen gehören Unternehmensbeteiligungsgesellschaften sowie Holding- und Beteiligungsgesellschaften, nicht aber solche Holdinggesellschaften, die aktiv in das laufende Tagesgeschäft der Tochtergesellschaften eingreifen (sog. Führungs- oder Funktionsholdings). Reine Komplementär-GmbHs kommen daher schon wegen Haftungsübernahme und Geschäftsführung weiterhin als Kleinstkapitalgesellschaften in Frage.

Hinweis:

Gerade im Hinblick auf die im Bundesanzeiger zu veröffentlichenden Daten sind die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften wichtig. Von Bedeutung ist, dass durchaus auch für diese Kleinstkapitalgesellschaften ein ausführlicher Jahresabschluss aufgestellt werden kann, um z.B. gegenüber den Gesellschaftern oder der Hausbank ausreichende Informationen zu geben. Ein weiterer zur Veröffentlichung bestimmter Jahresabschluss kann dann unabhängig davon nach den vereinfachten Regeln für Kleinstkapitalgesellschaften aufgestellt werden.

Handlungsempfehlung:

Vor dem Hintergrund dieser Erleichterungen ist zum Jahreswechsel 2020/2021 zu prüfen, ob die Schwellenwerte für Kleinstkapitalgesellschaften durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Auch insoweit ist zu beachten, dass die begünstigenden Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden.

c) Maßnahmen in Verlustsituationen

Auf Grund des bei Kapitalgesellschaften anzuwendenden Trennungsprinzips können Verluste der GmbH grundsätzlich nicht auf Ebene des bzw. der Gesellschafter genutzt werden. Wegen der aktuellen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen dürften vermehrt Gesellschaften Verluste erwarten. Steuerlich ist dies dann besonders misslich, wenn Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft dazu führen, dass die Verluste der GmbH noch erhöht werden, wohingegen die Leistungsvergütung beim Gesellschafter der Einkommensteuer unterliegt.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollten Gestaltungen geprüft werden, um Verluste der GmbH zu vermeiden oder zu verringern. Grundlage ist dabei zunächst eine möglichst exakte Ergebnisplanung für die GmbH. Zu denken ist an folgende Maßnahmen:

– Verbesserung des Ergebnisses der GmbH durch Verzicht des Gesellschafters auf Nutzungs- oder Tätigkeitsvergütungen bzw. Zinsen. Allerdings ist ein solcher Verzicht mit steuerlicher Rückwirkung nicht möglich, da sonst die Qualifizierung als verdeckte Gewinnausschüttung droht.

– Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge auf 2020, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogene Abnahmen eines Auftrags.

– Verschieben von Aufwendungen, z.B. von Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen in das Jahr 2021.

– Soweit dies im Einzelfall noch zulässig ist, können zur Ergebnisbeeinflussung u.U. auch Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte bzw. Ermessensspielräume anders als bisher ausgeübt werden. Spielräume bieten sich insbesondere im Bereich der Rückstellungen und auch bei der Bewertung des Vorratsvermögens.

– Ist ein Gesellschafterdarlehen gewährt worden, kann ein Rangrücktritt geprüft werden, der mit den Vorgaben verbunden ist, das Darlehen sei aus künftigen Jahresüberschüssen zu bedienen, ohne eine Tilgungsmöglichkeit aus freiem Vermögen vorzusehen. Dies bedingt, dass das Darlehen bei der GmbH nicht mehr zu passivieren ist. Der daraus resultierende Ertrag – in Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung – kann gegen den laufenden Verlust des Jahres 2020 verrechnet werden. Tritt später die Besserungsbedingung ein, führt die Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit zu einem laufenden Aufwand.

– Auch die bewusste Herbeiführung der Unverzinslichkeit eines Gesellschafterdarlehens kann geprüft werden. Dies hat bei der GmbH einen Abzinsungsertrag zur Folge, welcher gegen den Verlust gerechnet werden kann, wohingegen die spätere aufwandswirksame Aufzinsung der Verbindlichkeit sich etwaig in Gewinnjahren vollzieht.

Derartige Gestaltungen sollten stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

26 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind wichtige in 2020 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

Organschaft

– **Körperschaftsteuerliche Organschaft – bilanzielle Abbildung der Forderungen/Verbindlichkeiten aus dem Ergebnisabführungsvertrag**: Die Anerkennung einer Organschaft setzt bekanntlich auch den Abschluss eines Ergebnisabführungs- bzw. Gewinnabführungsvertrags (EAV) voraus, der nach § 14 KStG „auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen und während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt" worden sein muss. Zur Problematik der tatsächlichen Durchführung eines EAV ist auch zu diesem Jahreswechsel nochmals auf das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG v. 6.6.2019 (Aktenzeichen 1 K 113/17, EFG 2019, 1714) hinzuweisen, gegen das beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 37/19 weiterhin die Revision anhängig ist.

Dabei ist das FG zu dem Ergebnis gekommen, dass der EAV nicht i.S.d. gesetzlichen Vorschriften tatsächlich durchgeführt wird, wenn die Organgesellschaft den ihr gegenüber der Organträgerin zustehenden Anspruch auf Verlustübernahme in ihrer Bilanz nicht ausweist. Das gilt selbst dann, wenn die Organträgerin der Organgesellschaft den Verlustbetrag später tatsächlich erstattet. Die Anerkennung setze den bilanziellen Ausweis der entsprechenden Forderung bzw. Verbindlichkeit aus dem EAV in den Jahresabschlüssen von Organträgerin und Organgesellschaft voraus.

Hinweis:

Zur Sicherung der Anerkennung der Organschaft sollte in der Praxis also dringend darauf geachtet werden, dass die sich aus dem EAV ergebenden Ansprüche/Verbindlichkeiten auch zutreffend bilanziell abgebildet werden.

– **FinVerw zur Vereinbarung variabler Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter**: Gesetzlich geregelt wurde, unter welchen Voraussetzungen neben dem festen Betrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG zusätzlich vereinbarte und geleistete variable Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter der Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft nicht entgegenstehen. Zur Anwendung dieser Neuregelung hat das BMF mit Schreiben vom 4.3.2020 (BStBl. I 2020, 256) Stellung genommen. Die Ausgleichszahlung darf insgesamt (fixer und variabler Bestandteil) den dem Anteil am gezeichneten Kapital der Organgesellschaft entsprechenden Gewinnanteil des Minderheitsgesellschafters nicht überschreiten, der ohne den Gewinnabführungsvertrag hätte geleistet werden können. Abzustellen ist auf den (fiktiven) handelsrechtlichen Jahresüberschuss der Organgesellschaft vor Gewinnabführung. Unerheblich ist, ob die Ausgleichszahlungen von der Organgesellschaft oder dem Organträger geleistet werden. Die Höchstbeträge sind dabei für jedes Wirtschaftsjahr gesondert zu ermitteln. Werden diese überschritten, so steht dies der steuerlichen Anerkennung der Organschaft entgegen.

Hinweis:

In der Praxis ist zur Sicherung der Anerkennung der Organschaft sorgfältig darauf zu achten, dass der zulässige Höchstbetrag für jedes Wirtschaftsjahr zutreffend ermittelt wird.

Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene:

– **Besteuerung sog. Streubesitzdividenden nach § 8b Abs. 4 KStG und § 9 Nr. 2a GewStG ist verfassungskonform**: Mit Urteil vom 18.12.2019 hat der BFH (Aktenzeichen I R 29/17) entschieden, dass die Besteuerung der sog. Streubesitzdividenden – § 8b Abs. 4 KStG (Beteiligungen von weniger als 10 %) und § 9 Nr. 2a GewStG (Mindestbeteiligungsquote 15 %) – mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar ist, weil der Gesetzgeber bei der Auswahl des Steuergegenstandes und bei der Bestimmung des Steuersatzes einen weitreichenden Entscheidungsspielraum habe.

Hinweis:

Kapitalgesellschaften sollten also weiterhin eine mögliche Besteuerung von Dividendenzahlungen aus Streubesitzbeteiligungen in ihr Investitionskalkül einbeziehen und ggf. darauf hinwirken, dass schon zu Beginn des Kalenderjahres eine Beteiligung in Höhe der gesetzlich genannten Grenzen besteht.

– **Steuerfreie Beteiligungserträge – Gewinnermittlung bei Anteilsveräußerung im Zusammenhang mit Währungskurssicherungsgeschäften (Micro Hedges):** Der BFH

hatte bereits mit seinem Urteil vom 10.4.2019 (Aktenzeichen I R 20/16, HFR 2019, 1090) zur Berücksichtigung von Währungskurssicherungsgeschäften (sog. Micro Hedges) entschieden, dass der Ertrag aus einem Devisentermingeschäft, das der Veräußerer vor der Veräußerung zum Zweck der Minimierung des Währungskursrisikos in Bezug auf den Veräußerungserlös abgeschlossen hat, als Bestandteil des Veräußerungspreises i.S.d. § 8b Abs. 2 Satz 2 KStG gewinnerhöhend im Rahmen der Ermittlung des steuerfreien Veräußerungsgewinns zu berücksichtigen ist. Zu diesem Problemkreis hat sich aktuell nun auch das BMF mit Schreiben vom 5.10.2020 detailliert geäußert. Zwar folgt dieses im Grundsatz der Rechtsprechung, setzt aber sehr hohe Hürden für das Bestehen einer Bewertungseinheit.

Hinweis:

Die ausführliche Stellungnahme des BMF, mit der sog. Micro Hedges anerkannt werden, verdeutlicht, wie wichtig in der Praxis eine sorgfältige Dokumentation der Zuordnungsentscheidung des Stpfl., das Sicherungsgeschäft ausschließlich in Hinblick auf eine bestimmte geplante Anteilsveräußerung abzuschließen, ist. Zu den Anforderungen an die Bildung handels- und steuerbilanzieller Bewertungseinheiten (deren Anwendungsbereich auf Grund der Berücksichtigung auch von „Macro Hedges“ weiter ausfällt) nimmt das BMF allerdings nicht explizit Stellung.

– **Steuerfreie Beteiligungserträge – Ausschüttungen auf beteiligungs- oder obligationsähnliche Genussrechte**: Mit Urteil vom 14.8.2019 (Aktenzeichen I R 44/17, HFR 2020, 787) hat der BFH u.a. entschieden, dass Genussrechtsausschüttungen einer Tochtergesellschaft bei der Muttergesellschaft dann nicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei sind, wenn die Genussrechtsvereinbarungen für den Fall einer Liquidation der Tochtergesellschaft keine Beteiligung der Muttergesellschaft an den stillen Reserven vorsehen. Für Zwecke der Steuerbefreiung müsse die empfangende Mutterkapitalgesellschaft als Genussrechtsinhaberin kumulativ sowohl am Gewinn als auch am Liquidationserlös beteiligt sein (sog. beteiligungsähnliche Genussrechte); auf z.B. die Gewinnabhängigkeit der Genussrechtsausschüttungen oder die Stellung eines Alleingesellschafters (dem ohnehin sämtliche stillen Reserven zustehen) komme es hingegen nicht an.

Hinweis:

Bei der Gestaltung von Genussrechtsverträgen und Genussrechtsbedingungen ist also zu beachten, dass der Begriff der Genussrechte (sog. Mezzanine-Kapital) weder steuerrechtlich noch zivilrechtlich definiert ist. Die Steuerbefreiung nach § 8b Abs. 1 KStG erfasst jedenfalls nur diejenigen Genussrechte, bei denen der Genussrechtsinhaber sowohl am Gewinn als auch am Liquidationserlös beteiligt ist. Für die Abgrenzung beteiligungsähnlicher Genussrechte stellt die Rechtsprechung darauf ab, ob eine mit dem Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft vergleichbare Stellung gegeben ist.

Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

– **Zeitpunkt der Berücksichtigung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG**: Mit Urteil vom 19.11.2019 hat der BFH (Aktenzeichen IX R 7/19) in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung festgestellt, dass ein Auflösungsverlust in dem Jahr zu erfassen ist, in dem mit einer wesentlichen Änderung des bereits feststehenden Verlusts nicht mehr zu rechnen ist.

Hinweis:

Die mit dieser Rechtsprechung verbundene Handlungsempfehlung bleibt unverändert: In einschlägigen Fällen ist dringend darauf zu achten, den Auflösungsverlust möglichst früh geltend zu machen und zudem die Bescheide für die betreffenden Jahre möglichst offen zu halten.

– **Veräußerungsgewinn i.S.d. § 17 EStG bei Ausübung von im Zusammenhang mit der Veräußerung von GmbH-Anteilen gewährten Aktienoptionsrechten**: Mit Urteil vom 4.2.2020 hat der BFH (Aktenzeichen IX R 7/18) zur Ermittlung der Höhe des Veräußerungsgewinns (insbesondere mit der nachträglichen Veränderung des Werts der Gegenleistung) Stellung genommen und dabei die bekannte Formel der Rechtsprechung, wonach die spätere Änderung einer bereits bewirkten Gegenleistung im ursprünglichen Rechtsgeschäft schon angelegt gewesen sein muss, geschärft.

Hinweis:

Danach wird gerade nicht jede nachträgliche Wertveränderung am Gegenstand der Gegenleistung, wie sie ja insbesondere bei Sachleistungsverpflichtungen niemals ganz ausgeschlossen werden kann, steuerlich berücksichtigt. Nachträgliche Wertveränderungen sind also weder Teil der geschuldeten Gegenleistung noch modifizieren sie die bereits erfüllte Gegenleistungspflicht, es sei denn, der Veräußerungsvorgang ist selbst mit einem Mangel behaftet, der zur Minderung, Erhöhung oder erstmaligen Fixierung der Gegenleistung führt.

– **Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei der Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine dem Anteilseigner nahestehende Person**: Mit Urteil vom 16.6.2020 (Aktenzeichen VIII R 5/17) hat der BFH festgestellt, dass § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG kein Auffangtatbestand für den Ausschluss von Kapitalerträgen gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG aus dem gesonderten Tarif (§ 32d Abs. 1 EStG) ist, wenn die Voraussetzungen des Ausschlussgrundes gemäß § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG nicht erfüllt sind. Im konkreten Streitfall hatte der Geschäftsführer einer GmbH, deren alleinige Gesellschafterin seine Ehefrau war, verzinsliche Darlehen gewährt; insoweit waren die Tatbestandsvoraussetzungen für eine zwingende Tarifbesteuerung nach § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG nicht erfüllt, sondern es kam vielmehr der günstige Abgeltungsteuersatz von 25 % zur Anwendung. Ein Nahestehen allein auf Grund des Bestehens der Ehe hat der BFH ausgeschlossen.

Hinweis:

Werden entsprechende Erträge also von einer Kapitalgesellschaft gezahlt, ist ausschließlich § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG anwendbar, nicht aber Buchst. a dieser Norm.

27 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Der anstehende Jahreswechsel sollte zum Anlass genommen werden, bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern in Hinblick auf vGA-Risiken zu überprüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, zumeist im Jahr 2020 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

a) **Übergreifende Fragen**

b) **Geschäftsführerverträge** (Gesamtausstattung, Nebenleistungen)

c) **Pensionszusagen/Altersversorgung** (insbesondere Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit)

d) Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH bzw. Minderungen des Vermögens bei der GmbH

a) Übergreifende Fragen

Subjektive Voraussetzungen einer vGA – vGA trotz Irrtums: Mit Urteil vom 28.11.2019 (Aktenzeichen 1 K 88/16, EFG 2020, 595, Revision BFH: I R 9/20) hat sich das Schleswig-Holsteinische FG mit den subjektiven Voraussetzungen einer vGA befasst und entschieden, dass ein Irrtum der für die Kapitalgesellschaft handelnden Person (konkret: der Geschäftsführerin) der Annahme einer vGA dann nicht entgegensteht, wenn der Irrtum einem gedachten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter nicht unterlaufen wäre. Im Streitfall hatte anstelle der die Stammeinlage aufbringenden GmbH „versehentlich“ deren Gesellschafter-Geschäftsführerin an der Kapitalerhöhung einer Tochter-GmbH teilgenommen und die neuen Anteile erhalten.

Hinweis:

Gegen die in der Fachliteratur vertretene Auffassung hat das FG also festgestellt, dass subjektive Entschuldigungsgründe die „konkrete“ Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis gerade nicht entfallen lassen können. Der Hinweis eines begünstigten Gesellschafters auf einen Irrtum oder ein Versehen kann die Annahme einer vGA demnach nicht verhindern. Trotzdem sollte die weitere Rechtsentwicklung angesichts des anhängigen Revisionsverfahrens aufmerksam beobachtet werden. Denn der BFH hatte in der Vergangenheit bei Fehlbuchungen (konkret: durch den Steuerberater) die Annahme von vGA mit der Begründung verneint, es fehle an einer Vermögensminderung, weil den Zahlungen entsprechende Ausgleichsansprüche der Gesellschaft gegen die Gesellschafter gegenüberstanden und zu aktivieren sein sollten.

– **Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen**: Mit Urteil vom 6.5.2020 hat sich das FG Münster (Aktenzeichen 9 K 3359/18 E,AO, Revision BFH: VIII R 20/20) mit der Problematik der steuerlichen Anerkennung sog. inkongruenter Gewinnausschüttungen befasst und dabei entschieden, dass es nicht etwa einer entsprechenden Satzungsregelung, sondern lediglich eines Beschlusses aller Gesellschafter über die abweichende Gewinnverteilung bedarf; diesem sei auch in steuerrechtlicher Hinsicht zu folgen. Schließlich stelle ja nahezu jede vGA zugleich eine inkongruente Gewinnausschüttung dar. Und zivilrechtlich wirksame Gewinnverteilungsbeschlüsse seien demnach grundsätzlich auch steuerlich für die Zurechnung der Kapitaleinkünfte maßgebend.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat das FG Münster die Grundsätze der steuerlichen Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen, mit denen im Einzelfall ein weit reichendes Gestaltungspotential verbunden ist, klar vorgezeichnet. Gleichwohl muss die weitere Rechtsentwicklung angesichts der beim BFH anhängigen Revision aufmerksam verfolgt werden.

– **VGA an eine nahestehende Person**: Mit Urteil vom 24.6.2020 hat das FG Münster (Aktenzeichen 13 K 2542/17 K,G, EFG 2020, 1438) die Grundsätze der höchstrichterlichen Rechtsprechung bestätigt und entschieden, dass eine vGA auch dann in Betracht kommen kann, wenn die Zuwendung nicht unmittelbar an den Gesellschafter, sondern an eine ihm nahestehende Person bewirkt wird, weil das „Nahestehen" lediglich ein Indiz für eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist, zu dessen Begründung jede Beziehung zwischen einem Gesellschafter und dem Dritten ausreicht, die den Schluss zulässt, sie habe die Vorteilszuwendung der Kapitalgesellschaft an den Dritten beeinflusst. Derartige Beziehungen können nach höchstrichterlicher Rechtsprechung familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein.

Hinweis:

Das FG Münster hat i.Ü. verschiedene Aspekte hervorgehoben, auf die zur Vermeidung der Annahme von vGA dringend geachtet werden sollte, nämlich dass möglichst keine handschriftlichen Änderungen von Verträgen erfolgen sollten, dass Verträge möglichst nur mit Wirkung für die Zukunft geändert und dass Leistungsbeziehungen zwischen GmbH und Gesellschafter wie auch zu nahestehenden Personen sorgfältig dokumentiert werden sollten.

b) Geschäftsführerverträge (Gesamtausstattung, Nebenleistungen)

– **Prüfung der Angemessenheit des Geschäftsführergehaltes unter Beachtung von Gehaltsstrukturuntersuchungen**: Mit Urteil vom 12.3.2020 hat der BFH (Aktenzeichen V R 5/17) die bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach Gehaltstrukturuntersuchungen einen Anhaltspunkt für eine entsprechende Schätzung der Angemessenheit der Bezüge eines Gesellschafter-Geschäftsführers bieten können. Dabei erstrecke sich der Bereich des Angemessenen auf eine gewisse Bandbreite von Beträgen; unangemessen seien nur diejenigen Bezüge, die den oberen Rand dieser Bandbreite überstiegen.

Hinweis:

Konkret werden von der Rechtsprechung z.B. die BBE-Dokumentationen (jüngst: GmbH-Geschäftsführer Vergütungen 2020, BBE-Verlag) herangezogen, denen aktuell eine Umfrage des Deutschen Steuerberaterverbands e.V. mit BBE media und dem Handelsblatt zugrunde liegt. Das bevorstehende Jahresende kann ein geeigneter Zeitpunkt sein, um die Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen zu prüfen und ggf. anzupassen. Beherrschende Gesellschafter, die eine Anpassung der Vergütungen mit Wirkung ab dem 1.1.2021 erwägen, müssen diese Anpassung allerdings noch in diesem Jahr in klarer und eindeutiger Form abfassen.

– **Steuerliche Behandlung von Arbeitszeitkonten und vGA**: Mit Verfügung der OFD Frankfurt/a.M. vom 1.10.2019 hat die FinVerw unter Bezugnahme auf die aktuelle Rechtsprechung des BFH zur steuerlichen Behandlung von Arbeitszeitkonten Stellung genommen. Dabei werden unter Arbeitszeitkonten solche Vereinbarungen verstanden, die dem Zweck dienen, zukünftig erdienten Arbeitslohn nicht auszubezahlen, sondern „anzusparen" und für längere Freistellungen von der Arbeit zu verwenden. Danach soll bei Fremdgeschäftsführern die Vereinbarung eines Arbeitszeitkontos ebenso wie die Wertgutschrift auf dem Zeitkonto grundsätzlich noch nicht zum Zufluss von Arbeitslohn führen, sondern erst die Auszahlung während der Freistellungsphase die Besteuerung auslösen.

Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern wird die Vereinbarung eines Arbeitszeitkontos lohn- und einkommensteuerrechtlich allerdings nicht anerkannt. Entsprechende Rückstellungen der GmbH führen somit zur Annahme von vGA. Bei nichtbeherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern soll nach den allgemeinen Grundsätzen zu prüfen sein, ob eine vGA vorliegt.

Hinweis:

Der BFH hatte zuletzt entschieden, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer für die GmbH eine „Allzuständigkeit" besitze und die notwendigen Tätigkeiten auch dann erledigen müsse, wenn dies einen Einsatz außerhalb und über die üblichen Arbeitszeiten hinaus bedeute; Vereinbarungen über Arbeitszeitkonten entsprächen nicht diesem Aufgabenbild.

– **Zeitpunkt des Zuflusses von Tantiemen bei verspäteter Feststellung des Jahresabschlusses**: Nach ständiger Rechtsprechung des BFH fließt bei beherrschenden Gesellschaftern ein Vermögensvorteil (z.B. eine Tantieme) nicht erst bei Zahlung, sondern schon bei Fällig-

keit zu, sofern die Kapitalgesellschaft zum Zeitpunkt der Fälligkeit zahlungsfähig ist (Zuflussfiktion). Denn bereits zu diesem Zeitpunkt hat es der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer allein in der Hand, sich durch Auszahlung die Erfüllung seines fälligen Anspruchs zu verschaffen. Vor diesem Hintergrund sind zwei aktuelle Urteile des BFH vom 28.4.2020 (Aktenzeichen VI R 44/17, HFR 2020, 882, und VI R 45/17, HFR 2020, 885) zu sehen, mit denen der BFH zu dieser Zuflussfiktion festgestellt hat, dass eine verspätete Feststellung des Jahresabschlusses nach § 42a Abs. 2 GmbHG auch im Falle eines beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers nicht in jedem denkbaren Fall zu einer Vorverlegung des Zuflusses einer Tantieme auf den Zeitpunkt, zu dem die Fälligkeit bei fristgerechter Aufstellung des Jahresabschlusses eingetreten wäre, führt.

Hinweis:

Explizit offen gelassen hat der BFH die Frage, ob im Hinblick auf einen Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO etwas anderes gelten würde, wenn ein beherrschender Gesellschafter durch Nichtbeachtung der gesetzlichen Verpflichtung zur rechtzeitigen Feststellung des Jahresabschlusses gem. § 42a Abs. 2 GmbHG zielgerichtet die Fälligkeit eines ihm zustehenden Tantiemeanspruchs und damit den Zeitpunkt der Versteuerung der Tantieme hinauszögern würde. In der Praxis sollten daher die Gründe für die Nichtbeachtung der gesetzlichen Verpflichtung zur rechtzeitigen Feststellung sorgfältig dokumentiert werden.

c) Pensionszusagen/Altersversorgung (insbesondere Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit)

– **Eindeutigkeitsgebot bei Abfindungsklauseln in Pensionszusagen**: Mit gleich zwei Entscheidungen hat sich der BFH (Beschluss vom 10.7.2019, Aktenzeichen XI R 47/17, BStBl II 2019, 760, und Urteil vom 23.7.2019, Aktenzeichen XI R 48/17, BStBl II 2019, 763) in jüngerer Zeit mit der Problematik des Eindeutigkeitsgebots bei Abfindungsklauseln in Pensionszusagen befasst. Derartige Abfindungsklauseln werden i.d.R. anerkannt, es sei denn, das Berechnungsverfahren zur Ermittlung der Abfindungshöhe ist nicht eindeutig und präzise schriftlich fixiert – in solchen Fällen scheidet die Bildung einer Pensionsrückstellung insgesamt aus.

Konkret war es danach ausreichend, dass die Abfindungsklausel auf einen „Rechnungszinsfuß von 6 von Hundert und die anerkannten Regeln der Versicherungsmathematik“ verwiesen hat, und gerade nicht ausreichend, dass in der Abfindungsklausel lediglich auf die barwertbezogenen Berechnungs-Maßgaben des BetrAVG verwiesen wurde (da insoweit verschiedene Diskontierungszinssätze zur Anwendung kommen könnten).

Hinweis:

Die Formulierung einer Abfindungsvereinbarung bedarf also besonderer Sorgfalt. Sollte sie gleichwohl unklar formuliert sein, so wird die Pensionszusage insgesamt trotzdem anerkannt, wenn sich der Inhalt der Pensionszusage durch Auslegung – innerhalb der Grenzen des Wortlauts – zweifelsfrei feststellen lässt.

– **VGA bei Übertragung einer Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds**: Mit Urteil vom 21.8.2019 hat das Hessische FG (Aktenzeichen 4 K 320/17, EFG 2019, 1926) entschieden, dass die Übertragung einer – von einer GmbH zugunsten ihres Gesellschafter-Geschäftsführers begründeten – Pensionsverpflichtung auf einen Pensionsfonds dann nicht zur Annahme einer vGA führt, wenn die bisherige Rückstellung nach § 6a EStG rechtmäßig gebildet worden war und mit der Übertragung lediglich die auszahlende Stelle wechselt.

Hinweis:

Ein Austausch der „Zahlstelle für die Pensionsleistungen“ durch die Übertragung der Pensionsverpflichtung ist insoweit also unproblematisch. Für die Gesellschafter-Geschäftsführerin macht es dabei keinen Unterschied, von welcher Zahlstelle die Zahlung erfolgt, sie erhält durch die Übertragung auf den Pensionsfonds i.Ü. ja auch keinen (ungerechtfertigten) Vorteil.

d) Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH bzw. Minderungen des Vermögens bei der GmbH

– **An die als Geschäftsführerin tätige Tante der Alleingesellschafterin gezahltes Beraterhonorar als vGA**: Mit Urteil vom 16.1.2020 hat das FG Münster (Aktenzeichen 10 K 3930/18 K,G,F) ein Beraterhonorar, das von einer Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) an die Geschäftsführerin, die die Tante der Alleingesellschafterin ist, gezahlt worden war, als vGA qualifiziert. Es bedürfe, so das FG, einer im Voraus getroffenen, klaren und eindeutigen sowie zivilrechtlich wirksamen Vereinbarung, wenn Vereinbarungen zwischen der GmbH

und einer der Alleingesellschafterin nahestehenden Person anerkannt werden sollen (sog. formeller Fremdvergleich). Ein fehlender Interessengegensatz wie unter fremden Dritten könne auch daraus abgeleitet werden, dass die einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin für sich auch in tatsächlicher Hinsicht einen sehr weitreichenden – auch über formale Kompetenzen hinausgehenden – Handlungsspielraum in Anspruch nimmt (z.B. die alleinige Unterzeichnung des Beratervertrags).

Hinweis:

In der Praxis ist zur Vermeidung der Annahme von vGA also darauf zu achten, dass Vereinbarungen mit beherrschenden Gesellschaftern ebenso wie mit diesen nahestehenden Personen nicht nur dem materiellen, sondern auch dem formellen Fremdvergleich entsprechen – und zudem auch tatsächlich durchgeführt werden.

Abgabe- und Zahlungstermine 2021

28 Wichtige Steuertermine 2021[1]

(in Klammern der letzte Tag der Zahlungs-Schonfrist – siehe unten 2.b, bb)

Monat	Termin[2]	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	11.1. (14.1.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	12/2020	IV/2020
		Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2020		
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	11/2020	
	25.1./27.1.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	1/2021	
Februar	10.2. (15.2.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	1/2021	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	12/2020	IV/2020
		1/11 Sonderzahlung für Umsatzsteuer-Dauerfristverlängerung 2021		
	15.2 (18.2.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		I/2021
	15.2.	Sozialversicherung – Jahresmeldung 2020		
	15.2.	Ablauf Einreichungsfrist der UV-Jahresmeldung 2020		
	22.2./24.2.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2021	
März	10.3. (15.3.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	2/2021	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2021	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		I/2021
	25.3./29.3.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	3/2021	
April	12.4. (15.4.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	3/2021	I/2021
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2021	
	24.4./28.4.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	4/2021	
Mai	10.5. (14.5.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	4/2021	

Monat	Termin[2]	Steuer	monat-lich	viertel-jährlich
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2021	I/2021
	17.5. (20.5.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		II/2021
	25.5./27.5.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2021	
Juni	10.6. (14.6.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	5/2021	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2021	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		II/2021
	24.6./28.6.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2021	
Juli	12.7. (15.7.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	6/2021	II/2021
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2021	
	1.7. (5.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)		
	26.7./28.7.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2021	
August	10.8. (13.8.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	7/2021	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2021	II/2021
	16.8. (19.8.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		III/2021
	25.8./27.8.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2021	
September	10.9. (13.9.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	8/2021	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	7/2021	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		III/2021
	24.9./28.9.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2021	
Oktober	11.10. (14.10.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	9/2021	III/2021
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2021	
	25.10./27.10.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2021	
November	10.11. (15.11.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	10/2021	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	9/2021	III/2021
	15.11. (18.11.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		IV/2021
	24.11./26.11.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2021	
Dezember	10.12. (13.12.)	Kapitalertragsteuer[3], Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	11/2021	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	10/2021	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		IV/2021
	23.12./28.12.	Meldung[4]/Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	12/2021	

[1]Vgl. auch die folgenden Hinweise. [2]Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet. [3]Bei Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG (v.a. von

Kapitalgesellschaften vorgenommene Gewinnausschüttungen) ist die einbehaltene Steuer, soweit es sich nicht um Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt, zu dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge den Gläubigern zufließen. Zufluss gilt als an dem Tage erfolgt, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist. [4]Zur Wahrung der Frist muss der Beitragsnachweis am Vortag bis spätestens 24:00 Uhr eingereicht sein.

29 Hinweise

Nachfolgend werden einzelne Grundsätze zu den Erklärungs- und Zahlungspflichten dargestellt.

a) Einzelne Steuerarten

aa) Umsatzsteuer (USt)

Die USt-Voranmeldungen sind jeweils für einen bestimmten sog. **Voranmeldungszeitraum** abzugeben, d.h. das **Kalendervierteljahr**, wenn die USt des vorangegangenen Kalenderjahrs **nicht mehr als 7 500 €** betrug. In diesem Fall sind die Voranmeldungen grds. bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahrs (IV. Quartal) abzugeben. Bis zu diesen Terminen ist die angemeldete USt regelmäßig auch zu entrichten.

Betrug die USt für das vorangegangene Kalenderjahr **mehr als 7 500 €**, sind die USt-Voranmeldungen für **jeden Monat** abzugeben, und zwar immer bis zum 10. eines Monats für den vorangegangenen Monat. Bis dahin ist die angemeldete USt auch zu zahlen.

Betrug die USt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 1 000 €**, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen **befreien**. In diesem Fall ist lediglich die USt-Jahreserklärung abzugeben.

Für **Existenzgründer**, im Jahr der Tätigkeitsaufnahme und in dem Folgejahr ist der Voranmeldungszeitraum grds. der **Kalendermonat**. Befristet für den Zeitraum 1.1.2021 bis 31.12.2026 ist für diese vierteljährliche Abgabe erforderlich.

Die Fristen zur Abgabe der Voranmeldungen können auf Antrag des Unternehmers um einen Monat verlängert werden (sog. **Dauerfristverlängerung**). Dementsprechend verlängert sich auch die Zahlungsfrist. Bei Unternehmern, die zur monatlichen Voranmeldung verpflichtet sind, wird dem Antrag auf Dauerfristverlängerung nur stattgegeben, wenn sie bis zum 10.2. eine **Sondervorauszahlung** i.H.v. $^1/_{11}$ der gesamten Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr anmelden und entrichten. Die Sondervorauszahlung wird i.d.R. bei der USt-Vorauszahlung für den Dezember des Jahres angerechnet.

Die **Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer**, für die ein Zahlungsaufschub bewilligt ist, wird nach der gesetzlichen Änderung nun auf den 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats verschoben. Dies gilt erstmals für den Fälligkeitstermin für Einfuhren des Aufschubzeitraums Dezember 2020, welcher nun einheitlich vom 16.1.2021 auf den 26.2.2021 verschoben wird. Die Fälligkeitstermine für anschließende Aufschubzeiträume verschieben sich entsprechend.

bb) Lohnsteuer (LSt)

Jeder Arbeitgeber muss für den jeweiligen **LSt-Anmeldungszeitraum** eine LSt-Anmeldung abgeben, und zwar **bis zum 10. des nachfolgenden Monats**. Bis zu diesen Terminen ist die LSt auch an das Finanzamt abzuführen. Anmeldungszeitraum ist der **Kalendermonat**, wenn die LSt für alle Arbeitnehmer zusammen im vorangegangenen Kalenderjahr **mehr als 5 000 €** betragen hat.

Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 5 000 €**, **aber mehr als 1 080 €** betragen, ist das **Kalendervierteljahr** der Anmeldungszeitraum. Die LSt-Anmeldungen sind dann bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahrs (IV. Quartal) abzugeben. Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 1 080 €** betragen, ist das **Kalenderjahr** der Anmeldungszeitraum (Abgabetermin: 10.1. des Folgejahrs).

Hinweis:

Bei der LSt gibt es keine Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

cc) Bauabzugsteuer

Die Bauabzugsteuer ist jeweils bis zum 10. des nachfolgenden Monats anzumelden und abzuführen, und zwar ohne die Möglichkeit der Dauerfristverlängerung.

dd) Grundsteuer

Die Grundsteuer wird im Regelfall zu je einem ¼ des Jahresbetrags am 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11. fällig. Bei Kleinbeträgen (bis 30 €) können abweichende Fälligkeiten von den Gemeinden bestimmt werden. Auf Antrag des Schuldners der Grundsteuer kann die Grundsteuer am 1.7. in einem Jahresbetrag entrichtet werden. Der Antrag hierfür muss spätestens bis zum 30.9. des vorangegangenen Kalenderjahrs gestellt werden. Die Zahlungsweise bleibt so lange maßgebend, bis ihre Änderung beantragt wird.

ee) Steuerabzug nach § 50a EStG

Der Steuerabzug nach § 50a EStG betrifft insbes. künstlerische, sportliche, unterhaltende u.ä. Leistungen von in Deutschland beschränkt Stpfl. Ebenfalls betroffen sind Vergütungen an in Deutschland beschränkt stpfl. Aufsichtsratsmitglieder. Anzumelden und abzuführen ist die Steuer **vom Leistungsempfänger** für das **Kalendervierteljahr**. Abführungszeitpunkt ist spätestens der 10. des Monats, der dem Kalendervierteljahr folgt. Die elektronische Anmeldung der Abzugssteuern ist an das Bundeszentralamt für Steuern zu richten.

ff) Sozialversicherungsbeiträge

Der Beitragsnachweis zur Sozialversicherung ist am drittletzten Bankarbeitstag des Monats zur Zahlung fällig (Zahlungseingang bei der Krankenkasse). Zwei Tage vor Fälligkeit sind die Beiträge per Beitragsnachweis durch Datenübermittlung zu melden. Der Nachweis muss am Vortag bis spätestens 24:00 Uhr eingereicht sein.

b) Schonfristen

aa) Abgabefrist

Wird eine USt-Voranmeldung, LSt-Anmeldung oder Steuererklärung nicht rechtzeitig abgegeben, kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** festsetzen. Bei der Abgabefrist gibt es keine Schonfrist. Das Finanzamt kann in begründeten Fällen auf Antrag des Stpfl. eine Fristverlängerung zur Abgabe der Steuererklärung gewähren.

Hinweis:

USt-Voranmeldungen und LSt-Anmeldungen sind **auf elektronischem Wege** nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung einzureichen. Nur wenn in Einzelfällen eine elektronische Übermittlung nicht möglich ist, kann das Finanzamt auf Antrag die Abgabe in Papierform zulassen. Eine Freistellung von der elektronischen Abgabe kommt jedoch nur in sog. Härtefällen in Frage. Hiervon ist auszugehen, wenn eine Übermittlung durch Datenfernübertragung für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Sofern die Übermittlung durch einen Angehörigen der steuerlich beratenden Berufe erfolgt, hat diese stets auf elektronischem Wege zu erfolgen.

bb) Zahlungsschonfrist

Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, entstehen **Säumniszuschläge**. Erfolgt die Zahlung innerhalb von **drei Tagen** nach dem Fälligkeitstermin, werden Säumniszuschläge nicht erhoben. Diese Zahlungsschonfrist gilt jedoch **nicht bei Barzahlungen oder Scheckeinreichungen**. Eine Barzahlung muss spätestens am Fälligkeitstag erfolgen. Bei Hingabe von Schecks gilt die Zahlung nicht bereits am Tag des Eingangs bei dem Finanzamt, sondern erst drei Tage danach als entrichtet.

Die Finanzämter setzen aber ausnahmsweise keinen Säumniszuschlag fest, wenn eine Anmeldung erst nach dem Fälligkeitstag bei dem Finanzamt eingeht und die Zahlung mit Abgabe der Anmeldung – ggf. unter Einhaltung der Zahlungs-Schonfrist – erfolgt. Wegen der verspäteten Einreichung der Anmeldung kann jedoch die Festsetzung eines **Verspätungszuschlags** drohen. Die rechtzeitige Zahlung muss durch eine pünktliche Überweisung oder Erteilung einer Abbuchungsermächtigung (SEPA-Mandat) gewährleistet werden.

Hinweis:

Eine Zahlung durch den Stpfl. nach dem Fälligkeitstermin, aber noch innerhalb der Zahlungsschonfrist, ist keine fristgerechte Zahlung. Sie ist pflichtwidrig, bleibt aber sanktionslos. Wird jedoch die Zahlungsschonfrist – wenn auch versehentlich – überschritten (z.B. durch einen Fehler der Bank), setzt das Finanzamt Säumniszuschläge fest, ohne dass ein Erlass in Betracht käme. Dies gilt jedenfalls für die Stpfl., die ihre Steuern laufend unter Ausnutzung der Schonfrist zahlen, denn sie sind aus Sicht der FinVerw keine pünktlichen Steuerzahler und gelten daher nicht als erlasswürdig.

c) Termine am Wochenende oder Feiertag

Fällt einer der genannten Abgabe- oder Zahlungstermine auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, verlängert sich die Frist bis zum Ablauf des nächstfolgenden Werktags.

München, im Dezember 2020

JM-Aktuell
gibt im Allgemeinen Gesetzgebung, Rechtsprechung und Finanzverwaltungsanweisungen nur auszugsweise wieder.
Wir empfehlen deshalb, die Beiträge als Hinweise zu verstehen und bei Anwendung im Einzelfall mit den ungekürzten Veröffentlichungen zu vergleichen, um Informationsfehler, für die eine Haftung trotz sorgfältiger Bearbeitung nicht übernommen werden kann, zu vermeiden.

Für Rückfragen stehen wir jederzeit gerne zur Verfügung.
Für Fragen wenden Sie sich bitte an

Kanzlei Jürgen Mosig
Wirtschaftsprüfer Steuerberater
Elektrastr. 6/3, 81925 München
Tel.: +49 (89) 92 00 86 - 0, Fax.: +49 (89) 92 00 86 - 20
eMail: mosig@mosig-wp.de
Internet: www.mosig-wp.de