

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen

Datum

Mandanten-Rundschreiben Mai/Juni 2020

Kurzarbeitergeld: Anhebung der Sätze, Steuerfreiheit von Aufstockungsbeträgen • Steuerfreier "Corona-Bonus" für Arbeitnehmer • Herabsetzung der Vorauszahlungen 2019 bei erwartetem Verlust in 2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Corona-Pandemie beherrscht nun schon seit vielen Wochen unser gesamtes Geschehen. Bundesregierung und Landesregierungen überbieten sich im Wettbewerb um die Gunst der Wähler. Wer ist der schnellste und wer hat die kostspieligsten Ideen? Kleinste Maßeinheit des Denkens sind offensichtlich nur noch Milliarden. Dass dabei die auch in einer solch außergewöhnlichen Situation notwendige Sorgfalt auf der Strecke bleibt, verwundert kaum.

Ein schönes Beispiel für eine völlig missglückte Vorschrift ist die vorübergehende Senkung der Umsatzsteuersätze von 19 auf 16 % bzw. von 7 auf 5 % für den Zeitraum 1.7.-31.12.2020. Was als Konjunkturstütze gedacht war, entpuppt sich in Wirklichkeit als wahres Bürokratiemonster. Neben vielen anderen Problemen muss man hier nur an den erheblichen Zeit- und Kostenaufwand denken, der nun für die Umstellung der Kassensysteme bei vielen kleinen Einzelhändlern oder Gastronomen notwendig ist.

Die Zahlenfolgen 19-5-7-19 und 19-16-19-19 sind kein neuer Gewinntipp, sondern die Umsatzsteuersätze, die in der zeitlichen Abfolge in den nächsten 14 Monaten in der Gastronomie zu beachten sind. Bis zum 30.6.2020 werden auf Speisen und Getränke in der Gastronomie 19 % Umsatzsteuer berechnet, für den folgenden Zeitraum bis zum 31.12.2020 sind es dann 5 % für Speisen und 16 % für Getränke. Im ersten Halbjahr 2021 werden dann für Speisen 7 % und für Getränke 19 % fällig bis dann am 1.7.2021 wieder der alte Zustand von 19 % für Speisen und

CONCEPTAX
Siekmann, Janell und Partner mbB
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater
Rechtsanwalt

Hellerweg 28
32052 Herford

Postfach 20 61
32010 Herford

Telefon 05221 9831-0
Telefax 05221 9831-40

info@conceptax.de
www.conceptax.de

Amtsgericht Essen PR 1206

Wilhelm Upheber
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Winfried Arbeiter
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Thomas Lilienthal
Diplom-Kaufmann
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Daniel Upheber
Diplom-Kaufmann
Master of Science (M.Sc.)
Wirtschaftsprüfer | Steuerberater

Bernhard Kaune
Rechtsanwalt | Steuerberater
Fachanwalt für Steuerrecht

Kooperationspartner:

DRWOELKE AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Hellerweg 28 | 32052 Herford

Getränke erreicht ist. Wie kann ein Frühstück im Hotel zum Pauschalpreis nun auseinandergerechnet werden? Letztlich wird wieder die Verwaltung gefragt sein, die mit Pauschalierungen versuchen muss, zu retten, was noch zu retten ist. Wohl dem, der hier noch den Überblick behält. Das Chaos ist vorprogrammiert ...

Neben weiteren Informationen zu Sonderregelungen rund um Corona informieren wir Sie mit diesem Rundschreiben in gewohnter Weise über weitere Entwicklungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung.

Für Rückfragen stehen wir wie immer gerne für Sie zur Verfügung.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Verschiedene Billigkeitsmaßnahmen zur Förderung des Engagements von durch die Corona-Krise Betroffene
- 2 Kindergeld: Umorientierung während einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung
- 3 Ambulante Pflege in Dritthaushalt keine haushaltsnahe Dienstleistung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 4 Steuerfreie Bonuszahlungen
- 5 Verlängerung der Erklärungsfrist für vierteljährliche und monatliche Lohnsteuer-Anmeldungen während der Corona-Krise
- 6 Kosten eines Arbeitszimmers/Home-Office
- 7 Aktuelle Sonderregelung für Grenzpendler
- 8 Weitere Entlastungen insbesondere beim Kurzarbeitergeld
- 9 Pflegebranche: Erhöhung des Mindestlohns
- 10 Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung für beiderseits berufstätige Ehegatten, die mit den Kindern am Beschäftigungsort leben
- 11 Jahresabschlussfeier ausschließlich für Führungskräfte – Möglichkeiten der Pauschalbesteuerung
- 12 Sachbezugsbesteuerung: Nur tatsächlich erbrachte Leistungen gehen in die Besteuerung

Für Unternehmer und Freiberufler

- 13 Steuerliche Behandlung von Corona-Soforthilfen
- 14 Anpassung der Vorauszahlungen für 2019 durch pauschalierte Berücksichtigung eines Verlustes des Jahres 2020
- 15 Entlastungsmaßnahmen bei der Umsatzsteuer
- 16 "Corona-Krise" – Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019?
- 17 Information der Finanzverwaltung zur Belegausgabepflicht
- 18 Bewertung von Rückstellungen: Deckelung auf den Wert der Handelsbilanz
- 19 Forschungszulage: Bescheinigungsverfahren geregelt
- 20 Versteuerung einer Betriebsveräußerung gegen Zeitrente kann hinausgeschoben werden
- 21 Bedingungen für eine tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis
- 22 Angaben zu Konsignationslagern in der Zusammenfassenden Meldung
- 23 Bildung von Rückstellungen für Steuernachforderungen aus einer Außenprüfung

Für Personengesellschaften

- 24 Erweiterte Grundstücks Kürzung kann an ganz geringfügigen gewerblichen Einkünften scheitern
- 25 Wichtige Klarstellung: Schenkung eines Kommanditanteils unter Vorbehaltsnießbrauch kann begünstigt werden

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 26 Verluste aus dem entschädigungslosen Entzug von Aktien können steuerlich geltend gemacht werden

Für Hauseigentümer

- 27 Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden
- 28 Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück
- 29 Abzug von Schuldzinsen bei Herstellung und anschließender teilweiser Veräußerung eines Mehrfamilienhauses
- 30 Instandsetzung einer vorhandenen und funktionsfähigen Kanalisation sind Werbungskosten

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 31 Organschaft: Finanzverwaltung zur Vereinbarung variabler Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter
- 32 Vertrauensschutz bei der Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen
- 33 Berücksichtigung eines Darlehensausfalls als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen oder bei der Ermittlung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG
- 34 Steuerliche Behandlung von Arbeitszeitkonten und vGA
- 35 Bindungswirkung unanfechtbarer Körperschaftsteuer-Bescheide hinsichtlich der Annahme von vGA beim Gesellschafter
- 36 Gehaltsverzicht durch den Geschäftsführer in der Corona-Krise
- 37 Share Deal: Grundsätzlich keine umsatzsteuerliche Geschäftsveräußerung trotz vollständiger Übertragung der Anteile an einer GmbH
- 38 Zahlungen des Geschäftsführers auf Grund einer Lohnsteuerhaftung als Werbungskosten abzugsfähig

Für alle Steuerpflichtigen

1 **Verschiedene Billigkeitsmaßnahmen zur Förderung des Engagements von durch die Corona-Krise Betroffene**

Das Bundesfinanzministerium hat einen umfangreichen Katalog von Billigkeitsmaßnahmen bekannt gegeben, um damit mannigfaltiges Engagement zur Hilfe der von im Rahmen der Corona-Krise Betroffenen steuerlich zu fördern. Die Regelungen gelten für Unterstützungsmaßnahmen, die vom 1.3.2020 bis längstens zum 31.12.2020 durchgeführt werden. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- Vergleichbar zu den Regelungen bei früheren Naturkatastrophen gelten vereinfachte Zuwendungsnachweise für **Spenden** auf zur Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene eingerichtete Sonderkonten inländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts, inländischer öffentlicher Dienststellen oder amtlich anerkannter inländischer Verbände der freien Wohlfahrtspflege einschließlich seiner Mitgliederorganisationen.
- Gemeinnützige Körperschaften können steuerunschädlich Spenden zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene sammeln, **auch wenn dies nicht dem Satzungszweck** entspricht. So kann z.B. ein Sportverein oder Brauchtumsverein solche Spenden sammeln. Zu beachten ist, dass die Körperschaft bei der Förderung mildtätiger Zwecke die Bedürftigkeit der unterstützten Person oder Einrichtung selbst zu prüfen und zu dokumentieren hat. Bei Maßnahmen, z.B. Einkaufshilfen für Personen in häuslicher Quarantäne oder für Personen, die wegen ihres Alters, Vorerkrankungen o.Ä. zum besonders gefährdeten Personenkreis gehören, ist die körperliche Hilfsbedürftigkeit zu unterstellen. Gleiches gilt für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit bei der kostenlosen Zurverfügungstellung von Lebensmitteln oder Einkaufsgutscheinen, die an die Stelle des Angebots der vielfach geschlossenen Tafeln getreten sind, oder Hilfen für Obdachlose. Bei finanziellen Hilfen ist die wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit der unterstützten Person glaubhaft zu machen.

Hinweis:

Unterstützungsleistungen in Form von Spenden außerhalb der Verwirklichung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke, z.B. an von der Corona-Krise besonders betroffene Unternehmen, Selbständige oder an entsprechende Hilfsfonds der Kommunen, sind insoweit nicht begünstigt.

Handlungsempfehlung:

Anzuraten ist also eine sorgfältige Dokumentation der geförderten Personen oder Unternehmen.

Es reicht aber aus, wenn die Spenden entweder an eine steuerbegünstigte Körperschaft, die z.B. mildtätige Zwecke verfolgt, oder an eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts bzw. eine inländische öffentliche Dienststelle zur Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene weitergeleitet werden. Die gemeinnützige Einrichtung muss entsprechende Zuwendungsbestätigungen für Spenden, die sie für die Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene erhält und verwendet, ausstellen. Auf die Sonderaktion ist in der Zuwendungsbestätigung hinzuweisen.

- Großzügig wird der Betriebsausgabenabzug für **Sponsoring-Maßnahmen** von Unternehmen einschließlich Zuwendungen an von der Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ betroffene Geschäftspartner gehandhabt. Wenn der Stpfl. seinen so betroffenen Geschäftspartnern zum Zwecke der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen in angemessenem Umfang unentgeltlich Leistungen aus seinem Betriebsvermögen zuwendet, sind die Aufwendungen **in voller Höhe als Betriebsausgaben** abziehbar.
- **Sachzuwendungen von einem Unternehmer** an durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich geschädigte oder mit der Bewältigung der Corona-Krise befasste Unternehmen und Einrichtungen (z.B. Krankenhäuser) sind **grundsätzlich als Betriebsausgabe** zu behandeln.

Für **gemeinnützige Vereine und andere Körperschaften** gilt:

- Bei der **unentgeltlichen Bereitstellung** von medizinischem Bedarf und unentgeltlichen Personalgestellungen für medizinische Zwecke durch Unternehmen an Einrichtungen, die einen

unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Corona-Krise leisten, wie insbesondere Krankenhäuser, Kliniken, Arztpraxen, Rettungsdienste, Pflege- und Sozialdienste, Alters- und Pflegeheime sowie weitere öffentliche Institutionen wie Polizei und Feuerwehr, wird von der **Umsatzbesteuerung** im Billigkeitswege **abgesehen**.

- Durch die Corona-Krise bis zum 31.12.2020 entstandene **Verluste** im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung können unschädlich mit Mitteln des ideellen Bereichs, Gewinnen aus Zweckbetrieben, Erträgen aus Vermögensverwaltung oder Gewinnen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ausgeglichen werden.
- Bei steuerbegünstigten Organisationen ist die Aufstockung des Kurzarbeitergeldes für eigene Beschäftigte bis zur Höhe von 80 % des bisherigen Entgelts steuerunschädlich möglich.
- Die Fortzahlung von Ehrenamts- oder Übungsleiterpauschalen ist gemeinnützigkeitsunschädlich möglich, obwohl eine Ausübung der Tätigkeit auf Grund der Corona-Krise zumindest zeitweise nicht mehr möglich ist.

2 **Kindergeld: Umorientierung während einer mehraktigen einheitlichen Erstausbildung**

Für ein über 18 Jahre altes Kind kann bis zur Vollendung des 25. Lebensjahres Kindergeld weitergezahlt werden, solange es für einen Beruf ausgebildet wird. In Berufsausbildung befindet sich, wer sein Berufsziel noch nicht erreicht hat. Der Anspruch auf Kindergeld endet dann grds. mit Abschluss der ersten Berufsausbildung bzw. des Erststudiums. Wenn das Kind anschließend eine weitere Berufsausbildung vornimmt oder ein weiteres Studium aufnimmt, besteht grds. kein Kindergeldanspruch mehr. Hiervon gibt es allerdings eine wichtige Ausnahme, nämlich wenn eine sog. **mehraktige einheitliche Erstausbildung** gegeben ist. Ist auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar, dass das Kind sein angestrebtes Berufsziel noch nicht erreicht hat, kann auch eine weiterführende Ausbildung noch als Teil der Erstausbildung zu qualifizieren sein. Abzustellen ist dabei darauf, ob die weiterführende Ausbildung in einem engen sachlichen Zusammenhang mit der nichtakademischen Ausbildung oder dem Erststudium steht und im engen zeitlichen Zusammenhang durchgeführt wird. Ein enger sachlicher Zusammenhang liegt vor, wenn die nachfolgende Ausbildung z.B. dieselbe Berufssparte oder denselben fachlichen Bereich betrifft. Ein enger zeitlicher Zusammenhang liegt vor, wenn das Kind die weitere Ausbildung zum nächstmöglichen Zeitpunkt aufnimmt oder sich bei mangelndem Ausbildungsplatz zeitnah zum nächstmöglichen Zeitpunkt für die weiterführende Ausbildung bewirbt.

Der Bundesfinanzhof hat nun den Anwendungsbereich um eine weitere Konstellation erweitert. Entschieden wurde, dass zwei zeitlich und inhaltlich zusammenhängende Ausbildungsabschnitte auch dann zu einer einheitlichen Erstausbildung zusammengefasst werden können, **wenn das Kind sich nach dem Ende des ersten Ausbildungsabschnitts umorientiert** und seine Ausbildung anders als ursprünglich geplant fortsetzt (im Streitfall: Betriebswirtschaftsstudium statt Bankkolleg nach einer Bankausbildung).

Im Streitfall ging es um Kindergeld für den Sohn des Stpfl, der nach dem Abitur eine Ausbildung bei einer Volksbank absolvierte, die im Januar 2015 endete. Die Familienkasse gewährte Kindergeld bis Januar 2015. Nach dem Abschluss seiner Banklehre wurde er von der Volksbank als Vollzeitbeschäftigter mit einer Arbeitszeit von 39 Stunden in der Woche übernommen. Bereits im April 2014 hatte er an einer Informationsveranstaltung über ein Studium am Bankkolleg des Genossenschaftsverbandes mit dem Ziel des Abschlusses als Bankfachwirt teilgenommen, dort seine E-Mail-Anschrift hinterlassen und in der Folgezeit nachgefragt, wann der Studiengang beginnen werde. Am 9.4.2015 wurde ihm mitgeteilt, dass am 20.4.2015 entschieden werde, ob der Studiengang startreif sei. Der Beginn verzögerte sich dann jedoch auf unbestimmte Zeit.

Der klagende Vater (Stpfl.) leitete am 27.4.2015 eine Information des Immatrikulationsbüros einer Hochschule an seinen Sohn weiter, wonach im Wintersemester 2015/16 der Onlinestudiengang Betriebswirtschaftslehre angeboten werde; in den vorangegangenen Durchgängen hätten sämtliche Bewerber einen Studienplatz erhalten. Er bewarb sich am 10.6.2015 auf diesen Studiengang und nahm das Studium zum 1.9.2015 auf.

Im August 2017 beantragte der Stpfl. unter Hinweis auf das im September 2015 aufgenommene Studium erneut Kindergeld. Die Familienkasse lehnte den Antrag ab und wies den dagegen gerichteten Einspruch als unbegründet zurück.

Der Bundesfinanzhof bestätigt nun aber, dass der Kindergeldanspruch nicht grundsätzlich ausgeschlossen ist und verwies die Sache zur weiteren Sachverhaltsaufklärung zurück an die Vorinstanz. Vorliegend sei eine mehraktige einheitliche Berufsausbildung gegeben. Im Streitfall liege der erforderliche enge **zeitliche Zusammenhang** zwischen der Banklehre und dem Betriebswirtschaftsstudium vor. Der zeitliche Zusammenhang werde nicht dadurch ausgeschlossen, dass sich der Sohn erst im April 2015 zum Studium der Betriebswirtschaftslehre entschlossen hatte, nachdem die Bankausbildung im Januar 2015 beendet war. Dabei konnte dahinstehen, ob die Bewerbung zum Wintersemester der erste mögliche Zeitpunkt für die Fortsetzung der Ausbildung war. Er hatte schon im April 2014 an einer Informationsveranstaltung für einen weiteren Ausbildungsabschnitt teilgenommen. Der Umstand, dass letztlich das Studium am Bankkolleg des Genossenschaftsverbandes mit dem Ziel des Abschlusses als Bankfachwirt aus von ihm nicht zu vertretenden Umständen nicht durchgeführt worden war, ändert nichts daran, dass auf Grund objektiver Beweisanzeichen erkennbar war, dass er die für sein angestrebtes Berufsziel erforderliche Ausbildung nicht bereits mit dem ersten erlangten Abschluss beenden wollte.

Der erforderliche enge **sachliche Zusammenhang** liegt ebenfalls zwischen der Ausbildung zum Bankkaufmann und dem Betriebswirtschaftsstudium vor. Die Umorientierung des Kindes (Betriebswirtschaftsstudium statt Bankkolleg) führt nicht zu der Annahme einer mehraktigen Ausbildung. Wird der sachliche Zusammenhang gewahrt, so ist eine Umorientierung unschädlich.

Voraussetzung ist allerdings, dass die weiteren Ausbildungsmaßnahmen nicht gegenüber einer Berufstätigkeit in den Hintergrund treten dürfen. Das Finanzgericht habe daher im zweiten Rechtsgang insbesondere zu prüfen, ob das Studium eher dem Beschäftigungsverhältnis untergeordnet war oder umgekehrt das Beschäftigungsverhältnis dem Studium.

Handlungsempfehlung:

Auch in diesem Fall zeigt sich, dass eine **sorgfältige Dokumentation** des Sachverhalts erforderlich ist. Letztlich ist der Einzelfall unter Würdigung der jeweiligen Gesamtumstände zu sehen.

3 Ambulante Pflege in Dritthaushalt keine haushaltsnahe Dienstleistung

Kosten für die häusliche Pflege können bei der Einkommensteuer im Rahmen einer Steuerermäßigung mit 20 % der Aufwendungen, höchstens 4 000 € im Jahr (insgesamt für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse oder für die Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen) berücksichtigt werden. Dazu gehören neben solchen Pflegeleistungen auch andere haushaltsnahe Dienstleistungen, wie Reinigung, Fensterputzen oder Gartenpflege.

Einschränkend hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg nun entschieden, dass für Aufwendungen eines Stpfl. für die ambulante Pflege von Angehörigen in deren eigenem Haushalt die Steuerermäßigung nicht in Anspruch genommen werden kann, sondern **nur für die ambulante Pflege im Haushalt des Stpfl. selbst**, sei es seiner eigenen oder derjenigen seiner Angehörigen in seinem Haushalt. Im Urteilsfall machte der Stpfl. Aufwendungen geltend für die Pflege der eigenen Mutter, die aber nicht im Haushalt des Stpfl., sondern in ihrer eigenen Wohnung lebte.

Das Gericht stützt sich auf den Wortlaut der Norm, wonach „haushaltsnahe“ Dienstleistungen begünstigt sind, also ein Bezug zum Haushalt des Stpfl. bestehen muss.

Hinweis:

Gegen das Urteil ist nun die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig, so dass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 Steuerfreie Bonuszahlungen

Gesetzlich ist geregelt, dass unter ganz bestimmten Voraussetzungen private Arbeitgeber steuerfreie Unterstützungsleistungen erbringen können (z.B. eine steuerfreie Leistung von bis zu 600 € je Kalenderjahr wegen eines Krankheits- oder Unglücksfalls). Durch ein aktuelles Schreiben des Bundesfinanzministeriums hat die Finanzverwaltung nun bestimmt, dass für den Zeitraum vom 1.3. bis zum 31.12.2020 Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern steuerfreie Unterstützungsleistungen wegen der Corona-Krise bis zu einem Betrag von **1 500 €** steuer- und sozialversicherungsfrei leisten können. Wie sich die Arbeitgeberleistung zeitlich verteilt, ist unerheblich, es können z.B. auch in diesem Zeitraum drei Zahlungen von jeweils 500 € geleistet werden.

Hierzu gelten folgende Voraussetzungen:

- 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.
- Die Steuerfreistellung ist nicht etwa an bestimmte Branchen oder sonstige Bedingungen geknüpft, sondern wird von der Finanzverwaltung **allgemein für alle Arbeitnehmer** akzeptiert. Die steuerfreie Corona-Beihilfe kann an alle Arbeitnehmer geleistet werden, auch an 450 €-Minijobber. Eine Angemessenheitsprüfung ist nicht vorzunehmen. Bei Arbeitsverhältnissen unter nahen Angehörigen muss die Gewährung einer solchen Beihilfe oder Unterstützung jedoch auch unter Fremden üblich sein (sog. Fremdvergleichsgrundsatz).

Hinweis:

Die Finanzverwaltung weist darauf hin, dass es für die Steuerfreiheit der Leistungen erforderlich ist, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt. So soll es nicht möglich sein, eine Vereinbarung über Sonderzahlungen, die vor dem 1.3.2020 ohne einen Bezug zur Corona-Krise getroffen wurde, nachträglich in eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise umzuwandeln. 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.

- Arbeitgeberseitige **Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld** fallen nicht unter diese Regelung. Diese Zahlungen sind grundsätzlich als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten. Allerdings sollen nach dem aktuellen Entwurf des Corona-Steuerhilfegesetzes auch Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld bis 80 % des Unterschiedsbetrags zwischen dem Soll- und Ist-Entgelt nach § 106 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch steuerfrei gestellt werden. Dies soll für Lohnzahlungszeiträume gelten, die nach dem 29.2.2020 beginnen und vor dem 1.1.2021 enden.

Allerdings kann neben dem Kurzarbeitergeld auch ein steuerfreier Bonus als Corona-Beihilfe bis zu einem Betrag von bis zu 1 500 € gezahlt werden. D.h. der vorgesehene Aufstockungsbetrag des Arbeitgebers kann als steuerfreie Beihilfe gezahlt werden. Voraussetzung hierfür ist aber, dass der Anspruch auf Zuschuss zum Kurzarbeitergeld nicht bereits vor dem 1.3.2020 z.B. in einem Tarifvertrag vereinbart war.

Hinweis:

Der Gesetzgeber will Aufstockungsbeträge des Arbeitgebers bis zu 80 % des eigentlichen Nettoentgelts steuerfrei stellen, so dass dann solche Lösungen einer „Aufstockung“ über eine Corona-Beihilfe nicht erforderlich sind.

- 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.

5 Verlängerung der Erklärungsfrist für vierteljährliche und monatliche Lohnsteuer-Anmeldungen während der Corona-Krise

Das Bundesfinanzministerium hat mit Schreiben vom 23.4.2020 (Aktenzeichen IV A 3 – S 0261/20/10001 :005) herausgestellt, dass aktuell Möglichkeiten der Verlängerung der Erklärungsfrist für die vierteljährliche und die monatliche **Lohnsteuer-Anmeldungen** bestehen. Demnach kann Arbeitgebern die Frist zur Abgabe monatlicher oder vierteljährlicher Lohnsteuer-Anmeldungen während der Corona-Krise im Einzelfall auf Antrag verlängert werden, soweit sie selbst oder der mit der Lohnbuchhaltung und Lohnsteuer-Anmeldung Beauftragte (z.B. der Steuerberater) nachweislich unverschuldet daran gehindert sind, die Lohnsteuer-Anmeldungen pünktlich zu übermitteln. Die Fristverlängerung darf maximal zwei Monate betragen.

Dies verdeutlicht aber auch, dass sich in der aktuellen Situation an der Verpflichtung zur pünktlichen Abgabe der Lohnsteueranmeldungen nichts geändert hat.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall muss also ein Antrag auf Fristverlängerung an das zuständige Finanzamt gestellt und angemessen begründet werden.

Mit einer solchen Fristverlängerung geht auch eine spätere Zahlung/Abbuchung der Lohnsteuer einher. Im Übrigen ist darauf hinzuweisen, dass die Möglichkeit einer Stundung der Lohnsteuer nicht besteht. Erfolgt im Betrieb Kurzarbeit, so führt dies zu einer Minderung der Lohnsteuer. Nur der steuerpflichtige Arbeitslohn unterliegt der Lohnsteuer. Das Kurzarbeitergeld ist eine Lohnersatzleistung, die steuerfrei ist, und sich nur im Einkommensteuerveranlagungsverfahren bei der Ermittlung des Steuersatzes des einzelnen Arbeitnehmers auswirkt.

Die Zahlung der **Sozialversicherungsbeiträge** kann jedoch auf Antrag gestundet werden. Ein solcher Antrag ist an die jeweilige Krankenkasse als Einzugsstelle zu richten. An den Nachweis sind im Lichte der aktuellen Situation angemessene Anforderungen zu stellen. Eine glaubhafte Erklärung des Arbeitgebers, dass er durch die Pandemie erheblichen finanziellen Schaden, z.B. in Form von erheblichen Umsatzeinbußen, erlitten hat, ist in aller Regel ausreichend. Allerdings wird eine Stundung nur dann gewährt, wenn zunächst alle anderen Hilfsmaßnahmen, wie Kurzarbeitergeld, Liquiditätskredite oder Soforthilfen, ausgeschöpft sind.

Handlungsempfehlung/Hinweis:

In diesen Fällen sollte frühzeitig mit der zuständigen Krankenkasse Kontakt aufgenommen werden. Da zunächst alle anderen Hilfsmaßnahmen genutzt worden sein müssen, dürfte der Anwendungsbereich dieser Vorschrift sehr klein sein. Wahrscheinlich sollte nur der "gute" Wille gezeigt werden, ohne wirklich jemals in Anspruch genommen zu werden.

6 Kosten eines Arbeitszimmers/Home-Office

Aktuell arbeiten viele Arbeitnehmer im Home-Office. Daher stellt sich die Frage, ob in diesem Zusammenhang entstehende Kosten als Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden können.

Im Hinblick auf anteilige **Mieten und Nebenkosten** ist zunächst zu prüfen, ob überhaupt ein Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegt. Ein **häusliches Arbeitszimmer** wird **steuerlich nur anerkannt**, wenn es

- so gut wie ausschließlich beruflich genutzt wird (Privatanteil bis höchstens 10 %) und
- deutlich von den Privaträumen getrennt ist (d.h. keine „Arbeitsecke“ und kein sog. Durchgangszimmer).

Liegt ein steuerlich anerkanntes Arbeitszimmer vor, so gilt allerdings im Grundsatz ein Abzugsverbot für eben diese Kosten. Hiervon gelten jedoch folgende Ausnahmen:

- 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.

Arbeitet aktuell ein Arbeitnehmer im Home-Office, so ist dies in aller Regel durch die Corona-Pandemie verursacht. D.h. dem Arbeitnehmer steht im Grunde ein „anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung, er nutzt diesen aktuell aber nicht entweder

1. aus persönlichen Gründen (z.B. weil er eine Ansteckung im Betrieb fürchtet oder Kinder beaufsichtigen muss), obwohl ihm sein Arbeitsplatz im Betrieb des Arbeitgebers jederzeit zur Verfügung steht oder
2. er kann den Arbeitsplatz im Betrieb des Arbeitgebers nicht nutzen, weil
 - ihm dies z.B. wegen angeordneter Quarantäne nicht erlaubt ist oder
 - der Arbeitgeber vorsorglich (z.B. um Ansteckungen von vornherein zu vermeiden oder weil er organisatorisch in seinen Büroräumen den empfohlenen Mindestabstand von 1,5 bis 2 Metern zwischen den Mitarbeitern nicht einhalten kann) die Nutzung der Büroräume einschränkt und den Mitarbeitern zeitweise Heimarbeit empfiehlt.

Im erstgenannten Fall ist der Abzug von Kosten des Arbeitszimmers nicht zulässig, da dem Arbeitnehmer ein „anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung steht. Anders ist dies dagegen im zweitgenannten Fall: In diesem Fall steht dem Arbeitnehmer gerade kein „anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung, so dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis höchstens 1 250 € im Jahr als Werbungskosten angesetzt werden können. Der Höchstbetrag von 1 250 € wird nicht gekürzt, auch wenn das Arbeitszimmer nur für einen Teil des Jahres genutzt wird oder nur für einige Monate „kein anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung steht

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen ist zum einen zu dokumentieren, dass der genutzte Raum die oben genannten Voraussetzungen erfüllt, die an ein steuerliches Arbeitszimmer gestellt werden und zum anderen, dass kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Hierzu sollte die Quarantäneanordnung oder die Anweisung des Arbeitgebers zum Arbeiten im Home-Office dokumentiert bzw. aufbewahrt werden.

Werden Mitarbeiter ausschließlich oder an mindestens drei Tagen pro Woche am Heimarbeitsplatz tätig und steht ihnen in einem Büro des Arbeitgebers auch kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, kann sich hier sogar der Mittelpunkt der betrieblichen/beruflichen Tätigkeit befinden. Die Kosten für das Arbeitszimmer sind dann – bezogen auf diesen Zeitraum – voll abzugsfähig.

Erhält der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber Kosten für sein Arbeitszimmer ersetzt, z.B. für Heizung und Beleuchtung, so ist die Erstattung als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln.

Nicht von der Abzugsbeschränkung erfasst sind die Aufwendungen für die beruflich genutzten Einrichtungsgegenstände im Arbeitszimmer (z.B. Schreibtisch, Stuhl, Bücherregale, Computer), bei denen es sich im steuerlichen Sinne um Arbeitsmittel handelt. Dies gilt auch, wenn das Arbeitszimmer selbst nach den o.g. Grundsätzen steuerlich nicht anerkannt werden kann, also z.B. am Wohnzimmertisch gearbeitet wird.

Im Übrigen gilt hinsichtlich der **Bereitstellung von Arbeitsmitteln durch den Arbeitgeber:**

- Die leihweise Überlassung betrieblicher Geräte, die im Eigentum des Arbeitgebers stehen, bleibt lohnsteuerfrei. Dies gilt auch insoweit, als die Geräte vom Arbeitnehmer privat genutzt werden. Dies gilt auch für den Ersatz der privaten Telefonkosten usw. für diese Geräte.
- Stellt der Arbeitgeber andere Arbeitsmittel, wie z.B. Schreibtisch und -stuhl, Bücherschränke, Kopiergerät etc. und bleiben diese im Eigentum des Arbeitgebers und dürfen ausschließlich für Zwecke der Arbeit im Home-Office und nicht privat verwendet werden, erwächst dem Arbeitnehmer aus der Gestellung kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil.
- Werden dem Arbeitnehmer die Betriebskosten (Stromkosten) für den Betrieb der Arbeitsmittel (PC, Drucker, Fax) ersetzt, liegt grundsätzlich steuerfreier Auslagenersatz vor. Die Steuerfreiheit wird erreicht, wenn sich die Höhe des Ersatzes nach der durchschnittlichen Betriebszeit und dem bekannten Stromverbrauch der Geräte richtet. Ein pauschaler Auslagenersatz führt allerdings zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.

Handlungsempfehlung:

Die lohnsteuerlichen Folgen sollten für den Einzelfall sorgfältig geprüft werden.

7 Aktuelle Sonderregelung für Grenzpendler

Für Arbeitnehmer, die im Grenzgebiet ihre Tätigkeit ausüben (Grenzpendler), gibt es vielfach bestimmte Anforderungen an die tatsächliche Ausübung der Berufstätigkeit im anderen Staat als dem Ansässigkeitsstaat (Wohnsitzland). So z.B. im Verhältnis **Deutschland–Luxemburg**. Danach wird die Tätigkeit nur dann im Tätigkeitsstaat besteuert, wenn der Arbeitnehmer im Ansässigkeitsstaat oder in Drittstaaten weniger als 20 Tage im Jahr seiner Arbeit nachgeht. Da aktuell auf Grund des Gesundheitsschutzes oftmals im Home-Office, also im Wohnsitzstaat, gearbeitet wird, würde dies zu einer Änderung der Besteuerungssituation führen. Damit dies nun nicht eintritt, wurde zwischen Deutschland und Luxemburg eine Verständigungsvereinbarung abgeschlossen, die der aktuellen Situation Rechnung trägt. Danach gilt insbesondere:

- Arbeitstage, für die Arbeitslohn bezogen wird und an denen Arbeitnehmer nur auf Grund der Maßnahmen zur Bekämpfung der Corona-Pandemie ihre Tätigkeit im Home-Office ausüben, können als in dem Vertragsstaat verbrachte Arbeitstage gelten, in dem die Arbeitnehmer ihre Tätigkeit ohne die Maßnahmen zur Bekämpfung der Corona-Pandemie ausgeübt hätten. Für Arbeitstage, die unabhängig von diesen Maßnahmen im Home-Office oder in einem Drittstaat verbracht worden wären, gilt diese Tatsachenfiktion nicht. Insbesondere gilt sie nicht, wenn Arbeitnehmer auf Grund arbeitsvertraglicher Regelungen grundsätzlich im Home-Office tätig sind.
- Die Arbeitnehmer, die Gebrauch von dieser Tatsachenfiktion machen, sind verpflichtet, geeignete Aufzeichnungen zu führen (d.h. eine Bescheinigung des Arbeitgebers über die Arbeitstage, in denen die Arbeitnehmer ihre Tätigkeit auf Grund der Corona-Pandemie im Home-Office ausgeübt haben).

Entsprechende Regelungen gibt es für Grenzpendler von und nach **Österreich**, für die **Niederlande und Belgien**. Bzgl. Frankreich bedarf es wegen Besonderheiten des Doppelbesteuerungsabkommens keiner Ausnahmeregelung.

Hinweis:

Zu beachten sind die länderbezogenen Besonderheiten.

8 Weitere Entlastungen insbesondere beim Kurzarbeitergeld

Inzwischen beschlossen wurde das Gesetz zur weiteren Abfederung der sozialen und wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie für Arbeitnehmer (**Sozialschutz-Paket II**). Im Kern gelten folgende Änderungen:

- Änderungen bei der **Höhe des Kurzarbeitergeldes**: Das Kurzarbeitergeld soll für Arbeitnehmer, deren Arbeitsentgelt um mindestens die Hälfte reduziert ist, bis zum 31.12.2020 ab dem vierten Bezugsmonat auf 70 % bzw. 77 % für Beschäftigte mit Kindern und ab dem siebten Bezugsmonat

auf 80 % bzw. 87 % der Nettoentgeltdifferenz erhöht werden (bislang: 60 % bzw. 67 % des Nettoentgelts).

- Öffnung der Regelung zum **Hinzuverdienst während Kurzarbeit**: Für Arbeitnehmer in Kurzarbeit sollen bis zum Jahresende die bestehenden Hinzuverdienstmöglichkeiten mit einer Hinzuverdienstgrenze bis zur vollen Höhe des bisherigen Monatseinkommens für alle Berufe geöffnet werden. Die Beschränkung auf systemrelevante Berufe wird aufgehoben.
- Verlängerung der **Anspruchsdauer des Arbeitslosengeldes I** in Sonderfällen: Für Personen, deren Ansprüche auf Arbeitslosengeld I in der Zeit vom 1.5.2020 bis zum 31.12.2020 wegen Erschöpfens enden würden, wird die Anspruchsdauer pauschal um drei Monate verlängert.
- **Warmes Mittagessen** trotz pandemiebedingter Schließungen: Weiterhin soll sichergestellt werden, dass Schüler sowie Kinder, die eine Tageseinrichtung besuchen oder für die Kindertagespflege geleistet wird, auch bei pandemiebedingten Schließungen dieser Einrichtungen mit Mittagessen im Rahmen des Bildungspakets versorgt werden können.
- Weiterzahlung von **Waisenrenten**: Mit Sonderregelungen im Sechsten und Siebten Buch Sozialgesetzbuch sowie im Gesetz über die Alterssicherung der Landwirte wird ferner sichergestellt, dass Waisenrenten auch dann (weiter-)gezahlt werden, wenn bedingt durch die Corona-Pandemie Ausbildungen und Freiwilligendienste später als üblich beginnen.

Darüber hinaus soll nach dem Entwurf des **Corona-Steuerhilfegesetzes** geregelt werden:

- Entsprechend der sozialversicherungsrechtlichen Behandlung werden **Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld** und zum Saison-Kurzarbeitergeld bis 80 % des Unterschiedsbetrags zwischen dem Soll- und Ist-Entgelt nach § 106 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch steuerfrei gestellt. Dies gilt für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.2.2020 beginnen und vor dem 1.1.2021 enden.

Handlungsempfehlung:

Gerade das Kurzarbeitergeld ist aktuell ein wichtiges Instrument, um einerseits die Mitarbeiter halten zu können, andererseits aber Entlastung auf Seiten der Unternehmer zu gewährleisten. Hinsichtlich der begrenzten Steuerfreiheit von Aufstockungsbeträgen müssen ggf. Korrekturen des Steuereinhalts für März und April 2020 erfolgen. Beide Gesetze bedürfen noch der abschließenden Zustimmung von Bundestag und Bundesrat.

9 Pflegebranche: Erhöhung des Mindestlohns

Am 28.1.2020 hat sich die Pflegekommission auf höhere Mindestlöhne für Beschäftigte in der Altenpflege geeinigt: Ab 1.7.2020 sollen die Mindestlöhne für in der Pflege tätigen Personen im Osten und im Westen in vier Schritten auf einheitlich 12,55 € pro Stunde steigen. Die Angleichung der regional unterschiedlichen Pflegemindestlöhne wird zum 1.9.2021 endgültig vollzogen. Die Pflegekommission hat darüber hinaus zum ersten Mal auch einen Pflegemindestlohn für qualifizierte Pflegehilfskräfte und für Pflegefachkräfte festgelegt.

Die geplanten Erhöhungsschritte im Einzelnen:

Für Pflegehilfskräfte:

| | alle anderen | Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen |
|-------------|--------------|--|
| ab 1.5.2020 | 11,35 € | 10,85 € |
| ab 1.7.2020 | 11,60 € | 11,20 € |
| ab 1.4.2021 | 11,80 € | 11,50 € |
| ab 1.9.2021 | 12,00 € | 12,00 € |
| ab 1.4.2022 | 12,55 € | 12,55 € |

Für qualifizierte Pflegehilfskräfte (Pflegekräfte mit einer mindestens einjährigen Ausbildung und einer entsprechenden Tätigkeit):

| | | |
|-------------|--------------|--|
| | alle anderen | Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen |
| ab 1.4.2021 | 12,50 € | 12,20 € |
| ab 1.9.2021 | 12,50 € | 12,50 € |
| ab 1.4.2022 | 13,20 € | 13,20 € |

Für Pflegefachkräfte:

| | | |
|-------------|--------------|--|
| | alle anderen | Brandenburg, Mecklenburg-Vorpommern, Sachsen, Sachsen-Anhalt und Thüringen |
| ab 1.7.2021 | 15,00 € | 15,00 € |
| ab 1.4.2022 | 15,40 € | 15,40 € |

Hinweis:

Dies muss noch durch eine Verordnung umgesetzt werden. Hinzuweisen ist darauf, dass der spezielle Pflegemindestlohn z.B. bei Pflegekräften in Privathaushalten nicht gilt; dort gilt der allgemeine gesetzliche Mindestlohn mit aktuell 9,35 €/je Stunde.

10 Voraussetzungen einer doppelten Haushaltsführung für beiderseits berufstätige Ehegatten, die mit den Kindern am Beschäftigungsort leben

Der Bundesfinanzhof stellt klar, dass für beiderseits berufstätige Ehegatten, die mit ihren Kindern am Beschäftigungsort in einer familiengerechten Wohnung leben, der Mittelpunkt der Lebensinteressen sich in der Regel an den Beschäftigungsort verlagert, auch wenn die frühere Familienwohnung beibehalten und zeitweise noch genutzt wird. Im Einzelfall können Gründe dargelegt werden, dass entgegen der Regelvermutung auf Grundlage der erforderlichen Gesamtwürdigung Gründe für einen Lebensmittelpunkt außerhalb des Beschäftigungsorts sprechen.

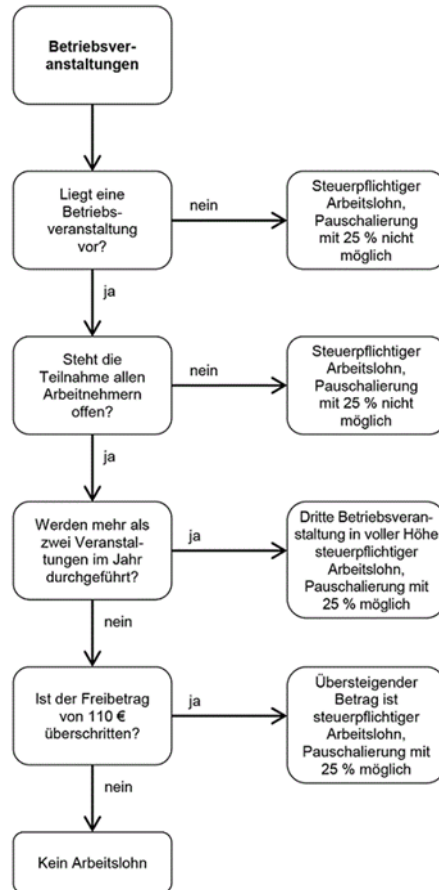
Dementsprechend erfordert die Entscheidung über den Lebensmittelpunkt für die Streitjahre eine tatrichterliche Würdigung aller Umstände des Einzelfalls. In diese Würdigung einzustellende Indizien können neben der genannten Regelvermutung sein, wie oft und wie lange sich der Stpfl. in der einen und der anderen Wohnung aufhält, wie beide Wohnungen ausgestattet und wie groß sie sind. Von Bedeutung sind auch die Dauer des Aufenthalts am Beschäftigungsort, die Entfernung beider Wohnungen sowie die Zahl der Heimfahrten. Erhebliches Gewicht hat ferner der Umstand, zu welchem Wohnort die engeren persönlichen Beziehungen (z.B. Art und Intensität der sozialen Kontakte, Vereinszugehörigkeiten und andere Aktivitäten) bestehen.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen müssen die Umstände für den Verbleib des Mittelpunkts der Lebensinteressen am bisherigen Wohnort also sehr sorgfältig dokumentiert werden. Im Übrigen sind die vom Bundesfinanzhof aufgestellten Grundsätze auch bei einer kinderlosen Doppelverdiener Ehe anzuwenden.

11 Jahresabschlussfeier ausschließlich für Führungskräfte – Möglichkeiten der Pauschalbesteuerung

Lädt der Arbeitgeber zu einer Betriebsveranstaltung ein, so ist regelmäßig gewünscht, dass die Arbeitnehmer nicht mit Lohnsteuer belastet werden. Insoweit stellt sich zunächst die Frage, ob steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt und wenn ja, ob dieser vom Arbeitgeber mit 25 % pauschal versteuert werden kann. Die Grundfragen können mittels des folgenden Prüfschemas abgeklärt werden:



(Quelle: ABC des Lohnbüros 2020, Rz. 1394)

Einen in der Praxis häufig vorkommenden Fall hatte aktuell das Finanzgericht Münster zu klären. Streitig war, ob die Stpfl. die Lohnsteuer auf Zuwendungen an angestellte Führungskräfte aus Anlass einer Jahresabschlussfeier mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben durfte. Die Stpfl. betreibt in der Rechtsform einer GmbH ein Industrieunternehmen. Für das Jahr 2015 optierte sie zur generellen Pauschalierung der Sachzuwendungen – insoweit kommt ein Pauschsteuersatz von 30 % auf alle Sachzuwendungen an die Mitarbeiter zur Anwendung. Ende Oktober 2015 fand eine Veranstaltung im betriebseigenen Gästehaus der Stpfl. statt. Bei dieser Veranstaltung handelte es sich um eine Jahresabschlussfeier, zu der nur angestellte Führungskräfte der Stpfl. eingeladen worden waren. Die Jahresabschlussfeier wurde pauschal mit 25 % versteuert, da es sich nach der Auffassung der Stpfl. um eine Betriebsveranstaltung im steuerlichen Sinne handelte. Ein Freibetrag wurde nicht angesetzt. Die Finanzverwaltung ging dagegen im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung davon aus, dass die Veranstaltung nach § 37b EStG, also mit 30 % Pauschalsteuer, zu erfassen sei. Da die Veranstaltung nicht allen Mitarbeitern offen gestanden habe, handele es sich nicht um eine Betriebsveranstaltung im steuerlichen Sinne und daher sei die übliche Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % nicht anwendbar.

Das Finanzgericht Münster hat nun die Ansicht des Finanzamtes bestätigt. Das Gericht stellt Folgendes heraus:

- Die Stpfl. hat den Teilnehmern an der Jahresabschlussfeier steuerbaren Arbeitslohn in Höhe der von ihr getätigten Aufwendungen zugewendet. Bei der Jahresabschlussfeier handelt es sich auch nach der gesetzlichen Definition um eine Betriebsveranstaltung. Allerdings **kann der 110 € Freibetrag nicht abgezogen werden**, weil die Jahresabschlussfeier nicht allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offenstand, sondern nur Führungskräften.
- Auch eine Pauschalbesteuerung mit 25 % kommt wegen des **ingeschränkten Teilnehmerkreises** nicht in Betracht.
- Einzubeziehen in die Zuwendung sind auch die Aufwendungen für die Dekoration des Gästehauses und die Projektleitung durch den Eventveranstalter. Die frühere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, wonach Kosten für die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung – z.B. Kosten für die organisatorischen Tätigkeiten eines Eventveranstalters – nicht zu berücksichtigen sind, ist nach Ansicht des Finanzgerichts durch die gesetzliche Neuregelung überholt.

Hinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision zugelassen, so dass abzuwarten bleibt, ob diese Fragen letztlich vom Bundesfinanzhof zu klären sind. In der Fachliteratur ist die Frage der Behandlung von Kosten für den Rahmen der Veranstaltung umstritten.

12 Sachbezugsbesteuerung: Nur tatsächlich erbrachte Leistungen gehen in die Besteuerung ein

Erhält ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber verbilligt Waren oder Dienstleistungen aus dem normalen Sortiment des Arbeitgebers, so liegt ein geldwerter Vorteil vor, der der Lohnsteuer zu unterwerfen ist. Basis für die Ermittlung des geldwerten Vorteils ist nach den gesetzlichen Vorgaben der um pauschal 4 % geminderte Endpreis, zu dem die Waren oder Dienstleistungen üblicherweise Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr angeboten werden. Darüber hinaus sind die sich für die Arbeitnehmer ergebenden Vorteile pro Jahr um einen Freibetrag in Höhe von 1 080 € (sog. Rabattpfreibetrag) zu mindern.

Strittig ist nicht selten, welches der **übliche Endpreis** ist. Über einen solchen, in der Praxis häufig vorkommenden Fall hatte der Bundesfinanzhof zu entscheiden. Im Urteilsfall gewährte ein Automobilhersteller Arbeitnehmern für den Kauf von Fahrzeugen Belegschaftsrabatte. Die Mitarbeiter konnten die Fahrzeuge anders als fremde Endkunden bei den verschiedenen Produktionsstandorten sowie einem der Versandzentren in Empfang nehmen, zu dem üblicherweise die Fahrzeuge zunächst vor ihrem Verkauf überführt werden. Daher erhob die Stpfl. anders als bei Endkunden von ihren Mitarbeitern keine Überführungskosten. Das Finanzamt wollte nun auf den für Letztverbraucher üblichen Endpreis abstellen, der auch Überführungskosten beinhaltet.

Der Bundesfinanzhof hat dies aber nun zurückgewiesen. Da tatsächlich keine Überführung der Fahrzeuge stattgefunden hatte, waren solche Kosten auch nicht in den Endpreis einzubeziehen. Abzustellen ist also jeweils auf die konkret zu bewertende Leistung als geldwerten Vorteil.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte genau dokumentiert werden, welche Leistung die Arbeitgeber vergünstigt erhalten. Sodann gilt es für eine vergleichbare Leistung den üblichen Endverbraucherpreis zu ermitteln.

Für Unternehmer und Freiberufler

13 Steuerliche Behandlung von Corona-Soforthilfen

Zur Milderung der wirtschaftlichen Belastungen in Folge der Corona-Pandemie wurden Soforthilfen für Kleinunternehmen und Solo-Selbständige in wirtschaftlichen Schwierigkeiten durch die Corona-Pandemie wie folgt beschlossen:

- Unternehmen mit bis zu fünf Beschäftigten (Vollzeitäquivalente) erhalten einen einmaligen Zuschuss bis zu 9 000 € für drei Monate;
- Unternehmen mit bis zu zehn Mitarbeitern (Vollzeitäquivalente) erhalten einen einmaligen Zuschuss bis zu 15 000 € für drei Monate.

Ergänzt wird dies durch Programme der Bundesländer, nach denen auch größere Unternehmen gefördert werden. So ergänzt z.B. das Land NRW das Bundesprogramm zusätzlich für Unternehmen mit zehn bis 50 Beschäftigten, welche Zuschüsse in Höhe von 25 000 € erhalten.

Bei dieser Soforthilfe handelt es sich um einen Zuschuss des Staates, der nicht als Kredit zu betrachten ist und nicht zurückgezahlt werden muss.

Hinweis:

Die Voraussetzungen für die Zuwendungen sind mittlerweile verschärft worden. So weist z.B. das Land NRW ausdrücklich darauf hin, dass eine **Überkompensation** nach der dreimonatigen Förderphase zurückzuerstatten ist. Eine Überkompensation entsteht, wenn der Antragsteller mehr Zuwendungen erhält, als sein tatsächlich eingetretener Schaden – also insbesondere der durch die Corona-Krise eingetretene Umsatzausfall abzüglich eventuell eingesparter Kosten (z.B. Mietminderung) ist.

Steuerlich gilt für diese Soforthilfe:

- **Ertragsteuern:** Die Soforthilfe ist als Betriebseinnahme zu erfassen. Diese ist nicht steuerfrei, löst also Einkommensteuer bzw. bei einer GmbH Körperschaftsteuer sowie ggf. Gewerbesteuer aus. Die Finanzbehörden werden in der Regel über die Zahlung der Zuschüsse informiert, so dass kontrolliert werden kann, dass diese in der Steuererklärung erfasst werden.
- Bei den aktuellen **Steuervorauszahlungen** zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer 2020 soll die Soforthilfe nicht berücksichtigt werden. Auswirkungen ergeben sich also erst bei der Steuerveranlagung für 2020, welche frühestens im Jahr 2021 erfolgt. Welche konkreten Liquiditätsbelastungen sich dann aus dem Steuerbescheid für 2020 ergeben, hängt von der Gewinnsituation für 2020 insgesamt ab. Eine Steuerbelastung ergibt sich für 2020 auf die Soforthilfe nur dann, wenn (einschließlich der Soforthilfe) in 2020 ein steuerlicher Gewinn erwirtschaftet wird. Ansonsten vermindert die Soforthilfe den steuerlichen Verlustrücktrag auf positive Einkünfte des Jahres 2019 bzw. den Verlustvortrag, der in 2021 und ggf. den Folgejahren verrechnet werden kann.
- **Umsatzsteuer:** Der Zuschuss unterliegt mangels Leistungsaustausch nicht der Umsatzsteuer.

Handlungsempfehlung:

Auf die zutreffende Verbuchung dieser Soforthilfen ist zu achten.

14 Anpassung der Vorauszahlungen für 2019 durch pauschalierte Berücksichtigung eines Verlustes des Jahres 2020

Wird für das Jahr 2020 mit einem steuerlichen Verlust gerechnet, so kann auf dieser Basis eine Herabsetzung der bereits geleisteten Vorauszahlungen für das Jahr 2019 beantragt werden, bei deren Berechnung dann der Verlustrücktrag aus 2020 Berücksichtigung findet. Dies erfordert allerdings, dass bereits zum jetzigen Zeitpunkt glaubhaft gemacht werden kann, dass in 2020

insgesamt mit einem steuerlichen Verlust zu rechnen ist. Dies ist vielfach schwierig, da sich aktuell noch nicht abschätzen lässt, wie lange die Einschränkungen auf Grund der Corona-Pandemie anhalten werden und wie schnell sich dann die wirtschaftliche Situation wieder erholen wird. Daher sollen Anträge auf Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2019 auf der Grundlage eines pauschal ermittelten Verlustrücktrags aus 2020 für alle Beteiligten vereinfacht abgewickelt werden können. Die Möglichkeit, im Einzelfall unter Einreichung detaillierter Unterlagen einen höheren rücktragsfähigen Verlust darzulegen, bleibt hiervon unberührt.

Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums bestehen für die Inanspruchnahme des pauschal ermittelten Verlustrücktrags aus 2020 folgende **Voraussetzungen**:

- Die Inanspruchnahme des pauschal ermittelten Verlustrücktrags aus 2020 zur nachträglichen Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2019 erfolgt nur **auf Antrag** beim zuständigen Finanzamt.
- **Voraussetzung** für den Antrag ist, dass im Laufe des Jahres 2020 Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, freiberuflicher Tätigkeit oder aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden. Werden daneben noch andere Einkünfte erzielt, so ist dies unschädlich.
- Der **Antragsteller** muss von der Corona-Krise „unmittelbar und nicht unerheblich negativ betroffen sein“. Hiervon geht die Finanzverwaltung aus, wenn die Vorauszahlungen für 2020 auf null Euro herabgesetzt wurden und der Stpfl. versichert, dass er für 2020 auf Grund der Corona-Krise eine nicht unerhebliche negative Summe der Einkünfte (Saldo aller Einkunftsquellen) erwartet.

Hinweis:

Herauszustellen ist, dass diese pauschalierte Methode auch für **Stpfl. mit Vermietungseinkünften** gilt, die auf Grund der Corona-Krise in diesem Jahr mit einem Verlust rechnen. Dies dürfte insbesondere Vermieter mit gewerblichen Einheiten betreffen, die vielfach z.B. im Einzelhandel Mietauffälle haben.

Die Abwicklung des pauschal ermittelten Verlustrücktrags erfolgt folgendermaßen:

- **Höhe des pauschal ermittelten Verlustrücktrags:** Der pauschal ermittelte Verlustrücktrag aus 2020 beträgt 15 % des Saldos der maßgeblichen Gewinneinkünfte und/oder der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, welche der Festsetzung der Vorauszahlungen für 2019 zu Grunde gelegt wurden. Er ist auf einen Maximalbetrag von 1 Mio. € bzw. bei Zusammenveranlagung von 2 Mio. € begrenzt.
- Die **Vorauszahlungen für 2019** sind dann unter Berücksichtigung des pauschal ermittelten Verlustrücktrags aus 2020 neu zu berechnen und festzusetzen. Eine Änderung der Festsetzung der Vorauszahlungen führt zu einem Erstattungsanspruch.
- **Steuerveranlagung für 2019:** Wenn die Steuerveranlagung für 2019 später erfolgt, kann der Verlustrücktrag aus 2020 regelmäßig noch nicht berücksichtigt werden, da dies die Veranlagung für 2020 voraussetzt. Die Veranlagung für 2019 dürfte mangels Berücksichtigung eines Verlustrücktrags aus 2020 in der Regel zunächst zu einer Nachzahlung in entsprechender Höhe führen. Daher wird der Minderungsbetrag auf Grund des pauschalen Verlustrücktrags auch dann, wenn die Steuerveranlagung 2019 erfolgt, weiter zinslos gestundet, wenn zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung für 2019 weiterhin von einer nicht unerheblichen negativen Summe der Einkünfte für 2020 auszugehen ist.
- **Steuerveranlagung für 2020:** Erfolgt dann später die Steuerveranlagung für 2020, so wird der tatsächliche Verlust berücksichtigt und führt dann zu einem Verlustrücktrag in das Jahr 2019. Die sich insoweit ergebende Erstattung wird mit dem Minderungsbetrag aus dem pauschalen Verlustrücktrag verrechnet. Je nach Höhe des tatsächlich entstandenen Verlusts kann sich dann eine Erstattung oder eine Nachzahlung ergeben.

15 Entlastungsmaßnahmen bei der Umsatzsteuer

Die Umsatzsteuer stellt eine wesentliche Liquiditätsposition dar. Insbesondere sind die Umsatzsteuer-Vorauszahlungen regelmäßig monatlich zu entrichten, wohingegen die

Vorauszahlungen zur Einkommen-, Gewerbe- und Körperschaftsteuer nur quartalsweise anfallen. In der in vielen Betrieben aktuell angespannten Liquiditätssituation und zur Schonung vorhandener Liquiditätsreserven sind alle Aspekte im umsatzsteuerlichen Bereich zu prüfen, die eine Liquiditätsschonende Wirkung entfalten. Zu nennen sind insbesondere folgende Aspekte:

- **Stundung von Umsatzsteuer-Vorauszahlungen:** Bei akuten Liquiditätsengpässen können Umsatzsteuer-Vorauszahlungen auf Antrag gestundet werden, so dass die Zahlung zeitlich hinausgeschoben wird. Stundungen werden aktuell zinslos gewährt.
- **Erstattung der Sondervorauszahlung 2020:** Viele Bundesländer sehen die Erstattung von bereits getätigten Umsatzsteuer-Sondervorauszahlungen 2020 vor, was einen Liquiditätsaufschub bis zur Umsatzsteuer-Voranmeldung für Dezember 2020 bedeutet.
- **Berichtigung der Umsatzsteuer bei Nichtzahlung des Kunden:** Die Umsatzsteuer auf Lieferungen und Leistungen wird grundsätzlich bereits für den Monat geschuldet, in dem die Lieferung ausgeführt bzw. die Leistung erbracht wird. Allerdings ist bei offenen Forderungen die bereits gegenüber dem Finanzamt erklärte und abgeführte Umsatzsteuer in dem Voranmeldungszeitraum zu berichtigen, in dem die Nichtzahlung oder teilweise Nichtzahlung des Kunden feststeht oder sehr wahrscheinlich ist. Falls dann später doch eine Zahlung durch den Kunden erfolgen sollte, muss eine erneute Berichtigung vorgenommen werden.
- **Vorsteuer:** Vorsteuer sollte frühestmöglich beim Finanzamt geltend gemacht werden. Dazu kann z.B. ein schnellerer Rechnungsprüfungsprozess beitragen.
- **Umsatzsteuer-Voranmeldung mit Erstattungsüberhängen:** Bei erwarteten höheren Erstattungsüberhängen sollte unmittelbar eine Erläuterung der Ursache für den Erstattungsüberhang an das Finanzamt gegeben werden, um Rückfragen und damit eine verzögerte Auszahlung zu vermeiden.
- **Umsatzsteuer in der Gastronomie:** Eine Gesetzesänderung ist nun auf den Weg gebracht, wonach zeitlich befristet vom 1.7.2020 bis zum 30.6.2021 auf Speisen in der Gastronomie nur der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % zu erheben ist statt dem aktuell regulären Satz von 19 %. Dies gilt ausdrücklich nicht für die Abgabe von Getränken. Der Gesetzgeber erhofft sich von dieser Maßnahme eine Stimulierung der Nachfrage und eine Belebung der Konjunktur. Hiervon profitieren auch andere Bereiche, wie Cateringunternehmen, Lebensmitteleinzelhandel, Bäckereien und Metzgereien, soweit sie mit der Abgabe verzehrfertig zubereiteter Speisen bislang Umsätze zum normalen Umsatzsteuersatz erbracht haben.

Die im Rahmen des Konjunkturpaketes beschlossene Senkung der Umsatzsteuersätze für den Zeitraum 1.7.-31.12.2020 von 7 % auf 5 % bzw. 19 % auf 16 % gilt dann gleichermaßen auch für die Gastronomie.

Hinweis:

Die generelle Pflicht zur pünktlichen Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen bleibt unverändert bestehen. Dies gilt auch für Unternehmen, die erheblich von den wirtschaftlichen Folgen der Pandemie betroffen sind. Sollten betriebliche Abläufe wegen Quarantänemaßnahmen massiv gestört sein, können Anträge auf Fristverlängerung gestellt werden. In diesen Fällen sollte rechtzeitig mit der Finanzverwaltung Kontakt aufgenommen werden.

16 „Corona-Krise“ – Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019?

Aktuell steht bei den meisten Unternehmen die Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2019 an. Mittlerweile hat die Ausbreitung des Coronavirus deutliche Auswirkungen auf die Wirtschaft. Unternehmen sind in unterschiedlichster Weise betroffen, unmittelbar z.B. im Gastronomie-, Beherbergungs- oder Veranstaltungsgewerbe und im Einzelhandel sowie bei bestimmten Dienstleistungen, wie z.B. Frisören, oder auch mittelbar dadurch, dass Absatzmärkte nicht mehr in dem gewohnten Maße bedient werden können oder Lieferanten ausfallen. Insoweit stellt sich die Frage, ob dies Auswirkungen auf den Jahresabschluss zum 31.12.2019 hat:

- **Wertaufhellung versus Wertbegründung:** Bilanzielle Konsequenzen könnten etwa in der Vornahme außerplanmäßiger Abschreibungen oder in der Bildung von Rückstellungen liegen. Im handelsrechtlichen Jahresabschluss sind grds. alle vorhersehbaren Risiken und Verluste, die bis zum Bilanzstichtag entstanden sind, zu berücksichtigen. Unerheblich ist, dass diese erst später bekannt werden. Treten die Ursachen für einen bilanziell relevanten Sachverhalt erst nach dem Abschlussstichtag auf, liegt ein sog. wertbegründendes Ereignis vor, das auf Grund des Stichtagsprinzips erst in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung der Folgeperiode zu berücksichtigen ist. Bei der Qualifizierung der Auswirkungen des Coronavirus per 31.12.2019 als wertaufhellend oder wertbegründend ist zu berücksichtigen, dass die Ausbreitung einen fortdauernden Prozess und nicht ein zeitpunktbezogenes Ereignis darstellt. Erste Fälle von Infektionen sind zwar bereits Anfang Dezember 2019 bekannt geworden, damals aber noch regional begrenzt. Da erst die sprunghafte Ausweitung der Infektionen zu den aktuellen wirtschaftlichen Auswirkungen geführt hat (wie Schließung von Betrieben und dadurch bedingte Beeinträchtigungen von Liefer- und Absatzprozessen) und diese Ausweitung erst ab dem Januar 2020 aufgetreten ist, ist in der Regel davon auszugehen, dass Risiken im Zusammenhang mit dem Coronavirus als weltweite Gefahr wertbegründend einzustufen sind und dementsprechend die bilanziellen Konsequenzen erst in Abschlüssen mit Stichtag nach dem 31.12.2019 zu berücksichtigen sind.
- **Berichterstattung im Anhang:** Werden die Entwicklungen rund um das Coronavirus als wertbegründend eingestuft, ist im Anhang des handelsrechtlichen Abschlusses zum 31.12.2019 hierüber zu berichten, wenn ein „Vorgang von besonderer Bedeutung“ vorliegt. In dieser Nachtragsberichterstattung sind Art und finanzielle Auswirkungen des Vorgangs anzugeben. Ob die Ausbreitung des Coronavirus und die damit einhergehenden wirtschaftlichen Konsequenzen für das jeweilige Unternehmen von besonderer Bedeutung sind, muss im Einzelfall entschieden werden. Generell ist ein Vorgang von besonderer Bedeutung, wenn seine Auswirkungen geeignet sind, das Bild, das der Abschluss zum Abschlussstichtag vermittelt, zu beeinflussen und ohne die Nachtragsberichterstattung die Entwicklung nach dem Abschlussstichtag von den Abschlussadressaten wesentlich anders beurteilt werden würde. Ohne Zweifel ist eine Berichterstattung erforderlich, wenn die jetzige Wirtschaftsentwicklung für das Unternehmen bestandsgefährdend ist.
- **Lagebericht:** Muss wie bei der mittelgroßen und großen GmbH oder GmbH & Co. KG ein Lagebericht erstellt werden, so schlagen sich die aktuellen Entwicklungen regelmäßig in den Risikoberichten nieder. Eine Berichtspflicht im Risikobericht besteht grundsätzlich, wenn die möglichen weiteren Entwicklungen zu negativen Abweichungen von Prognosen oder Zielen des Unternehmens führen können, es sich dabei um ein wesentliches Einzelrisiko handelt und andernfalls kein zutreffendes Bild von der Risikolage des Unternehmens vermittelt wird. Dies ist für den Einzelfall zu prüfen.

Handlungsempfehlung:

Im Einzelfall sind die Auswirkungen sorgfältig zu analysieren und die gewonnenen Erkenntnisse zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung zu dokumentieren. Von besonderer Bedeutung ist aktuell auch die Unterschrift der Geschäftsführer bzw. des Unternehmers unter Angabe des Datums unter dem Jahresabschluss, da dies den Zeitpunkt der Erstellung – und damit den Kenntnisstand – dokumentiert.

17 Information der Finanzverwaltung zur Belegausgabepflicht

Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe hat zur **Belegausgabepflicht bei elektronischen Kassensystemen** Hinweise gegeben. Hervorzuheben sind folgende Aspekte:

- Die seit dem 1.1.2020 geltende zwingende Belegausgabepflicht ist ein Baustein zur Verhinderung von Kassenmanipulationen. Weiterer Baustein ist die Sicherung der Daten mit Hilfe einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE). Im Grundsatz bestehen vergleichbare Regelungen in den anderen europäischen Ländern.
- Die **Verpflichtung zur Belegausgabe** besteht immer dann, wenn ein elektronisches Aufzeichnungssystem genutzt wird. Hierunter fallen elektronische oder computergestützte

Aufzeichnungssysteme, die „Kassenfunktion“ haben (also z.B. elektronische Registrierkassen, PC-Kassen, App-Systeme, Cloudsysteme, Kassenverbundsysteme etc.). Nicht darunter fallen Fahrscheinautomaten, Fahrscheindrucker, elektronische Buchhaltungsprogramme, Waren- und Dienstleistungsautomaten, Geldautomaten, Taxameter und Wegstreckenzähler sowie Geld- und Warenspielgeräte.

- Bei **Nutzung einer sog. „offenen Ladenkasse“** besteht keine Belegausgabepflicht.
- Der Beleg kann **in elektronischer Form und in Papierform** zur Verfügung gestellt werden. Für die Belegübergabe in elektronischer Form stehen verschiedene Verfahren zur Verfügung. So ist die Bereitstellung des Belegs z.B. über Kundenkarten, QR-Codes oder Apps, Near Field Communication (NFC) sowie per E-Mail oder SMS möglich.
- Das **Angebot zur Entgegennahme** reicht aus, wenn zuvor der Beleg erstellt wurde. Der auf Papier ausgedruckte Beleg muss nicht vom Kunden mitgenommen werden. Beim elektronischen Beleg reicht es jedoch nicht aus, diesen lediglich auf einem Terminal/Display sichtbar zu machen. Er muss dem Kunden zur Verfügung gestellt werden (z.B. mittels QR-Code über die Handykamera).
- Sehr zurückhaltend äußert sich die Finanzverwaltung zur **Möglichkeit der Befreiung von der Belegausgabepflicht**. Eine solche besteht auf Antrag, wenn die Belegausgabepflicht im konkreten Einzelfall unzumutbar ist. Dies muss durch den Unternehmer nachgewiesen werden. Der erhöhte Verbrauch an Bonrollen, damit entstehende Kosten und Umwelteinflüsse stellen für sich genommen keinen ausreichenden Grund dar, eine Befreiung zu genehmigen. Die Befreiung von der Belegausgabepflicht setzt voraus, dass durch die Unterdrückung der Belegausgabe die Funktion der zertifizierten TSE nicht eingeschränkt wird. Dies sollte durch eine Bestätigung des Kassenherstellers nachgewiesen werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollte geprüft werden, ob der Beleg in elektronischer Form bereitgestellt werden kann. Bei modernen Kassensystemen ist dies vielfach möglich und stößt bei den Kunden auf positive Resonanz.

Hinweis:

Verstöße gegen die Verpflichtung zur Belegausgabe ziehen keine unmittelbaren Sanktionen nach sich. Es besteht aber für die Finanzverwaltung die Möglichkeit, diese Pflicht mittels eines Zwangsgelds durchzusetzen. Auch dürften nachhaltige Verstöße gegen die Belegausgabepflicht die Finanzbehörde zu unangekündigten Kassen-Nachschauern veranlassen.

18 Bewertung von Rückstellungen: Deckelung auf den Wert der Handelsbilanz

Hinsichtlich Ansatz und Bewertung in der steuerlichen Gewinnermittlung mittels Bilanzierung (nicht also bei Einnahmen-Überschussrechnung) wird im Grundsatz auf die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verwiesen. Im Grundsatz sind also die handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsregeln auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn es ausdrückliche steuerliche Regeln zu Ansatz und/oder Bewertung gibt, die vorrangig zu berücksichtigen sind, so z.B. für die Abschreibung von Wirtschaftsgütern, Bewertung von Pensionsrückstellungen oder das steuerliche Verbot zur Bildung von Rückstellungen für Drohverluste.

Strittig war nun die **Bewertung von sonstigen Rückstellungen**. Im Grundsatz bestehen insoweit detaillierte Bewertungsvorgaben sowohl für die Handelsbilanz als auch für die Steuerbilanz. Es gilt:

- **Handelsbilanz:** Rückstellungen sind mit dem voraussichtlichen Erfüllungsbetrag, also den Kosten im Zeitpunkt der Inanspruchnahme und unter Berücksichtigung einer Abzinsung auf den Bilanzstichtag mittels eines laufzeitäquivalenten Marktzinseszinses anzusetzen.
- **Steuerbilanz:** Rückstellungen sind mit den Wertverhältnissen zum Bilanzstichtag und unter Berücksichtigung einer Abzinsung auf den Bilanzstichtag mittels eines gesetzlich festgelegten Zinssatzes von 5,5 % p.a. anzusetzen.

Im Ergebnis ergibt sich in den meisten Fällen nach diesen Vorgaben in der Steuerbilanz ein geringerer Rückstellungswert als in der Handelsbilanz. Anders ist dies allerdings bei **Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen** – in diesen Fällen liegt eher atypisch der handelsrechtliche Ansatz vielfach unter den steuerbilanziellen. Handelsrechtlich sind Rückstellungen für Sachleistungsverpflichtungen über einen Zeitraum bis zum Ende der Erfüllung abzuzinsen. Demgegenüber ist steuerrechtlich eine Abzinsung nur bis zum Beginn der Erfüllung vorgesehen. So kann wegen des längeren Abzinsungszeitraums bei Sachleistungsrückstellungen handelsrechtlich ein niedrigerer Wertansatz für die Rückstellung anzusetzen sein. Für diesen Fall – im Urteilsfall ging es um die **Rektivierung von Abbaugrundstücken** – hat nun der Bundesfinanzhof eine bislang strittige Frage geklärt. Und zwar sieht das Einkommensteuergesetz detaillierte Bewertungsregeln für diesen Fall vor, diese sind aber mit der Formulierung „höchstens insbesondere“ eingeleitet. Der Bundesfinanzhof hat nun die bislang von der Finanzverwaltung vertretene Ansicht bestätigt, dass dies so auszulegen ist, dass der Rückstellungsansatz nach oben begrenzt wird durch einen niedrigeren handelsrechtlichen Wert, auch wenn sich nach den steuerlichen Berechnungsvorgaben an sich ein höherer Ansatz ergeben würde. Insoweit sei nur der geringere Wert anzusetzen.

Hinweis:

Gerade bei längeren Erfüllungszeiträumen für die Sachleistungsverpflichtung kann dies dazu führen, dass steuerlich ein deutlich niedrigerer handelsrechtlicher Rückstellungswert anzusetzen ist. In diesen unbefriedigenden Fällen bleibt für die Praxis nur, handelsrechtliche Möglichkeiten zu einem möglichst hohen Ansatz der Rückstellung auszuschöpfen, um die begrenzende Wirkung dieser steuerlichen Regelung zumindest einzugrenzen.

19 Forschungszulage: Bescheinigungsverfahren geregelt

Zur steuerlichen Förderung von Forschung und Entwicklung wurde eine Forschungszulage eingeführt. Mit dieser sollen vor allem kleine und mittlere Unternehmen gefördert werden. In Ergänzung zur bestehenden Projektförderung wird eine **Forschungszulage i.H.v. 25 % der Lohnaufwendungen für Forschung** gewährt. Begünstigt ist sowohl die eigenbetriebliche Forschung als auch Auftragsforschung (dann betragen die förderfähigen Aufwendungen 60 % des Entgelts). Die Forschungszulage wird auf Antrag gewährt und entsteht mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die förderfähigen Aufwendungen entstanden sind. Gefördert werden erstmals Forschungsprojekte, mit deren Arbeiten nach dem 1.1.2020 begonnen wurde.

Grundlage für die Festsetzung der Forschungszulage ist eine **Bescheinigung des Bundesministeriums für Bildung und Forschung bzw. von einer von diesem benannten Bescheinigungsstelle**. Dies wurde nun in der sog. Forschungszulagen-Bescheinigungsverordnung festgelegt. In dieser Bescheinigung wird bestätigt, dass es sich um ein förderfähiges Vorhaben handelt. Der Antrag auf Erteilung der Bescheinigung ist auf dem amtlich vorgeschriebenen Muster zu stellen. Insbesondere enthält der Antrag Angaben zu den Forschungs- und Entwicklungsvorhaben, für die eine Bescheinigung begehrt wird, was umfasst

- eine aussagekräftige, nachvollziehbare inhaltliche Beschreibung des Forschungs- und Entwicklungsvorhabens,
- die Angabe, ob es sich um eigenbetriebliche Forschung, Auftragsforschung oder ein Kooperationsvorhaben handelt und
- den zeitlichen, personellen und den finanziellen Umfang des Forschungs- und Entwicklungsvorhabens.

Handlungsempfehlung:

Diese neu eingeführte Förderung bietet gerade kleinen und mittleren Unternehmen große Chancen. In betroffenen Fällen sollte ein Antrag auf Erteilung der Bescheinigung gestellt werden und entsprechende Aufzeichnungen für das Forschungs- und Entwicklungsvorhaben innerbetrieblich eingerichtet werden, die später für den Antrag auf Gewährung der Zulage wichtig sind. Dieser Antrag ist dann nach Ablauf des Jahres zu stellen, in dem die Aufwendungen entstanden sind.

20 Versteuerung einer Betriebsveräußerung gegen Zeitrente kann hinausgeschoben werden

Der Bundesfinanzhof hat bestätigt, dass der Gewinn aus einer Betriebsveräußerung auch dann nicht sofort besteuert werden muss, sondern (wahlweise) erst bei Zufluss steuerlich erfasst wird, wenn eine langfristige Zeitrente vereinbart ist. Gerichtlich geklärt war dies bereits für den Fall einer Leibrente, bei einer Zeitrente war dies aber fraglich. Voraussetzung ist aber, dass die **Zeitrente langfristig gewährt wird und Versorgungscharakter hat**. Im Urteilsfall betrug die Laufzeit 123 Monate und im Kaufvertrag war festgehalten, dass die Verrentung der Altersversorgung des Stpfl. diene.

Allerdings hat das Gericht insoweit dann auch konsequent entschieden, dass bei Zufluss der Rentenzahlungen neben dem enthaltenen Tilgungsanteil auch der zu versteuernde Zinsanteil als **nachträgliche Einkünfte aus Gewerbebetrieb** zu erfassen ist und nicht etwa als lediglich der Abgeltungsteuer von 25 % unterliegende Kapitaleinkünfte. Anders verhält es sich nur, wenn der Stpfl. sein Wahlrecht zur Zuflussbesteuerung nicht ausübt und der Veräußerungsgewinn der Sofortversteuerung unterliegt. In diesem Fall wird eine gegenüber dem Erwerber bestehende Forderung zu Privatvermögen und der Zinsanteil führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

Handlungsempfehlung:

Die Zuflussbesteuerung kann steuerlich große Vorteile bringen und sollte stets geprüft werden.

21 Bedingungen für eine tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis

Bei Veräußerung einer freiberuflichen Praxis können unter bestimmten Bedingungen bei der Einkommensteuer ganz erhebliche Steuersatzermäßigungen (nur 56 % des ansonsten anzuwendenden Durchschnittssteuersatzes) in Anspruch genommen werden. Voraussetzung ist allerdings insbesondere, dass der Stpfl. das 55. Lebensjahr vollendet hat oder im sozialversicherungsrechtlichen Sinne dauernd berufsunfähig ist.

Nach der langjährigen Rechtsprechung ist für die tarifbegünstigte Veräußerung einer freiberuflichen Praxis zusätzlich Bedingung, dass der Stpfl. die wesentlichen vermögensmäßigen Grundlagen seiner bisherigen Tätigkeit entgeltlich und definitiv auf einen anderen überträgt. Hierzu muss der Veräußerer **seine freiberufliche Tätigkeit in dem bisherigen örtlichen Wirkungskreis wenigstens für eine gewisse Zeit einstellen**. Wann eine „definitive“ Übertragung der wesentlichen Betriebsgrundlagen vorliegt, hängt aber jeweils von den Umständen des Einzelfalls ab. Eine starre zeitliche Grenze, nach der die Tätigkeit steuerunschädlich wieder aufgenommen werden kann, besteht nicht. Dementsprechend sei auch keine „Wartezeit“ von mindestens drei Jahren einzuhalten. Dies bestätigt aktuell der Bundesfinanzhof. Vielmehr führt das Gericht aus, dass je nach den Umständen des Einzelfalls ein Zeitraum von etwa zwei bis drei Jahren ausreichend sein kann.

Weiterhin bestätigt der Bundesfinanzhof, dass es grundsätzlich **unschädlich ist**, wenn der Veräußerer als Arbeitnehmer oder als freier Mitarbeiter im Auftrag und für Rechnung des Erwerbers tätig wird. Dies wird in der Praxis vielfach zur Überleitung von Mandaten gerade aus Sicht des Erwerbers sinnvoll sein.

Auch eine **geringfügige Fortführung der bisherigen freiberuflichen Tätigkeit** steht der Annahme einer begünstigten Praxisveräußerung nicht entgegen, wie das Gericht bestätigt. Eine solche geringfügige Tätigkeit liegt regelmäßig vor, wenn die auf sie entfallenden Umsätze in den letzten drei Jahren vor der Veräußerung weniger als 10 % der gesamten Einnahmen ausmachten. Dass der bisherige Freiberufler im Rahmen dieser geringfügigen Tätigkeit auch neue Mandate betreut, schließt entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung nach Ansicht des Bundesfinanzhofs das Vorliegen einer begünstigten Praxisveräußerung nicht automatisch aus.

Handlungsempfehlung:

Stets ist der Einzelfall sorgfältig zu prüfen und anzuraten ist eine möglichst exakte Dokumentation des Geschehensablaufs.

22 Angaben zu Konsignationslagern in der Zusammenfassenden Meldung

Mit der Neuregelung zu umsatzsteuerlichen Konsignationslagern bestehen besondere Meldepflichten in der Zusammenfassenden Meldung. Die Finanzverwaltung hat nun mitgeteilt, dass die technische Umsetzung noch nicht vollzogen ist. **Übergangsweise** muss für diese Vorgänge eine **Meldung über Beförderungen oder Versendungen im Sinne der Konsignationslagerregelung an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt)** übermittelt werden.

Hinweis:

Die Meldung über ausgeführte Beförderungen oder Versendungen (Konsignationslagerregelung) kann direkt über ein Online-Formular, das auf dem Formularserver der Bundesfinanzverwaltung (<https://www.formulare-bfinv.de>) bereitgestellt ist, ausgefüllt und übermittelt werden.

23 Bildung von Rückstellungen für Steuernachforderungen aus einer Außenprüfung

Ergeben sich aus einer steuerlichen Außenprüfung Steuernachforderungen, so sind diese mittels Rückstellung, im Falle der Gewinnermittlung mittels Bilanzierung, zu berücksichtigen. Derartige Rückstellungen haben vielfach steuerlich letztlich keine Bedeutung, da die Steuern regelmäßig die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern dürfen. So besteht insbesondere für die Einkommen-, Körperschaft- sowie Gewerbesteuer ein steuerliches Abzugsverbot. Das Finanzgericht Münster hatte nun aber die Frage zu entscheiden, zu welchem Zeitpunkt **Mehrsteuern betreffend Umsatzsteuer** in Form von Rückstellungen gewinnmindernd zu berücksichtigen sind. Im Urteilsfall wurden im Rahmen einer Außenprüfung Vorsteuern in den Jahren 2010 und 2011 nicht zum Abzug zugelassen. Strittig war nun allerdings, ob für die Belastung aus der Rückzahlung der nicht anerkannten Vorsteuern bereits in den Jahren 2010 und 2011 steuermindernd zu erfassen waren oder aber erst in dem Jahr, in dem die Außenprüfung die Nichtanerkennung des Vorsteuerabzugs feststellt.

Das Finanzgericht Münster kommt zu dem Ergebnis, dass eine Rückstellung für Steuernachforderungen – die einerseits auf Grund einer Außenprüfung, denen andererseits aber keine Steuerhinterziehung zu Grunde liegt – nicht bereits im Jahr der wirtschaftlichen Verursachung, sondern erst im Jahr der „Aufdeckung“ zu bilden ist. Erst dann ist die Inanspruchnahme des Stpfl. hinreichend wahrscheinlich, was für die Rückstellungsbildung erforderlich ist.

Hinweis:

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts kann die nicht abzugsfähige Vorsteuer also erst zeitversetzt als Aufwand geltend gemacht werden, so dass sich die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage erst dann mindert.

Für Personengesellschaften

24 Erweiterte Grundstückskürzung kann an ganz geringfügigen gewerblichen Einkünften scheitern

Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz verwalten, aber wegen der Rechtsform – wie GmbH & Co. KG – an sich gewerbesteuerpflichtig sind, können bei der Gewerbesteuer die sog. erweiterte Grundstückskürzung in Anspruch nehmen, welche im Ergebnis dazu führt, dass keine Gewerbesteuer anfällt.

Diese Begünstigung wird aber nur gewährt, wenn der Betrieb **ausschließlich eigenen Grundbesitz** (oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen) **verwaltet** und nutzt, die Tätigkeit insoweit also nicht über den Rahmen einer privaten Vermögensverwaltung hinausgeht. Der Begriff der Ausschließlichkeit ist gleichermaßen qualitativ, quantitativ wie zeitlich zu verstehen. Eine gewerbliche Betätigung, die nicht zu den im Gesetz genannten unschädlichen Nebentätigkeiten

zählt, schließt grundsätzlich die erweiterte Kürzung aus, auch wenn sie von untergeordneter Bedeutung ist.

Ein aktuelles Urteil des Finanzgerichts Münster zeigt nun, wie eng diese Vorschrift ausgelegt wird und dass auch ganz geringfügige gewerbliche Tätigkeiten zum Verlust der steuerlichen Begünstigung insgesamt führen können. Im Urteilsfall ging es um ein **Grundstücksunternehmen** in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG, welches an sich nur eigenen Grundbesitz verwaltete. Allerdings **betrieb dieses Unternehmen jeweils an einem Adventswochenende für drei Tage vier Weihnachtsstände** auf einem Weihnachtsmarkt. Dieser wurde von einem gemeinnützigen Verein veranstaltet. Den Reinerlös aus der Beteiligung an dem Weihnachtsmarkt ermittelte die Stpfl. im Wege einer vereinfachten Gewinnermittlung und der sich ergebende Saldo wurde jeweils im Folgejahr an den gemeinnützigen Verein gespendet. Hierfür wurden entsprechende Spendenbescheinigungen ausgestellt und die Spenden von der Gesellschaft steuerlich geltend gemacht.

Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass das Betreiben der vier Weihnachtsmarktstände in den Streitjahren für sich sämtliche Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs erfüllt habe. Die Teilnahme am Weihnachtsmarkt sei kein zwingend notwendiger Teil einer Grundstücksverwaltung bzw. -nutzung. Auch dass der Gesellschaft letztlich hierdurch auf Grund der Spenden kein Gewinn verblieb, änderte an dieser Sichtweise nichts. Es handele sich um zwei getrennt zu betrachtende Vorgänge: Zunächst habe die Stpfl. einen Gewinn bzw. Reinerlös erwirtschaftet und anschließend diesen an den gemeinnützigen Verein überwiesen, der im Gegenzug eine Spendenbescheinigung ausgestellt habe. Im Hinblick auf die in Anspruch genommene erweiterte Grundstücks Kürzung führte dies aus Sicht des Prüfers dazu, dass die Voraussetzungen für deren Anwendung nicht mehr vorgelegen hätten, da die Stpfl. nicht „ausschließlich“ Grundbesitz verwaltet habe. Damit war die Tätigkeit der Gesellschaft insgesamt der Gewerbesteuer zu unterwerfen.

Dieses Ergebnis bestätigte das Finanzgericht Münster. Auch eine nur ganz geringfügige gewerbliche Tätigkeit (im Urteilsfall nur über drei Tage im Jahr und mit Einnahmen von unter 1 % der Gesamteinnahmen) sei schädlich im Hinblick auf die erweiterte Grundstücks Kürzung. Eine Ausnahme vom Gebot der Ausschließlichkeit gelte nur für Nebengeschäfte, die regelmäßig nicht mehr zu den begünstigten Tätigkeiten gehören, aber im Einzelfall zwingend notwendiger Teil einer wirtschaftlich sinnvoll gestalteten Grundstücksverwaltung und -nutzung sind. Eine unschädliche Nebentätigkeit liegt nach der Rechtsprechung etwa beim Betrieb notwendiger Sondereinrichtungen für die Mieter vor, z.B. die Sicherstellung der Versorgung der Bewohner mit Kabelfernsehen.

Handlungsempfehlung:

Dies verdeutlicht, wie **eng die Voraussetzungen für die erweiterte Grundstücks Kürzung** sind. Im Zweifel sollten alle auch noch so geringfügigen Tätigkeiten, die als gewerbliche eingestuft werden könnten, unterlassen oder aber auf eine separate Parallelgesellschaft ausgelagert werden.

25 Wichtige Klarstellung: Schenkung eines Kommanditanteils unter Vorbehaltsnießbrauch kann begünstigt sein

In einem für die Praxis sehr wichtigen Urteil hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass der Eigentümer eines nießbrauchbelasteten Kommanditanteils Mitunternehmer sein kann und daher auch die schenkungsteuerliche Begünstigung von Betriebsvermögen nicht ausgeschlossen ist. Dies vor dem Hintergrund, dass die umfangreichen schenkungsteuerlichen Begünstigungen bei der Übertragung von Anteilen an einer Personengesellschaft voraussetzen, dass der Erwerber eine Mitunternehmerstellung einnimmt. Dieser muss also Mitunternehmerisiko tragen und Mitunternehmerinitiative entfalten können. Der Eintritt einer Mitunternehmerstellung ist in der Praxis bei der Übertragung von Kommanditanteilen unter Vorbehaltsnießbrauch nicht selten fraglich, da Anteile auch an recht junge, zum Teil minderjährige Kinder übertragen werden und sich die Eltern vielfach Erträge aus der Beteiligung oder vor allem auch **Stimm- und Verwaltungsrechte mittels eines Nießbrauchs zurückbehalten.**

Der Bundesfinanzhof stellt hierzu nun fest, dass die Frage, ob der Erwerber eine Mitunternehmerstellung einnimmt, auch in diesen Schenkungsfällen nach den üblichen ertragsteuerlichen Kriterien zu prüfen ist. Im Urteilsfall übertrug der an der A KG zu 50 % als Kommanditist beteiligte Stpfl. seinem damals 17 Jahre alten Sohn (B) einen Teilkommanditanteil, der 4 % seiner Kommanditeinlage entsprach. Bei der Übertragung wurde ein lebenslängliches Nießbrauchsrecht für den Stpfl. vereinbart. Diesem standen alle Nutzungen und Erträge sowie alle Zahlungen der Gesellschaft an den Gesellschafter zu. Der Stpfl. trug alle Lasten und Aufwendungen. Zudem erhielt er eine lebenslängliche Stimmrechtsvollmacht. Der Sohn verpflichtete sich, zu Lebzeiten des Stpfl. keine Verfügungen über den Gesellschaftsanteil zu treffen. Sollte der Sohn die Stimmrechtsvollmacht widerrufen, könnte der Stpfl. die Schenkung nach seinem Ermessen ganz oder teilweise widerrufen.

Im Einzelnen hat der Bundesfinanzhof es zur Begründung einer Mitunternehmerschaft noch als ausreichend angesehen, wenn die sog. „Stimm- und Verwaltungsrechte“ dem Nießbraucher überlassen werden und im Bereich der Grundlagengeschäfte der Gesellschafter der Zustimmung des Nießbrauchers bedarf, da umgekehrt auch der Nießbraucher im Bereich der Grundlagengeschäfte mangels Stimmrechts nicht ohne den Gesellschafter handeln kann. Der Bundesfinanzhof betrachtet jedoch den Kommanditisten mangels Mitunternehmerinitiative nicht mehr als Mitunternehmer, auch wenn dieser die Ausübung der Stimm- und Mitverwaltungsrechte dem Nießbraucher umfassend überlassen hat und dies auch für die Grundlagengeschäfte der Gesellschaft gilt.

Im Urteilsfall hatte sich der Schenker die Stimmrechte an dem übertragenen Anteil vorbehalten. Dies hinderte nach Ansicht des Gerichts aber nicht daran, dass der Erwerber Mitunternehmerinitiative entfalten konnte. Die Stimmrechtsvollmacht erlaubte dem Stpfl. lediglich die Ausübung des Stimmrechts, solange und soweit B damit einverstanden war. Zum einen war die Vollmacht zwar auf Lebenszeit erteilt, aber widerruflich. Zum anderen hindert sie B als Vollmachtgeber nicht, die Stimmrechte weiterhin selbst auszuüben. Die Bevollmächtigung beließ das Recht bei dem bisherigen Rechtsträger und schafft nur zusätzlich eine weitere Befugnis in der Person des Bevollmächtigten. Eine verdrängende Vollmacht, die den Vollmachtgeber von der Rechtsausübung ausschließt, wäre wegen Verstoßes gegen die Vorgaben des Bürgerlichen Gesetzbuchs unwirksam. Der Kommanditist, der Stimmrechtsvollmacht erteilt, bleibe Träger des Stimmrechts und sei im Verhältnis zur Gesellschaft auch weiterhin zur Ausübung seines Stimmrechts uneingeschränkt in der Lage. B hatte sich auch nicht im Innenverhältnis verpflichtet, sein Stimmrecht nicht auszuüben. Selbst in einem konkreten Konfliktfalle genießt die Stimmrechtsbefugnis des B im Innen- und Außenverhältnis Vorrang. Ob er deshalb den Widerruf der Schenkung zu befürchten hatte oder sich ggf. gegenüber dem Stpfl. schadenersatzpflichtig mache, sei unerheblich. Bis der Widerruf tatsächlich erfolgt, was nicht prognostiziert werden konnte, hatte sein Stimmrecht jedenfalls Bestand. Die Verpflichtung des B, zu Lebzeiten des Stpfl. keine Verfügungen über den Kommanditanteil oder diesbezügliche Vereinbarungen zu treffen, entspreche lediglich den gesetzlichen Regelungen und damit den Regeln des Nießbrauchs. Im Übrigen lag auch ein Mitunternehmerisiko bei B vor, da er an den stillen Reserven der Gesellschaft beteiligt war.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

26 Verluste aus dem entschädigungslosen Entzug von Aktien können steuerlich geltend gemacht werden

Werden (nach dem 31.12.2008, also unter Geltung der Abgeltungsteuer erworbene) **Aktien einem Aktionär ohne Zahlung einer Entschädigung entzogen**, indem in einem Insolvenzplan das Grundkapital einer Aktiengesellschaft auf null herabgesetzt und das Bezugsrecht des Aktionärs für

eine anschließende Kapitalerhöhung ausgeschlossen wird, erleidet der Aktionär einen Verlust, der bei den Einkünften aus Kapitalvermögen steuerlich geltend gemacht werden kann. Dies hat der Bundesfinanzhof gegen die Auffassung der Finanzverwaltung entschieden. Damit korrigiert das Gericht erneut die vielfach einschränkende Ansicht der Finanzverwaltung zur steuerlichen Anerkennung von Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen.

Im Streitfall hatte die Stpfl. 2011 und 2012 insgesamt 39 000 Namensaktien einer inländischen Aktiengesellschaft zu einem Gesamtkaufpreis von 36 262,77 € erworben. Im Streitjahr 2012 wurde über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet. In einem vom Insolvenzgericht genehmigten Insolvenzplan wurde das Grundkapital der Aktiengesellschaft zur Verlustdeckung auf null herabgesetzt und eine Kapitalerhöhung beschlossen, für die ein Bezugsrecht der Altaktionäre ausgeschlossen wurde (sog. „sanierende Kapitalherabsetzung auf null“). Der börsliche Handel der Altaktien wurde eingestellt und die Altaktionäre verloren ihre Gesellschafterstellung endgültig.

Wirtschaftlich betrachtet bewirkte die Kapitalherabsetzung auf null samt des Bezugsrechtsausschlusses für die Stpfl. als Altaktionärin, dass sie von jeder Beteiligung an den Fortführungswerten der A-AG, auch um den Preis weiterer Einlageleistungen, definitiv ausgeschlossen war. Da nur ein Gläubiger der A-AG an der anschließenden Kapitalerhöhung teilnehmen durfte, handelt es sich aus Sicht sämtlicher Altaktionäre um einen „totalen Squeeze-out“, denn das Insolvenzverfahren wurde dazu genutzt, die bisherigen Gesellschafter ohne Entschädigung aus dem insolventen, jedoch sanierungsfähigen Unternehmen zu drängen.

Da die Stpfl. für den Untergang ihrer Aktien keinerlei Entschädigung erhielten, entstand bei ihr ein Verlust in Höhe ihrer ursprünglichen Anschaffungskosten. Das Finanzamt wollte den Verlust aber steuerlich nicht berücksichtigen.

Der Bundesfinanzhof gab dagegen der Stpfl. Recht. Er beurteilte den Entzug der Aktien in Höhe von 36 262,77 € als steuerbaren Aktienveräußerungsverlust.

Zwar sei der Untergang der Aktien keine Veräußerung, da es sich um einen Vorgang handle, bei dem weder ein Entgelt gezahlt wurde noch hinsichtlich der Aktien ein Rechtsträgerwechsel stattfand. Auch werde der Vorgang vom Steuergesetz nicht ausdrücklich erfasst. Das Gesetz weise insoweit aber eine planwidrige Regelungslücke auf, die im Wege der Analogie zu schließen sei. Die in der Insolvenzordnung geregelte Sanierungsmöglichkeit sei erst später eingeführt worden, ohne die steuerlichen Folgen für Kleinanleger wie die Stpfl. zu bedenken. Es widerspreche den Vorgaben des Gleichheitssatzes des Grundgesetzes in seiner Konkretisierung durch das Leistungsfähigkeits- und Folgerichtigkeitsprinzip, wenn der von der Stpfl. erlittene Aktienverlust steuerlich nicht berücksichtigt werde, wirtschaftlich vergleichbare Verluste (z.B. auf Grund eines Squeeze-out oder aus einer Einziehung von Aktien durch die Aktiengesellschaft) aber schon.

Handlungsempfehlung:

Dies zeigt erneut, dass im Grundsatz wirtschaftliche Verluste bei den Einkünften aus Kapitalvermögen steuerlich zu berücksichtigen sind. Eine insoweit ablehnende Haltung der Finanzverwaltung ist kritisch zu überprüfen, da sich schon mehrfach gezeigt hat, dass die Ansicht der Finanzverwaltung insoweit durch das Gesetz nicht gedeckt ist.

Für Hauseigentümer

27 Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden

Die Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden kann nur in Anspruch genommen werden, wenn durch eine nach amtlichem Muster

erstellte Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens nachgewiesen wird, dass die steuergesetzlichen Voraussetzungen sowie die Anforderungen nach der Energetischen Sanierungsmaßnahmen-Verordnung erfüllt sind. Die Finanzverwaltung hat nun zur Ausstellung derartiger Bescheinigungen Stellung genommen.

Die wesentlichen Punkte sind:

- Für die Bescheinigung sind die **amtlich vorgeschriebenen Muster** zu verwenden. Vom Inhalt, Aufbau und von der Reihenfolge der Angaben darf nicht abgewichen werden. Eine individuelle Gestaltung der Felder für die Bezeichnung des ausführenden Fachunternehmens und des Bauherrn sowie eine Ergänzung der Bescheinigungen um ein zusätzliches Adressfeld sind zulässig.
- **Bescheinigungsberechtigt** ist jedes ausführende Fachunternehmen, welches die Anforderungen der Energetischen Sanierungsmaßnahmen-Verordnung erfüllt.
- Die **Kosten der jeweiligen energetischen Maßnahme** sind grundsätzlich einzeln in der Bescheinigung auszuweisen.
- Als Kosten für die energetische Maßnahme können die Aufwendungen für den Einbau bzw. die Installation, für die Inbetriebnahme von Anlagen, für notwendige Umfeldmaßnahmen und die direkt mit der Maßnahme verbundenen Materialkosten ausgewiesen werden. Zudem ist ein Ausweis der Kosten möglich, die dem Stpfl. dadurch entstanden sind, dass ein Energieberater mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahme beauftragt wurde. Berücksichtigt werden die Aufwendungen für Energieberater, die vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) als fachlich qualifiziert zum Förderprogramm „Energieberatung für Wohngebäude“ zugelassen sind und die Aufwendungen für die Energieeffizienz-Experten, die für das KfW-Förderprogramm „Energieeffizient Bauen und Sanieren – Wohngebäude“ (KfW-Programme Nr. 151/152/153 und 430) gelistet sind.
- Die Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens kann nur für energetische Maßnahmen erteilt werden, mit denen nach dem 31.12.2019 begonnen wurde.
- Bei der **Erneuerung der Heizungsanlage** sind besondere Nachweise erforderlich. Es reicht aus, wenn dem Fachunternehmen diese bei Erstellung der Bescheinigung vorliegen, mit der Bescheinigung dem Stpfl. übergeben werden und dieser sie vorhält. Der Antragsteller (Eigentümer) muss sie dem Finanzamt nur nach Aufforderung vorlegen.
- Werden energetische Maßnahmen an einem aus mehreren selbstgenutzten **Eigentumswohnungen** bestehenden Gebäude durchgeführt, ist grundsätzlich für jede einzelne Eigentumswohnung eine Bescheinigung auszustellen. Es wird nicht beanstandet, dass das ausführende Fachunternehmen aus Vereinfachungsgründen eine Gesamtbescheinigung ausstellt, wenn es sich entweder um das Gesamtgebäude betreffende Sanierungsaufwendungen handelt oder die auf das Sondereigentum einzelner Wohnungen entfallenden Aufwendungen den einzelnen Wohnungen klar und eindeutig zugeordnet werden können. Hat die Wohnungseigentümergeinschaft zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben und Interessen einen Verwalter bestellt, ist dieser als Auftraggeber zu adressieren. Der Verwalter kann in diesen Fällen die anteiligen auf das Miteigentum entfallenden Aufwendungen nach dem Verhältnis des Miteigentumsanteils aufteilen und dem einzelnen Wohnungseigentümer mitteilen.

Handlungsempfehlung:

Diese formalen Anforderungen sollten dringend beachtet werden.

28 Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück

Die Finanzverwaltung hat eine Arbeitshilfe veröffentlicht, mit Hilfe derer in einem typisierten Verfahren bei Erwerb eines bebauten Grundstücks zu einem Gesamtkaufpreis entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorgenommen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung geprüft werden kann. Die Aufteilung eines Gesamtkaufpreises auf Grund und

Boden einerseits und das Gebäude andererseits ist insbesondere für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Abschreibung des Gebäudes von Bedeutung.

Handlungsempfehlung:

Ist im Kaufvertrag eine solche Aufteilung von den Vertragsparteien vorgenommen worden, so ist dieser grds. auch steuerlich zu folgen, sofern sie zum einen nicht nur zum Schein getroffen wurde sowie keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt und zum anderen die tatsächlichen Wertverhältnisse nicht gänzlich verfehlt.

Problematisch an der vergleichsweise pauschalen Aufteilungsmethodik der Finanzverwaltung ist, dass die vielfach deutlich gestiegenen Bodenrichtwerte, welche in die Berechnung einfließen und andererseits aber eher zurückhaltend angesetzte Baupreissteigerungen vielfach zu sehr hohen Bodenwertanteilen führen.

Das Finanzgericht Berlin-Brandenburg hatte keine Bedenken gegen die grds. Geeignetheit dieser Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises. Hiernach gehe die Arbeitshilfe über eine bloße Bestimmung der Bodenrichtwerte und deren Abgleich mit der kaufvertraglichen Bestimmung des Bodenwertanteils deutlich hinaus. Sie sei methodisch geeignet und entspreche der Vorgabe der Rechtsprechung, Bodenwert und Gebäudewert unabhängig voneinander zu ermitteln; ihre Ergebnisse seien nachvollziehbar. Es handele sich um eine qualifizierte Schätzung. Gegen dieses Urteil ist die Revision vor dem Bundesfinanzhof anhängig. Im Revisionsverfahren stellt sich die Frage, ob die von der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellte „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ bei der Aufteilung eines vertraglich vereinbarten Kaufpreises auf Grund und Gebäude für Zwecke der Bemessung der Abschreibung zugrunde gelegt werden kann.

Der Bundesfinanzhof hat das Bundesfinanzministerium zum Verfahrensbeitritt aufgefordert. Das Gericht will sich in diesem Verfahren grundlegend mit der Bindungswirkung der Ergebnisse der Arbeitshilfe befassen.

Handlungsempfehlung:

Fälle, in denen die Kaufpreisaufteilung strittig ist, sollten mit Hinweis auf dieses Verfahren verfahrensrechtlich offengehalten werden.

29 Abzug von Schuldzinsen bei Herstellung und anschließender teilweiser Veräußerung eines Mehrfamilienhauses

Ein aktuelles Urteil des Bundesfinanzhofs verdeutlicht die Grundsätze hinsichtlich der **Zuordnung von Darlehenszinsen zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung**. Im Urteilsfall hatten die Stpfl. ein Mehrfamilienhaus errichtet. Die Finanzierung erfolgte im Wesentlichen über zwei Darlehen und Eigenmittel. Die beiden Darlehen dienten ausdrücklich der Finanzierung des Gesamtbauvorhabens und sämtliche Baurechnungen wurden von einem Bankkonto beglichen.

Noch vor Fertigstellung erfolgte eine Aufteilung des Gesamtobjekts gemäß Wohnungseigentumsgesetz in drei separate Wohnungen (Untergeschoss, Erdgeschoss und Dachgeschoss). Die Wohnung im Dachgeschoss veräußerten die Stpfl. dann an ihre Tochter. Der insoweit erzielte Kaufpreis floss ebenfalls auf das Baukonto.

In ihren Steuererklärungen für die Streitjahre rechneten die Stpfl. die aufgenommenen Darlehen insgesamt den beiden vermieteten Wohnungen zu und behandelten dementsprechend die hierfür entrichteten Zinsen in voller Höhe als sofort abziehbare Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dem folgte das Finanzamt nicht. Dieses teilte vielmehr die Zinsaufwendungen auf die vorhandenen Wohnungen entsprechend den jeweiligen Miteigentumsanteilen auf und berücksichtigte in den Einkommensteuerbescheiden nur die auf die beiden vermieteten Wohnungen entfallenden anteiligen Zinsaufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

Dies bestätigte nun auch der Bundesfinanzhof und entschied:

- Schuldzinsen sind insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, soweit sie mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in **wirtschaftlichem Zusammenhang** stehen. Maßgebend ist die

tatsächliche Verwendung des Darlehens. Der wirtschaftliche Zusammenhang mit einer bestimmten Einkunftsart kann grundsätzlich nicht durch einen bloßen Willensakt des Stpfl. begründet werden.

- Dient ein Gebäude nicht nur dem Erzielen von Einkünften (etwa aus Vermietung und Verpachtung), sondern anteilig auch der (nicht steuerbaren) **Selbstnutzung**, und werden die Darlehensmittel lediglich teilweise zur Einkünfterzielung verwandt, so sind die für den Kredit entrichteten Zinsen nur **anteilig** als Werbungskosten abziehbar.
- In **vollem Umfang** sind sie nur dann zu berücksichtigen, wenn der Stpfl. ein Darlehen mit steuerrechtlicher Wirkung gezielt einem bestimmten, der Einkünfterzielung dienenden Gebäudeteil zuordnet, indem er mit den als Darlehen empfangenen Mitteln **tatsächlich die Aufwendungen** begleicht, die der Herstellung dieses Gebäudeteils **konkret zuzurechnen** sind.
- Demgegenüber hat die Rechtsprechung eine gesonderte Zuordnung von Darlehen zu den Herstellungskosten eines **später fremdvermieteten Teils** abgelehnt, wenn der Stpfl. die Kosten der Errichtung des gesamten Gebäudes einheitlich abgerechnet hat, ohne die auf den vermieteten Gebäudeteil entfallenden Herstellungskosten gesondert auszuweisen und zu bezahlen.
- Diese zu anteilig fremdvermieteten und anteilig selbstgenutzten Gebäuden entwickelten Rechtsprechungsgrundsätze sind entsprechend anzuwenden auf die **gesonderte Zuordnung von Darlehen** zu den (anteiligen) Herstellungskosten eines Gebäudes, das wie im Streitfall teilweise dem Erzielen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sowie teilweise dem Erzielen von sonstigen Einkünften (durch Veräußerung) dient.

Handlungsempfehlung:

Die Stpfl. hätten vorliegend also bei rechtzeitiger Planung ein günstigeres Ergebnis erzielen können, wenn die Aufwendungen für die drei Wohnungen von vorneherein getrennt worden wären und die eingesetzten Mittel (Darlehen und Eigenmittel) entsprechend zugeordnet worden wären. Dies hätte sinnvollerweise durch eine separate Rechnungstellung der Bauunternehmen und eine Abrechnung der einzelnen Wohnungen über getrennte Bankkonten geschehen müssen.

30 Instandsetzung einer vorhandenen und funktionsfähigen Kanalisation sind Werbungskosten

Der Bundesfinanzhof stellt klar, dass Aufwendungen für die Instandsetzung und teilweise Erneuerung eines vorhandenen und funktionsfähigen Abwasserrohrsystems als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sofort abziehbar sind, da sie lediglich der Erhaltung des Grundstücks dienen.

Im Urteilsfall war das Grundstück erschlossen und ursprünglich mit einem Einfamilienhaus bebaut. Dieses wurde durch ein Zweifamilienhaus ersetzt. Im Rahmen der Baumaßnahme wurde festgestellt, dass der Abwasserkanal beschädigt war und deshalb wurde dieser ersetzt. Während der Bauphase des Zweifamilienhauses wurde der vorhandene Abwasserkanal noch zur Ableitung von Grundwasser genutzt. Strittig war die steuerliche Behandlung der Aufwendungen für die Instandsetzung des Abwasserkanals.

Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung von Aufwendungen für einen Entwässerungskanal ist grundsätzlich zu differenzieren:

- Aufwendungen für eine **erstmalige Erschließungsmaßnahme** zählen regelmäßig zu den Anschaffungskosten von Grund und Boden, weil der erstmalige Anschluss an öffentliche Einrichtungen die Nutzbarkeit des Grundstücks und damit dessen Wert erhöht. Sie gehören als Voraussetzung für die Bebaubarkeit des Grundstücks nicht zu den Herstellungskosten des Gebäudes.
- Aufwendungen für eine **nachträgliche Erschließungsmaßnahme** und Aufwendungen für eine zusätzliche Zweierschließung können im Einzelfall auch sofort als Werbungskosten abziehbar sein, wenn der Zustand des Grundstücks durch die neue Erschließungsmaßnahme nicht verändert wird, weil er sich nicht wesentlich von der bisherigen Erschließung unterscheidet.

- Aufwendungen für die (Erst- oder Zweit-)Herstellung von Zuleitungsanlagen eines Gebäudes zum öffentlichen Kanal (sog. **Hausanschlusskosten**) einschließlich der sog. Kanalanstichgebühr gehören zu den Herstellungskosten des Gebäudes, soweit die Kosten für Anlagen auf privatem Grund und nicht für Anlagen der Gemeinde außerhalb des Grundstücks entstanden sind.
- Abweichend hiervon sind Aufwendungen für die Ersetzung, Modernisierung oder (ggf. teilweise) **Instandsetzung einer vorhandenen Kanalisation** als Werbungskosten sofort abziehbar.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

31 **Organschaft: Finanzverwaltung zur Vereinbarung variabler Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter**

Die körperschaftsteuerliche Organschaft, die insbesondere die Möglichkeit bietet, Verluste der Organgesellschaft mit steuerlicher Wirkung beim Organträger geltend zu machen (also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns zu verrechnen), setzt für ihre Anerkennung nicht nur die sog. finanzielle Eingliederung voraus, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert, sondern auch den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Ergebnisabführungsvertrag). Danach ist im Grundsatz der gesamte Gewinn der Organgesellschaft an den Organträger abzuführen. Abweichend davon sind nach § 14 Abs. 2 KStG Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter zulässig.

In diesem Kontext ist die bisherige Entwicklung der Rechtslage zu sehen: Der BFH hatte 2017 in der Auslegung des mittlerweile geänderten Gesetzes gegen die bisherige Verwaltungsauffassung entschieden, dass die Vereinbarung von variablen Ausgleichszahlungen eines beherrschenden Unternehmens an einen außenstehenden Gesellschafter der Anerkennung einer steuerlichen Organschaft entgegensteht, wenn sich die Ausgleichszahlungen im Ergebnis an dem Gewinn der beherrschten Gesellschaft bemessen. Daraufhin hat der Gesetzgeber reagiert und in § 14 Abs. 2 KStG geregelt, dass unter bestimmten engen Bedingungen variable Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter der Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft nicht entgegenstehen.

Zur Anwendung dieser Neuregelung hat nun die FinVerw. aktuell Stellung genommen und insbesondere Folgendes ausgeführt:

- Für die Anwendung des § 14 Abs. 2 KStG ist es unerheblich, ob die Ausgleichszahlungen von der Organgesellschaft oder dem Organträger geleistet werden.
- Der Anwendungsbereich des § 14 Abs. 2 KStG ist nur eröffnet, wenn Ausgleichszahlungen vereinbart und geleistet werden. Sind neben dem aktienrechtlichen Mindestbetrag weitere, gewinnabhängige Ausgleichszahlungen zwar vereinbart, die variablen Betragskomponenten aber z.B. wegen eines niedrigen oder negativen Ergebnisses der Organgesellschaft in einem konkreten Wirtschaftsjahr nicht zu leisten und werden auch tatsächlich nicht geleistet, kommt die einschränkende Regelung des § 14 Abs. 2 Satz 1 KStG für dieses Wirtschaftsjahr nicht zur Anwendung.
- Als Bezugsgröße für den fiktiven Gewinnanteil eines außenstehenden Gesellschafters i.S.d. § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG ist stets auf den Gesamtgewinn der Organgesellschaft abzustellen.
- Der Höchstbetrag der steuerlich zulässigen Ausgleichszahlungen bemisst sich ausschließlich nach dem Gewinnanteil, der dem Anteil des außenstehenden Gesellschafters am gezeichneten Kapital entspricht.

- Die Ermittlung des Höchstbetrages i.S.d. § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG ist für jedes Wirtschaftsjahr gesondert vorzunehmen. Nicht voll ausgeschöpfte Teile des Höchstbetrags eines Jahres können nicht in die Ermittlung des Höchstbetrages für die folgenden Wirtschaftsjahre einbezogen werden.
- Die Rechtsfolgen sind bezogen auf jedes einzelne Wirtschaftsjahr zu ziehen: Wenn die an außenstehende Gesellschafter insgesamt geleisteten Ausgleichszahlungen den nach § 14 Abs. 2 KStG zulässigen Höchstbetrag nicht übersteigen, greift die gesetzliche Fiktion und der ganze Gewinn gilt als abgeführt.
- Sofern jedoch die an den außenstehenden Gesellschafter insgesamt geleisteten Ausgleichszahlungen den nach § 14 Abs. 2 KStG zulässigen Höchstbetrag übersteigen, steht dies der steuerlichen Anerkennung der Organschaft für dieses Wirtschaftsjahr entgegen.

Hinweis:

Von dieser Neuregelung sind gerade auch Versorgungsunternehmen betroffen, an denen auch kommunale Anteilseigner beteiligt sind und diese einzelne dauerdefizitär kommunale Tätigkeiten (wie z.B. Bäder oder Tiefgaragen) auf die Gesellschaft übertragen haben und der nichtkommunale Anteilseigner ausschließlich am Gewinn der Versorgungssparte beteiligt ist. Freilich greift die Neuregelung nur dann, wenn die Gesellschaft mittels Gewinnabführungsvertrag angebunden ist. Besteht lediglich eine disquotale Gewinnverteilungsabrede, so greift § 14 Abs. 2 KStG nicht.

Handlungsempfehlung:

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

32 Vertrauensschutz bei der Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen

Der IX. Senat des BFH hat nun neue Maßstäbe für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen des Gesellschafters aus nach früherer Rechtslage als eigenkapitalersetzend bezeichneten Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten i.S.d. § 17 EStG entwickelt und für Altfälle zugleich einen Bestands- bzw. „Vertrauensschutz“ formuliert. Für Altfälle sind die bisherigen Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen dann weiter anzuwenden, wenn der Gesellschafter eine nach früherem Recht als eigenkapitalersetzend einzustufende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 (Tag der Urteilsverkündung) geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist. Das BMF hatte mit seinem Schreiben vom 5.4.2019 die Rechtsprechungsänderung des BFH und insbesondere die Vertrauensschutzregelung mit dem Stichtag 27.9.2017 für alle noch offenen Fälle bestätigt.

Steuerpflichtige, die ihrer GmbH als Gesellschafter bis zum 27.9.2017 eine (ehemals) eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe geleistet haben, können also den Ausfall ihrer Rückzahlungs- oder Regressansprüche im Fall der Veräußerung oder Auflösung der Gesellschaft als nachträgliche Anschaffungskosten steuerlich geltend machen.

Vor diesem Hintergrund ist nun ein aktuelles BFH-Urteil zu sehen, mit dem der BFH in erneuter Bestätigung seiner Rechtsprechung ausgeführt hat, dass die bis zum Urteil v. 11.7.2017 anerkannten Grundsätze zur Berücksichtigung von nachträglichen Anschaffungskosten aus eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen weiter anzuwenden sind, wenn der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum 27.9.2017 geleistet hatte oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden war. Damit wies er das FG Berlin-Brandenburg zurück, das die Auffassung vertreten hatte, der BFH könne keine übergangsweise Weiteranwendung der früheren Grundsätze anordnen, weil es bei Gesetzesänderungen strukturell kein Vertrauen des Stpfl. geben könne, dass die neue Rechtslage in der Folge von den Gerichten in einer ganz bestimmten, nämlich für den Stpfl. günstigen Weise ausgelegt werde.

Im Übrigen hat der BFH für den Streitfall hinsichtlich des Nachweises der hingegebenen Gesellschafterdarlehen entschieden, dass dem festgestellten Jahresabschluss Indizwirkung zukommt für das Bestehen und die Höhe einer Verbindlichkeit gegenüber einem Gesellschafter.

Hinweis:

Dieses Urteil ist gerade auch von großer Bedeutung für die Frage, wie und in welchem Umfang das Bestehen ggf. schon vor vielen Jahren geleisteter Gesellschafterdarlehen nachzuweisen ist. Oftmals bestehen Gesellschafterdarlehen bereits seit langer Zeit und Nachweise in Form z.B. von Kontoauszügen über die Gewährung können nicht mehr beigebracht werden.

33 Berücksichtigung eines Darlehensausfalls als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen oder bei der Ermittlung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG

Das FG Düsseldorf hat sich mit der Frage befasst, ob die vor Eintritt der Krise einer GmbH vom Gesellschafter gewährten Darlehen bei der Ermittlung eines Auflösungsverlusts nach § 17 Abs. 4 EStG oder als Darlehensverlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen sind, wenn diese bei Kriseneintritt stehen gelassen wurden.

Im Streitfall hatten die Stpfl. (zusammen veranlagte Ehegatten) einer GmbH mehrere Darlehen gewährt, die diese nicht zurückgezahlt hat. Der Stpfl. war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der GmbH. Die Ehegatten gewährten der GmbH zwischen 2010 und 2013 diverse unbesicherte Darlehen, die i.d.R. eine Laufzeit von 36 Monaten hatten und mit 5 % p.a. zu verzinsen waren. Durch Gesellschafterbeschluss vom 15.12.2014 löste der Stpfl. die GmbH zum 31.12.2014 auf. Nach Beendigung der Liquidation, bei der dem Stpfl. nur ein geringer Liquidationserlös zufluss, wurde die GmbH am 7.4.2016 gelöscht. Die Stpfl. machten Verluste aus der Auflösung der GmbH gem. § 17 Abs. 1 und 4 EStG geltend, was das FA allerdings nicht anerkannte.

Das FG hat dazu festgestellt,

- dass es der Gesellschafter im Streitfall unterlassen habe, ein Darlehen zurückzufordern, als erste Anzeichen einer Krise sichtbar wurden. Der Gesellschafter habe das vor Kriseneintritt gewährte Darlehen vielmehr stehen gelassen und damit in seinem Wert bis auf 0 € verfallen lassen. Mit diesem Wert sei dieses auch bei der Ermittlung des Auflösungsverlusts anzusetzen.
- Der Ausfall eines in der Krise stehen gelassenen Darlehens sei als Verlust bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Denn der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG führe nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich zu berücksichtigenden Verlust.
- Diese Grundsätze sollen (wegen des Erfordernisses der Einkünfteerzielungsabsicht) nur für solche Darlehen gelten, die zu Zeitpunkten gewährt wurden, zu denen sich die GmbH noch nicht in einer Krise i.S. der Rechtsprechung zur Eigenschaft eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen als nachträgliche Anschaffungskosten befand.
- Sofern Darlehen vorliegend erst nach Eintritt in die Krise gewährt wurden, also ein ordentlicher Kaufmann nur noch Eigenkapital, nicht aber Fremdkapital zugeführt hätte, handele es sich um Finanzierungshilfen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst waren und im Rahmen des Auflösungsverlusts nach § 17 EStG zu berücksichtigen seien.

Hinweis:

Das FG hat die Revision zugelassen (inzwischen anhängig beim BFH), so dass die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu verfolgen ist. So ist auch die gesetzliche Neuregelung in § 17 Abs. 2a EStG zu beachten. Daher ist sorgfältig für jeden Einzelfall zu prüfen, welche Regelung Anwendung finden kann und für den Stpfl. günstiger ist. Dabei ist die in Teilen noch unsichere Rechtsprechungslage zu berücksichtigen.

34 Steuerliche Behandlung von Arbeitszeitkonten und vGA

Mit Verfügung der OFD Frankfurt/a.M. hat die FinVerw. – unter Bezugnahme auf die aktuelle BFH-Rechtsprechung – zur steuerlichen Behandlung von Arbeitszeitkonten Stellung genommen. Dabei werden unter Arbeitszeitkonten solche Vereinbarungen zwischen Arbeitgebern und

Arbeitnehmern verstanden, die dem Zweck dienen, zukünftig verdienten Arbeitslohn nicht auszubezahlen, sondern „anzusparen“ und für längere Freistellungen von der Arbeit zu verwenden, wobei das Dienstverhältnis während des Zeitraums der Freistellung weiterhin fortbesteht. Nicht darunter fallen sog. Flexi- und Gleitzeitkonten.

Zum Besteuerungszeitpunkt stellt die OFD fest, dass bei Fremdgeschäftsführern die Vereinbarung eines Arbeitszeitkontos ebenso wie die Wertgutschrift auf dem Zeitkonto grundsätzlich noch nicht zum Zufluss von Arbeitslohn beim Arbeitnehmer führt, sondern erst die Auszahlung während der Freistellungsphase als Zufluss die Besteuerung auslöst. Für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer wird die Vereinbarung eines Arbeitszeitkontos lohn- und einkommensteuerrechtlich allerdings nicht anerkannt. Entsprechende Rückstellungen der Gesellschaft führen somit zur Annahme einer vGA. Demgegenüber soll bei nichtbeherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern nach den allgemeinen Grundsätzen (insbesondere also Fremdüblichkeit) zu prüfen sein, ob eine vGA vorliegt. Bei Nichtvorliegen einer vGA sind Vereinbarungen über die Einrichtung von Zeitwertkonten lohn- und einkommensteuerlich grundsätzlich anzuerkennen.

Der Erwerb der Organstellung bzw. der Mehrheitsanteile soll den Zufluss des bis zu diesem Zeitpunkt aufgebauten Guthabens auf dem Zeitwertkonto nicht beeinflussen. Allerdings gelten nach Erwerb der Organstellung hinsichtlich der weiteren Zuführungen die genannten Grundsätze hinsichtlich des Vorliegens einer vGA.

Hinweis:

Der BFH hatte bspw. 2015 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.

35 Bindungswirkung unanfechtbarer Körperschaftsteuer-Bescheide hinsichtlich der Annahme von vGA beim Gesellschafter

Mit seinem vorläufig nicht rechtskräftigen aktuellen Urteil hat das FG Rheinland-Pfalz entschieden, dass bei Vorliegen unanfechtbarer Körperschaftsteuer-Bescheide, die der GmbH-Gesellschafter hätte anfechten können und denen eine außerbilanzielle Hinzurechnung von vGA zu Grunde liegt, der Geltendmachung von Einwendungen gegen die Annahme von vGA im Rahmen der Veranlagung des GmbH-Gesellschafters die Regelung § 166 AO entgegensteht (sog. Drittwirkung der Steuerfestsetzung).

Ist nach § 166 AO die Steuer einer GmbH gegenüber unanfechtbar festgesetzt, so hat dies auch gegen sich gelten zu lassen, wer in der Lage gewesen wäre, den gegen die GmbH erlassenen Bescheid als dessen Vertreter, Bevollmächtigter oder kraft eigenen Rechts anzufechten.

Im Streitfall war der Stpfl. als alleiniger Geschäftsführer einer GmbH gem. § 34 AO ihr gesetzlicher Vertreter. Nach Auffassung des FG ergibt sich sowohl aus dem Wortlaut als auch aus dem Sinn und Zweck des § 166 AO, dass sich bei Vorliegen unanfechtbarer Körperschaftsteuer-Bescheide, denen der Stpfl. als Geschäftsführer der GmbH gem. § 34 AO hätte widersprechen können, ihm nicht nur im Hinblick auf mögliche Haftungsbescheide, die – wie Steuerbescheide – eigenständige Bescheide darstellen, sondern auch im Hinblick auf die Einkommensteuer-Bescheide die Drittwirkung der unanfechtbaren Steuerfestsetzung der Körperschaftsteuer-Bescheide einschließlich der damit unanfechtbar festgestellten vGA entgegensteht.

Im Ergebnis hatte der Stpfl. im Insolvenzverfahren keinen Widerspruch gegen die Feststellung der (Körperschaft-)Steuerforderungen, die auch die vGA umfassten, durch den Insolvenzverwalter, erhoben, so dass er die unanfechtbare Feststellung dieser Bescheide gegen sich gelten lassen muss. Dies hat zur Folge, dass der Stpfl. die Rechtmäßigkeit der in den Einkommensteuer-Bescheiden 1999 bis 2006 als Einkünfte angesetzten vGA der GmbH an ihn ab dem Streitjahr 1999 dem Grunde und der Höhe nach nicht mehr überprüfen lassen kann.

Hinweis:

Das FG-Urteil ist mittlerweile rechtskräftig geworden. Dennoch muss die Würdigung des FG als umstritten eingestuft werden. Ob die Finanzverwaltung die Argumentation des FG in anderen Fällen aufgreifen wird, bleibt abzuwarten.

Für die Praxis ist dennoch anzuraten, dass selbst in den Fällen, in denen sich eine vGA auf der Ebene der GmbH im Ergebnis nicht auswirkt, auch schon die Folgen bei der Einkommensteuer des Gesellschafters zu berücksichtigen und bereits auf der Ebene der GmbH Einwendungen gegen die Feststellung einer vGA zu prüfen sind.

36 Gehaltsverzicht durch den Geschäftsführer in der Corona-Krise

Angesichts der aktuellen Situation werden es einige Geschäftsführer in Betracht ziehen, zur Entlastung „ihrer“ GmbH auf Gehaltszahlungen zu verzichten. Aus steuerlicher Sicht hängen an derartigen Gestaltungen je nach Einzelfall unterschiedliche Rechtsfolgen, die in der nachfolgenden Darstellung der gängigen Konstellationen kurz skizziert werden sollen; diese Darstellung kann eine individuelle Beratung natürlich nicht ersetzen.

Fremdgeschäftsführer – Stärkung der Liquidität: Zur Stärkung der Liquidität kann ein nicht an der GmbH beteiligter Geschäftsführer vorübergehend auf die Auszahlung seines bereits verdienten Gehalts verzichten – die GmbH baut dann eine Verbindlichkeit auf, die Ertragslage ist nicht betroffen, Lohnsteuer ist zu berücksichtigen. Da Zeitwertkonten für Fremdgeschäftsführer auch steuerlich anerkannt werden, kann insoweit sogar ein Zufluss beim Fremdgeschäftsführer vermieden werden (keine Lohnsteuer).

Fremdgeschäftsführer – Minderung der Aufwendungen: Zur Minderung der Aufwendungen kann ein nicht an der GmbH beteiligter Geschäftsführer auf bereits verdientes Gehalt verzichten. Insoweit führt der Verzicht zu einem Ertrag der Gesellschaft, was dann die Ertragslage der GmbH stärkt, die Lohnbesteuerung beim Fremdgeschäftsführer aber nicht rückwirkend beseitigt. Der (teilweise oder vollständige) Verzicht auf künftiges Gehalt stärkt die künftige Ertragslage, Lohnsteuer fällt nicht an.

Nicht beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer – Stärkung der Liquidität: Zur Stärkung der Liquidität kann auch ein nicht beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer vorübergehend auf die Auszahlung seines bereits verdienten Gehalts verzichten – die GmbH baut dann eine Verbindlichkeit auf, die Ertragslage ist nicht betroffen, Lohnsteuer ist zu berücksichtigen. Voraussetzung ist, dass er nicht doch als beherrschend anzusehen ist, weil er zusammen mit einem anderen Minderheitsgesellschafter gleichgerichtet agiert (sog. gleichgerichtete Interessen). Die Finanzrichter gehen i.Ü. davon aus, dass ein fremder Geschäftsführer Gehaltsforderungen allenfalls für drei Monate stunden würde, dauert die Stundung durch den Gesellschaftergeschäftsführer länger, droht die Unterstellung von vGA betreffend den gesamten Lohnaufwand (weil die Vereinbarungen nicht wie vereinbart durchgeführt werden).

Nicht beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer – Minderung der Aufwendungen: Zur Minderung der Aufwendungen kann ein nicht beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer auf bereits verdientes Gehalt verzichten, was dann als Zuführung von Eigenkapital in die GmbH zu werten ist, die Lohnbesteuerung aber nicht rückwirkend beseitigt. Insoweit würde der bilanzielle Ertrag als verdeckte Einlage gewertet, welche die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöhen.

Beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer – Stärkung der Liquidität: Zur Stärkung der Liquidität kann auch ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer vorübergehend auf die Auszahlung seines bereits verdienten Gehalts verzichten – die GmbH baut dann eine Verbindlichkeit auf, die Ertragslage ist nicht betroffen, Lohnsteuer ist zu berücksichtigen. Eine solche Stundung des Gehalts wird steuerlich aber nur dann und insoweit anerkannt, als auch ein Fremdgeschäftsführer dies in der aktuellen Lage so vornehmen würde, z.B. um den Fortbestand der GmbH und damit seines Arbeitgebers zu sichern.

Beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer – Minderung der Aufwendungen: Zur Minderung der Aufwendungen kann ein beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer auf bereits verdientes Gehalt verzichten (**nachträglicher Vergütungsverzicht**), was als Zuführung von

Eigenkapital in die GmbH zu werten ist, die Lohnbesteuerung aber nicht rückwirkend beseitigt. Es würde der bilanzielle Ertrag als verdeckte Einlage gewertet, welche die Anschaffungskosten der Beteiligung erhöht. Bei beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführern könnte die FinVerw einen Verstoß gegen das Durchführungsgebot sehen, so dass zu erwägen ist, einen Vergütungsverzicht gegen Besserungsklausel – in schriftlicher Form – aufzusetzen. Die Rspr. erkennt dies an, wenn der Besserungsfall hinreichend konkret umschrieben wird. Es muss im Voraus eine ernsthafte Abrede getroffen werden, die dann auch vereinbarungsgemäß durchgeführt wird; andernfalls droht auch für diesen Fall die Unterstellung von vGA betreffend den gesamten Lohnaufwand. **Gehaltsverzicht im Voraus:** Der (teilweise oder vollständige) Verzicht auf künftiges Gehalt stärkt die Ertragslage, Lohnsteuer fällt nicht an.

Hinweis:

Besondere Sorgfalt ist zudem geboten, wenn – was vorstehend nicht betrachtet wurde – auf Pensionsansprüche verzichtet werden soll.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sind also selbst mit einem Gehaltsverzicht Fallstricke verbunden, so dass unbedingt fachlicher Rat eingeholt werden sollte.

37 Share Deal: Grundsätzlich keine umsatzsteuerliche Geschäftsveräußerung trotz vollständiger Übertragung der Anteile an einer GmbH

Im Umsatzsteuerrecht gilt der Grundsatz, dass die Umsätze im Rahmen einer sog. Geschäftsveräußerung im Ganzen nach § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG mangels Steuerbarkeit nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Vorsteuern aus Ausgaben im Zusammenhang mit der Geschäftsveräußerung im Ganzen, z.B. Beratungs- und Beurkundungsleistungen, können dagegen unter den normalen Bedingungen geltend gemacht werden. Anders ist dies nun dann, wenn eine steuerfreie Anteilsveräußerung vorliegt. Dann können Vorsteuern nicht geltend gemacht werden, außer der Unternehmer optiert für diesen Umsatz zur Umsatzsteuer.

Vor diesem Hintergrund ist ein aktuelles BFH-Urteil zu sehen, mit dem sich der BFH mit einer Geschäftsveräußerung in Gestalt eines Share Deals befasst hat. Im Streitfall hatte die Stpfl., eine GmbH & Co. KG, sämtliche Anteile an ihrer umsatzsteuerrechtlichen Organtochter (der B-GmbH) veräußert. Aus den für den Veräußerungsvorgang in Anspruch genommenen Beratungsleistungen machte sie Vorsteuer geltend. Das FA verwehrte den Vorsteuerabzug jedoch mit der Begründung, dass die Beratungsleistungen für einen steuerfreien Ausgangsumsatz (Anteilsveräußerung) erbracht worden seien; dem folgte das FG.

Der BFH hat die Entscheidung des FG aber aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen und ausgeführt, dass die in Rede stehende Veräußerung der Anteile an der B-GmbH an die Erwerberin sowohl als ein steuerfreier Umsatz als auch als Geschäftsveräußerung anzusehen sein könnte. Bei Vorliegen einer Geschäftsveräußerung scheidet ein Vorsteuerabzug auf Grund der im Übrigen steuerpflichtigen Ausgangsumsätze nicht aus. Steuerfrei seien nach § 4 Nr. 8 Buchst. f UStG u.a. die Umsätze von Anteilen an Gesellschaften, dazu gehörten insbesondere die Anteile an einer GmbH. Da ein Verzicht auf diese Steuerbefreiung im Streitfall nicht erklärt worden sei, scheidet ein Vorsteuerabzug unter diesem Gesichtspunkt aus.

Voraussetzung für eine Geschäftsveräußerung sei gemäß § 1 Abs. 1a Satz 2 UStG, dass ein Unternehmen oder ein in der Gliederung eines Unternehmens gesondert geführter Betrieb im Ganzen entgeltlich oder unentgeltlich übereignet oder in eine Gesellschaft eingebracht werde. Der Tatbestand der Geschäftsveräußerung erfasse die Übertragung von Geschäftsbetrieben und von selbständigen Unternehmensteilen, die als Zusammenfassung materieller und immaterieller Bestandteile ein Unternehmen oder einen Unternehmensteil bilden, mit dem eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden könne. Übertragen werden müsse ein Gesamt- oder „Teilvermögen“. Zudem müsse der Erwerber beabsichtigen, den übertragenen Geschäftsbetrieb oder Unternehmensteil zu betreiben. Nicht begünstigt sei die sofortige Abwicklung der übernommenen Geschäftstätigkeit.

Zur Geschäftsveräußerung bei Veräußerung von Anteilen hat der EuGH entschieden, dass die Veräußerung sämtlicher Aktien an einer zu 100 % gehaltenen Tochtergesellschaft sowie einer verbleibenden Beteiligung an einer beherrschten Gesellschaft, an der sie früher zu 100 % beteiligt war, eine Übertragung eines Gesamt- oder Teilvermögens sein kann. Weiter hat der EuGH entschieden, dass die Veräußerung von 30 % der Anteile an einer Gesellschaft, für die der Veräußerer mehrwertsteuerpflichtige Dienstleistungen erbringt, keine Übertragung des Gesamtvermögens oder eines Teilvermögens bei der Lieferung von Gegenständen oder bei Dienstleistungen i.S.d. Umsatzsteuerrechts sein könne.

Denn die Inhaberschaft von Anteilen an einem Unternehmen reiche im Gegensatz zur Inhaberschaft von Vermögenswerten dieses Unternehmens nicht aus, um eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit fortführen zu können. Es könne aber anders zu beurteilen sein, wenn die bisherige Organträgerin (im Streitfall lag unstreitig eine Organschaft vor) die Anteile an der GmbH an eine/n neue Organträger/in übertrage. Bei Vorliegen der Voraussetzungen einer Organschaft könne die Beteiligung an der Organgesellschaft ein hinreichendes Ganzes bilden.

Hinweis:

Da der BFH die Sache an das FG zurückverwiesen hat, wird das Verfahren nun also wieder beim FG verhandelt, so dass die weitere Entwicklung der Rechtsprechung in dieser umsatzsteuerlich bedeutsamen Frage aufmerksam zu beobachten ist. Das FG hat die Frage zu klären, ob zwischen der Erwerberin, einer Beteiligungsgesellschaft, und der veräußerten B-GmbH eine Organschaft bestanden hat bzw. besteht. Sofern hiernach die Übertragung der Anteile als Geschäftsveräußerung zu beurteilen ist, sind die Vorsteuern auf die Beratungsleistungen abzugsfähig.

38 Zahlungen des Geschäftsführers auf Grund einer Lohnsteuerhaftung als Werbungskosten abzugsfähig

Nach § 69 AO haften GmbH-Geschäftsführer u.a. für Schulden der GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Insofern sollte gerade den Verpflichtungen zur Erklärung und zur Zahlung von Lohnsteuern wie auch von Umsatzsteuern höchste Priorität beigemessen werden.

Vor diesem Hintergrund ist das nicht rechtskräftige Urteil des Hessischen FG vom 19.11.2019 (Aktenzeichen 6 K 360/18, EFG 2020, 346) zu sehen, mit dem sich das FG insbesondere mit der Regelung des § 12 Nr. 3 EStG befusste, nach der u.a. die Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern regelmäßig weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden dürfen. Konkret hat das FG dazu entschieden, dass die GmbH-Geschäftsführerin, die für nicht abgeführte und sie selber betreffende Lohnsteuer in Haftung genommen wird, ihre diesbezüglichen Aufwendungen sehr wohl als Werbungskosten geltend machen kann.

Im Streitfall war die Stpfl. Mit-Gesellschafterin und Mit-Geschäftsführerin einer GmbH, welche ein Restaurant betrieb. Durch Beschluss des Amtsgerichts wurde über das Vermögen der GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Stpfl. wurde durch Haftungsbescheid, gestützt auf § 69 AO, für nicht abgeführte Lohnsteuer einschließlich Zuschlagsteuern und steuerliche Nebenleistungen in Haftung genommen.

Die Stpfl. leistete darauf Zahlungen in den Jahren 2014 und 2015 und beantragte, die von ihr geleisteten Haftungsbeträge für Lohnsteuer einschließlich Zuschlagsteuern und steuerliche Nebenleistungen als nachträgliche Werbungskosten anzusetzen, was das FA unter Verweis auf § 12 Nr. 3 EStG ablehnte. Es seien allenfalls die Beträge abzugsfähig, die auf Dritte entfielen, § 12 Nr. 3 EStG verbiete jedoch einen darüber hinausgehenden Abzug der Ausgaben, die auf die eigene Lohnsteuer der Stpfl. entfallen.

Das Hessische FG hat die Auffassung des FA zurückgewiesen und der Klage mit u.a. folgender Begründung stattgegeben:

- Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Sie sind bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit i.S.d. § 19 Abs. 1 EStG stellen diejenigen Aufwendungen Werbungskosten dar, die durch den Beruf des Stpfl. veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und wenn die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden.
- Nach diesen Grundsätzen sind die Aufwendungen der Stpfl. im Zusammenhang mit deren Haftungsinanspruchnahme auch insoweit Werbungskosten, als sie für rückständige Lohnsteuer, welche sie selbst als Arbeitnehmerin der GmbH betrifft, in Haftung genommen wurde.
- Im Schrifttum und der Finanzrechtsprechung ist umstritten, ob in diesen Fällen § 12 Nr. 3 EStG greift. Das FG Köln und das Niedersächsische FG haben entschieden, dass in entsprechenden Fällen das Abzugsverbot in § 12 Nr. 3 EStG nicht einschlägig ist, weil dieses Verbot nur eigene Steuerschulden des Stpfl. betrifft. Bei der Lohnsteuer, welche der Arbeitgeber an das FA abzuführen habe, handele es sich hingegen um eine fremde Schuld (die des Arbeitnehmers).

Dieser Auffassung, nach der vom Verbot grundsätzlich nur eigene Steuerschulden des Stpfl. erfasst werden sollten, schließt sich das Hessische FG explizit an. Bei den streitgegenständlichen Aufwendungen der Geschäftsführerin handelte es sich demgegenüber um die Entrichtungsschuld der von ihr vertretenen Gesellschaft nach § 43 Satz 2 AO i.V.m. § 41a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Die Geschäftsführerin werde durch den streitigen Werbungskostenabzug auch nicht bessergestellt, denn ebenso wie den übrigen Arbeitnehmern wurde ihr auch nur der um die anzumeldende und abzuführende Lohnsteuer gekürzte Nettolohn ausbezahlt. Nachdem die Geschäftsführerin infolge ihrer Inhaftungnahme mit dem Lohnsteuer-Betrag ein zweites Mal belastet wurde, ist es mit dem Sinn und Zweck von § 12 Nr. 3 EStG vereinbar, wenn sie in einem solchen Fall den streitigen Betrag einmal als Werbungskosten zum Abzug bringen kann.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung sollte aufmerksam beobachtet werden, da bislang noch keine BFH-Entscheidungen zu dieser Frage vorliegen. Die Revision ist beim BFH anhängig.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Juni 2020

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: Juni 2020