

Ihr Zeichen

Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen

Datum

Mandanten-Rundschreiben September/Oktober 2021

Hilfen für Opfer der Flutkatastrophe • Höhe der Steuerzinsen verfassungswidrig • Corona-Beihilfe • Arbeitszimmer/Home-Office-Pauschale • Betriebsveranstaltungen • Nachweis von Bewirtungskosten • Zuordnungswahlrecht bei der Umsatzsteuer

Sehr geehrte Damen und Herren,

ein in mehrfacher Hinsicht bemerkenswertes Urteil kommt nun vom Bundesverfassungsgericht. Der für die Verzinsung von Steuernachzahlungen und Steuererstattungen angewendete Zinssatz in Höhe von 6 % p. a. wurde ab 2014 als verfassungswidrig erkannt. Völlig unvoreingenommen sollte man meinen, dass damit dieser Zinssatz auch ab diesem Zeitpunkt nicht mehr verwendet werden darf. Das Bundesverfassungsgericht hat aber anders entschieden und billigt dem Gesetzgeber zu, dass er diesen überhöhten Zinssatz noch bis einschließlich 2018 weiter anwenden darf. Das Ärgerliche an diesem Fall ist wieder einmal, dass bewusstes verfassungswidriges Verhalten des Gesetzgebers durch das Bundesverfassungsgericht gebilligt wird. Die klare Botschaft des Verfassungsgerichtes an den Gesetzgeber lautet damit: Mach ruhig weiter so, du kannst das den Bürgern unrechtmäßig abgenommene Geld behalten! Auf diese Art und Weise wird es für den Gesetzgeber auch weiterhin relativ uninteressant sein, Steuergesetze verfassungskonform zu gestalten.

Obwohl dieser völlig an der Realität vorbeigehende Zinssatz von 6 % auch in anderen Bereichen des Steuerrechts Anwendung findet, heißt das noch lange nicht, dass der Gesetzgeber dieses Urteil auch in anderen Bereichen umsetzt. Jeder einzelne Bereich muss mühsam durchgeklagt werden.

Im Übrigen berichten wir in dieser Ausgabe wie gewohnt über weitere Neuerungen aus Gesetzgebung, Rechtsprechung und Verwaltung.

Für Rückfragen stehen wir wie immer gerne zur Verfügung.

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

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen mit jährlich 6 % ab dem Jahr 2014 verfassungswidrig
- 2 Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen
- 3 Kindergeldbezug auf Grund inländischer Einkünfte
- 4 Kein Abzug von Kinderbetreuungskosten in Höhe steuerfrei gezahlter Arbeitgeberzuschüsse
- 5 Berücksichtigung von Sonderausgaben bei unbeschränkter Steuerpflicht auf Antrag
- 6 Keine Grunderwerbsteuerbefreiung bei Übertragung und Tausch von Miteigentumsanteilen unter Geschwistern
- 7 Hausnotrufsystem auch außerhalb des "Betreutes Wohnens" eine haushaltsnahe Dienstleistung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 8 Weitere Erleichterungen zum Nachweis des Corona-Bonus
- 9 Betriebsveranstaltung: Aufteilung der angefallenen Kosten auf die tatsächlich teilnehmenden Arbeitnehmer
- 10 Finanzverwaltung: Bußgeldübernahme seitens des Arbeitgebers weiterhin regelmäßig Arbeitslohn
- 11 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten
- 12 Betriebliche Altersversorgung kann als außerordentliche Einkünfte begünstigt zu versteuern sein
- 13 Unentgeltliche Mahlzeitengestellung an Flugpersonal nicht immer Arbeitslohn
- 14 Doppelte Haushaltsführung in Zeiten von Home-Office(-Pflicht)
- 15 Abgrenzungsfragen "Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale" - Besonderheiten in 2020 und 2021
- 16 Übertragung einer Pensionszusage des Arbeitgebers auf einen Pensionsfonds kann zum Zufluss von Arbeitslohn führen

Für Unternehmer und Freiberufler

- 17 Überbrückungshilfe III Plus ist bis zum 31.12.2021 verlängert worden
- 18 Überbrückungshilfe I, II, III und III Plus: Schlussabrechnung muss bis zum 30.6.2022 vorgelegt werden
- 19 Steuerliche Anerkennung von Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben
- 20 Erweiterte Grundstückskürzung: Bei Verwaltung fremden Grundbesitzes muss es sich um Wohnbauten handeln
- 21 Ermäßigter Umsatzsteuersatz: Abgrenzung der Dienstleistung von der Lieferung beim Mitbenutzungsrecht an Verzehrvorrichtungen Dritter
- 22 Gutachtertätigkeiten im Auftrag des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK)
- 23 Bei einem gemischten Bankkonto muss die Herkunft von Bareinzahlungen nachgewiesen werden
- 24 Datenbereitstellung bei Betriebsprüfung im Falle einer Einnahmen-Überschussrechnung
- 25 Vorsteuerabzug - Angabe des Leistungszeitpunkts bzw. -zeitraums in der Rechnung
- 26 Vorsteuerabzug: Dokumentation des Zuordnungswahlrechts bei Erwerben in 2020 spätestens bis 1.11.2021
- 27 Umsatzsteuerliche Folgen bei Abrechnung über nicht ausgeführte sonstige Leistung mittels Gutschrift

Für Personengesellschaften

- 28 Vermögensverwaltende Personengesellschaft: Wechsel von einer gewerblich geprägten zu einer entprägten Gesellschaft
- 29 Erbschaft- und Schenkungsteuer: begünstigtes Vermögen bei sog. Betriebsaufspaltung
- 30 Betriebsaufspaltung: Erforderlich ist eine beherrschende Stellung sowohl in der Besitzgesellschaft als auch in dem Betriebsunternehmen

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 31 Kann ein Antrag auf Günstigerprüfung auch nachträglich gestellt werden?
- 32 Steuerpflicht der Zinsen aus einer Kapitallebensversicherung bei Umschuldung eines sog. Neudarlehens
- 33 Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von Gold ETF-Fondsanteilen

Für Hauseigentümer

- 34 Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau läuft Ende 2021 aus
- 35 Veräußerung einer selbstgenutzten Eigentumswohnung innerhalb von zehn Jahren: Keine Besteuerung des auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinns
- 36 Veräußerung eines auf einem Campingplatz aufgestellten Mobilheims kein privates Veräußerungsgeschäft

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 37 Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021
- 38 Ausfall einer privaten Darlehensforderung
- 39 Konzernumlage kann vGA sein, wenn diese nicht kostendeckend und auch keine Überprüfung der Angemessenheit vorgesehen ist
- 40 Annahme einer vGA bei Vermietung einzelner Räume in der Wohnung des beherrschenden Gesellschafters an die Gesellschaft (formeller Fremdvergleich)
- 41 Unklare Pensionszusage: vGA bei Vereinbarung eines möglichen Pensionseintritts schon mit vollendung des 60. Lebensjahres
- 42 Steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung

Unwetterschäden: Steuerliche und sonstige Hilfsmaßnahmen

- 43 Zerstörungen durch Unwetter
- 44 Soforthilfen der Bundesländer für betroffene Bürger und Unternehmen
- 45 Vereinfachungen hinsichtlich steuerbegünstigter Zuwendungen – "Spenden"
- 46 Sonderabschreibungen usw. bei Wiederherstellung von Gebäuden oder Anlagen
- 47 Steuerliche Vereinfachungen bei Lohnsteuer/Einkommensteuer
- 48 Stundungs- und Vollstreckungsmaßnahmen sowie Anpassung der Vorauszahlungen
- 49 Unterstützung von Arbeitgebern und Selbstzahlern bei Sozialversicherungsabgaben
- 50 Billigkeitsmaßnahmen bei der Umsatzsteuer
- 51 Aussetzung der Insolvenzantragspflicht für geschädigte Firmen

Für alle Steuerpflichtigen

1 **Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen mit jährlich 6 % ab dem Jahr 2014 verfassungswidrig**

Sowohl **Steuernachforderungen** als auch **-erstattung** werden nach Ablauf einer Karenzzeit von 15 Monaten (aktuell auf Grund der Corona-Pandemie für 2019 und 2020 verlängerte Frist) zu Lasten wie zu Gunsten des Stpfl. **verzinst**. Damit sollen Vor-/Nachteile aus der verspäteten Zahlung bzw. Erstattung zwischen Finanzamt und Stpfl. ausgeglichen werden. Der insoweit anzuwendende Zinssatz ist gesetzlich festgeschrieben und beträgt **6 % p.a.**

In Anbetracht der seit langem deutlich niedrigeren Kapitalmarktzinsen mehrten sich Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit **der Höhe** dieses gesetzlichen Zinssatzes. Diese Zweifel hat nun das Bundesverfassungsgericht bestätigt. Nach diesem Beschluss ist der gesetzliche Zinssatz ab dem 1.1.2014 verfassungswidrig. Hinsichtlich der **Folgen der Verfassungswidrigkeit** unterscheidet das Gericht:

- Trotz der festgestellten Verfassungswidrigkeit der Höhe des Zinssatzes bleibt das bisherige Recht für **bis einschließlich in das Jahr 2018** fallende Verzinsungszeiträume weiter anwendbar. Insoweit ist der Gesetzgeber nicht verpflichtet, auch für diesen Zeitraum rückwirkend eine verfassungsgemäße Regelung zu schaffen.
- Für **ab in das Jahr 2019 fallende Verzinsungszeiträume** sind die aktuellen Gesetzesvorschriften dagegen unanwendbar. Der Gesetzgeber ist nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts verpflichtet, bis zum 31.7.2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu treffen, die sich rückwirkend auf alle Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 erstreckt und alle noch nicht bestandskräftigen Fälle erfasst. Das Gericht hat es insoweit dem Gesetzgeber überlassen, wie er die zu treffende Neuregelung ausgestalten will; dies bleibt abzuwarten.

Für Stpfl. ergeben sich hieraus folgende Konsequenzen:

- Zukünftig ist eine Verzinsung von Steuernachforderungen und auch Steuererstattungen mit einem marktgerechten Zinssatz vorzunehmen. Insoweit bleibt die gesetzliche Neuregelung abzuwarten.
- Für Zinszeiträume ab 1.1.2019 ist weiter zu differenzieren:
- Kommt es zukünftig zu Zinsfestsetzungen, so sind diese zu Gunsten wie zu Lasten des Stpfl. unter Maßgabe der noch vom Gesetzgeber zu treffenden Neuregelung durchzuführen.
- Erfolgte bereits eine Zinsberechnung zu Gunsten oder zu Lasten des Stpfl. und ist der insoweit ergangene Zinsbescheid verfahrensrechtlich nicht mehr änderbar, so bleibt die bisherige Zinsberechnung bestehen.
- Die Zinsberechnungen zu Gunsten wie zu Lasten des Stpfl. wurden bereits seit einiger Zeit im Hinblick auf die beim Bundesverfassungsgericht anhängige Streitfrage nur noch vorläufig erlassen. Solche Zinsberechnungen können nun nach Neuregelung durch den Gesetzgeber für Zinszeiträume ab 1.1.2019 durch die Finanzämter automatisch neu berechnet werden und es erfolgt eine Korrektur. Allerdings ist eine Änderung zu Lasten des Stpfl. auf Grund der gesetzlichen Vertrauensschutzregelung ausgeschlossen.

Hinweis:

Ob aus Zinsberechnungen für Zeiträume ab 1.1.2019 Korrekturen zu Gunsten oder auch zu Lasten des Stpfl. erfolgen müssen, ist individuell zu prüfen. In der Zukunft dürfte auf Grund des aktuell niedrigen Zinsniveaus eine späte Korrektur einer Steuerfestsetzung bspw. im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung deutlich geringere Zinseffekte verursachen.

Abzuwarten bleiben die Konsequenzen auf andere Zinsregelungen in den Steuergesetzen, so bspw. bei der Ermittlung des Bilanzwertes für Pensionsrückstellungen. Diese Fälle waren nicht Gegenstand dieser nun entschiedenen Streitfälle, sondern sind weiter beim Bundesverfassungsgericht anhängig.

2 Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen

Im Hinblick auf das Urteil des BFH v. 21.2.2018 zur Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen gibt die FinVerw nun Anwendungshinweise. Für Handwerkerleistungen der öffentlichen Hand, die nicht nur einzelnen Haushalten, sondern allen an den Maßnahmen der öffentlichen Hand beteiligten Haushalten zugutekommen, ist nach diesem Urteil eine Begünstigung ausgeschlossen. Im Urteilsfall ging es um den Ausbau des allgemeinen Versorgungsnetzes und die Erschließung einer Straße. Insoweit fehlt es an einem räumlich-funktionalen Zusammenhang der Handwerkerleistungen mit dem Haushalt des einzelnen Grundstückseigentümers.

Nun wird in Bezug auf die bisherige Verwaltungsmeinung zu Aufwendungen für Straßenreinigung und Winterdienst folgende Ansicht vertreten:

Maßnahme	begünstigt	nicht begünstigt	Haushaltsnahe Dienstleistung	Handwerkerleistung
Straßenreinigung				
– Fahrbahn		X		
– Gehweg	X		X	
Winterdienst				
– Fahrbahn		X	X	
– Gehweg	X			

Hinweis:

Diese geänderte Sichtweise ist in allen offenen Steuerfällen zu beachten.

3 Kindergeldbezug auf Grund inländischer Einkünfte

Die Berechtigung zum Bezug von Kindergeld steht nur Stpfl. zu, die als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt werden. Neben Personen, die ihren Wohnsitz im Inland haben, gelten auf Antrag auch solche Personen mit Wohnsitz im Ausland als unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie nahezu nur Einkünfte erzielen, die im Inland steuerpflichtig sind. Auf Grund der gesetzlichen Ausgestaltung ist jedoch beim Kindergeld eine monatliche Betrachtung erforderlich.

Dies hat der BFH nun wie folgt konkretisiert:

- Ob der Anspruchsteller als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt wurde und deshalb Kindergeld beanspruchen kann, richtet sich nach dem Einkommensteuerbescheid, soweit dieser nicht auf falschen Angaben des Stpfl. beruht.
- Erzielt ein im Ausland wohnender Stpfl. aus der Verpachtung einer inländischen Immobilie oder eines inländischen Betriebs inländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb oder aus Vermietung und Verpachtung, so berechtigt dies zum Kindergeldbezug in allen Monaten, in denen das Pachtverhältnis besteht und für die auf Antrag eine Behandlung als unbeschränkt Stpfl. erfolgt. Aktiver Tätigkeiten (z. B. Instandhaltungsmaßnahmen) oder Zahlungseingängen in den jeweiligen Monaten bedarf es dazu nicht.

Im Urteilsfall lebte die Stpfl. seit 1967 auf einer deutschen Insel und betrieb dort ein Hotel. Im Oktober 2015 verpachtete sie das Hotel; ausgenommen war die Wohnung im ersten Obergeschoss, die sie zunächst weiterhin nutzte. Aus der Verpachtung erzielte sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Am 20.5.2016 meldete sie sich bei der Gemeinde mit einer neuen Anschrift in Italien ab.

Die Familienkasse hob die Kindergeldfestsetzung für die im November 2001 geborene Tochter der Stpfl. für die Monate Juni 2016 bis Oktober 2017 auf und forderte das für diesen Zeitraum gezahlte Kindergeld zurück.

Das für sie zuständige Finanzamt bestätigte, dass die Stpfl. und ihr Ehemann bis Mai 2016 unbeschränkt steuerpflichtig gewesen seien; danach sei sie wegen inländischer Einkünfte auf Antrag als unbeschränkt steuerpflichtig behandelt worden. Ab dem Veranlagungszeitraum 2017 würden die Eheleute von einem anderen Finanzamt als beschränkt steuerpflichtig geführt.

Der BFH bestätigte nun, dass eine Berechtigung zum Kindergeldbezug für 2016 bestand. Entscheidend sei, dass das Finanzamt die unbeschränkte Steuerpflicht bestätigt habe. Dem Steuerbescheid kommt für den Kindergeldanspruch Bindungswirkung zu, soweit er nicht auf falschen Angaben des Stpfl. beruht. Anders sei dies aber für den Zeitraum Januar bis Oktober 2017. Für diesen Zeitraum war der Nachweis der unbeschränkten Steuerpflicht nicht erbracht. Insoweit muss nun für den Entscheidungsfall das Finanzgericht im zweiten Rechtsgang Feststellungen treffen. Zudem ist für die Monate, in denen danach die Voraussetzungen eines Kindergeldanspruches erfüllt sind, noch zu ermitteln, ob für die Tochter in einem anderen Mitgliedstaat Familienleistungen beansprucht werden können, die mit dem Kindergeldanspruch in Deutschland zu koordinieren sind.

4 Kein Abzug von Kinderbetreuungskosten in Höhe steuerfrei gezahlter Arbeitgeberzuschüsse

Kinderbetreuungskosten können steuerlich unter bestimmten Voraussetzungen – und betragsmäßig i. H. v. 2/3 der Aufwendungen, maximal 4 000 € je Kind und Jahr – als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Andererseits sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen lohnsteuerfrei. Der BFH hat nun mit Beschluss das Verhältnis beider Regelungen zueinander klargestellt. Danach gilt:

- Als Sonderausgaben abziehbare Kinderbetreuungskosten sind um steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse zu kürzen.
- Der Abzug von Sonderausgaben setzt Aufwendungen voraus, durch die der Stpfl. tatsächlich und endgültig wirtschaftlich belastet wird.
- Der Stpfl. wird durch Beiträge in dem Umfang nicht belastet, die der Arbeitgeber hierfür durch einen zweckgebundenen Zuschuss gewährt.

Im Urteilsfall wendeten die verheirateten Stpfl. für den Kindergarten ihrer Tochter Kosten i. H. v. 926 € (ohne Verpflegung) auf. Von seinem Arbeitgeber hatte der Stpfl. einen steuerfreien Kindergartenzuschuss in Höhe von 600 € erhalten. In ihrer Einkommensteuererklärung machten die Stpfl. 926 € als Sonderausgaben für Kinderbetreuungskosten geltend. Das Finanzamt kürzte die abziehbaren Kinderbetreuungskosten wie folgt:

Aufwendungen Kindergarten	926 €
abzüglich steuerfreier Arbeitgeberzuschuss	600 €
verbleiben	326 €
davon 2/3 abziehbar	218 €

Der BFH bestätigte die Vorgehensweise des Finanzamtes. Die Stpfl. seien nur in Höhe des um den steuerfreien Arbeitgeberzuschusses gekürzten Betrag belastet.

Hinweis:

Insoweit ist also eine doppelte Begünstigung ausgeschlossen. Der steuerfreie Arbeitgeberzuschuss ist regelmäßig insoweit günstiger, weil dieser (in voller Höhe) steuerfrei ausgezahlt werden kann.

5 Berücksichtigung von Sonderausgaben bei unbeschränkter Steuerpflicht auf Antrag

Grenzgänger werden unter bestimmten Bedingungen inländischen Stpfl. gleichgestellt, damit insoweit keine Nachteile entstehen. Damit können Grenzgänger auf Antrag in dem Beschäftigungsstaat als unbeschränkt Stpfl. behandelt werden und damit in vollem Umfang die persönlichen Parameter in die Besteuerung einbringen. Darüber hinaus kann unter bestimmten Bedingungen auch das Splittingverfahren im Inland Anwendung finden, auch wenn der Ehegatte selbst nicht als Grenzgänger einzustufen ist. In diesen Konstellationen ist dann fraglich, ob im Ausland geleistete Vorsorgeaufwendungen des Ehegatten im Rahmen der Veranlagung im Inland als Sonderausgaben steuermindernd berücksichtigt werden können. Gesetzlich wurde insoweit klargestellt (sowohl für Fälle eines EU/EWR-Grenzgängers als auch gegenüber der Schweiz), dass solche Vorsorgeaufwendungen im Grundsatz als Sonderausgaben berücksichtigt werden können, allerdings unter dem Vorbehalt, dass diese nicht im Ausland bereits steuermindernd angesetzt werden können.

Dieser Ausschlussbestand ist nun in der Praxis häufig erfüllt und muss beachtet werden. So hat aktuell das FG Düsseldorf in zwei Parallelentscheidungen entschieden, dass die niederländische Heffingskorting eine den Sonderausgabenabzug ausschließende Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen ist. Im Urteilsfall war der Stpfl. Grenzgänger, der Ehegatte dagegen ausschließlich in den Niederlanden nicht selbstständig tätig. Bei der Versteuerung des Lohnes des Ehegatten in den Niederlanden wurde die sog. Heffingskorting abgezogen. Dabei handelt es sich um einen Abgabennachlass auf Steuern unter Berücksichtigung der Sozialversicherungsabgaben an Stelle eines persönlichen Grundfreibetrages. Dies bedeutet eine steuerliche Vergünstigung unter Berücksichtigung der persönlichen Gesamtumstände im Zusammenhang mit der Pflicht-Sozialversicherung (Volksverzekering).

Das Gericht hat den Ansatz der in den Niederlanden entrichteten Vorsorgeaufwendungen bei der Antragsveranlagung in Deutschland abgelehnt, da ansonsten eine doppelte Begünstigung entstehen würde, nämlich sowohl in den Niederlanden als auch in Deutschland. Eine steuerliche Berücksichtigung der Vorsorgeaufwendungen des Ehegatten durch das niederländische Besteuerungssystem steht einem steuerlichen Abzug im Inland entgegen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist dies eine vielfach anzutreffende Konstellation. Insofern ist zu beachten, dass gegen die Entscheidung nun die Revision beim BFH anhängig ist, sodass die Rechtsfrage noch nicht abschließend geklärt ist. In vergleichbaren Fällen ist daher zu prüfen, ob vorsorglich Steuerbescheide verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollen.

6 Keine Grunderwerbsteuerbefreiung bei Übertragung und Tausch von Miteigentumsanteilen unter Geschwistern

Die Übertragung von Grundvermögen unterliegt grds. der Grunderwerbsteuer. Hiervon ausgenommen ist allerdings die Übertragung von Eltern auf ihre Kinder und umgekehrt. Dagegen ist nicht steuerbefreit die Übertragung eines Grundstücks zwischen Geschwistern. Der BFH stellt nun klar, dass die Übertragung zwischen Geschwistern auch dann nicht steuerbefreit ist, wenn dem eine Übertragung des Grundstücks von den Eltern vorausgeht. Insoweit ist keine zusammengefasste Betrachtung vorzunehmen.

Der BFH führt ausdrücklich aus, dass selbst bei einer Schenkung mit Auflage kein abgekürzter Leistungsweg vorliegt, der der Zusammenschau zugänglich wäre, wenn der Gegenstand der Auflage bereits ganz oder teilweise Gegenstand der Zuwendung des ursprünglichen Schenkers an den Erstbeschenkten war. Denn in diesem Falle hätte der Schenker den Gegenstand der Auflage auch unmittelbar dem Zweitbeschenkten zuwenden können. Es stellt keine Abkürzung, sondern eine Verlängerung des Leistungswegs dar, wenn der Schenker dasjenige, was er im Ergebnis dem Zweitbeschenkten zuwenden will, dem Erstbeschenkten mit der Auflage zuwendet, es an den Zweitbeschenkten weiterzureichen, statt eine unmittelbare Zuwendung an den Zweitbeschenkten zu bewirken.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen muss also stets vorausschauend überlegt werden, welcher Person letztlich das Grundstück zugewendet werden soll.

7 Hausnotrufsystem auch außerhalb des "Betreuten Wohnens" eine haushaltsnahe Dienstleistung

Das FG Baden-Württemberg hat entgegen der Auffassung der FinVerw entschieden, dass Kosten einer alleinstehenden Seniorin für ein Hausnotrufsystem auch dann als Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen steuerbegünstigt sind, wenn sie nicht im Rahmen des "Betreuten Wohnens" in einer Seniorenwohneinrichtung anfallen.

Im Urteilsfall wohnte die 77 Jahre alte Stpfl. in einem eigenen Haushalt. In den Streitjahren 2016 und 2017 war sie einem Hausnotrufsystem angeschlossen, dessen Leistungen sich im Streitfall wohl auf die Herbeiholung eines Rettungsdienstes im Notfall beschränkten. Strittig war, ob die Kosten für dieses Hausnotrufsystem als haushaltsnahe Dienstleistungen bei der Einkommensteuer steuerbegünstigt sind.

Das FG hat zu Gunsten der Stpfl. entschieden. "Haushaltsnahe Dienstleistungen" seien solche, die eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung haben bzw. damit im Zusammenhang stehen. Dazu gehören Tätigkeiten, die gewöhnlich durch Mitglieder des privaten Haushalts oder entsprechend Beschäftigte erledigt werden und in regelmäßigen Abständen anfallen. Das von der alleinstehenden Stpfl. gebuchte Notrufsystem stelle eine haushaltsnahe Dienstleistung in diesem Sinne dar. Durch das Notrufsystem werde sichergestellt, dass die Stpfl. in Notsituationen (Sturz, Übelkeit etc.) rasch Hilfe durch den automatisch informierten Notdienst erhält. Die Herbeiholung eines Rettungsdienstes erfolge sonst typischerweise im Familienverbund, womit insbesondere die notärztliche Versorgung sichergestellt werde.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil des FG Baden-Württemberg ist nun die Revision beim BFH anhängig, sodass die Rechtsfrage noch nicht endgültig geklärt ist.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

8 Weitere Erleichterungen zum Nachweis des Corona-Bonus

Das Bundesministerium der Finanzen hat die FAQ "Corona" (Steuern) aktualisiert. Unter anderem wurden Erleichterungen zum Nachweis des sog. Corona-Bonus von 1 500 € aufgenommen.

Zum Hintergrund: Steuerfrei sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber in der Zeit vom 1.3.2020 bis zum 31.3.2022 auf Grund der Corona-Krise an seine Arbeitnehmer in Form von Zuschüssen und Sachbezügen gewährte Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von 1 500 €. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Der Betrag von 1 500 € kann insgesamt nur einmal innerhalb dieses Zeitraums in Anspruch genommen werden, die Auszahlung ist aber in mehreren Beträgen möglich. Die maßgeblichen Passagen der FAQ lauten:

- Für die Steuerfreiheit der Leistungen ist es erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer oder anderen Vereinbarungen bzw. Erklärungen erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt und die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 11a EStG eingehalten werden.

- Der Zusammenhang der Beihilfen und Unterstützungen mit der Corona-Krise kann sich aus einzelvertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, aus ähnlichen Vereinbarungen oder aus Erklärungen des Arbeitgebers ergeben. Ähnliche Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer können zum Beispiel Tarifverträge oder gesonderte Betriebsvereinbarungen sein. Als Erklärungen des Arbeitgebers werden zum Beispiel individuelle Lohnabrechnungen oder Überweisungsbelege anerkannt, in denen die Corona-Sonderzahlungen als solche ausgewiesen sind.

Handlungsempfehlung:

Die Hürden für die Steuerfreiheit wurden also nochmals abgesenkt. Wichtig ist aber, dass die steuerfreien Leistungen im Lohnkonto aufzuzeichnen sind, sodass sie bei der Lohnsteuer-Außenprüfung als solche erkennbar sind und die Rechtsgrundlage für die Zahlung bei Bedarf geprüft werden kann.

9 Betriebsveranstaltung: Aufteilung der angefallenen Kosten auf die tatsächlich teilnehmenden Arbeitnehmer

Der BFH hat zum aktuellen Einkommensteuerrecht bestätigt, dass

- bei der Bewertung von Arbeitslohn anlässlich einer Betriebsveranstaltung alle mit dieser in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Arbeitgebers anzusetzen sind, ungeachtet dessen, ob sie beim Arbeitnehmer einen Vorteil begründen können.
- die danach zu berücksichtigenden Aufwendungen (Gesamtkosten) des Arbeitgebers zu gleichen Teilen auf die bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer aufzuteilen sind.

Der Sachverhalt stellte sich wie folgt dar: Ende des Jahres 2016 plante die Arbeitgeberin die Durchführung eines gemeinsamen Kochkurses als Weihnachtsfeier, zu der sie alle Betriebsangehörigen einlud. Insgesamt 27 Arbeitnehmer sagten ihre Teilnahme zu. Die Stpfl. gab dementsprechend bei der Auftragserteilung an den externen Veranstalter eine Teilnehmeranzahl von 27 Personen an, anhand derer die Veranstaltung kalkuliert wurde. Da zwei Arbeitnehmer kurzfristig abgesagt hatten, nahmen tatsächlich nur 25 Arbeitnehmer an dem Kochkurs teil, ohne dass dies zu einer Verminderung der Veranstaltungskosten führte. Vielmehr stellte der Veranstalter der Stpfl. die ursprünglich kalkulierten Kosten i. H. v. brutto 3 052,35 € in Rechnung. Die Stpfl. war der Ansicht, dass die Kosten, die auf die beiden angemeldeten, aber nicht teilnehmenden Arbeitnehmer entfielen, nicht Teil der Zuwendungen an die tatsächlich teilnehmenden Arbeitnehmer seien.

Unstrittig war die Einstufung des Kochkurses als Betriebsveranstaltung und ebenso die Anwendung des Freibetrags von 110 € je Teilnehmer. Wird dieser Freibetrag überschritten, liegt in Höhe des übersteigenden Betrags stpfl. Arbeitslohn vor. Die Anwendung dieses Freibetrags gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. Fraglich war aber, ob die Kosten i. H. v. 3 052,35 € auf 27 Personen (Anzahl der angemeldeten Arbeitnehmer) und mithin jedem teilnehmenden Arbeitnehmer (vor Freibetrag) ein Vorteil von 113,05 € oder aber auf 25 Personen (Anzahl der teilnehmenden Arbeitnehmer) und mithin jedem teilnehmenden Arbeitnehmer (vor Freibetrag) ein Vorteil von 122,09 € zuzurechnen war.

Der BFH stellt hierzu klar:

- Die Zuwendungen im Rahmen der Betriebsveranstaltung sind mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers anzusetzen. In die Bemessungsgrundlage sind damit alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon einzubeziehen, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um den rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet.
- Dabei ist insoweit abzustellen auf die teilnehmenden Arbeitnehmer/Begleitpersonen. Eine Bemessung des dem einzelnen Arbeitnehmer zufließenden Vorteils nach der Anzahl der angemeldeten Arbeitnehmer komme nach aktueller Gesetzesfassung nicht in Betracht.

Hinweis:

Damit bestätigt der BFH die Auffassung der FinVerw.

10 Finanzverwaltung: Bußgeldübernahme seitens des Arbeitgebers weiterhin regelmäßig Arbeitslohn

Der BFH hat entgegen der früheren Rechtsprechung und der Verwaltungsansicht entschieden, dass kein Zufluss von Arbeitslohn beim Arbeitnehmer anzunehmen ist, wenn der Arbeitgeber Bußgelder übernimmt, die seinen Arbeitnehmern auferlegt wurden – so bspw. Bußgelder für Parkverstöße bei Paketzustellern oder Handwerkern. Ein Arbeitslohn sei grds. dann zu verneinen, wenn die Zahlung eines Verwarnungsgeldes auf eigene Schuld des Arbeitgebers als Halterin des Fahrzeugs erfolgt. Es ist aber zu prüfen, ob dem Arbeitgeber wegen der von ihren Fahrern unstreitig begangenen Parkverstöße ein (vertraglicher oder gesetzlicher) Regressanspruch gegen den jeweiligen Verursacher zusteht. Sollte ein realisierbarer Schadensersatzanspruch bestehen, so ist in dem Erlass desselben ein Zufluss von Arbeitslohn zu sehen. Jedenfalls wäre in diesem Fall Arbeitslohn nicht etwa zu verneinen, weil ein eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vorliegen würde. Der BFH brachte zum Ausdruck, dass ein rechtswidriges Tun (hier die von den Arbeitnehmern entgegen der geltenden StVO begangenen Parkverstöße) keine beachtliche Grundlage einer solchen betriebsfunktionalen Zielsetzung sein kann.

Hinweis:

Der BFH konnte in dem angesprochenen Verfahren den Fall selbst nicht entscheiden, sondern hat diesen an das Finanzgericht (FG) zurückverwiesen. Für den Entscheidungsfall muss das FG im zweiten Rechtsgang prüfen, ob und wenn ja in welcher Höhe der Arbeitgeberin wegen der von ihren Fahrern unstreitig begangenen Parkverstöße ein (vertraglicher oder gesetzlicher) Regressanspruch gegen den jeweiligen Verursacher zusteht. Ein Regress gegen den jeweiligen Arbeitnehmer dürfte im Regelfall aber ausscheiden.

Die **FinVerw** hat dieses Urteil des BFH im Bundessteuerblatt veröffentlicht, sodass dieses über den entschiedenen Fall hinaus anwendbar ist. Nun hat auch die Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. mit Verfügung v. 30.6.2021 hierzu Stellung genommen. Bislang ruhend gestellte Einspruchsverfahren sollen auf Basis der nun vorliegenden Entscheidung des BFH wieder aufgenommen werden. Die Äußerung der FinVerw ist so zu verstehen, dass im Regelfall Arbeitslohn anzunehmen ist.

11 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

Das BMF teilt die Änderung der maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen ab 1.4.2021 sowie 1.4.2022 mit. Insoweit gelten nun folgende Beträge – maßgeblich für die Ermittlung der Pauschalen ist der Tag vor dem Einladen des Umzugsguts:

	Ab 1.4.2021	Ab 1.4.2022
Höchstbetrag , der für die Anerkennung von Auslagen für den durch den Umzug bedingten zusätzlichen Unterricht für ein Kind des Berechtigten maßgebend ist	1 160 €	1 181 €
Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen beträgt		
- für den Berechtigten	870 €	886 €
- zusätzlich für jede andere Person (Ehegatte, der Lebenspartner sowie die ledigen Kinder, Stief- und Pflegekinder, die auch nach dem Umzug mit dem Berechtigten in häuslicher Gemeinschaft leben)	580 €	590 €
Für Berechtigte, die am Tage vor dem Einladen des Umzugsguts keine Wohnung hatten oder nach dem Umzug keine eigene Wohnung eingerichtet haben	174 €	177 €

Hinweis:

Anstelle der genannten Pauschalbeträge nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden. Ein Werbungskostenabzug entfällt, soweit die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind.

12 Betriebliche Altersversorgung kann als außerordentliche Einkünfte begünstigt zu versteuern sein

Der BFH hatte über eine in der Praxis vielfach anzutreffende Form der betrieblichen Altersvorsorge zu entscheiden: Wird ein Abfindungsbetrag (ganz oder teilweise), ohne dass er im Ergebnis dem Arbeitnehmer wirtschaftlich zur Verfügung steht, im Wege der Entgeltumwandlung direkt einem Aufbaukonto der betrieblichen Altersvorsorge im Rahmen einer Direktzusage zugewiesen, kommt es – unter bestimmten weiteren Voraussetzungen – zunächst nicht zu einer Versteuerung als Arbeitslohn. Damit wird die Möglichkeit, Abfindungsbeträge direkt der Altersversorgung zuzuführen, steuerlich begünstigt. Eine spätere Auszahlung in Form einer Einmalzahlung ist dann als Arbeitslohn zu versteuern, kann aber als außerordentliche Einkünfte einem reduzierten Steuersatz unterliegen. Voraussetzung für diese begünstigte Behandlung bei der Einkommensteuer ist, dass die Beitragszahlungen sich

- über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstrecken und
- einen Zeitraum von mehr als zwölf Monaten umfassen.

Diese steuerliche Behandlung hat der BFH bestätigt. Im Streitfall stand dem Merkmal der Außerordentlichkeit nicht entgegen, dass dem Arbeitnehmer daneben eine weitere Altersversorgung aus einem vom Aufbaukonto getrennten arbeitgeberfinanzierten Basiskonto zustand, das darauf angesparte Versorgungsguthaben jedoch noch nicht zur Auszahlung gelangt ist.

Hinweis:

Insoweit kann also nicht nur die Besteuerung zeitlich hinausgeschoben, sondern auch eine Begünstigung bei der Anwendung des Einkommensteuertarifs erreicht werden.

13 Unentgeltliche Mahlzeitengestellung an Flugpersonal nicht immer Arbeitslohn

Das FG Düsseldorf hatte über die Frage der Lohnsteuer bei unentgeltlicher Mahlzeitengestellung zu entscheiden. Streitig war die lohnsteuerliche Behandlung der Gestellung von Mahlzeiten an Bord von Flugzeugen für Kabinenpersonal und Cockpit-Personal. Die Klage hatte teilweise Erfolg. Das FG entschied, dass es sich bei der unentgeltlichen Mahlzeitengestellung sowohl an das Kabinenpersonal als auch an das Cockpit-Personal nicht um Arbeitslohn handelt für die Mahlzeiten, die auf Lang- und Mittelstreckenflügen bei Flugzeiten von über sechs Stunden mit kurzen "Turn-Around-Zeiten" unentgeltlich überlassen wurden. Soweit in einzelnen Fällen das Kabinenpersonal nur eine einzelne (Mittel-)Strecke geflogen ist, kann ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Fluggesellschaft dagegen nicht angenommen werden.

Die Gestellung unentgeltlicher Mahlzeiten ist zwar grds. ein der Lohnsteuer zu unterwerfender Vorteil. Dagegen sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern nur als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen erweisen. Ein Vorteil wird dann aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt, wenn auf Grund einer Gesamtwürdigung der für die Zuwendung maßgebenden Umstände zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht. Die danach erforderliche Gesamtwürdigung muss insbes. Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck berücksichtigen.

Ein überwiegendes eigenbetriebliches Interesse wurde bspw. in folgenden Fällen der unentgeltlichen Mahlzeitengestellung bejaht:

- die Bewirtung anlässlich von gewöhnlichen Betriebsveranstaltungen, soweit sie nach Art, Teilnehmerkreis, Häufigkeit und Dauer üblich ist;
- im Rahmen eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes (z. B. Dienstbesprechungen, Fortbildungsveranstaltungen, unerwarteter Arbeitsanfall), wenn die unentgeltliche Überlassung des Essens der Beschleunigung des Arbeitsablaufes dient, sodass ein Belohnungscharakter verneint werden kann;

- bei betriebsfunktionalen Zwangslagen wie bspw. Mahlzeitengestellung an Mitarbeiter auf einer nur per Helikopter erreichbaren Offshore-Plattform, die im 14-tägigen Schichtdienst tätig waren.

Im Urteilsfall bestätigte das FG, dass die unentgeltliche Gestellung der Mahlzeiten den außergewöhnlichen Arbeitsumständen an Bord sowie der hiermit verbundenen erforderlichen effizienten Gestaltung der Arbeits- und Betriebsabläufe geschuldet war und damit überwiegend betriebsfunktionalen Zielsetzungen dient. Die Essensgestellung erfolgte in erster Linie, um einen reibungslosen und effizienten Ablauf während der Flugzeiten und "Turn-Around-Zeiten" auf Mittel- und Langstreckenflügen zu gewährleisten und auch den Arbeitsablauf zu beschleunigen. Bei objektiver Beurteilung der Art der Tätigkeiten und der räumlichen Verhältnisse in einem Flugzeug boten sich keine Möglichkeiten, dass die Piloten und das Kabinenpersonal sich selbst versorgten oder während ihrer Einsätze "zum Essen" gingen. Ein Kühlschrank und Kochgelegenheiten waren nicht vorhanden. Für ein überwiegendes Eigeninteresse der Fluggesellschaft spricht darüber hinaus die Zwangsläufigkeit der Zuwendung. Während der Flugdienstzeit ("Flight Duty Period") durfte bzw. konnte das Flugpersonal das Flugzeug nicht verlassen. Die Mahlzeitengestellung diene zudem der Sicherstellung des Flugbetriebs und der Flugsicherheit. Die Fluggesellschaft war angesichts der europarechtlichen Vorgaben gesetzlich verpflichtet, ab einer Flugdienstzeit von über sechs Stunden der Besatzung die Möglichkeit zur Einnahme von Mahlzeiten und Getränken einzuräumen, um jede Beeinträchtigung der Leistungsfähigkeit eines Besatzungsmitglieds zu vermeiden und damit der erhöhten Gefährdungslage im Luftverkehr Rechnung zu tragen.

Hinweis:

Dieses Urteil kann auch in vergleichbaren Sachverhalten herangezogen werden. Allerdings muss das überwiegende eigenbetriebliche Interesse einer Mahlzeitengestellung im konkreten Einzelfall sehr sorgfältig begründet werden.

14 Doppelte Haushaltsführung in Zeiten von Home-Office(-Pflicht)

Der Ansatz einer doppelten Haushaltsführung geht regelmäßig mit einem materiell bedeutsamen Werbungskostenabzug einher. Im Hinblick auf die vermehrte Home-Office-Tätigkeit und teilweise gar Home-Office-Pflicht in 2020 und teilweise auch in 2021 ist zu beobachten, dass die Finanzämter sehr genau prüfen, ob die Voraussetzungen für eine doppelte Haushaltsführung im steuerlichen Sinne gegeben sind.

Notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, können als Werbungskosten abgezogen oder vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer

- außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Hausstand unterhält (Hauptwohnung) und
- auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt (Zweitwohnung).

Geht nun der Stpfl. seiner beruflichen Tätigkeit über einen längeren Zeitraum aus dem Home-Office nach, so ist fraglich, ob die berufliche Veranlassung der doppelten Haushaltsführung (noch) besteht. Dies gilt insbes. dann, wenn in dieser Zeit die doppelte Haushaltsführung erstmals begründet wird. Problematisch ist, wenn der Stpfl. nachhaltig am Ort seines Haupthausstandes tätig wird oder andere Umstände einen solchen Entschluss erkennen lassen. Dann kann die berufliche Veranlassung für die Zweitwohnung entfallen.

Handlungsempfehlung:

Im Regelfall wird eine Home-Office-Tätigkeit die berufliche Veranlassung einer bestehenden doppelten Haushaltsführung nicht in Frage stellen. Betroffene Stpfl. sollten dennoch sorgfältig darlegen, dass sie entweder von der Zweitwohnung aus tätig werden oder die Home-Office-Tätigkeit nicht auf Dauer erfolgen soll.

15 Abgrenzungsfragen "Häusliches Arbeitszimmer und Home-Office-Pauschale" – Besonderheiten in 2020 und 2021

Die FinVerw hat zu einzelnen Zweifelsfragen zum Ansatz von Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers bzw. der Home-Office-Pauschale Stellung genommen. Dies sind Fragen, die viele Stpfl. betreffen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- Soweit die **zeitlichen Abläufe hinsichtlich der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers bzw. des Home-Office** nicht lückenlos dokumentiert worden sind, reichen "schlüssige Angaben" aus. Letztlich wird die Frage, inwieweit Nachweise für die Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitszimmers vorgelegt werden müssen oder ob eine Schlüssigkeitsprüfung, z. B. anhand bereits vorhandener Angaben aus dem Vorjahr, ausreicht, im Einzelfall im Rahmen der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung entschieden.
- Für die Geltendmachung der Home-Office-Pauschale ist die beim Arbeitszimmer geltende Voraussetzung "kein anderer Arbeitsplatz" nicht erforderlich.
- **Aufwendungen für Arbeitsmittel und Telefon-/Internetkosten** sind durch die Home-Office-Pauschale nicht abgegolten. Vielmehr können solche Kosten nach den üblichen Regelungen als Werbungskosten angesetzt werden.
- Die tatsächlich geleisteten **Aufwendungen für eine Zeitfahrkarte zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel** für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (z. B. Jahres- und Monatsfahrkarten) können als Werbungskosten geltend gemacht werden, soweit diese die insgesamt im Kalenderjahr ermittelte Entfernungspauschale übersteigen. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer eine Zeitfahrkarte in Erwartung der regelmäßigen Benutzung für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erworben hat, er die Zeitfahrkarte dann aber auf Grund der Tätigkeit im Home-Office nicht im geplanten Umfang verwenden kann. Die Aufwendungen sind nicht auf einzelne Arbeitstage aufzuteilen.

Die Berücksichtigung der Home-Office-Pauschale bleibt davon unberührt. Insoweit gilt, dass die Pauschale nur für diejenigen Tage angesetzt werden kann, an denen der Stpfl. ausschließlich im Home-Office tätig geworden ist.

- Der Abzug von **Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers** erfordert, dass dem Arbeitnehmer "kein anderer Arbeitsplatz" zur Verfügung steht. Dies ist in der Zeit vom 1.3.2020 bis 31.12.2021 auch dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer aus Gründen des Gesundheitsschutzes (Vermeidung von Kontakten mit Kollegen) zu Hause gearbeitet, die Entscheidung über das Tätigwerden im Home-Office der Stpfl. auch ohne eine ausdrückliche (schriftliche) Anweisung des Auftraggebers/Arbeitgebers getroffen hat und er damit der Empfehlung der Bundesregierung/der Länder gefolgt ist.
- Während der Corona-Pandemie gilt folgende Annahme: Verfügt der Stpfl. über ein dem Typusbegriff entsprechendes häusliches Arbeitszimmer und erbringt er seine berufliche/betriebliche Betätigung während der Corona-Pandemie ausschließlich oder überwiegend in seinem häuslichen Arbeitszimmer, wird für die **qualitative Beurteilung** der Betätigung eine mindestens gleichwertige Arbeit angenommen. Bei zeitlich überwiegender Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer liegt dann der Mittelpunkt der betrieblichen oder beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer. Bei der Prüfung sind unverändert alle betrieblichen und beruflichen Betätigungen (Gesamtstätigkeit) zusammen zu beurteilen. Das ermöglicht während der Corona-Pandemie, wenn ein dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers entsprechendes Zimmer benutzt wird, bei zeitlich überwiegender Tätigkeit in diesem, den vollen Werbungskostenabzug.

Zum Hintergrund: Anteilige Miete und Nebenkosten können dann als Werbungskosten angesetzt werden, wenn ein steuerlich anerkanntes häusliches Arbeitszimmer 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.

Wie vorstehend dargestellt, gelten hinsichtlich dieser Voraussetzungen während der Corona-Pandemie (Zeitraum vom 1.3.2020 bis 31.12.2021) deutlich geringere Anforderungen, sodass mehr Stpfl. hiervon profitieren können.

16 Übertragung einer Pensionszusage des Arbeitgebers auf einen Pensionsfonds kann zum Zufluss von Arbeitslohn führen

Eine betriebliche Altersversorgungszusage kann auf verschiedenen Wegen erfolgen. **Vorsicht** ist immer dann geboten, wenn der **Durchführungsweg geändert** wird, denn dies kann zu einem Lohnzufluss und damit zu Lohnsteuer führen. Dies verdeutlicht ein aktuelles Urteil des BFH. Im Urteilsfall hatte die GmbH ihrem Arbeitnehmer (hier: ein Gesellschafter-Geschäftsführer) eine Direktzusage erteilt. Das heißt der Arbeitnehmer hatte einen unmittelbaren Pensionsanspruch gegen die Gesellschaft. Im Rahmen des Verkaufs der Anteile an der GmbH erfolgte nun eine Übertragung der erteilten Pensionszusage auf einen Pensionsfonds. Mithin änderte sich zwar der Pensionsanspruch nicht der Höhe nach, nun hatte der Arbeitnehmer aber nicht mehr einen Anspruch gegenüber der GmbH, sondern gegenüber dem Pensionsfonds. Das Finanzamt sah insoweit den Zufluss von Arbeitslohn, da der Arbeitnehmer über seinen Pensionsanspruch verfügt habe.

Der BFH bestätigt dies für den Streitfall. Denn der Stpfl. hat durch die Übertragung der Pensionszusage auf den Pensionsfonds anstelle der Anwartschaften auf zukünftige Rentenzahlungen im Versorgungsfall gegenüber seinem (bisherigen) Arbeitgeber einen eigenständigen Rechtsanspruch gegen den Pensionsfonds auf Versorgung erlangt.

Insoweit grenzt das Gericht ab von der Entscheidung vom 18.8.2016. In diesem Streitfall wurde die dort erteilte Direktzusage zugunsten des Arbeitnehmers lediglich von einem anderen Rechtsträger übernommen, ohne dass sich etwas an dem Charakter der Pensionszusage oder an deren Inhalt geändert hatte. Daher fließt dem Arbeitnehmer in einem solchen Fall noch kein Arbeitslohn zu.

Vorliegend ist die Direktzusage der GmbH zu Gunsten des Stpfl. jedoch nicht lediglich auf einen anderen Rechtsträger übertragen und damit der Anwartschaftsschuldner nicht lediglich ausgetauscht, sondern der Durchführungsweg ist gewechselt worden, weil die betriebliche Altersversorgung in Form einer Direktzusage auf eine Altersversorgung durch einen Pensionsfonds übergeleitet worden ist. Der **Wechsel des Durchführungswegs** mit nachgelagerter Besteuerung (Direktzusage) zu einem Durchführungsweg mit einer vorgelagerten Besteuerung (Pensionsfonds) führt zu **lohnsteuerpflichtigen Leistungen** des Arbeitgebers.

Zu beachten ist, dass ein solcher Lohnzufluss allerdings steuerfrei sein kann. Ausdrücklich ist gesetzlich geregelt, dass Leistungen eines Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds u. a. steuerfrei sind, wenn ein ausdrücklicher Antrag des Arbeitgebers auf gleichmäßige Verteilung der Leistungen als Betriebsausgaben über zehn Jahre gestellt worden ist. Dies ist im vorliegenden Fall aber nicht geschehen.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass die Änderung des Durchführungsweges einer betrieblichen Altersversorgungszusage stets einer vorherigen, sorgfältigen steuerlichen Überprüfung bedarf.

Für Unternehmer und Freiberufler

17 Überbrückungshilfe III Plus ist bis zum 31.12.2021 verlängert worden

Die Überbrückungshilfe III Plus gewährte nach bisherigem Stand Unterstützung bei Corona-bedingten Einschränkungen bis zum 30.9.2021. Diese Hilfen wurden nun – hinsichtlich der Förderbedingungen weitgehend unverändert – bis zum 31.12.2021 verlängert. Ebenfalls verlängert wird die Neustarthilfe Plus, mit der Soloselbstständige unterstützt werden, die von Corona-bedingten Umsatzeinbrüchen betroffen sind. Im Einzelnen ist zu beachten:

- Antragsberechtigt sind nach wie vor Unternehmen mit einem Corona-bedingten **Umsatzrückgang von mindestens 30 %**. Insoweit ist auch für den verlängerten Zeitraum Oktober bis Dezember 2021 eine Prüfung für jeden einzelnen Monat vorzunehmen, um festzustellen, für welchen Monat eine Förderberechtigung besteht.
- Die sogenannte **Restart-Prämie**, die innerhalb der Überbrückungshilfe III Plus für die Monate Juli, August, September 2021 galt und mit der der Übergang vom Lockdown hin zur Wiederöffnung erleichtert werden sollte, läuft plangemäß im September aus.
- Der **Eigenkapitalzuschuss** zur Substanzstärkung besonders stark und andauernd betroffener Unternehmen wird auch über den September hinaus bis Dezember 2021 zur Verfügung stehen.
- Verlängert wird auch die Neustarthilfe Plus für Soloselbstständige. Für den Zeitraum Oktober bis Dezember können Soloselbstständige, deren Umsatz durch Corona weiter eingeschränkt ist, damit zusätzlich bis zu 4 500 € Unterstützung erhalten.

Handlungsempfehlung:

Auch für die Fördermonate Oktober bis Dezember 2021 erfolgt die Antragstellung durch einen "prüfenden Dritten", also Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Rechtsanwalt. Betroffene Unternehmen sollten rechtzeitig die erforderlichen Daten zusammenstellen, um eine Förderung prüfen und beantragen zu können. Insoweit sollte rechtzeitig Kontakt mit dem prüfenden Dritten aufgenommen werden, der bei der Antragstellung unterstützt und diesen Prozess dann durchführt.

Weiterhin gelten nun Besonderheiten für von **Hochwasserereignissen im Juli 2021** betroffene Unternehmen. Die Überbrückungshilfe III Plus leistet als Corona-Hilfsprogramm keine Hilfe zur Beseitigung Hochwasser-bedingter Nachteile. Die Corona-bedingten Umsatzaufälle berechtigen nun aber nach Maßgabe der folgenden Bedingungen weiterhin zur Antragstellung auf Überbrückungshilfe III Plus. Weiterhin antragsberechtigt sind Unternehmen, die für die Überbrückungshilfe III antragsberechtigt waren und vom Juli-Hochwasser betroffen sind, soweit im Monat Juni 2021 und im jeweiligen Fördermonat ein Umsatzeinbruch von mind. 30 % gegenüber dem Vergleichszeitraum vorliegt. Die Förderhöhe bemisst sich nach dem Niedrigeren von

- Umsatzeinbruch im Juni 2021 (also nicht des Fördermonats) im Verhältnis zu den jeweiligen Vergleichsmonaten im Jahr 2019 und
- tatsächlicher Umsatzeinbruch im Fördermonat im Verhältnis zu dem jeweiligen Vergleichsmonat im Jahr 2019. Es sind in der Antragstellung die entsprechend relevanten Umsätze anzugeben.

Hinweis:

Soweit Unternehmen sowohl die Überbrückungshilfe III Plus als auch Hilfen aus dem Aufbauhilfefonds in Anspruch nehmen wollen, darf keine Überkompensation von Schäden erfolgen. Kosten dürfen nur einmal erstattet werden. Soweit eine Anrechnung erforderlich ist, erfolgt diese im Rahmen der Aufbauhilfe.

Handlungsempfehlung:

Diese erweiterten Hilfsmöglichkeiten sind für den Einzelfall sehr wichtig, machen allerdings die Antragstellung noch komplexer. Sorgfältig müssen gemeinsam mit dem prüfenden Dritten, der die Antragstellung vornimmt,

die Antragsberechtigung und die ansetzbaren Kosten nach den verschiedenen Förderprogrammen geprüft werden.

18 Überbrückungshilfe I, II, III und III Plus: Schlussabrechnung muss bis zum 30.6.2022 vorgelegt werden

Spätestens **bis zum 30.6.2022** hat der prüfende Dritte die Schlussabrechnung für die Überbrückungshilfe I, II, III und III Plus vorzulegen. Erfolgt keine Schlussabrechnung, ist die jeweilige Corona-Überbrückungshilfe **in gesamter Höhe zurückzuzahlen**. Die Schlussabrechnung kann nach dem Ablauf des Förderzeitraums digital über die Antragsplattform der Überbrückungshilfe eingereicht werden.

Im Einzelnen weist das BMWi zur Schlussabrechnung der Überbrückungshilfe I auf Folgendes hin:

- **Umsatzeinbruch:** Im Rahmen der Schlussabrechnung sind die endgültigen Umsatzzahlen über den **tatsächlich entstandenen Umsatzeinbruch im April und Mai 2020** zu übermitteln. Ergibt sich daraus, dass der durchschnittliche Umsatzeinbruch von 60 % entgegen der Prognose nicht erreicht wurde, also die grundsätzliche Förderberechtigung nicht vorgelegen hat, sind alle bereits ausgezahlten Zuschüsse zurückzuzahlen. Bei der Bestätigung der endgültigen Umsatzzahlen sind die Umsatzsteuervoranmeldungen des antragstellenden Unternehmens zu Grunde zu legen.
- **Betriebliche Fixkosten:** Der prüfende Dritte übermittelt zudem die endgültige **Fixkostenabrechnung** an die Bewilligungsstellen der Länder. Ergeben sich daraus Abweichungen von der Kostenprognose (Höhe der Gesamtkosten), sind ggf. bereits ausgezahlte Zuschüsse für den betroffenen Fördermonat zurückzuzahlen. Nachzahlungen sind ausgeschlossen.
- Rückzahlungen bereits ausgezahlter Zuschüsse sind bis zur Schlussabrechnung grundsätzlich nicht zu verzinsen. Eine **Verzinsung** könnte eintreten, wenn nach der Rückforderung die dort gesetzten Zahlungsziele nicht eingehalten werden oder Subventionsbetrug begangen wurde.
- Eine Nachzahlung im Zuge der Schlussabrechnung wird grundsätzlich nicht möglich sein. Abweichend hiervon ist eine **Nachzahlung** jedoch für den Fall möglich, dass beim Antrag auf Überbrückungshilfe die ursprünglich erhaltene Soforthilfe anteilig angerechnet, die angerechnete Soforthilfe aber zwischenzeitlich zurückgezahlt wurde. Die Rückzahlung der Soforthilfe muss hierfür spätestens bis zur Einreichung der Schlussabrechnung nachweislich erfolgt sein.

19 Steuerliche Anerkennung von Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben

Der Abzug von Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgaben ist zwingend an die Einhaltung bestimmter Formerfordernisse geknüpft. So muss zeitnah ein schriftlicher Nachweis über Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen geführt werden. Grundsätzlich ist ein formloses Dokument (Bewirtungsbeleg als Eigenbeleg) ausreichend, welches vom Stpfl. unterschrieben werden muss. Bei Bewirtung in einem Bewirtungsbetrieb (Restaurant o. ä.) ist zum Nachweis die Rechnung über die Bewirtung beizufügen. Diese Rechnung muss den umsatzsteuerlichen Anforderungen an eine Rechnung genügen. Sie muss maschinell erstellt und elektronisch aufgezeichnet sein. Bei Rechnungen mit einem Gesamtbetrag bis zu 250 € (Kleinbetragsrechnungen) reichen die vereinfachten Anforderungen aus.

Zu Details dieser Nachweisanforderungen hat die FinVerw nun Stellung genommen. Auf diese Neuregelungen – verbunden mit der unten dargestellten Übergangsregelung – muss sich die Praxis einstellen. Auf folgende Aspekte ist hinzuweisen:

Zum Inhalt des Bewirtungsbelegs gilt:

Merkmal	Anmerkung	Besonderheit bei Kleinbetragsrechnung (Gesamtbetrag bis zu 250 €)
Name und Anschrift des Bewirtungsbetriebs	Die Rechnung muss den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Bewirtungsbetriebs enthalten.	Angabe erforderlich
Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer	Die Rechnung muss die dem Bewirtungsbetrieb vom Finanzamt erteilte Steuernummer oder die ihm vom Bundeszentralamt für Steuern erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer enthalten.	Nicht erforderlich
Ausstellungsdatum	Die Rechnung muss das Ausstellungsdatum enthalten.	Angabe erforderlich
Rechnungsnummer	Die Rechnung muss eine fortlaufende Nummer enthalten, die zur Identifizierung der Rechnung vom Rechnungsaussteller einmalig vergeben worden ist.	Nicht erforderlich
Leistungsbeschreibung	Die Rechnung muss zu der Bewirtungsleistung die Menge und die Art (handelsübliche Bezeichnung) der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung enthalten. Bewirtungsleistungen sind im Einzelnen zu bezeichnen; die Angabe "Speisen und Getränke" und die Angabe der für die Bewirtung in Rechnung gestellten Gesamtsumme reichen nicht. Bezeichnungen wie z. B. "Menü 1", "Tagesgericht 2" oder "Lunch-Buffer" und aus sich selbst heraus verständliche Abkürzungen sind jedoch zulässig.	Angabe erforderlich
Tag der Bewirtung	Zwingend anzugeben ist der Tag der Bewirtung. Ein Verweis auf das Ausstellungsdatum, z. B. in der Form "Leistungsdatum entspricht Rechnungsdatum", ist ausreichend. Handschriftliche Ergänzungen oder Datumsstempel reichen nicht aus.	Angabe erforderlich
Rechnungsbetrag	Die Rechnung muss den Preis für die Bewirtungsleistungen enthalten. Ein ggf. vom bewirtenden Stpfl. zusätzlich gewährtes Trinkgeld kann durch die maschinell erstellte und elektronisch aufgezeichnete Rechnung zusätzlich ausgewiesen werden. Wird das Trinkgeld in der Rechnung nicht ausgewiesen, gelten für den Nachweis von Trinkgeldzahlungen die allgemeinen Regelungen. Der Nachweis kann z. B. dadurch geführt werden, dass das Trinkgeld vom Empfänger des Trinkgeldes auf der Rechnung quittiert wird.	Angabe erforderlich
Name des Bewirtenden	Die Rechnung muss den Namen des bewirtenden Stpfl. enthalten. Unschädlich ist, wenn der leistende Unternehmer (Bewirtungsbetrieb) den Namen des bewirtenden Stpfl. handschriftlich auf der Rechnung vermerkt.	Nicht erforderlich

Neu sind die Anforderungen an den Bewirtungsbeleg, wenn der Bewirtungsbetrieb ein **elektronisches Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion** verwendet:

- Dann werden für den Betriebsausgabenabzug nur maschinell erstellte, elektronisch aufgezeichnete und mit Hilfe einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung (TSE) abgesicherte Rechnungen anerkannt. Der Bewirtungsbetrieb ist in diesen Fällen verpflichtet, mit dem elektronischen Aufzeichnungssystem mit Kassenfunktion Belege über die Geschäftsvorfälle zu erstellen.
- Rechnungen in anderer Form, z. B. handschriftlich erstellte oder nur maschinell erstellte, erfüllen die Nachweisvoraussetzungen nicht; die darin ausgewiesenen Bewirtungsaufwendungen sind vollständig vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.
- Soweit der Beleg mit einer Transaktionsnummer, der Seriennummer des elektronischen Aufzeichnungssystems oder der Seriennummer des Sicherheitsmoduls versehen wurde, kann der Stpfl. grundsätzlich auf die Ordnungsmäßigkeit vertrauen.
- Werden Bewirtungsleistungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem Tag der Bewirtung in Rechnung gestellt und unbar bezahlt (z. B. bei der Bewirtung eines größeren Personenkreises im Rahmen einer geschlossenen Veranstaltung) oder sind in dem bewirtenden Betrieb ausschließlich unbare Zahlungen möglich, ist die Vorlage eines Belegs eines elektronischen Aufzeichnungssystems mit Kassenfunktion nicht zwingend erforderlich. In diesem Fall ist der Rechnung der Zahlungsbeleg über die unbare Zahlung beizufügen.
- Werden für Gäste eines Unternehmens Verzehrgutscheine ausgegeben, gegen deren Vorlage die Besucher auf Rechnung des Unternehmens in einem Bewirtungsbetrieb bewirtet werden, reicht für den Betriebsausgabenabzug die Vorlage der Abrechnung über die Verzehrgutscheine aus.

Zulässig sind auch **digitale oder digitalisierte Bewirtungsrechnungen und -belege**. An diese werden folgende Anforderungen gestellt:

- Die Rechnung über die Bewirtung in einem Bewirtungsbetrieb kann dem Stpfl. bereits in digitaler Form übermittelt werden (digitale Bewirtungsrechnung). Eine Bewirtungsrechnung in Papierform kann vom Stpfl. digitalisiert werden (digitalisierte Bewirtungsrechnung).
- Ein digitaler oder digitalisierter Eigenbeleg muss digital mit der Bewirtungsrechnung zusammengefügt oder durch einen Gegenseitigkeitshinweis auf Eigenbeleg und Bewirtungsrechnung verbunden werden. Eine elektronische Verknüpfung (z. B. eindeutiger Index, Barcode) ist zulässig. Die geforderten Angaben können auch in digitaler Form auf der digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung angebracht werden.

In diesen Fällen werden von der FinVerw die **steuerlichen Nachweiserfordernisse als erfüllt angesehen**, wenn

- der Stpfl. zeitnah einen elektronischen Eigenbeleg mit den gesetzlich erforderlichen Angaben erstellt oder die gesetzlich erforderlichen Angaben zeitnah auf der digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung elektronisch ergänzt,
- der Zeitpunkt der Erstellung oder Ergänzung im Dokument elektronisch aufgezeichnet wird,
- das erstellte Dokument oder die Ergänzung der Bewirtungsrechnung vom Stpfl. digital signiert oder genehmigt wird,
- der Zeitpunkt der Signierung oder Genehmigung elektronisch aufgezeichnet wird,
- das erstellte Dokument – ggf. zusammen mit der digitalen oder digitalisierten Bewirtungsrechnung (z. B. durch einen gegenseitigen Verweis) – oder die ergänzte Bewirtungsrechnung elektronisch aufbewahrt wird und
- bei den genannten Vorgängen die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) erfüllt und die jeweils angewandten Verfahren in der Verfahrensdokumentation beschrieben werden.

Handlungsempfehlung:

Die Verfahrensdokumentation muss den im Betrieb angewandten Verfahren angepasst werden.

Diese Anforderungen sind grds. auch bei einer **Bewirtung im Ausland** zu erfüllen. Ausnahmsweise gilt aus Sicht der FinVerw vereinfachend:

- Wird jedoch glaubhaft gemacht, dass eine detaillierte, maschinell erstellte und elektronisch aufgezeichnete Rechnung nicht zu erhalten war, genügt in Ausnahmefällen die ausländische Rechnung, auch wenn sie diesen Anforderungen nicht voll entspricht.
- Liegt im Ausnahmefall nur eine handschriftlich erstellte ausländische Rechnung vor, hat der Stpfl. glaubhaft zu machen, dass im jeweiligen ausländischen Staat keine Verpflichtung zur Erstellung maschineller Belege besteht.

Hinweis:

Ausdrücklich gewährt die FinVerw hinsichtlich der getroffenen Neuregelungen, insbesondere also hinsichtlich der Beleganforderungen nach der Kassen-Sicherungsverordnung, eine **Übergangsregelung**: Für bis zum 31.12.2022 ausgestellte Belege über Bewirtungsaufwendungen ist der Betriebsausgabenabzug unabhängig von den nach der Kassen-Sicherungsverordnung geforderten Angaben zulässig. Führen die Regelungen in diesem Schreiben über die nach der Kassensicherungsverordnung geforderten Angaben im Vergleich zu den bisherigen Regelungen zu erhöhten Anforderungen an die Nachweisführung hinaus, sind diese verpflichtend erst für Bewirtungsaufwendungen vorauszusetzen, die nach dem 1.7.2021 anfallen.

Handlungsempfehlung:

Frühzeitig sollten **Reisekostenrichtlinien** u.Ä. an diese neuen Anforderungen angepasst werden, damit rechtzeitig ordnungsgemäße Rechnungen vorliegen und der Betriebsausgabenabzug insoweit nicht gefährdet ist.

20 Erweiterte Grundstückskürzung: Bei Verwaltung fremden Grundbesitzes muss es sich um Wohnbauten handeln

Die erweiterte Grundbesitzkürzung ist in der Praxis von großer Bedeutung für Immobilienunternehmen, die nur auf Grund der Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen und der Gewerbesteuerpflicht unterliegen. Allerdings wird die gewerbesteuerliche Kürzung nur unter sehr restriktiven Bedingungen gewährt. Gewährt wird diese erweiterte Grundstückskürzung bei Unternehmen, die

- ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten und nutzen oder
- daneben Wohnungsbauten betreuen oder
- Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen i. S. d. Wohnungseigentumsgesetzes in der jeweils geltenden Fassung errichten und veräußern.

Der Streitfall lag wie folgt: Die Stpfl. – eine GmbH & Co. KG – verwaltete fast ausschließlich eigenen Grundbesitz, und zwar 5 831 Wohnungen, 79 gewerbliche und sonstige Einheiten sowie 2 930 Garagen und Stellplätze. Daneben nahm sie seit 2011 die Verwaltung fremden Grundbesitzes auf und erzielte im Streitjahr daraus Erträge von nur 75 960 €. Die Verwaltung des fremden Grundbesitzes umfasste ganz überwiegend Wohnungen, aber in geringem Maße auch gewerbliche Einheiten.

Der BFH hat nun entschieden, dass die Gesetzesformulierung der Verwaltung fremder "Wohnungsbauten" eindeutig sei und nur Gebäude umfasse, die ausschließlich Wohnzwecken dienen; die Verwaltung fremder gemischt genutzter Gebäude sei dagegen steuerschädlich. Dabei spielt es keine Rolle, wie niedrig der gewerbliche Anteil an der gesamten nutzbaren Fläche der gemischtgenutzten Gebäude sei. Im Urteilsfall wurde daher die erweiterte Grundstückskürzung insgesamt versagt.

Handlungsempfehlung:

Wie in anderen Fällen geringfügiger steuerschädlicher Tätigkeiten muss in solchen Konstellationen die Ausgliederung auf einen selbstständigen Rechtsträger geprüft werden.

21 Ermäßigter Umsatzsteuersatz: Abgrenzung der Dienstleistung von der Lieferung beim Mitbenutzungsrecht an Verzehrvorrichtungen Dritter

Umsatzsteuerlich ist hinsichtlich des anzuwendenden Steuersatzes zu unterscheiden: Die Abgabe von Lebensmitteln unterliegt im Regelfall dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %, wohingegen Restaurationsleistungen als eigenständige Dienstleistung dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen. Erwirbt also z. B. ein Kunde in einer Bäckerei ein belegtes Brötchen, so unterliegt dieser Umsatz dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Wird das Brötchen aber in der Bäckerei an dort bereitgestellten Tischen und mittels bereitgestellter Teller, Besteck usw. verzehrt, so unterliegt dieser Umsatz dem regulären Umsatzsteuersatz.

In diesem Zusammenhang hatte der BFH entschieden, dass die Abgabe von Brezeln ("Wiesnbrezn") in Festzelten durch einen vom Festzeltbetreiber personenverschiedenen Unternehmer dem ermäßigten Steuersatz unterliegt, weil die damit zusammenhängenden Dienstleistungselemente (Bereitstellung von Tischen und Bänken usw.) von einem Dritten (dem Festzeltbetreiber) erbracht werden.

Die FinVerw teilt nun mit, dass diese Urteilsgrundsätze allgemein anzuwenden sind. Herausgestellt wird, dass die Dienstleistungselemente nur dann steuerschädlich (mit der Folge der Anwendung des allgemeinen Steuersatzes) zu berücksichtigen sind, wenn sie dem Kunden vom speiseabgebenden Unternehmer im Rahmen einer einheitlichen Leistung zur Verfügung gestellt werden und vom Leistenden ausschließlich dazu bestimmt wurden, den Verzehr von Lebensmitteln zu erleichtern. Dabei wird ausdrücklich Bezug genommen auf das Urteil des BFH vom 30.6.2011. In diesem Urteil hatte der BFH entschieden, dass Verzehrvorrichtungen nur als Dienstleistungselement berücksichtigt werden dürfen, wenn sie vom Leistenden als Teil einer einheitlichen Leistung zur Verfügung gestellt werden und dass die Abgabe von Bratwürsten, Pommes frites u.ä. standardisiert zubereiteten Speisen zum Verzehr an einem Tisch mit Sitzgelegenheiten zu einem dem Regelsteuersatz unterliegenden Restaurationsumsatz führt.

Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn dem Leistenden durch den Dritten der Art nach ein Mitbenutzungsrecht in Form von Verfügungs- und Dispositionsmöglichkeiten an dessen Dienstleistungselementen (z. B. Verzehrvorrichtungen) ausdrücklich zugestanden worden ist.

Hinweis:

Letztlich muss stets der Einzelfall betrachtet werden. Aktuell findet nach den Regelungen des Dritten Corona-Steuerhilfegesetzes für bis zum 31.12.2022 erbrachte Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, ebenfalls der ermäßigte Steuersatz Anwendung, sodass die geschilderte Problematik erst wieder ab dem 1.1.2023 von Bedeutung sein wird.

22 Gutachtertätigkeiten im Auftrag des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK)

In Umsetzung der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs vom 8.10.2020 hat der BFH nun entschieden, dass Leistungen einer Gutachterin, die im Auftrag des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung (MDK) Gutachten zur Pflegebedürftigkeit von Patienten erstellt, nach nationalem Recht nicht von der Umsatzsteuer befreit sind. Auch eine Steuerbefreiung nach dem Unionsrecht ist nicht zu gewähren.

Im Streitfall war die Stpfl. ausgebildete Krankenschwester mit medizinischer Grundausbildung und akademischer Ausbildung im Bereich der Pflegewissenschaft sowie einer Weiterbildung in Qualitätsmanagement im Bereich der Pflege. In den Streitjahren 2012 bis 2014 erstellte sie für den MDK Gutachten zur Pflegebedürftigkeit von Patienten. Die Gutachterleistungen rechnete der MDK ihr gegenüber monatlich ohne Ausweis der Umsatzsteuer ab. Die betreffenden Umsätze erklärte die Stpfl. als steuerfrei, nahm jedoch den Vorsteuerabzug aus allen Eingangsleistungen ungekürzt in

Anspruch. Das Finanzamt war der Auffassung, die Gutachtertätigkeit sei weder nach nationalem noch nach Unionsrecht steuerbefreit und unterwarf diese Umsätze der Umsatzsteuer.

Der BFH bestätigt, dass sich die Stpfl. weder auf die Steuerbefreiung nach nationalem Recht noch auf die nach Unionsrecht berufen kann. Es handelt sich bei den im Rahmen der Gutachtertätigkeit erbrachten Leistungen zwar um eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbundene Leistungen. Ein erfolgreiches Berufen auf die Steuerbefreiung nach dem Unionsrecht scheitert im Streitfall allerdings daran, dass die Stpfl. nicht von der Bundesrepublik Deutschland als "Einrichtung mit sozialem Charakter" anerkannt ist; eine solche Anerkennung, die Voraussetzung für die unionsrechtliche Steuerbefreiung ist, folgt insbesondere nicht aus der Beauftragung durch eine solche Einrichtung noch aus der nur mittelbaren Kostenerstattung über den MDK.

Hinweis:

Die Steuerfreistellung der Umsätze von ausgebildeten Krankenschwestern, die für den MDK Gutachten erstellen, kann vielmehr nur dann erreicht werden, wenn mit der Pflegekasse entsprechende Verträge geschlossen werden oder die Pflegekasse explizit die Entscheidung trifft, dass für die konkrete Krankenschwester die Kosten übernommen werden. Für die Praxis gilt es daher zu prüfen, ob die Entscheidung auf die konkreten Sachverhaltskonstellationen anzuwenden ist.

23 Bei einem gemischten Bankkonto muss die Herkunft von Bareinzahlungen nachgewiesen werden

Das FG Münster hatte über einen Fall zu entscheiden, in dem die Frage des Ansatzes steuerpflichtiger Einkünfte strittig war. Auf einem Bankkonto, welches sowohl im Rahmen einer betrieblichen Tätigkeit genutzt, aber auch Privatbuchungen verbucht wurden, hat der Stpfl. insgesamt 70 000 € in bar (in zwei Teilbeträgen zu 45 000 € bzw. 25 000 €) eingezahlt. Die Bank erstattete eine **Geldwäscheverdachtsanzeige**. Letztlich blieb die Herkunft der Barmittel ungeklärt. Nach Angaben der Stpfl. sollte es sich um ein Privatdarlehen von einem Bekannten gehandelt haben, dessen Name und Adresse aber nicht preisgegeben wurde. Auch auf ausdrückliche Aufforderung hin wurden keine weiteren Angaben gemacht. Das Finanzamt ging schließlich davon aus, dass der Betrag von 70 000 € als steuerpflichtige Einnahmen zu behandeln seien und setzte entsprechend Einkommensteuer fest. Hiergegen wehrte sich die Stpfl.

Das FG Münster bestätigte hingegen das Vorgehen des Finanzamtes und stellte heraus:

- Erfolgt eine Bareinzahlung auf ein Konto, das sowohl betrieblich als auch privat genutzt wird, besteht eine **verstärkte Mitwirkungspflicht** bei der Prüfung der Frage, ob steuerpflichtige Einnahmen oder nichtsteuerpflichtige Vermögenszugänge (insbesondere Darlehen oder Einlagen) vorliegen. Das Finanzamt bzw. das Finanzgericht kann bei Verletzung dieser Pflicht den Sachverhalt ohne weitere Sachaufklärung dahingehend würdigen, dass in Höhe der **unaufgeklärten Kapitalzuführungen** nicht versteuerte **Einnahmen** vorliegen.
- Für die steuerliche Behandlung eines Darlehens ist es von entscheidender Bedeutung, **wer** der **Darlehensgeber** ist. Sowohl das Finanzamt als auch das Finanzgericht müssen durch namentliche Benennung des Darlehensgebers in die Lage versetzt werden, den Sachverhalt aufzuklären, etwa indem sie den Darlehensgeber befragen.

Das FG sah vorliegend die Voraussetzungen für eine Schätzung der Einnahmen durch das Finanzamt als gegeben. Die Stpfl. habe über ihre Angaben nicht ausreichend aufgeklärt und im Übrigen ihre gesetzliche Mitwirkungspflicht verletzt.

Handlungsempfehlung:

Auch wenn das Finanzamt nur im Ausnahmefall zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berechtigt ist, sollte deutlich werden, dass bei Bareinzahlungen stets die Herkunft der Mittel sorgfältig dokumentiert werden muss.

24 Datenbereitstellung bei Betriebsprüfung im Falle einer Einnahmen-Überschussrechnung

Erfolgt durch das Finanzamt eine steuerliche Außenprüfung ("Betriebsprüfung"), so muss der Stpfl. die Daten der steuerlichen Gewinnermittlung dem Finanzamt auf Anfrage in elektronisch verwertbarer Form zur Verfügung stellen. Damit soll das Finanzamt in die Lage versetzt werden, die Daten elektronisch auszuwerten. Die Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU) enthalten diesbezügliche Regeln zur Aufbewahrung digitaler Unterlagen und zur Mitwirkungspflicht der Stpfl. bei Betriebsprüfungen.

Der BFH hat nun klargestellt, dass sich die Pflicht zur Datenbereitstellung auf die Daten beschränkt, die nach den gesetzlichen Aufzeichnungspflichten erstellt werden müssen. Bei der Gewinnermittlung mittels Einnahmen-Überschussrechnung, wie insbesondere bei Freiberuflern, sind dies die Erfassung der Einnahmen und Ausgaben und die Aufzeichnungen für umsatzsteuerliche Zwecke. Damit ist aber auch in diesen Fällen die Aufforderung der FinVerw, einen Datenträger "nach GDPdU" zur Verfügung zu stellen, als unbegrenzter Zugriff auf alle elektronisch gespeicherten Unterlagen unabhängig von den gesetzlich bestehenden Aufzeichnungs- und Aufbewahrungspflichten des Stpfl. zu verstehen und deshalb rechtswidrig.

Hinweis:

Die an die Betriebsprüfung zur Verfügung zu stellenden Daten sind gesetzlich klar umschrieben. Insoweit muss der Stpfl. mit seinem Berater für die richtige Abgrenzung sorgen, um dem Betriebsprüfer nur den notwendigen Einblick zu gewähren.

25 Vorsteuerabzug – Angabe des Leistungszeitpunkts bzw. -zeitraums in der Rechnung

Die FinVerw stellt heraus, dass Rechnungen, die nicht den Zeitpunkt der Lieferung oder sonstigen Leistung enthalten (ausreichend ist die Angabe des Kalendermonats), nicht ordnungsgemäß ausgestellt sind und damit grundsätzlich nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Ein **Vorsteuerabzug** aus solchen Rechnungen ist nur ausnahmsweise möglich, und zwar dann, wenn die FinVerw über sämtliche Angaben verfügt, um die materiellen Voraussetzungen zu überprüfen. Der BFH hatte entschieden, dass sich im Einzelfall aus dem Rechnungsdatum das Leistungsdatum ergeben kann. Umgekehrt kann dies nicht gelten, wenn nicht feststeht, dass die Daten zusammenfallen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn eine unmittelbar mit der Leistung zusammenfallende Rechnungsstellung nicht branchenüblich ist, vom betroffenen Rechnungsaussteller nicht immer durchgeführt wird oder bei der konkreten Leistung sonstige Zweifel an einem Zusammenfallen der Daten bestehen. Bestehen Zweifel, obliegt deren Ausräumung dem Unternehmer, der den Vorsteuerabzug geltend macht.

Handlungsempfehlung:

In umsatzsteuerlichen Rechnungen sollte grundsätzlich der Leistungszeitpunkt bzw. -zeitraum (ausreichend als Kalendermonat) angegeben werden. Bei Kleinbetragsrechnungen (Gesamtbetrag max. 250 €) ist die Angabe des Leistungszeitpunktes nicht erforderlich.

26 Vorsteuerabzug: Dokumentation des Zuordnungswahlrechts bei Erwerben in 2020 spätestens bis 1.11.2021

Beabsichtigt der Unternehmer, einen einheitlichen Gegenstand sowohl für unternehmerische Zwecke (mind. 10 % unternehmerische Nutzung) als auch für unternehmensfremde Zwecke zu verwenden, hat er ein **Zuordnungswahlrecht**. Der Gegenstand kann dem Unternehmen zugeordnet werden, was den Vorsteuerabzug nach sich zieht, aber eben auch einen Eigenverbrauch hinsichtlich der nichtunternehmerischen Nutzung – oder der Gegenstand kann dem nichtunternehmerischen Bereich zugeordnet werden. Nur wenn der Unternehmer einen solchen Gegenstand (ggf. anteilig) ausdrücklich seinem Unternehmen zuordnet, kann er – unter den sonstigen Voraussetzungen – die Vorsteuer aus dessen Erwerb oder Herstellung abziehen.

Grundsätzlich muss diese Zuordnungsentscheidung bereits **im Zeitpunkt des Leistungsbezugs** getroffen werden. Die Dokumentation dieser Zuordnungsentscheidung erfolgt grds. in der

Umsatzsteuer-Voranmeldung für den entsprechenden Anmeldezeitraum. Spätestens muss diese Zuordnungsentscheidung – so nach Ansicht der FinVerw und bislang auch der Rechtsprechung – in der "zeitnah" erstellten Umsatzsteuer-Jahreserklärung dokumentiert sein. Für den Besteuerungszeitraum 2020 wurde nun die gesetzliche Regelabgabefrist für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung bis zum 1.11.2021 (bzw. in den Bundesländern, in denen der 1.11.2021 ein Feiertag ist, bis zum 2.11.2021) verlängert. Das Landesamt für Steuern und Finanzen Sachsen teilt nun mit, dass die Zuordnungsentscheidung für Leistungsbezüge im Besteuerungszeitraum 2020 auch dann zeitnah dokumentiert, wenn sie bis zum 1.11.2021 dem Finanzamt vorliegt.

Handlungsempfehlung:

Diese Frist ist zwar rechtlich umstritten, sollte in der Praxis allerdings tunlichst beachtet werden. Soweit die Umsatzsteuer-Jahreserklärung kurzfristig noch nicht fertiggestellt werden kann, sollte eine berechtigte Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Monat des Erwerbs des betreffenden Gegenstands erstellt werden.

27 Umsatzsteuerliche Folgen bei Abrechnung über nicht ausgeführte sonstige Leistung mittels Gutschrift

Eine umsatzsteuerliche Rechnung kann auch durch den Leistungsempfänger ausgestellt werden, sofern dies vorher vereinbart worden ist (Gutschrift). Auch dann gilt wie bei einer umsatzsteuerlichen Rechnung allerdings der Grundsatz, dass eine in dieser Gutschrift ausgewiesene Umsatzsteuer grds. auch dem Finanzamt geschuldet wird, selbst dann, wenn tatsächlich gar keine Steuerschuld besteht. Entsprechend der jüngeren Rechtsprechung ist insoweit allerdings zu differenzieren, wie die FinVerw mitteilt:

- **Abrechnung an Nichtunternehmer:** Nach der Rechtsprechung steht ein als Gutschrift verwendetes Abrechnungsdokument an einen Nichtunternehmer einer Rechnung nicht gleich. Dieses Abrechnungsdokument begründet daher keine Steuerschuld. Insoweit ist dann aus diesem Abrechnungsdokument auch kein Vorsteuerabzug möglich.
- **Abrechnung an Unternehmer über eine nicht erbrachte Leistung:** Wird hingegen eine Gutschrift zwischen zwei Unternehmern über eine nicht erbrachte Leistung ausgestellt, steht dieses Abrechnungsdokument einer Rechnung gleich und begründet damit grds. eine Steuerschuld. Ein Vorsteuerabzug aus einem solchen Abrechnungsdokument ist nicht möglich.
- **Widerspruch gegen eine Gutschrift:** Durch einen wirksamen Widerspruch des Gutschriftempfängers gegen eine ihm erteilte Gutschrift liegt ab dem Besteuerungszeitraum des wirksamen Widerspruchs kein Rechnungsdokument mehr vor. Dem Gutschriftaussteller liegt somit ab diesem Zeitpunkt keine Rechnung im umsatzsteuerlichen Sinne mehr vor, sodass kein Vorsteuerabzug mehr möglich ist. Allerdings führt allein ein wirksamer Widerspruch gegen eine Gutschrift nicht zur Beseitigung der Steuerverpflichtung, sodass auch in diesem Fall der Gutschriftempfänger die ausgewiesene Steuer weiterhin schuldet, bis die Steuerverpflichtung beseitigt worden ist.

Handlungsempfehlung:

Bei der Ausstellung umsatzsteuerlicher Gutschriften muss also stets sehr sorgfältig vorgegangen werden.

Für Personengesellschaften

28 Vermögensverwaltende Personengesellschaft: Wechsel von einer gewerblich geprägten zu einer entprägten Gesellschaft

Eine vermögensverwaltende Personengesellschaft, die Immobilien verwaltet, vermittelt ihren Gesellschaftern steuerlich Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Insoweit wird der Gesellschafter so gestellt, als würde er anteilig die Immobilie selbst vermieten. Dies bedeutet auch, dass erzielte Wertsteigerungen aus der Vermögenssubstanz – so etwa bei einem Verkauf der Immobilie – nach Ablauf der zehnjährigen Bindungsfrist als privates Veräußerungsgeschäft steuerlich nicht erfasst werden.

Anders ist dies allerdings dann, wenn eine sogenannte gewerblich geprägte Personengesellschaft vorliegt. Dann werden Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt und das eingesetzte Vermögen ist als Betriebsvermögen steuerlich gebunden, sodass auch etwaige Veräußerungsgewinne unabhängig von der Haltedauer steuerlich erfasst werden. Eine gewerblich geprägte Gesellschaft liegt bei einer an sich vermögensverwaltend tätigen Gesellschaft vor, wenn ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind.

Deutlich dürfte sein, dass die gewerbliche Prägung durch die jeweilige Gestaltung der Gesellschafter und der Geschäftsführungsbefugnis gestaltet werden kann. Diese kann also bei Bedarf bewusst eingerichtet werden. Andererseits kann die gewerbliche Prägung auch wieder vermieden werden, z. B. indem eine natürliche Person die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters einnimmt. Dieser Vorgang wird steuerlich als Entprägung und die Gesellschaft dann als entprägte Gesellschaft bezeichnet.

Zu beachten sind die steuerlichen Wirkungen einer solchen Entprägung: Diese wird als Betriebsaufgabe eingestuft, da ab diesem Zeitpunkt kein steuerliches Betriebsvermögen mehr vorliegt, sondern vielmehr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt werden. Diese Betriebsaufgabe bewirkt, dass bis dahin im Vermögen erfolgte Wertsteigerungen besteuert werden.

Genau ein solcher Fall war nun strittig. Es ging um eine entprägte Gesellschaft. Die gewerbliche Prägung bestand allerdings lediglich für drei Jahre. Die mit der Betriebsaufgabe im Zeitpunkt der Entprägung erfolgte Bewertung des Immobilienvermögens zu Zeitwerten ergab, dass sich im Immobilienvermögen keine Wertsteigerungen ergeben hatten. Strittig war nun aber die Abschreibungsberechnung in den Folgejahren. Die Gesellschaft berechnete die Abschreibungen ausgehend von diesen Werten im Zeitpunkt der steuerlichen Betriebsaufgabe. Das Finanzamt wollte dagegen die Abschreibungen auf Basis der historischen Anschaffungskosten abzüglich der bisher vorgenommenen Abschreibungen vornehmen, also die früheren Abschreibungsreihen fortschreiben.

Der BFH bestätigte nun die Abschreibungsberechnung der Gesellschaft. Entscheidend ist, dass der Übergang vom Betriebsvermögen in das Privatvermögen als "anschaffungsähnlicher Vorgang" angesehen wird, mit der Folge, dass fiktive Anschaffungskosten in der Höhe anzusetzen sind, in der bei der Ermittlung des Aufgabegewinns kraft Gesetzes die stillen Reserven für das betriebliche Gebäude aufgelöst werden; diese Werte treten an die Stelle der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, die bis dahin die Abschreibungsbemessungsgrundlage bildeten. Der Umstand, dass sich vorliegend im Zeitraum der gewerblichen Prägung keine stillen Reserven angesammelt hatten, stehe dem nicht entgegen. Nach einer Betriebsaufgabe bildet der gemeine Wert die neue Abschreibungsbemessungsgrundlage bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, wenn das Gebäude mit diesem Wert steuerlich erfasst wurde.

29 Erbschaft- und Schenkungsteuer: begünstigtes Vermögen bei sog. Betriebsaufspaltung

Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens oder auch einer Personengesellschaft ist bei der Erbschaft-/Schenkungssteuer im Grundsatz steuerlich begünstigt. Hiervon ausgeschlossen ist aber sog. Verwaltungsvermögen. Zu diesem Verwaltungsvermögen zählen insbesondere an Dritte zur Nutzung überlassene Grundstücke. Insoweit ist aber ausdrücklich eine Rückausnahme vorgesehen (sodass also wieder begünstigtes Vermögen vorliegt), wenn "der Erblasser oder Schenker sowohl im überlassenden Betrieb als auch im nutzenden Betrieb allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen durchsetzen konnte". Angesprochen ist der Fall der steuerlichen Betriebsaufspaltung.

Der BFH hat bestätigt, dass eine solche **Betriebsaufspaltung in Bezug auf den Erblasser oder Schenker** vorliegen muss. Hinsichtlich der personellen Verflechtung genügt es dagegen nicht, dass der oder die Erwerber die Person oder die Personengruppe ist, die die Betriebsgesellschaft tatsächlich beherrscht und zudem in der Lage ist, auch in dem Besitzunternehmen hinsichtlich des Miet- und Pachtverhältnisses über die wesentliche Betriebsgrundlage ihren Willen faktisch durchzusetzen. Erforderlich ist vielmehr, dass der Erblasser oder Schenker – nicht der Erwerber – sowohl im Besitzunternehmen als auch im Betriebsunternehmen allein oder zusammen mit anderen Gesellschaftern einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen entfalten kann.

Im Urteilsfall war an der Betriebsgesellschaft ausschließlich der Sohn beteiligt. Der Vater hielt ein Grundstück, welches an die Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassen wurde. Mit dem Erbfall übernahm der Sohn das Grundstück und damit entstand nun eine steuerliche Betriebsaufspaltung. Vor dem Erbfall war eine solche nicht gegeben.

Hinweis:

Eine andere Wertung würde sich dann ergeben, wenn der Vater das Betriebsunternehmen faktisch beherrscht hätte. Hierfür gab es im Urteilsfall aber keine Anzeichen.

Handlungsempfehlung:

Derartige Fälle sind steuerlich komplex und bedürfen stets einer vorausschauenden steuerlichen Beratung. Dies gerade vor dem Hintergrund der materiell hohen Bedeutung der erbschaft-/schenkungsteuerlichen Vergünstigungen.

30 Betriebsaufspaltung: Erforderlich ist eine beherrschende Stellung sowohl in der Besitzgesellschaft als auch in dem Betriebsunternehmen

Wird Anlagevermögen – meist in Form von Grundstücken –, das eine operativ tätige Gesellschaft für ihre gewerbliche Tätigkeit nutzt, nicht von dieser Gesellschaft selbst, sondern von einer separaten Vermögensverwaltungsgesellschaft gehalten, so handelt es sich insoweit im Grundsatz bei der Überlassung des Anlagevermögens um eine rein vermögensverwaltende Tätigkeit, die z. B. nicht der Gewerbesteuer unterliegt. Die Überlassung des Anlagevermögens an die operativ tätige Gesellschaft wird aber dann als gewerbliche Tätigkeit eingestuft, wenn unter folgenden Bedingungen eine sog. steuerliche Betriebsaufspaltung vorliegt:

- **sachliche Verflechtung:** Es muss mindestens eine für den Betrieb der operativ tätigen Gesellschaft (sog. Betriebsgesellschaft) wesentliche Betriebsgrundlage überlassen werden. Dies ist regelmäßig bei der Überlassung von Immobilien gegeben.
- **personelle Verflechtung:** Daneben muss eine personelle Verflechtung zwischen der Betriebsgesellschaft und dem verpachtenden Unternehmen (sog. Besitzgesellschaft) vorliegen. Dies ist dann gegeben, wenn ein Gesellschafter oder ggf. auch eine Personengruppe in beiden Unternehmen ihren Willen durchsetzen können.

Rechtsfolge bei Bestehen einer solchen steuerlichen Betriebsaufspaltung ist, dass das Besitzunternehmen auch gewerbliche Einkünfte erzielt, also der Gewerbesteuer unterliegt und etwaige Wertsteigerungen in den überlassenen Wirtschaftsgütern steuerlich erfasst werden. **Problematisch** ist insbesondere die **Beendigung einer steuerlichen Betriebsaufspaltung** durch Wegfall entweder der sachlichen oder der personellen Verflechtung, weil darin eine Betriebsaufgabe

gesehen wird – mit der Folge der Versteuerung der stillen Reserven im Vermögen des Besitzunternehmens und der Anteile der Betriebsgesellschaft.

Der BFH hat nun klargestellt:

- Die personelle Verflechtung verlangt – abgesehen vom Sonderfall der faktischen Beherrschung –, dass der das Besitzunternehmen beherrschende Gesellschafter auch in der Betriebskapitalgesellschaft die Stimmenmehrheit innehat und dort in der Lage ist, **seinen Willen durchzusetzen**; eine Beteiligung von exakt 50 % der Stimmen reicht nicht aus.
- Sind sowohl ein Elternteil als auch dessen minderjähriges Kind an der Betriebskapitalgesellschaft beteiligt, sind die Stimmen des Kindes jedenfalls dann nicht dem Elternteil zuzurechnen, wenn in Bezug auf die Gesellschafterstellung des Kindes eine Ergänzungspflegschaft angeordnet ist.

Im Urteilsfall drohte unbeabsichtigt eine Betriebsaufspaltung vorzuliegen. Der Fall stellte sich wie folgt dar:

- Ursprünglich lag offensichtlich eine Gestaltung entsprechend dem **Wiesbadener Modell** vor: V war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer einer im Baugewerbe tätigen GmbH und seine Ehefrau (Stpfl.) war Alleineigentümerin des mit einer Lagerhalle inkl. Büro- und Sozialtrakt sowie Garagen bebauten Grundstücks, welches an die GmbH verpachtet war. In einer solchen Konstellation wird keine steuerliche Betriebsaufspaltung gesehen.
- In 2010 verstarb V. Erben des V waren zu ½ seine Ehefrau und zu ¼ die beiden Söhne. Einer von ihnen war im Streitjahr noch minderjährig. Die Erbengemeinschaft blieb im Streitjahr ungeteilt. Mit Beschluss vom 7.6.2010 ordnete das Familiengericht eine **Ergänzungspflegschaft** für den noch minderjährigen Sohn an. Sie umfasste die Wahrnehmung der Gesellschafterrechte und -pflichten des Sohnes in der GmbH.
- Am 17.6.2010 fasste die Gesellschaftsversammlung der GmbH den Beschluss, die Stpfl. zur **einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin** der GmbH zu bestellen. Diesen Beschluss unterschrieb die Ergänzungspflegerin für den minderjährigen Sohn.
- Die am 13.7.2010 beim Handelsregister eingegangene Gesellschafterliste führte die Erbengemeinschaft als Gesellschafterin der GmbH auf. Die Stpfl. wurde am 14.7.2010 als einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführerin der GmbH in das Handelsregister, allerdings ohne Befreiung von den Beschränkungen nach § 181 BGB, eingetragen.
- Das Finanzamt sah nun eine Betriebsaufspaltung. Dieses war der Ansicht, dass mit der Bestellung der Stpfl. zur einzelvertretungsberechtigten Geschäftsführerin neben der bereits bestehenden sachlichen Verflechtung auch eine personelle Verflechtung mit der GmbH eingetreten sei. Gegen ihren Willen habe sie als Geschäftsführerin nicht abberufen werden können.

Der BFH bestätigt dagegen, dass vorliegend keine personelle Verflechtung gegeben war. Die Stpfl. war zwar Alleineigentümerin des überlassenen Grundstücks, nicht aber in der Lage, auch in der GmbH ihren Willen durchzusetzen. Damit ein Gesellschafter eine GmbH beherrscht, ist es gesellschaftsrechtlich ausreichend – aber auch notwendig –, dass er über die Stimmrechtsmehrheit verfügt, die der Gesellschaftsvertrag für Gesellschafterbeschlüsse vorschreibt. Dies gilt selbst dann, wenn der Gesellschafter ansonsten die laufende Geschäftsführung innehat (sog. Geschäfte des täglichen Lebens). Exakt 50 % der Stimmen reichen deshalb noch nicht aus.

Eine Beherrschung der GmbH ergab sich im Streitfall auch nicht daraus, dass die Stpfl. zugleich Geschäftsführerin der GmbH wurde und so die sog. Geschäfte des täglichen Lebens der Betriebsgesellschaft bestimmen konnte. Es fehlte die weiterhin notwendige Mehrheitsbeteiligung der Stpfl. an der GmbH.

Weiterhin stellt der BFH heraus, dass eine über ihren Stimmenanteil von 50 % hinausgehende Zurechnung der Stimmen des minderjährigen Kindes an die Stpfl. für ertragsteuerrechtliche Zwecke mangels gleichgelagerter wirtschaftlicher Interessen nicht vorgenommen werden konnte. Dem stand insbesondere entgegen, dass das Kind hinsichtlich der GmbH-Anteile durch die

Ergänzungspflegerin vertreten wurde. Damit waren die Stimmrechte des Kindes im Verhältnis zur GmbH nicht mehr Teil der Vermögenssorge der Stpfl. Eine Vermutung gleichgerichteter Interessen bestand damit nicht.

Handlungsempfehlung:

Liegt eine steuerliche Betriebsaufspaltung vor, so kann dies weitreichende Folgen nach sich ziehen. Dabei sind bei der Prüfung des Vorliegens der personellen Verflechtung stets die zivilrechtlichen Verhältnisse des Einzelfalles sehr genau zu beachten. In solchen Fällen sollte stets steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

31 Kann ein Antrag auf Günstigerprüfung auch nachträglich gestellt werden?

Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen in der Regel der Abgeltungsteuer von 25 %. Mit Einbehalt der Abgeltungsteuer durch den Schuldner der Kapitalerträge ist damit die Besteuerung beim Kapitalanleger abgegolten. Auf Antrag des Stpfl. können die Kapitaleinkünfte jedoch auch in die reguläre Einkommensteuerveranlagung einbezogen werden, wenn dies zu einer niedrigeren Besteuerung führt. Dies wird als Günstigerprüfung bezeichnet. Sinnvoll ist ein solcher Antrag dann, wenn bei der Einkommensteuer auf Grund niedriger Einkünfte oder z. B. auch Verlusten aus einzelnen Einkunftsquellen ein Einkommensteuersatz von weniger als 25 % zur Anwendung kommt.

Hinsichtlich der Frage, wann ein solcher Antrag auf Günstigerprüfung zu stellen ist, gilt:

- Da das Gesetz keine zeitliche Befristung für den Antrag enthält, kann dieser grds. jederzeit – also auch nach der Unanfechtbarkeit der Einkommensteuerfestsetzung bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung – gestellt werden.
- Allerdings stellt diese Günstigerprüfung selbst keine Rechtsgrundlage für eine Änderung der Einkommensteuerfestsetzung dar. Das heißt sobald ein Einkommensteuerbescheid ergangen ist, kann ein Antrag auf Günstigerprüfung nur dann erstmals gestellt werden, wenn der Einkommensteuerbescheid aus anderen Gründen verfahrensrechtlich geändert werden kann. Eine spätere Antragsausübung ist somit nur im Umfang der Änderung aus anderen Gründen möglich, während es im Übrigen bei der zuvor eingetretenen Bestandskraft bleibt.

Diese Grundsätze hat das FG Düsseldorf nochmals bestätigt.

32 Steuerpflicht der Zinsen aus einer Kapitallebensversicherung bei Umschuldung eines sog. Neudarlehens

Zinserträge aus Kapitallebensversicherungen waren nach früherem Recht unter bestimmten Voraussetzungen steuerfrei. Dies gilt in Altfällen weiterhin und hat in der Praxis vielfach noch Bedeutung. Allerdings entfällt die Steuerbefreiung, wenn die Ansprüche aus der Lebensversicherung zur Sicherung bzw. Tilgung eines Kredits verwendet werden, dessen Finanzierungskosten Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Davon sieht das Gesetz eine Rückausnahme vor, falls der Kredit der Finanzierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts dient, das dauernd zur Erzielung von Einkünften bestimmt ist, eingeschlossen die Umfinanzierung.

Der BFH hat nun konkretisiert, dass ein Forwarddarlehen, das durch die Abtretung der Ansprüche aus einer Kapitallebensversicherung besichert wird, im Rahmen einer Umschuldung nicht unmittelbar und ausschließlich der Finanzierung der Anschaffungs- und Herstellungskosten eines Wirtschaftsguts dient – und damit steuerschädlich ist, wenn es höher als die Restschuld des

umzuschuldenden Darlehens ist und der übersteigende Betrag zur Finanzierung der Bereitstellungszinsen und anderer umschuldungsbedingter Aufwendungen verwendet wird.

Im Urteilsfall wurden nur ganz geringfügige Beträge für steuerschädliche Zwecke (Gebühren der Umschuldung und Bereitstellungszinsen) aus dem Forwarddarlehen bedient. Die für entsprechende Fälle vom Gesetz vorgesehene Bagatellgrenze in Höhe von 2 556 € wurde hierdurch jedoch geringfügig überschritten. Insoweit bestätigt das Gericht aber, dass, wenn ein durch eine Kapitallebensversicherung abgesichertes Darlehen teilweise steuerschädlich verwendet wird, die **Zinsen aus der Lebensversicherung in vollem Umfang steuerpflichtig** sind. Eine Aufteilung des (im Urteilsfall: Forward-)Darlehens und der Zinsen in einen steuerschädlichen und einen steuerunschädlichen Teil sei ausgeschlossen.

33 Besteuerung des Gewinns aus der Veräußerung von Gold ETF-Fondsanteilen

Die Veräußerung von physischem Gold wird steuerlich nur als privates Veräußerungsgeschäft erfasst, ist also nur dann steuerlich relevant, wenn die Veräußerung innerhalb der Jahresfrist nach dem Erwerb erfolgt. Bei **Zertifikaten** ist dagegen wie folgt zu differenzieren:

- Werden Inhaberschuldverschreibungen veräußert oder eingelöst, die einen Lieferanspruch auf Gold oder einen anderen Rohstoff verbriefen und durch Gold oder einen anderen Rohstoff in physischer Form nicht gedeckt sind, sind die Einnahmen Einkünfte aus Kapitalvermögen und unabhängig von der Haltedauer steuerlich zu erfassen.
- Sehen die Vertrags-/Emissionsbedingungen hingegen vor, dass der Emittent das zur Verfügung gestellte Kapital nahezu vollständig in Gold oder einen anderen Rohstoff zu investieren hat, und besteht ausschließlich ein Anspruch auf Auslieferung des hinterlegten Rohstoffs oder ein Anspruch auf Auszahlung des Erlöses aus der Veräußerung des Rohstoffs durch den Emittenten, liegt keine Kapitalforderung, sondern ein Sachleistungsanspruch vor. Gegebenenfalls kommt eine Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft in Betracht.

Insoweit hat der BFH nun bestätigt, dass der Gewinn aus der Veräußerung von Anteilen an einem Fonds nach schweizerischem Recht, der sein Kapital allein in physischem Gold anlegt, als Kapitaleinkünfte zu versteuern ist. Die Veräußerung des Fondsanteils begründet keinen Anspruch auf die Lieferung von physischem Gold.

Hinweis:

Insoweit hängen die steuerlichen Folgen also von dem gewählten Anlageprodukt ab.

Für Hauseigentümer

34 Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau läuft Ende 2021 aus

Aktuell wird die Schaffung neuen Wohnraums mittels einer Sonderabschreibung gefördert. Diese beträgt in den ersten vier Jahren bis zu 5 % jährlich und kann neben der üblichen Abschreibung von 2 % pro Jahr geltend gemacht werden. Gewährt wird diese Sonderabschreibung in zeitlicher Hinsicht, wenn durch Baumaßnahmen auf Grund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neue, bisher nicht vorhandene Wohnungen geschaffen werden. Wenn also jetzt aktuell Bauvorhaben geplant sind und diese Sonderabschreibung genutzt werden soll, muss zwingend der Bauantrag gestellt bzw. die Bauanzeige vorgenommen werden **bis zum 31.12.2021**.

Zu beachten sind allerdings die weiteren Voraussetzungen für die Sonderabschreibung:

- es muss neuer Wohnraum geschaffen werden,

- die Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen 3 000 € je qm Wohnfläche nicht übersteigen und
- die Wohnung muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen; Wohnungen dienen nicht Wohnzwecken, soweit sie zur vorübergehenden Beherbergung von Personen genutzt werden.

Weiterhin ist die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung auf 2 000 € je qm Wohnfläche begrenzt. Andererseits ist zu beachten, dass auch die Schaffung neuen Wohnraums durch Umbau einer bisher gewerblich genutzten Einheit zu einer "neuen Wohnung" oder bspw. der erstmalige Ausbau eines Dachgeschosses zu einer Wohnung gefördert wird.

Handlungsempfehlung:

Ob die Voraussetzungen für die Sonderabschreibung erreicht werden können, muss individuell geprüft werden. In größeren Städten bzw. im gehobenen Wohnungsbau werden die Baukosten vielfach die Grenze von 3 000 € je qm überschreiten. Ansonsten sollte versucht werden, die zeitliche Vorgabe einzuhalten, indem bis zum 31.12.2021 noch der Bauantrag gestellt bzw. die Bauanzeige vorgenommen wird.

35 Veräußerung einer selbstgenutzten Eigentumswohnung innerhalb von zehn Jahren: Keine Besteuerung des auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Veräußerungsgewinns

In der Vergangenheit wurde immer wieder davor gewarnt, dass ein häusliches Arbeitszimmer zur Steuerfalle werden könne. Dies geschah vor dem Hintergrund, dass die Veräußerung von Immobilien innerhalb von zehn Jahren nach dem Erwerb im Grundsatz steuerlich erfasst wird, sodass ein erzielter Veräußerungsgewinn der Besteuerung unterliegt, sofern die Immobilie für eigene Wohnzwecke genutzt wird. Nun war fraglich, ob die Nutzung eines Teils der Wohnung als steuerlich anerkanntes häusliches Arbeitszimmer insoweit als Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gilt. Die FinVerw hat dies abgelehnt mit der Konsequenz, dass der Veräußerungsgewinn, soweit dieser auf das häusliche Arbeitszimmer entfällt, der Besteuerung unterliegen sollte.

Dies hat der BFH nun aber ausdrücklich entgegen der Meinung der FinVerw abgelehnt. Das Gericht stellt mit Urteil fest, dass wenn eine zu eigenen Wohnzwecken genutzte Eigentumswohnung innerhalb der zehnjährigen Haltefrist veräußert wird, der Veräußerungsgewinn auch insoweit von der Besteuerung ausgenommen ist, als er auf ein zur Erzielung von Überschusseinkünften genutztes häusliches Arbeitszimmer entfällt.

Das Tatbestandsmerkmal "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" setzt voraus, dass eine Immobilie zum Bewohnen geeignet ist und vom Stpfl. bewohnt wird. Die Rechtsprechung hat den Begriff der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken entsprechend den Zweck, die Besteuerung eines Veräußerungsgewinns bei Aufgabe eines Wohnsitzes zu vermeiden, stets sehr weit gefasst und eigenständig ausgelegt. Nach diesen Grundsätzen liegt eine "Nutzung zu eigenen Wohnzwecken" auch hinsichtlich eines in der im Übrigen selbst bewohnten Eigentumswohnung befindlichen häuslichen Arbeitszimmers vor.

Hinweis:

Dies ist eine sehr positive Klarstellung. Es ist zu erwarten, dass sich die FinVerw dieser Ansicht anschließen wird. Dies bleibt allerdings noch abzuwarten.

36 Veräußerung eines auf einem Campingplatz aufgestellten Mobilheims kein privates Veräußerungsgeschäft

Bekanntlich unterliegt die Veräußerung von Grundstücken innerhalb einer Frist von zehn Jahren nach dem Erwerb als sog. privates Veräußerungsgeschäft grds. der Besteuerung, soweit nicht eine Selbstnutzung vorliegt. Das FG Niedersachsen hat abgrenzend entschieden, dass die Veräußerung eines auf einem Campingplatz aufgestellten Mobilheims kein privates Veräußerungsgeschäft darstelle, weil insoweit kein Grundstück betroffen sei.

Im Streitfall hatte der Stpfl. im Jahr 2011 ein sog. Mobilheim als "gebrauchtes Fahrzeug" (ohne Grundstück) von einer Campingplatzbetreiberin und Grundstückseigentümerin erworben und anschließend vermietet. Dabei handelte es sich um ein Holzhaus mit einer Wohnfläche von 60 qm, das auf einer vom Stpfl. gemieteten Parzelle auf einem Campingplatz ohne feste Verankerung stand. Dort befand sich das Mobilheim bereits seit 1997. Der Erwerbsvorgang unterlag der Grunderwerbsteuer. Im Jahr 2015 veräußerte der Stpfl. dieses Mobilheim mit Gewinn. Das Finanzamt unterwarf den Vorgang der Besteuerung als privates Veräußerungsgeschäft.

Dies lehnte das Finanzgericht nun ab. Die isolierte Veräußerung eines Mobilheims ist selbst kein privates Veräußerungsgeschäft. Dies gilt ungeachtet der Tatsache, dass es sich bewertungsrechtlich um ein Gebäude auf fremdem Grund und Boden handelt, dessen Erwerb und Veräußerung der Grunderwerbsteuer unterliegt. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut werden Gebäude aber nicht isoliert durch die Regelung als privates Veräußerungsgeschäft erfasst. Gebäude gehen nur in die Bewertung ein, wenn Grund und Boden innerhalb der Zehnjahresfrist veräußert wird.

Hinweis:

Insoweit ist nun allerdings die Revision beim BFH anhängig, sodass die Streitfrage noch nicht endgültig geklärt ist. In vergleichbaren Fällen sollte geprüft werden, ob unter Hinweis auf dieses Urteil des Finanzgerichts eine Nichtbesteuerung – unter Offenlegung des Sachverhalts – beantragt wird.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

37 Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) v. 25.6.2021

Mit Datum vom 25.6.2021 hat der Bundesrat dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG), das insbesondere eine viel diskutierte Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften beinhaltet, zugestimmt, sodass dieses damit überwiegend am 1.1.2022 in Kraft treten wird. Auf die damit eingeführte Option zur Körperschaftsteuer haben wir bereits hingewiesen. Für GmbH und ihre Gesellschafter sollen an dieser Stelle darüber hinaus zwei Änderungen hervorgehoben werden:

- **Globalisierung der für die Umwandlung von Körperschaften maßgeblichen Teile des Umwandlungssteuergesetzes:** Künftig sind neben Verschmelzungen auch Spaltungen und Formwechsel von Körperschaften mit Bezug zu Drittstaaten steuerneutral möglich; die bislang weitgehende Beschränkung des UmwStG auf den EU/EWR-Wirtschaftsraum wird aufgehoben. Dadurch werden die Möglichkeiten für deutsche Unternehmen und ihre ausländischen Tochtergesellschaften maßgeblich erweitert, betrieblich sinnvolle Umstrukturierungsmaßnahmen steuerneutral durchzuführen.
- **Ersatz der Ausgleichsposten bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen durch die sog. Einlagelösung:** Im Bereich der körperschaftsteuerlichen Organschaft soll Bürokratieaufwand verringert werden. Die Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen werden durch ein einfacheres System, die sog. Einlagelösung, ersetzt. Dies betrifft insbesondere die Fälle, in denen der an den Organträger abgeführte Gewinn, welcher aus der Handelsbilanz abgeleitet wird, von dem Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist.

Bisher bilanzierte der Organträger in der Steuerbilanz einen aktiven organschaftlichen Ausgleichsposten für in organschaftlicher Zeit verursachte Minderabführungen bzw. einen passiven organschaftlichen Ausgleichsposten für in organschaftlicher Zeit verursachte Mehrabführungen. Mit der Bildung von steuerlichen Ausgleichsposten wird eine Doppel- oder Nichtbesteuerung im Falle der späteren Veräußerung der Organbeteiligung vermieden. Für

organschaftliche Minder- und Mehrabführungen nach dem 31.12.2021 erfolgt nun eine Umstellung auf die Einlagenlösung. Nunmehr regelt das Gesetz, dass

- organschaftliche Minderabführungen steuerlich als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft zu behandeln sind, sodass beim Organträger der Beteiligungsbuchwert der Organgesellschaft zu erhöhen ist und
- organschaftliche Mehrabführungen als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger gelten.

Hinweis:

Aus Sicht der Gestaltungspraxis ist festzustellen, dass die Einführung der Einlagenlösung dazu führen wird, dass Steuerstundungsmöglichkeiten reduziert werden (z. B. bei sog. mittelbaren Organschaften). In organschaftlicher Zeit verursachte Minder- und Mehrabführungen werden zur Änderung des steuerlichen Buchwerts der Organbeteiligung führen.

Die Einlagenlösung soll für Minder- und Mehrabführungen gelten, die nach dem 31.12.2021 erfolgen. Beim Organträger sind noch bestehende Ausgleichsposten für organschaftliche Minder- und Mehrabführungen in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen, das nach dem 31.12.2021 endet (§ 34 Abs. 6e KStG). Soweit es auf Grund dieser Auflösung bestehender passiver organschaftlicher Ausgleichsposten zu einem stpfl. Ertrag kommt, kann dieser über max. zehn Jahre verteilt werden.

38 Ausfall einer privaten Darlehensforderung

Der BFH hat zur Frage des Ausfalls einer privaten Darlehensforderung entschieden, dass der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG führt. Für die Berücksichtigung des Verlusts aus dem Ausfall einer privaten Kapitalforderung müsse endgültig feststehen, dass der Schuldner keine (weiteren) Zahlungen mehr leisten werde. Bei insolvenzfrier Auflösung einer Kapitalgesellschaft als Forderungsschuldnerin könne davon regelmäßig erst bei Abschluss der Liquidation ausgegangen werden, sofern sich nicht aus besonderen Umständen ausnahmsweise etwas anderes ergebe.

Im Streitfall war der Stpfl. alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der A-GmbH, der er mit seiner Ehefrau von 2012 bis 2013 diverse unbesicherte Darlehen in einer sechsstelligen Größenordnung gewährte, welche jeweils mit 5 % p.a. endfällig zu verzinsen waren. Ende 2013 sperrte die Hausbank unter Hinweis auf die Überziehung der Girokonten sämtliche für die GmbH ausgestellte Karten. Durch Gesellschafterbeschluss vom 15.12.2014 wurde die GmbH zum 31.12.2014 aufgelöst, die ausgereichten Gesellschafterdarlehen konnte die GmbH nicht vollständig zurückzahlen. Die Stpfl. machten in ihrer Steuererklärung 2014 einen Verlust aus der Auflösung der GmbH gemäß § 17 Abs. 1 und 4 EStG geltend. Dabei berücksichtigten sie neben dem Stammkapital die nicht bzw. nicht vollständig zurückgezahlten Darlehen. Das FA berücksichtigte hingegen bei der Ermittlung des Auflösungsverlusts die Gesellschafterdarlehen nicht.

Dazu stellt der BFH fest, dass der Ausfall der Darlehensforderung – soweit diese auf die Ehefrau entfiel – als Verlust der Stpfl. bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen sei. Gemäß § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG gehöre zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch der Gewinn aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Dabei gelte als Veräußerung i. S. d. Satzes 1 auch die Einlösung, Rückzahlung, Abtretung oder verdeckte Einlage in eine Kapitalgesellschaft (§ 20 Abs. 2 Satz 2 Halbsatz 1 EStG).

Der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung nach § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der privaten Vermögenssphäre führe nach Einführung der Abgeltungsteuer zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7, Satz 2, Abs. 4 EStG. Zwar fehle es bei einem Forderungsausfall an dem eine Veräußerung gem. § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG kennzeichnenden Rechtsträgerwechsel. Aus der Gleichstellung der Rückzahlung mit dem Tatbestand der Veräußerung einer Kapitalforderung in § 20 Abs. 2 Satz 2 EStG folge jedoch, dass auch eine endgültig ausbleibende Rückzahlung zu einem Verlust nach § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG

führen kann. Wirtschaftlich betrachtet mache es keinen Unterschied, ob der Stpfl. die Forderung noch kurz vor dem Ausfall zu Null veräußert, oder ob er sie behält. In beiden Fällen erleide der Stpfl. eine Einbuße seiner wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die die gleiche steuerliche Berücksichtigung finden müsse.

Im Streitfall war noch nicht die (als verfassungsrechtlich bedenklich kritisierte) gesetzliche Einschränkung der segmentierten Verlustverrechnung innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 6 Satz 5 und 6 EStG auf 20 000 € jährlich zu beachten, die erst für nach dem 31.12.2019 bzw. 31.12.2020 entstandene Verluste gilt. Das heißt, dass in einschlägigen Fällen zu prüfen ist, wann tatsächlich der Verlust realisiert wurde und ob mglw. schon die restriktive Gesetzesfassung zum Zuge kommt.

39 Konzernumlage kann vGA sein, wenn diese nicht kostendeckend und auch keine Überprüfung der Angemessenheit vorgesehen ist

Mit einem noch nicht rechtskräftigen Urteil hat das FG Hamburg entschieden, dass eine Konzernumlage für die Erbringung verschiedenster Dienstleistungen für eine Tochtergesellschaft in Höhe eines festen Prozentsatzes von deren Umsatz bei dieser als vGA zu qualifizieren sein kann, wenn die Umlage in mehreren Jahren nicht kostendeckend ist und keine Überprüfung der Angemessenheit vorgesehen ist.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH geklagt, deren alleinige Gesellschafterin eine Holding (ebenfalls in Rechtsform einer GmbH) war. Die Holding war an mehreren Tochtergesellschaften mehrheitlich beteiligt, für die sie (als beherrschende Gesellschafterin) verschiedenste Dienstleistungen erbracht hatte. Auch mit der Stpfl. hatte sie einen entsprechenden Dienstleistungsvertrag abgeschlossen, wonach von der Holding u. a. alle Lieferungen und Leistungen zentral zu beschaffen und weiterhin Dienstleistungen in der Unterstützung der EDV, von Vertrieb und Marketing sowie Buchhaltung und Finanzierung zu erbringen waren. Dafür leistete die Stpfl. eine Umlage i. H. v. zunächst monatlich pauschal 6 % des Umsatzes; eine regelmäßige Abrechnung fand nicht statt.

Im Zuge einer Konzernbetriebsprüfung wurde die Feststellung getroffen, dass die als pauschale Leistungsvergütung vereinbarte Konzernumlage eine vGA bewirke, weil diese die Kosten der erbrachten Dienstleistungen nicht deckte. Das FG Hamburg hat diese Auffassung des FA bestätigt, wonach weder aus Sicht eines fremden Dienstleisters noch der eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters der Stpfl. als Leistungsempfängerin eine ausschließlich umsatzbezogene Umlage vertraglich vereinbart worden wäre, sodass sämtliche Zahlungen der Stpfl. in voller Höhe als vGA in den Streitjahren zu qualifizieren und außerbilanziell hinzuzurechnen waren.

Hinweis:

Bei der Vereinbarung entsprechender Konzernumlagen ist also darauf zu achten, dass der Verteilungsschlüssel und auch der umzulegende Betrag einem Fremdvergleich entsprechen, ggf. auch regelmäßig überprüft und angepasst werden. Dabei ist grundsätzlich auf die tatsächlich angefallenen Kosten abzustellen und nicht auf pauschale Wertansätze; eine allein am Umsatz bemessene Umlage ist nicht anzuerkennen.

40 Annahme einer vGA bei Vermietung einzelner Räume in der Wohnung des beherrschenden Gesellschafters an die Gesellschaft (formeller Fremdvergleich)

Mit einem rechtskräftigen Urteil hat das FG München entschieden, dass bei Mietverträgen zwischen einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter

- den Anforderungen an den sog. formellen Fremdvergleich schon dann Genüge getan ist, wenn im schriftlichen Mietvertrag die essentialia negotii (d. h. die wesentlichen Geschäftseigenschaften, also Mietobjekt, -preis, -beginn) niedergelegt sind und unzweideutig feststeht, auf welche Räume sich der Mietvertrag bezieht. Die Vereinbarung einer Bruttomiete ohne Abrechnung der

Betriebskosten sei kein ausreichender Grund für die Annahme einer vGA, da sie bei Untermietverhältnissen nicht unüblich sei und dass

- die Regelungen über das häusliche Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG auf die Besteuerung einer GmbH, die Räume in der Wohnung des Gesellschafters zur betrieblichen Nutzung anmietet, nicht anwendbar sind.

Im Streitfall hatte eine GmbH geklagt, die 100 %-ige Tochtergesellschaft der P-GmbH war. S war alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer sowohl der Stpfl. als auch der P-GmbH. S vermietete in einer von ihm in K angemieteten Wohnung an die Stpfl. zwei Büroräume mit ca. 35 qm. Der schriftliche Mietvertrag wurde von S für beide Seiten, also sowohl als Vermieter als auch (für die Stpfl.) als Mieter unterzeichnet.

Nach Auffassung des FA wurde dieses Mietverhältnis allerdings nicht wie unter fremden Dritten ausgestaltet und auch nie als solches tatsächlich durchgeführt. Es sei weder eine Vereinbarung über die Bedingungen der Nutzung der überlassenen Räume noch eine Abrede über die Zahlung der Mietnebenkosten getroffen worden. Da bei der Durchsichtung der Räume (Zollfahndung) keine Geschäftsunterlagen der GmbH vorgefunden worden seien, seien die Mietaufwendungen als vGA zu behandeln. Denn es sei anzunehmen, dass die Räume dem Gesellschafter-Geschäftsführer S während seiner Anwesenheit in K als Wohnung dienten. Dagegen trägt die Stpfl. vor, dass in den Räumlichkeiten von der Geschäftsführung Besprechungen mit Geschäftspartnern abgehalten worden seien und dort die notwendigen Arbeitsmittel wie Telefon, Internetzugang, Faxgerät, Drucker, Computer, Schreibtisch und ein Konferenz-Besprechungstisch zur Verfügung stünden. Auch sei der Firmenname auf dem Briefkasten in der Briefkastenanlage und auf dem Klingelschild angebracht. Eine Nebenkostenabrechnung habe nicht erstellt werden können, da Strom und Wasserverbrauch nicht mit eigenen Zählern gemessen worden seien.

Das FG hat der Klage mit folgenden Überlegungen stattgegeben:

- Im Streitfall sei S zwar im Verhältnis zur Stpfl. mittelbar beherrschender Gesellschafter, es gäbe aber keine Anhaltspunkte dafür, dass die Mietzahlungen an S ganz oder teilweise durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst worden seien. Schuldrechtliche Verträge zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter oder einer den Gesellschaftern nahe stehenden Person seien steuerlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn von Anfang an klare und eindeutige Vereinbarungen vorliegen; dies gelte auch für Mietverträge. Und zwischen der Stpfl. und S sei vor Beginn des Mietverhältnisses ein schriftlicher Mietvertrag geschlossen worden, der die essentialia negotii, nämlich Mietobjekt, Mietpreis und Beginn des Mietverhältnisses enthalte.
- Der Mietvertrag sei auch ausreichend klar formuliert, es stehe unzweideutig fest, auf welche Räume sich das Mietverhältnis beziehe.
- Da nicht vereinbart wurde, dass der Mieter an den Betriebskosten beteiligt wird, handele es sich um eine Bruttomiete (§ 556 BGB). Da keine weiteren mietvertraglichen Regelungen getroffen worden seien, würde i. Ü. die gesetzliche Regelung nach dem BGB eingreifen. Dies führe weder zu einer unklaren noch zu einer – am Maßstab eines Untermietverhältnisses hinsichtlich einzelner Räume einer Wohnung – unüblichen Regelung.

Hinweis:

Die Entscheidung des FG steht in Einklang mit der ständigen Rechtsprechung, nach der

- zwar einerseits Vertragsverhältnisse zwischen nahe stehenden Personen steuerlich u. a. nur dann anzuerkennen sind, wenn Gestaltung und Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen und außerdem formwirksam getroffen worden sind,
- aber andererseits auf das jeweilige Gesamtbild abzustellen ist und es genügt, wenn die Beteiligten ihre Hauptpflichten erfüllen, zu denen die Überlassung einer konkret bestimmten Sache, eine klare Vereinbarung über die Höhe der Miete und deren Bezahlung gehören.

Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH kann es z. B. unschädlich sein, wenn der Vertrag nicht schriftlich abgeschlossen wurde, wenn die Nebenkostenumlage nicht geregelt worden war und/oder auch ansonsten eine

"lässige" Abwicklung erfolgte. Gleichwohl ist für die Beratungspraxis (schon aus Nachweisgründen) zu empfehlen, zumindest knappe schriftliche Verträge aufzusetzen und auch auf Barzahlungen zu verzichten.

41 Unklare Pensionszusage: vGA bei Vereinbarung eines möglichen Pensionseintritts schon mit Vollendung des 60. Lebensjahres

Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil hat das FG Düsseldorf zur Problematik des gesetzlichen Erfordernisses der Eindeutigkeit einer Pensionszusage entschieden, dass

- allgemein in den Fällen, in denen für den Pensionsberechtigten die Möglichkeit besteht, unter bestimmten Bedingungen vor Vollendung des in der Zusage festgelegten Regelpensionsalters (des 65. Lebensjahrs) die Pension zu beziehen, die Pensionszusage insgesamt nicht die Voraussetzungen des § 6a Abs. 1 EStG erfüllt, wenn die Voraussetzungen für den vorzeitigen Bezug nicht dem Eindeutigkeitsgebot des § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG genügen,
- konkret dann, wenn für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Möglichkeit besteht, bereits mit Vollendung des 60. Lebensjahres bei Ausscheiden aus der Firma des Zusagenden eine Pension zu beziehen, die Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst ist, weshalb jedenfalls die Pensionszahlungen vor Erreichen des gesetzlichen Renteneintrittsalters als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen sind.

Eine Pensionsrückstellung dürfe in der Bilanz einer GmbH nur gebildet werden, wenn und soweit die Pensionszusage u. a. schriftlich erteilt wurde und sie eindeutige Angaben zu Art, Form, Voraussetzungen und Höhe der in Aussicht gestellten künftigen Leistungen enthalte.

Eine Rückstellung sei auch dann zulässig, wenn die maßgebliche schriftliche Pensionszusage der Auslegung bedürfe. Dabei werde dem Eindeutigkeitsgebot auch dann noch genügt, wenn sich der Inhalt der Pensionszusage erst durch deren Auslegung einfach und ohne verbleibende Restzweifel am Auslegungsergebnis feststellen lasse.

Im konkreten Streitfall sei nun aber die mit den Gesellschafter-Geschäftsführern vereinbarte Klausel *"Sie haben auch die Möglichkeit, zu einem früheren oder einem späteren Zeitpunkt als der Vollendung des 65. Lebensjahres bei Ausscheiden aus der Fa. eine Altersrente gem. Punkt A-1. zu beziehen.... Der vorzeitige Bezug der Rente ist jedoch... frühestens nach Vollendung des 60. Lebensjahres möglich."* gerade keinem eindeutigen Auslegungsergebnis zugänglich; insoweit fehle es an der notwendigen Eindeutigkeit.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist angesichts des beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens aufmerksam zu verfolgen. Der Aspekt der Eindeutigkeit gehört (ebenso wie das Schriftformerfordernis) jedenfalls in jede Checkliste zur Prüfung von Pensionsrückstellungen.

42 Steuerliche Anerkennung einer inkongruenten Gewinnausschüttung

Mit einem noch nicht rechtskräftigen Urteil hat das FG Münster festgestellt, dass inkongruente Gewinnausschüttungen im Regelfall keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellen.

Im konkreten Streitfall ging es um die steuerliche Zurechnung der Gewinnausschüttung der N-GmbH. An dieser waren verschiedene Gesellschafter beteiligt, u. a. die G-GmbH mit 2,33 %. Beide Gesellschaften waren in eine Unternehmensgruppe eingebunden. In einer Gesellschafterversammlung der N-GmbH vom 27.12.2013 fasste diese u. a. die folgenden Beschlüsse:

- "Aus dem Bilanzgewinn der N-GmbH soll ein Betrag i. H. v. Euro [X] an die G-GmbH ausgeschüttet werden. Als Tag der Auszahlung wird der 24.12.2014 bestimmt.
- Dieser Beschluss ist aufschiebend bedingt auf die Eintragung der Änderung des § 16 Abs. 2 des Gesellschaftsvertrags der N-GmbH dahingehend, dass in der Satzung geregelt wird, dass die Gesellschafter alljährlich auch über die Verteilung des Gewinns abweichend von der gesetzlichen Regelung aus § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbH-Gesetz beschließen können, im Handelsregister.

- Zum Ausgleich des Nachteils i. H. v. [X] € aus dieser Ausschüttung an die G-GmbH erhalten die restlichen Gesellschafter bei Liquidation der Gesellschaft vorab einen bestimmten Betrag ./ Quote – beschränkt auf den Liquidationserlös.
- Die G-GmbH wird ihren Anspruch gegenüber der N-GmbH aus diesem Gesellschafterbeschluss an die G-GmbH & Co Kommanditgesellschaft abtreten. Entsprechend der Vorgehensweise der Vergangenheit sollen zum Ausschüttungstichtag 24.12.2014 die Verbindlichkeiten der N-GmbH aus den vorgenannten Ausschüttungen mit bestehenden Ausleihungen der N-GmbH gegenüber der G-GmbH & Co Kommanditgesellschaft aufgerechnet werden."

Das FA sah in dieser inkongruenten Gewinnausschüttung einen Gestaltungsmissbrauch i. S. d. § 42 AO und wollte die Gewinnausschüttung den Gesellschaftern entsprechend ihrer Beteiligungsquote steuerlich zurechnen. Diese Ansicht verwarf das FG mit folgenden Überlegungen:

- Der Ausschüttungsbeschluss enthalte dezidierte Regelungen zum Ausgleich der inkongruenten Ausschüttung gegenüber den "restlichen Gesellschaftern", welche keine Ausschüttung erhalten haben. Die Rechtsfolge der Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs, der dann ja eine fiktive kongruente Ausschüttung herstellen würde, würde zu einer Überkompensation der inkongruenten Gewinnausschüttung führen, wenn im Nachgang einer fiktiv kongruenten Ausschüttung noch Ausgleichsansprüche der "restlichen Gesellschafter" bestünden; insoweit ergäbe sich ein "überschießendes" Ergebnis. Vor diesem Hintergrund habe der BFH bereits ausgeführt, dass § 42 AO lediglich zulasse, einen missbräuchlichen Vorgang zu neutralisieren, nicht aber, Ersatzsachverhalte zu fingieren.
- Im Übrigen liegt im Streitfall ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten i. S. d. § 42 AO auch deshalb nicht vor, weil kein Rechtssatz existiere, wonach inkongruente Gewinnausschüttungen grds. einen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellten.
- Auch in der Rechtsprechung der Finanzgerichte bestünden keine Bedenken, eine zivilrechtlich ordnungsgemäß zustande gekommene inkongruente Gewinnausschüttung gleichfalls steuerlich als zulässig anzuerkennen, selbst für den Fall einer anschließenden inkongruenten Wiedereinlage. Das gelte jedenfalls uneingeschränkt dann, wenn im Gesellschaftsvertrag gem. § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG ein anderer Maßstab der Verteilung als das Verhältnis der Geschäftsanteile im Gesellschaftsvertrag festgesetzt sei oder eine Öffnungsklausel bestehe.
- Für den Streitfall konnte das FG daher in der an die G-GmbH bewirkten disquotalen Gewinnausschüttung der N-GmbH keinen Gestaltungsmissbrauch erkennen, da die N-GmbH mit Gesellschafterbeschluss vom 17.3.2014 eine Öffnungsklausel in § 16 ihres Gesellschaftsvertrags eingefügt und Abweichungen von § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG explizit zugelassen hatte. Zudem hätten ausreichende wirtschaftliche und somit außersteuerliche Gründe für die gewählte inkongruente Gewinnausschüttung bestanden (nämlich ein besonderer Kapitalbedarf bei der G-GmbH).

Hinweis:

Diesem erfreulich klar zu Gunsten der Stpfl. getroffenen Urteil kommt eine besondere Bedeutung zu, da solche inkongruenten Gewinnausschüttungen in der Praxis nicht gerade selten vorkommen.

Unwetterschäden: Steuerliche und sonstige Hilfsmaßnahmen

43 Zerstörungen durch Unwetter

Die Unwetterereignisse im Juli 2021 in Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Sachsen haben zu flächendeckenden Zerstörungen geführt. Die betroffenen Bundesländer und der Bund haben Hilfsprogramme auf den Weg gebracht und Billigkeitsmaßnahmen ausgesprochen, um die

von den Unwetterereignissen Betroffenen zu entlasten. In dieser Beilage stellen wir wichtige steuerliche Hilfsmaßnahmen vor.

44 Soforthilfen der Bundesländer für betroffene Bürger und Unternehmen

Die betroffenen Bundesländer Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Sachsen haben Programme für Soforthilfen aufgelegt. Insoweit sind die jeweiligen Landesprogramme zu beachten. So gilt z. B. für NRW und auch RLP:

Hilfe für gewerbliche Wirtschaft und freie Berufe:

- Anträge können alle Unternehmen, Gewerbebetreibende und freiberuflich bzw. selbstständig Tätige stellen, deren separate Betriebsstätten unmittelbar von der Hochwasserkatastrophe betroffen sind. Die Soforthilfe ist gedacht als schnelle erste und unbürokratische Hilfe zur Beseitigung von Schäden an Gebäuden oder Inventar.
- Die Antragsteller müssen versichern, dass die entstandenen Schäden an Gebäuden und Inventar nach ihrer Einschätzung über 5 000 € liegen und absehbar nicht von einer Versicherung oder anderen Dritten erstattet werden. Spendengelder werden dabei nicht angerechnet. Ein Nachweis der Schäden ist nicht erforderlich.
- Eine Förderung ist ausgeschlossen, wenn sich das Unternehmen in einer Insolvenz ohne positive Fortführungsprognose (in Abwicklung) befindet oder eine Fortführung der unternehmerischen, gewerblichen, selbstständigen oder freiberuflichen Tätigkeit nicht in Aussicht steht.
- Der auf Grund des Antrags erhaltene Zuschuss ist als Betriebseinnahme zu verbuchen und unterliegt damit auch der Besteuerung.

Hilfe für Landwirte und land- und forstwirtschaftliche Betriebe:

- Entsprechend der vorgenannten Hilfe für die gewerbliche Wirtschaft und freie Berufe werden auch Landwirte und land- und forstwirtschaftliche Betriebe unterstützt.

Hinweis:

Weitergehende Hilfen sind über das **Sondervermögen zum Wiederaufbau nach der Flutkatastrophe** geplant. Dieses soll ein Volumen von insgesamt rund 30 Mrd. € ausmachen und auch Kosten aus der Beseitigung von Schäden an der Infrastruktur abdecken. Getragen wird dieser Fonds vom Bund und den Bundesländern. Die genauen Bedingungen der insoweit gewährten Hilfen stehen aktuell aber noch nicht fest. Diese werden noch durch eine Rechtsverordnung festgelegt.

45 Vereinfachungen hinsichtlich steuerbegünstigter Zuwendungen – "Spenden"

Wie auch bereits bei vergleichbaren Naturkatastrophen werden Vereinfachungen hinsichtlich steuerbegünstigter Zuwendungen ("Spenden") gewährt:

- **Spendennachweis:** Im Grundsatz ist für den steuermindernden Ansatz von Spenden eine ordnungsgemäße Spendenquittung gesetzlich vorgeschrieben. Vereinfachend gilt aber, dass als Nachweis für Zuwendungen, die bis zum 31.10.2021 zur Hilfe in Katastrophenfällen z. B. auf ein für den Katastrophenfall eingerichtetes Sonderkonto einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstitutes (z. B. der Kontoauszug, Lastschriftinzugsbeleg oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking) genügt.

Hinweis I:

Generell reichen statt einer Spendenbescheinigung der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstitutes, wenn die **Zuwendung 300 € nicht übersteigt** und der Empfänger eine inländische juristische Person des öffentlichen Rechts, eine inländische öffentliche Dienststelle oder eine steuerbefreite Körperschaft ist. Aus der Buchungsbestätigung müssen der Name und die Kontonummer oder ein sonstiges Identifizierungsmerkmal des Auftraggebers und des Empfängers, der Betrag, der Buchungstag sowie die tatsächliche Durchführung der Zahlung ersichtlich sein.

Hinweis II:

Die Spendenbescheinigung bzw. die anderen Nachweise sind nicht zwingend mit der Steuererklärung einzureichen, sondern der Finanzbehörde nur auf Verlangen vorzulegen. Es gilt aber eine Aufbewahrungspflicht bis zum Ablauf eines Jahres nach Bekanntgabe der Steuerfestsetzung, in der die steuerliche Spende geltend gemacht wird.

- **Spendenaktionen von steuerbegünstigten Körperschaften für durch das Hochwasser geschädigte Personen:** Eine gemeinnützige Körperschaft darf Mittel grds. nur für satzungsmäßige Zwecke verwenden. Es ist aber aus Vereinfachungsgründen unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, die nach ihrer Satzung keine z. B. mildtätigen Zwecke fördert oder regional gebunden ist, wenn sie Mittel, die sie im Rahmen einer Sonderaktion für die Hilfe für Opfer des Schadensereignisses in Deutschland erhalten hat, ohne entsprechende Änderung ihrer Satzung unmittelbar selbst für den angegebenen Zweck verwendet.

Allerdings muss die Körperschaft bei der Förderung mildtätiger Zwecke die **Bedürftigkeit der unterstützten Person** oder Einrichtung selbst prüfen und dies dokumentieren. Bei materiellen und finanziellen Hilfen reicht es aber aus, wenn die wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit der unterstützten Person glaubhaft gemacht wird. Bei Hilfen bis zu einem Wert von 5 000 € darf die wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit geschädigter Personen unterstellt werden. Unterstützungsleistungen außerhalb der Verwirklichung gemeinnütziger oder mildtätiger Zwecke, z. B. in den betrieblichen Bereich an von dem Schadensereignis besonders betroffene Unternehmen, Selbstständige oder an entsprechende Hilfsfonds der Kommunen sind insoweit nicht begünstigt.

Hinweis:

Diese Einschränkungen und die geforderten Dokumentationspflichten sind dringend zu beachten. Ansonsten wird die Gemeinnützigkeit der die Spendenaktion durchführenden Körperschaft gefährdet. Im ersten Schritt ist stets der Satzungszweck der die Spendensammlung durchführenden Körperschaft zu prüfen. Umfasst dieser auch diese Zwecke (so z. B. mildtätige Zwecke und kein regionaler Bezug), so können die Spenden unmittelbar an die betroffenen Personen weitergeleitet werden mit entsprechender Dokumentation der Betroffenheit der Personen. Ansonsten muss eine Weiterleitung entweder (a) an eine andere gemeinnützige Organisation erfolgen, die ihrerseits die geschädigten Personen unterstützt oder (b) die vorliegende Ausnahmesituation in Form der Unterstützung von dem Unwetterereignis Betroffener ausreichend dokumentiert werden.

- **Maßnahmen steuerbegünstigter Körperschaften für durch das Schadensereignis geschädigte Personen:** Neben der Verwendung der eingeworbenen Spendenmittel ist es ausnahmsweise auch unschädlich für die Steuerbegünstigung der Körperschaft, wenn sie sonstige bei ihr vorhandene Mittel, die keiner anderweitigen steuerlichen Bindungswirkung unterliegen, ohne Änderung der Satzung zur Unterstützung für Hilfe für Opfer des Schadensereignisses in Deutschland einsetzt. Gleiches gilt für die Überlassung von Personal und Räumlichkeiten.
- **Steuerliche Behandlung von Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen:** Aufwendungen aus einem betrieblichen Bereich zur Unterstützung für Opfer des Schadensereignisses in Deutschland können als Sponsoringaufwendungen geltend gemacht werden. Dies setzt voraus, dass diese Maßnahme auch wirtschaftliche Vorteile für das unterstützende Unternehmen bietet. Wirtschaftliche Vorteile sind u. a. dadurch erreichbar, dass der Sponsor öffentlichkeitswirksam (z. B. auf Bitte um Unterstützung durch die Gemeinde, durch Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk, Fernsehen, Internet usw.) auf seine Leistungen aufmerksam macht.

Hinweis:

Dies sollte entsprechend dokumentiert werden.

Als Betriebsausgaben sind auch **Zuwendungen in angemessenem Umfang an Geschäftspartner** steuerlich ansetzbar, die von dem Schadensereignis unmittelbar und nicht unerheblich negativ betroffen sind, zum Zwecke der Aufrechterhaltung der Geschäftsbeziehungen.

Hinweis:

Auch dies muss angemessen dokumentiert werden.

Selbst wenn nach vorgenannten Kriterien ein Betriebsausgabenabzug nicht in Betracht kommt, wird dieser dennoch gewährt bei Zuwendung von Wirtschaftsgütern oder sonstigen betrieblichen Nutzungen und Leistungen (nicht hingegen Geld) des Stpfl. an durch das Schadensereignis unmittelbar und nicht unerheblich geschädigte Personen oder mit der Bewältigung des Schadensereignisses befasste Unternehmen und Einrichtungen. Dies gilt für Zuwendungen des Stpfl. im Rahmen der unmittelbaren Gefahrenabwehr oder der allgemeinen Aufräumarbeiten, die bis zum 31.10.2021 erfolgen.

- Beim **Empfänger der Zuwendungen im betrieblichen Bereich** liegen insoweit steuerlich zu erfassende Betriebseinnahmen vor.

46 Sonderabschreibungen usw. bei Wiederherstellung von Gebäuden oder Anlagen

a) Wiederaufbau/Wiederherstellung von Betriebsgebäuden oder Anlagen

Bei Wiederaufbau/Wiederherstellung von Betriebsgebäuden oder Anlagen gilt für den gesamten Bereich des Betriebsvermögens, also bei Einkünften aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft und bei Freiberuflern:

- **Erhaltungsaufwand:** Hinsichtlich der Abgrenzung von Erhaltungsaufwand erkennt die FinVerw vereinfachend an, dass Aufwendungen für die Wiederherstellung beschädigter Betriebsgebäude und beschädigter beweglicher Anlagegüter ohne nähere Prüfung als Erhaltungsaufwand anerkannt werden, wenn mit der Wiederherstellung innerhalb von drei Jahren nach dem schädigenden Ereignis begonnen wurde und die bisherigen Buchwerte fortgeführt werden. Das gilt bei Gebäuden nur, wenn die Aufwendungen 70 000 € nicht übersteigen; dabei ist von den gesamten Aufwendungen auszugehen, auch wenn diese teilweise durch Entschädigung gedeckt sind. Höhere Aufwendungen können bei Gebäuden nach Prüfung des Einzelfalls ebenso als Erhaltungsaufwendungen anerkannt werden. Die Sonderregelung für anschaffungsnahe Aufwendungen ist insoweit nicht anzuwenden.

Allerdings kommt der Abzug als Erhaltungsaufwand nur insoweit in Betracht, als die Aufwendungen des Stpfl. die Entschädigungen übersteigen und der Stpfl. wegen des Schadens keine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzungen vornimmt.

- **Sonderabschreibungen beim Wiederaufbau von Betriebsgebäuden:** Soweit es sich bei den Aufwendungen zum Wiederaufbau ganz oder zum Teil zerstörter Gebäude (Ersatzherstellung) nicht um Erhaltungsaufwand handelt, können auf Antrag im Wirtschaftsjahr der Fertigstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren (Begünstigungszeitraum) von den Herstellungs- oder Wiederherstellungskosten Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 30 % vorgenommen werden. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums ist die AfA vom Restwert zu bemessen.

Hinweis:

Diese Sonderabschreibung bewirkt eine frühere Minderung der Steuerlast und damit der Liquiditätsbelastung. Insoweit kann bei entsprechendem Nachweis auch bereits eine Anpassung der Steuervorauszahlungen beantragt werden.

- **Sonderabschreibungen bei Ersatzbeschaffung beweglicher Anlagegüter:** Bei beweglichen Anlagegütern, die als Ersatz für vernichtete oder verloren gegangene bewegliche Anlagegüter angeschafft oder hergestellt worden sind, können auf Antrag im Wirtschaftsjahr der Anschaffung oder Herstellung und in den beiden folgenden Wirtschaftsjahren (Begünstigungszeitraum) Sonderabschreibungen bis zu insgesamt 50 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten vorgenommen werden. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraumes ist die Abschreibung nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer zu bemessen.

Hinweis:

Voraussetzung sowohl für Sonderabschreibung bei Wiederaufbau von Betriebsgebäuden als auch bei Ersatzbeschaffung beweglicher Anlagegüter ist, dass mit der Ersatzherstellung oder Ersatzbeschaffung bis zum Ablauf des dritten dem Wirtschaftsjahr des schädigenden Ereignisses folgenden Wirtschaftsjahres begonnen wurde.

- **Bildung von steuermindernden Rücklagen:** Für die Ersatzbeschaffung unbeweglicher und beweglicher Anlagegüter kann auf "Antrag in besonders begründeten Ausnahmefällen" in Wirtschaftsjahren vor dem Wirtschaftsjahr der Ersatzherstellung bzw. Ersatzbeschaffung von der FinVerw die steuermindernde Bildung einer Rücklage zugelassen werden. Die Rücklage darf zusammen 30 % bei Gebäuden bzw. 50 % bei Anlagegütern der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Ersatzwirtschaftsgüter nicht übersteigen.
- **Maximalbegrenzung:** Die Gewinnminderung durch Sonderabschreibungen und Bildung von Rücklagen darf insgesamt höchstens 600 000 € betragen und sie darf in keinem Jahr 200 000 € übersteigen. Höhere Sonderabschreibungen und Rücklagen können mit Zustimmung des BMF im Einzelfall zugelassen werden, wenn sie bei erheblichen Schäden zur Milderung der eingetretenen Notlage erforderlich erscheinen. Insofern müsste also der Stpfl. an die FinVerw herantreten.
- **Beseitigung von Hochwasserschäden am Grund und Boden:** Die Aufwendungen zur Beseitigung der Hochwasserschäden am Grund und Boden können sofort als Betriebsausgaben abgezogen werden. Das Gleiche gilt für Aufwendungen zur Wiederherstellung von Hofbefestigungen und Wirtschaftswegen, wenn der bisherige Buchwert beibehalten wird, also keine Sonderabschreibung vorgenommen wird.
- **Besonderer Erhaltungsaufwand größeren Umfangs:** Erhaltungsaufwand zur Beseitigung der Hochwasserschäden größeren Umfangs kann auf Antrag gleichmäßig auf zwei bis fünf Jahre verteilt werden. Dies kann steuerlich von Vorteil sein, um das Entstehen steuerlicher Verluste oder Progressionsnachteile bei der Einkommensteuer zu vermeiden.
- **Verlust von Buchführungsunterlagen:** Sind unmittelbar durch das Schadensereignis Buchführungsunterlagen und sonstige Aufzeichnungen vernichtet worden oder verloren gegangen, so ist die FinVerw angewiesen, hieraus steuerlich keine nachteiligen Folgerungen zu ziehen. Der betroffene Stpfl. sollte die Vernichtung bzw. den Verlust zeitnah dokumentieren und soweit wie möglich nachweisen oder glaubhaft machen.

Hinweis:

Im betrieblichen Bereich bestehen also verschiedene Möglichkeiten, die entstehenden Kosten, soweit diese nicht durch Versicherungsleistungen abgedeckt sind, steuerlich geltend zu machen. In welchem Umfang es sinnvoll ist, eine unmittelbare Aufwandswirksamkeit anzustreben, hängt auch von der Ertragsituation des Unternehmens ab. Insofern ist eine mittelfristige Planung vorzunehmen.

b) Sonderregelungen für die Land- und Forstwirtschaft

Für die Land- und Forstwirtschaft bestehen eine Reihe an steuerlichen Erleichterungen. So können bspw. die Aufwendungen für die Herrichtung und Wiederanpflanzungen zerstörter Anlagen ohne nähere Prüfung als sofort abziehbare Betriebsausgaben behandelt werden, wenn der bisherige Buchwert beibehalten wird. Für Landwirte, deren Gewinn gem. § 13a EStG ermittelt wird, kann die auf den Gewinn der landwirtschaftlichen Nutzung und die auf den Gewinn der Sondernutzungen entfallende Einkommensteuer ganz oder zum Teil erlassen werden, soweit durch das Schadensereignis Ertragsausfälle eingetreten sind und keine Ansprüche aus Versicherungsleistungen bestehen.

c) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Werden Schäden beseitigt an Gebäuden, die zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung genutzt werden, so gelten die steuerlichen Billigkeitsmaßnahmen der vorstehenden Tz. 4 getroffene Regelung entsprechend. Die Obergrenzen beziehen sich auf alle einem Stpfl. zuzurechnenden Objekte.

Hinweis:

Auch insoweit sind die Billigkeitsmaßnahmen an die Maßgabe geknüpft, dass mit der Wiederherstellung des Gebäudes bzw. der Beseitigung der Schäden am Grund und Boden bis zum Ablauf des dritten Kalenderjahres nach dem schädigenden Ereignis begonnen wurde.

47 Steuerliche Vereinfachungen bei Lohnsteuer/Einkommensteuer

Beihilfen und Unterstützungen des Arbeitgebers an seine betroffenen Arbeitnehmer können in folgendem Rahmen lohnsteuerfrei gezahlt werden:

- Die Unterstützungen sind bis zu einem Betrag von 600 € je Kalenderjahr steuerfrei. Der 600 € übersteigende Betrag gehört dann nicht zum stpfl. Arbeitslohn, wenn unter Berücksichtigung der Einkommens- und Familienverhältnisse des Arbeitnehmers ein besonderer Notfall vorliegt. Im Allgemeinen kann bei vom Schadensereignis betroffenen Arbeitnehmern von einem besonderen Notfall ausgegangen werden.
- Auf Unterstützungen, die in Form von sonst stpfl. Zinsvorteilen oder in Form von Zinszuschüssen gewährt werden, ist die vorstehende Regelung ebenfalls anzuwenden. Danach können Zinszuschüsse und Zinsvorteile bei Darlehen, die zur Beseitigung von Schäden aufgenommen worden sind, steuerfrei sein, und zwar während der gesamten Laufzeit des Darlehens. Voraussetzung hierfür ist, dass das Darlehen die Schadenshöhe nicht übersteigt.
- In dem vorstehend geschilderten Rahmen sind bis zum 31.10.2021 ebenso einbezogen Vorteile aus einer erstmalig nach Eintritt des Schadensereignisses erfolgten
- Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer, deren privates Kraftfahrzeug durch das Schadensereignis zerstört wurde,
- Nutzungsüberlassung von Wohnungen oder von Unterkünften,
- Gewährung von unentgeltlicher Verpflegung an Arbeitnehmer und deren Angehörige, oder
- andere Sachzuwendung aus Nutzungsüberlassung.

Hinweis:

Insgesamt sind solche Zuschüsse und Sachzuwendungen insgesamt nur bis zu einem Betrag der Höhe des Schadens steuerfrei. Die steuerfreien Leistungen sind im **Lohnkonto** aufzuzeichnen; dabei ist zu dokumentieren, dass der die Leistung empfangende Arbeitnehmer durch das Schadensereignis zu Schaden gekommen ist.

Arbeitslohnspende: Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des Arbeitslohns oder auf Teile eines angesammelten Wertguthabens

- zugunsten einer Beihilfe des Arbeitgebers an vom Schadensereignis betroffene Arbeitnehmer des Unternehmens oder
- zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung

bleiben diese Lohnanteile bei der Feststellung des stpfl. Arbeitslohns außer Ansatz. Voraussetzung ist aber:

- der Arbeitgeber erfüllt die Verwendungsaufgabe und dokumentiert dies,
- der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn wird im Lohnkonto aufgezeichnet. Auf die Aufzeichnung kann verzichtet werden, wenn stattdessen der Arbeitnehmer seinen Verzicht schriftlich erteilt hat und diese Erklärung zum Lohnkonto genommen worden ist.

Zu beachten sind als steuerliche Folgewirkung der Lohnsteuerfreiheit:

- der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben und
- die steuerfrei belassenen Lohnanteile dürfen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers nicht als Spende berücksichtigt werden.

Hinweis:

Steuerlich nicht belastete Zuwendungen des Beschäftigten zugunsten von durch Naturkatastrophen Geschädigten aus Arbeitsentgelt einschließlich Wertguthaben sind nicht als sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt zu erfassen. Entgeltbestandteile, die für diesen Zweck eingesetzt werden, mindern demnach das steuer- und beitragspflichtige Entgelt. Nicht erfasst wird dagegen eine Spende des Beschäftigten, die er unmittelbar und ohne Zwischenschaltung des Arbeitgebers ausführt oder bereits getätigt hat.

Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von Hausrat und Kleidung und für die Beseitigung von Schäden an dem eigengenutzten Wohneigentum können im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2021 als außergewöhnliche Belastung berücksichtigt werden. Dabei ist das Fehlen einer sogenannten Elementarschadensversicherung unschädlich. Um den steuerlichen Vorteil schon früher zu erlangen, kann auf Antrag des Stpfl. durch das Finanzamt insoweit ein Freibetrag für das Lohnsteuerabzugsverfahren ermittelt werden, welcher dann den Lohnsteuerabzug noch im laufenden Jahr 2021 mindert.

Hinweis:

Insoweit müsste dann vom Stpfl. ein Antrag bei seinem Finanzamt auf Berücksichtigung eines Freibetrags im Lohnsteuerabzugsverfahren gestellt werden. Die voraussichtlich anfallenden Kosten, welche später steuerlich als außergewöhnliche Belastung angesetzt werden können, müssen hierzu beziffert werden.

48 Stundungs- und Vollstreckungsmaßnahmen sowie Anpassung der Vorauszahlungen

Für nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich betroffene Stpfl. bestehen deutlich erleichterte Möglichkeiten zur Stundung von Steuerzahlungen bzw. Anpassung von Steuervorauszahlungen:

- Zeitlich befristet bis zum 31.10.2021 können **Anträge auf Stundung** der bis zu diesem Zeitpunkt bereits fälligen oder fällig werdenden Steuern des Bundes und des Landes gestellt werden. Die Stundungen sind längstens bis zum 31.1.2022 zu gewähren. In dem Antrag ist die Betroffenheit des Stpfl. darzulegen. Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen für Stundungen sind von der Finanzbehörde keine strengen Anforderungen zu stellen. Auf die Erhebung von Stundungszinsen wird i. d. R. verzichtet werden. Anträge auf Stundung der nach dem 31.10.2021 fälligen Steuern sind besonders zu begründen.
- Nach gleicher Maßgabe können **Anträge auf Herabsetzung der Vorauszahlungen** zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer gestellt werden.
- In diesen Fällen wird von **Vollstreckungsmaßnahmen** abgesehen.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen sollte stets möglichst umgehend Kontakt mit der FinVerw aufgenommen werden. Stundungs- und Erlissanträge betreffend der Gewerbesteuer sind an die jeweilige Gemeinde zu richten.

Hinweis:

Für die mittelbar Betroffenen gelten dagegen die allgemeinen Grundsätze, d. h. bei Stundungsanträgen ist darzulegen, dass die Einziehung bei Fälligkeit eine erhebliche Härte für den Schuldner bedeuten würde und der Anspruch durch die Stundung nicht gefährdet erscheint. Die Anpassung von Steuervorauszahlungen ist unter Darlegung der aktuellen Entwicklung der Einkünfte o. ä. zu begründen.

49 Unterstützung von Arbeitgebern und Selbstzahlern bei Sozialversicherungsabgaben

Im Grundsatz gelten für betroffene Arbeitgeber und Selbstzahler grds. die Regelungen über die **Stundung von Beiträgen**, den Erlass von Säumniszuschlägen und die Aussetzung der Vollziehung. Der GKV-Spitzenverband empfiehlt insoweit den Mitgliedskassen von den zur Verfügung stehenden rechtlichen Möglichkeiten großzügig Gebrauch zu machen. Auf Antrag des Arbeitgebers (Selbstzahlers) können die bereits fällig gewordenen oder noch fällig werdenden Beiträge zunächst für die Ist-Monate Juli bis September 2021 gestundet werden. Einer Sicherheitsleistung bedarf es hierfür nicht, Stundungszinsen sind nicht zu berechnen. Anträge sind an die jeweilige Krankenkasse zu richten.

Die Betroffenheit von der Hochwasserkatastrophe ist nachzuweisen. An den Nachweis der Betroffenheit sollen nach der Vorgabe des GKV-Spitzenverbands keine zu hohen Anforderungen gestellt werden. Als Nachweise kommen in Betracht

- die Bestätigung der Kommune, dass der ansässige Betrieb von dem Hochwasser betroffen ist,
- Fotos des Betriebsgebäudes, auf denen die Beschädigungen sichtbar sind und/oder

- eine glaubhafte Erklärung des Arbeitgebers, dass er erheblichen finanziellen Schaden durch das Hochwasser erlitten hat.

50 Billigkeitsmaßnahmen bei der Umsatzsteuer

Mit Schreiben vom 23.7.2021 hat das BMF verschiedene Billigkeitsmaßnahmen zur Umsatzsteuer ausgesprochen, die zur Unterstützung bei der Bewältigung der Folgen helfen. Herauszustellen sind folgende Maßnahmen:

- **Herabsetzung der Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung 2021:** Bei Unternehmen, die von der Flutkatastrophe betroffen sind, kann auf entsprechenden Antrag die Umsatzsteuer-Sondervorauszahlung 2021 ggf. bis auf Null herabgesetzt werden, ohne dass die gewährte Dauerfristverlängerung berührt wird.

Hinweis:

Dies ist eine unkompliziert durchzuführende Maßnahme, die kurzfristig zu einem Liquiditätszufluss führt. Allerdings führt die Herabsetzung der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für 2021 nur temporär zu einer Liquiditätsentlastung, denn insoweit entfällt dann auch die Anrechnung bei der Umsatzsteuer-Vorauszahlung für Dezember 2021.

- **Sachspenden:** Bei unentgeltlichen Zuwendungen aus einem Unternehmen, die im Zeitraum vom 15.7.2021 bis 31.10.2021 erfolgen, wird aus Billigkeitsgründen auf eine Besteuerung verzichtet, wenn es sich bei den gespendeten Gegenständen um

- Lebensmittel, Tierfutter,

- für den täglichen Bedarf notwendige Güter (insbesondere Hygieneartikel, Reinigungsmittel, Kleidung, Geschirr oder medizinische Produkte) oder

- zur unmittelbaren Bewältigung des Unwetterereignisses sachdienliche Wirtschaftsgüter (z. B. Pumpen, Werkzeug, Maschinen)

handelt und die Gegenstände den unmittelbar von der Flutkatastrophe betroffenen Menschen zugutekommen.

Hinweis:

Die Verwendung der Sachspenden sollte ausreichend dokumentiert werden. Besondere Vorgaben gibt es hierzu von Seiten der FinVerw nicht.

Beabsichtigen Unternehmer bereits bei Bezug oder Herstellung der gespendeten Waren eine entsprechende unentgeltliche Weitergabe, wird unter den gleichen Bedingungen und den allgemeinen Bedingungen ein entsprechender Vorsteuerabzug im Billigkeitswege gewährt.

- **Überlassung von Wohnraum:** Wird Wohnraum, der im Grundsatz für andere Zwecke vorgesehen ist, nun an Betroffene unentgeltlich überlassen, so würde dies nach den allgemeinen Regeln zu einer unentgeltlichen Wertabgabe, also einer Umsatzsteuerbelastung führen, und ggf. müsste eine Vorsteuerkorrektur z. B. betreffend früherer Erhaltungsmaßnahmen oder Anschaffungskosten erfolgen.

Für Nutzungsänderungen von Unternehmen der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit der Bewältigung der Flutkatastrophe vom Juli 2021 wird aus sachlichen Billigkeitsgründen bis zum 31.12.2021 von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe und einer Vorsteuerkorrektur abgesehen, wenn und soweit der Sachverhalt in einer Nutzung zur Bewältigung der Flutkatastrophe begründet ist. Diese Billigkeitsregelung ist auch auf Vorsteuern aus laufenden Kosten anzuwenden.

Die Billigkeitsregelung ist auf in privater Rechtsform betriebene Unternehmen der öffentlichen Hand entsprechend anzuwenden, sofern die Nutzungsüberlassung unentgeltlich erfolgt, so bspw. eine kommunale Messegesellschaft.

Von der Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe und einer Vorsteuerkorrektur wird im Billigkeitswege ebenfalls befristet bis zum 31.12.2021 abgesehen, wenn private Unternehmen

Unterkünfte, die für eine umsatzsteuerpflichtige Verwendung vorgesehen waren (Hotelzimmer, Ferienwohnungen o. ä.), unentgeltlich Personen zur Verfügung stellen, die infolge der Flutkatastrophe vom Juli 2021 obdachlos geworden sind oder als Helfer in den Krisengebieten tätig sind.

Hinweis:

Auch insoweit empfiehlt sich eine ausreichende Dokumentation bzgl. der Personen, denen der Wohnraum zur Verfügung gestellt wird.

Der Vorsteuerabzug aus laufenden Kosten wird in diesen Fällen von der FinVerw weiter nach den allgemeinen Regeln gewährt.

- **Unentgeltliche Verwendung von dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen (Investitionsgütern) zur Suche und Rettung von Flutopfern, Beseitigung der Flutschäden:** Bei der unentgeltlichen Verwendung von dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen (Investitionsgütern), die zuvor zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben (z. B. die unentgeltliche Überlassung von Baufahrzeugen, Pumpen oder Lkw), zur Bewältigung der unweatherbedingten Schäden und Folgen der Flutkatastrophe vom Juli 2021, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des durch die Unwetter betroffenen Personals, verzichtet die FinVerw im Billigkeitswege befristet bis zum 31.10.2021 auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe.
- **Unentgeltliche Erbringung einer sonstigen Leistung (z. B. Personalgestellung):** Auch bei der unentgeltlichen Erbringung einer sonstigen Leistung durch den Unternehmer (z. B. Personalgestellung, Aufräumarbeiten mit eigenem Gerät und Personal) für Zwecke, die unmittelbar der Bewältigung der unweatherbedingten Schäden und Folgen der Flutkatastrophe vom Juli 2021 dienen, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf des durch die Unwetter betroffenen Personals, wird befristet bis zum 31.10.2021 auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe verzichtet.

51 Aussetzung der Insolvenzantragspflicht für geschädigte Firmen

Für Unternehmen, die durch Starkregen und Hochwasser im Juli 2021 in finanzielle Not geraten sind, ist bis Ende Januar 2022 die Insolvenzantragspflicht ausgesetzt, wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

- Der Eintritt der Zahlungsunfähigkeit oder Überschuldung beruht auf den Auswirkungen der Starkregenfälle oder Hochwasser im Juli 2021 und
- auf Grund ernsthafter Finanzierungs- oder Sanierungsverhandlungen eines Antragspflichtigen müssen begründete Aussichten auf Sanierung bestehen.

Dabei gilt die Aussetzung der Antragspflicht nur, solange die Antragspflichtigen ernsthafte Finanzierungs- oder Sanierungsverhandlungen führen und dadurch begründete Aussichten auf eine Sanierung bestehen. Außerdem ist eine Verordnungsermächtigung für das Bundesjustizministerium vorgesehen, sodass die Aussetzung der Insolvenzantragspflicht längstens bis zum 30.4.2022 verlängert werden kann. Die Regelung gilt rückwirkend ab dem 10.7.2021.

Mit freundlichen Grüßen

CONCEPTAX Siekmann, Janell und Partner mbB

Herford, im Oktober 2021

Alle Angaben nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr

Stand: Oktober 2021