

## Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

die COVID-19-Pandemie hat auch im Steuerrecht tiefe Spuren hinterlassen – sowohl durch Gesetzesänderungen wie auch mittels Verwaltungsanweisungen sind zahlreiche **steuerliche Erleichterungen** geschaffen worden, die indes teilweise zum **Ende des Jahres 2020** auslaufen sollen. Dazu gehört etwa auch die Rückkehr zu den vormaligen Umsatzsteuersätzen von 19 % und 7 % für Leistungen, die nach dem 31.12.2020 erbracht werden. Neben die coronabedingten steuerlichen Maßnahmen treten eine Vielzahl weiterer wichtiger Änderungen, die Sie betreffen können. Um Ihnen eine rasche Orientierung zu ermöglichen, werden diese themenbezogen dargestellt.

Die nachfolgenden Ausführungen sollen dazu dienen, Sie über die wesentlichen steuerlichen Änderungen zu informieren und insbesondere Konstellationen aufzuzeigen, in denen sich die Notwendigkeit eines Handelns bis zum Jahresende ergeben kann. Haben Sie zu einzelnen Ausführungen Fragen, zögern Sie, bitte, nicht, eine individuelle Beratung in Anspruch zu nehmen.

### A. Coronabedingte Steuererleichterungen

#### I. Was gilt nur noch im Jahr 2020?

(1) Sollten Sie „nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich“ von der Corona-Krise betroffen sein, können Sie noch bis zum 31.12.2020 unter Darlegung Ihrer Verhältnisse einen Antrag auf **zinslose Stundung** der bis zum Jahresende fällig werdenden Steuern sowie auf Anpassung der Vorauszahlungen zur Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer stellen. Die Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die entstandenen pandemiebedingten Schäden wertmäßig im Einzelnen nicht nachgewiesen werden können. – Ebenso soll bis zum 31.12.2020 von **Vollstreckungsmaßnahmen** bei rückständigen oder bis zu diesem Zeitpunkt fällig werdenden Steuern abgesehen werden, wenn ein Vollstreckungsschuldner unmittelbar und nicht unerheblich von der Corona-Krise betroffen ist.

Inhaltsübersicht	Seite
A. Coronabedingte Steuererleichterungen	1
I. Was gilt nur noch im Jahr 2020?	1
II. Was gilt fort?	2
B. Praxishinweise zur Umsatzsteuer	3
I. Der Weg zurück zu den Umsatzsteuer-Normalsätzen	3
II. Entwicklungen zur Organschaft	5
III. Rückwirkende Rechnungsberichtigung	5
C. Hinweise zur Gewinnermittlung	5
I. Degressive Abschreibung	5
II. Ausbau des Investitionsabzugsbetrages	6
III. Erweiterung der Reinvestitionsfrist	7
IV. Ausweis von Rückstellungen	7
V. Neues zur Gewerbesteuer	7
VI. Aufrüstungspflicht für elektronische Kassensysteme	8
VII. Datenzugriffsrecht der Betriebsprüfung	8
VIII. Forschungsförderung	8
D. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	8
I. Sachbezüge und Gutscheine	8
II. Jobticket	9
III. Anhebung der Sozialversicherungsbeiträge	9
IV. Förderung der Elektromobilität	9
E. Neues für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter	10
I. Abwendung der Abfärbung	10
II. Schenkungsteuer bei disquotalen Einlagen	10
III. Neues zum Sonderbetriebsvermögen	10
F. Planung der vorweggenommenen Erbfolge	11
I. Vermögensübergabe unter Altersabsicherung	11
II. Neues zum Schenkungsteuerrecht	11
G. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	12
I. Angemessenheit von Vergütungen	12
II. Gesellschafterdarlehen	12
III. Anteilsveräußerung und Gewinnausschüttung	12
H. Neues für Immobilieneigner	12
I. Verbilligte Überlassung von Wohnungen	12
II. Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen	13
III. Förderung des Mietwohnungsneubaus	13
IV. Neues zu Ferienwohnungen	14
V. Kaufpreisaufteilung und Schuldzinsabzug	14
VI. Neues zum gewerblichen Grundstückshandel	14
VII. Grunderwerbsteuer	15
I. Familienförderung und Tarifverlauf	15
J. Behinderten-Pauschbeträge	15
K. Neues für Gemeinnützige	15
I. Subjektive Selbstlosigkeit	15
II. Verhältnismäßigkeitsprinzip	16
L. Neues für juristische Personen des öffentlichen Rechts	16

*Hinweis:* Anträge auf Stundungen für Steuern, die nach dem 31.12.2020 fällig werden, sowie Anträge auf Anpassungen der Vorauszahlungen, welche Zeiträume nach dem Jahre 2020 betreffen, sind demgegenüber „besonders zu begründen“.

(2) Zahlen Sie als Arbeitgeber in Gestalt von Barlohn oder Sachlohn einen Betrag von insgesamt bis zu **1.500 € zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (s. zu diesem Erfordernis unten Tz. 31), so bleibt dieser in der Zeit vom 1.3. bis zum 31.12.2020 **steuer- und sozialversicherungsfrei**.

*Wichtige Hinweise zu diesem „Corona-Bonus“:*

(a) Die einkommensteuer- sowie sozialversicherungsfreie Zahlung muss „auf Grund der Corona-Krise“ geleistet werden. Zwar verlangt die Finanzverwaltung keine konkrete Kausalität zwischen der Zahlung und der Corona-Krise, gleichwohl ist zu empfehlen, mit den Arbeitnehmern eine **Vereinbarung** zu treffen, wonach es sich bei der Zuwendung um eine „Beihilfe und Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise“ handele.

(b) Der Freibetrag von 1.500 € kann **je Dienstverhältnis** ausgeschöpft werden, auch bei mehreren aufeinanderfolgenden Dienstverhältnissen, jedoch nicht bei ein und demselben Arbeitgeber in einem Jahr.

(c) Auch Beihilfen und Unterstützungszahlungen an **geringfügig Entlohnte** (z.B. Minijobber) sind steuerfrei, ohne dass Angemessenheitsprüfungen erforderlich sind. Dies gilt jedoch nicht bei Arbeitsverhältnissen mit Angehörigen. Hier ist eine Fremdvergleichbarkeitsprüfung vorzunehmen.

(d) Die Steuerbefreiung kann für Zuwendungen an **Gesellschafter-Geschäftsführer** von Kapitalgesellschaften beansprucht werden, soweit dies fremdüblich ist. Anderenfalls droht die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (s. dazu auch Tz. 42).

(3) Zuschüsse des Arbeitgebers zum **Kurzarbeitergeld** und Saison-Kurzarbeitergeld werden für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 29.2.2020 beginnen und vor dem 1.1.2021 enden, steuerfreigestellt, soweit sie zusammen mit dem Kurzarbeitergeld **80 %** des laufenden Gehalts nicht übersteigen.

*Hinweis:* Die Zuschüsse unterliegen aber dem sog. Progressionsvorbehalt, d.h. sie werden bei der Ermittlung des anzuwendenden Steuersatzes berücksichtigt.

(4) Ebenfalls bis zum Ende des Jahres 2020 sind besondere Fördermaßnahmen für die Unterstützung **gemeinnütziger Körperschaften** sowie für die gemeinnützigen Körperschaften selbst befristet. Dazu zählen die Folgenden:

(a) Für **Spenden** auf ein Sonderkonto einer öffentlichen Körperschaft oder eines amtlich anerkannten inländischen Verbandes der freien Wohlfahrtspflege für Zwecke der Eindämmung der Ausbreitung der Pandemie gilt ohne betragsmäßige Beschränkung der **vereinfachte Zuwendungsnachweis**. In diesen Fällen genügt als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Spendenbestätigung eines Kreditinstituts (z.B. auch der PC-Ausdruck beim Onlinebanking).

(b) **Verzichten** Arbeitnehmer auf die Auszahlung von Teilen des **Arbeitslohns** zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers zur Eindämmung der Pandemie auf das Spendenkonto einer

berechtigten Einrichtung, bleiben diese Lohnteile bei der Feststellung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz, wenn der Arbeitgeber die Verwendungsaufgabe erfüllt und dies dokumentiert (Arbeitslohnspende). – Gleiches gilt, wenn ein **Aufsichtsratsmitglied** vor Fälligkeit oder Auszahlung auf Teile seiner Aufsichtsratsvergütung verzichtet.

(c) Verwendet eine gemeinnützige Körperschaft **Spenden** oder weitere bei ihr vorhandene **Mittel** zum Zwecke der Bekämpfung der Pandemie, stellt dies auch dann keine steuer-schädliche Mittelfehlverwendung dar, wenn dies nicht ihren satzungsmäßigen Zwecken entspricht.

(d) **Verluste**, die eine steuerbegünstigte Körperschaft „nachweislich auf Grund der Auswirkungen der Corona-Krise“ bis zum 31.12.2020 im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung erleidet, sind steuerlich unschädlich, führen also nicht zum Entzug der Gemeinnützigkeit.

*Hinweis:* Es ist zu empfehlen, eine zeitnahe Dokumentation darüber anzufertigen, dass es zu den Zahlungsausfällen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung (z.B. Gebäudeüberlassung) auf Grund von Auswirkungen der Corona-Krise gekommen ist.

(e) Nur noch bis zum Ende des Jahres 2020 ist es gemeinnützigkeitsrechtlich unschädlich, wenn steuerbegünstigte Körperschaften ihren eigenen Beschäftigten, die sich in Kurzarbeit befinden, das **Kurzarbeitergeld** bis zur Höhe von insgesamt **80 %** des bisherigen Entgeltes aufstocken. Dies setzt allerdings voraus, dass die Aufstockung einheitlich für alle Arbeitnehmer erfolgt.

*Hinweis:* Bei einer Aufstockung auf mehr als 80 % des bisherigen Entgeltes bedarf es einer entsprechenden Begründung, insbesondere zur Marktüblichkeit und Angemessenheit der Aufstockung.

(f) Ebenfalls nicht beanstandet wird, wenn bis zum Ende des Jahres 2020 **Ehrenamts-** oder **Übungsleiterpauschalen** weiterhin geleistet werden, obwohl eine Ausübung der Tätigkeit auf Grund der Corona-Krise (zumindest teilweise) nicht möglich ist.

## II. Was gilt fort?

(5) Neben fortbestehenden steuerlichen Erleichterungen zur Gewinnermittlung, die in Abschnitt C beleuchtet werden, ist hervorzuheben, dass der Höchstbetrag für den **Rücktrag von Verlusten**, die in den Jahren **2020** und **2021** erlitten werden, von 1 Mio. € auf 5 Mio. € verfünffacht wurde (werden Sie mit Ihrem Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt, ist aus diesen beiden Jahren ein Verlustrücktrag gar in Höhe von bis zu 10 Mio. € statt 2 Mio. € zulässig). Für Kapitalgesellschaften (z.B. GmbH) geht die Erhöhung des Verlustrücktrages von 1 Mio. € auf 5 Mio. €.

*Hinweis:* Der Verlustrücktrag ist bislang immer nur auf das jeweilige Vorjahr zulässig. Fraglich ist, ob die Rücktragsmöglichkeit auf **zwei Jahre** ausgeweitet wird.

(6) Planen Sie, die **Rechtsform** Ihres Unternehmens zu **wechseln**, so kann dies in bestimmten Konstellationen mit steuerlicher Rückwirkung geschehen. Diese Rückwirkungsfrist beträgt üblicherweise acht Monate, ist aber auf zwölf Monate zunächst für jene Fälle ver-

längert worden, in denen die rückwirkende Umwandlung bis zum 31.12.2020 beschlossen wird. Die zwölfmonatige Rückwirkungsmöglichkeit soll auch noch für das **Jahr 2021** eröffnet werden.

*Hinweis:* Dies ist in jenen Fällen hilfreich, in denen das Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Es kann dann noch bis zum 31.12.2020 der rückwirkenden Umwandlung der Jahresabschluss zum 31.12.2019 zugrunde gelegt werden.

(7) Sind Sie **alleinerziehend**, so wird der insofern beanspruchbare **Entlastungsbetrag** für die Jahre 2020 und 2021 um jeweils 2.100 € auf **4.008 €** angehoben.

(8) Sind Sie als Arbeitnehmer (oder auch als Selbständiger) coronabedingt im **Homeoffice** tätig, können Sie nach allgemeinen Grundsätzen die für das Arbeitszimmer und seiner Ausstattung erwachsenden Aufwendungen steuerlich geltend machen, solange der Arbeitgeber den Zugang zum Arbeitsplatz gesperrt hat (z.B. auf Grund einer Betriebsschließung oder aus Verantwortung für die Gesundheit der Arbeitnehmer) und Sie über einen Raum verfügen, den Sie nicht auch privat nutzen. Stattet der Arbeitgeber das Homeoffice mit **Arbeitsmitteln** aus oder trägt er die Kosten für das Arbeitszimmer, ist dies kein Arbeitslohn, wenn eine private Mitnutzung so gut wie ausgeschlossen ist.

*Handlungsbedarf:* Falls der Arbeitsplatz im Betrieb während der Corona-Krise nicht genutzt werden soll(te), ist zu empfehlen, darüber eine schriftliche Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu treffen. Zudem kann zu erwägen sein, Aufzeichnungen über die im Homeoffice und im Betrieb geleisteten Zeiten im Hinblick auf eine etwaige Sonderregelung zu führen und Kostenbelege über den entstandenen Aufwand aufzubewahren.

## B. Praxishinweise zur Umsatzsteuer

### I. Der Weg zurück zu den Umsatzsteuer-Normalsätzen

(9) Nachdem für Leistungen, die im zweiten Halbjahr 2020 bewirkt wurden, herabgesetzte Umsatzsteuersätze von 16 % und 5 % galten, gelangen für umsatzsteuerpflichtige Leistungen, die **nach dem 31.12.2020** ausgeführt werden, wieder die Umsatzsteuersätze von **19 %** und **7 %** zur Anwendung. Diese neuerliche Anhebung ist für Sie als Unternehmer von Interesse, kann aber auch bedeutsam sein, falls Sie als Abnehmer (z.B. von Bauleistungen) nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.

*Hinweis:* Zum 1.1.2021 wird auch das **EU-Digitalpaket** umgesetzt. Betroffen davon sind grenzüberschreitende Warenverkäufe.

(10) Sollen noch die herabgesetzten Umsatzsteuersätze von 16 % und 5 % zur Anwendung gelangen, müssen die zugrundeliegenden Leistungen **vor dem 1.1.2021** ausgeführt werden. Insoweit gilt das Folgende:

(a) Die **Lieferung** eines Gegenstandes wird grundsätzlich ausgeführt, wenn der Abnehmer die Verfügungsmacht über den betreffenden Gegenstand erlangt, mithin nach freiem Be-

lieben tatsächlich über ihn verfügen kann. Handelt es sich beim Liefergegenstand indes um noch zu montierende Maschinen oder Anlagen, gilt die Lieferung erst mit der Herstellung der Funktionsfähigkeit (in der Regel nach einem Probeauf) als gegeben.

(b) Für **Bauleistungen** kommt es maßgeblich auf die Abnahme an. Ist keine Abnahme vorgesehen oder geht ihr die bestimmungsmäßige Nutzung voraus (z.B. der Bezug eines Hauses), markiert dies bereits den Zeitpunkt der Lieferung. Unwesentliche Restarbeiten stehen dem Vollzug der Lieferung nicht entgegen.

(c) **Dienstleistungen** gelten grundsätzlich im Zeitpunkt ihrer Vollendung als ausgeführt. Bei zeitlich begrenzten **Dauerleistungen** (z.B. Abonnements) ist dies am Ende des vereinbarten Leistungszeitraums der Fall, es sei denn, es sind kürzere Abrechnungszeiträume vereinbart.

*Gestaltungshinweis:* Soll der Leistungszeitpunkt in das Jahr 2020 vorgezogen werden, was insbesondere dann interessant sein kann, wenn auf Seiten des Leistungsempfängers **keine** oder nur eine eingeschränkte **Möglichkeit zum Vorsteuerabzug** besteht, ist zugleich zu berücksichtigen, dass dies mit einer **vorgezogenen Gewinnrealisation** beim leistenden Unternehmer einhergehen kann. Ermittelt dieser nämlich den Gewinn im Wege der Bilanzierung, kommt es für die Realisation nicht auf den Zahlungseingang, sondern auf den Zeitpunkt der Leistungserbringung an.

(11) Soweit umsatzsteuerpflichtige Leistungen nicht mehr bis zum 31.12.2020 abgeschlossen werden können, ist zu prüfen, ob die **Abspaltung von Teilleistungen** in Betracht kommt, auf die noch die Steuersätze von 16 % oder 5 % angewendet werden können. Teilleistungen werden aber nur dann anerkannt und bei ihrer Fertigstellung noch vor dem 1.1.2021 endgültig den herabgesetzten Steuersätzen von 16 % oder 5 % unterworfen, wenn kumulativ die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

(a) Die Gesamtleistung muss **wirtschaftlich teilbar** sein.

(b) Vor dem **1.1.2021** muss ausdrücklich vereinbart werden, dass die Leistung nicht mehr insgesamt geschuldet wird, sondern die **Teilleistung gesondert**.

(c) Ebenfalls vor dem **1.1.2021** muss eine **Entgeltvereinbarung** für die vor dem 1.1.2021 zu erbringende Teilleistung getroffen werden.

(d) Bei Werklieferungen (z.B. Bauleistungen) muss eine **Abnahme** der Teilleistung durch den Auftraggeber spätestens im Dezember 2020 erfolgen; bei Werkleistungen reicht die Vollendung der vereinbarten Teilleistung aus.

(e) Es muss eine **gesonderte Abrechnung** der Teilleistung erfolgen, jedoch nicht unbedingt vor dem 1.1.2021.

*Hinweise:* Die Erfüllung dieser Voraussetzungen sollte zu Nachweiszwecken bewusst dokumentiert werden, weil derartige Gestaltungen umsatzsteuerrechtlich erfahrungsgemäß streitanfällig sind. Teilleistungsvereinbarungen haben **Vor- und Nachteile**, die zu berücksichtigen sind:

▷ Der **leistende Unternehmer** schuldet die Umsatzsteuer mit Erbringung der Teilleistung – also vorzeitig – unabhängig vom Zeitpunkt der Bezahlung durch den Kunden (dieser bleibt

nur bei der Versteuerung nach vereinnahmten Entgelten maßgeblich). Auch unterliegt bei Abnahme der Teilleistung der sich aus dieser ergebende Gewinn bereits im Jahr 2020 der Gewerbesteuer sowie der Einkommen- oder Körperschaftsteuer (anders nur bei Einnahmenüberschussrechnung und Zahlungseingang im Jahr 2021).

▷ Ist der **Leistungsempfänger** zum Vorsteuerabzug berechtigt, kann er die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer bereits bei Erbringung der Teilleistung abziehen. Auf den Zeitpunkt der Zahlung kommt es nicht an.

Checkliste wirtschaftlich teilbarer und nicht teilbarer Leistungen		
Art der Leistung	teilbar	nicht teilbar
Bauunternehmerleistungen im Hochbaubereich; Dachdecker- und Zimmerarbeiten	je Block oder Haus; bei Bauleistungen: Rohbau einerseits und Putzarbeiten innen oder außen andererseits	je Geschoss; Material und Leistung gesondert
Innenputz- oder Malerarbeiten, Verlege- und Fliesenarbeiten	je Geschoss oder Wohnung	Material und Arbeitsleistung gesondert; problematisch: je Raum bei ineinanderfließenden Arbeiten
Schreiner-, Glas-, Schlosserarbeiten	Türen einerseits, Fenster andererseits; auch nach einzelnen Stücken	Material und Arbeitsleistung gesondert
Tiefbauarbeiten	Kanäle, Gräben: abschnittsweise; Straßen: dem Verkehr übergebene Abschnitte; Abspaltung der später aufzubringenden Straßenfeinschicht; Ausbesserungsarbeiten nach ausgebesserten Teilstücken	Material und Arbeitsleistung gesondert
Klempner- und Sanitärarbeiten, Gas- und Wasserinstallation, Heizungsinstallation	je Block oder Haus; stückweise bei Waschbecken, Bädewannen, WC-Becken o.ä.; bei Etagenheizung pro Wohnung	Material und Arbeitsleistung gesondert
Gartenanlagen	Aufteilung: je nach Arbeit	
Architekten- und Ingenieurleistungen	Leistungsphasen wie z.B. Vorentwurf, Entwurf, Bauvorlage usw.; bei Einzelberatung nach Arbeitsstunden	außer bei Einzelberatung nach Arbeitsstunden
Vermietung, Leasing, Verpachtung, Wartung, Lizenzen, Beratungen, Kreditgewährung; Telekommunikationsleistungen	Abrechnung für Überlassungs- bzw. Leistungszeiträume im 2. Halbjahr 2020	

Checkliste wirtschaftlich teilbarer und nicht teilbarer Leistungen		
Art der Leistung	teilbar	nicht teilbar
Forschungs- und Entwicklungsarbeit	Entwicklung und weitere Betreuung	nach Zwischenberichten
Fahrschulleistungen und anderer Schulunterricht	je Unterrichtsstunde; Vorstellung zur Prüfung	durch Grundgebühr abgeholte Ausbildungsleistungen
Rechts-, Steuerberatung	Prozessführung je abgeschlossene Instanz; laufende Beratungsleistungen, Buchführungsarbeiten; Abrechnung für Leistungszeiträume	Prozessführung innerhalb einer Instanz; Gutachten
andere zeitraumbezogene Dienstleistungen und Beratungen	Abrechnung für Leistungszeiträume	
Lieferkontrakte, z.B. über Baumaterial	Teillieferungen	
Strom-, Gas- und Wärmelieferungen	nach Ablesezeitraum	

(12) Führen Sie als Unternehmer eine Leistung nach dem 31.12.2020 aus, für die Sie im zweiten Halbjahr 2020 eine **Anzahlung** erhalten hatten, wird das auf die Leistung entfallende Entgelt insgesamt dem dann wieder geltenden Umsatzsteuersatz von 19 % oder 7 % unterworfen. Die Anzahlung muss infolgedessen „nachversteuert“ werden. Die **Schlussrechnung** kann dazu wie folgt aufgebaut werden:

*Beispiel zur Schlussrechnung bei Anzahlungen:*

Ein Bauunternehmer ist mit der Errichtung eines Gebäudes beauftragt. Im zweiten Halbjahr 2020 gehen Abschlagszahlungen nach Baufortschritt in Höhe von insgesamt 30.000 € zuzüglich 4.800 € Umsatzsteuer bei ihm ein. Im Januar 2021 vereinbart er eine weitere Teilzahlung von 100.000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer. Die Bauabnahme erfolgt am 3.5.2021. Das Entgelt für die gesamte Bauleistung beträgt 250.000 €. Auf dieses Gesamtentgelt ist die Umsatzsteuer mit 19 % zu erheben. Die Schlussrechnung hat damit folgendes Aussehen:

Nettoentgelt		250.000 €
./. Abschlagszahlung brutto	153.800 €	
./. Umsatzsteuer 16 %	4.800 €	
./. Umsatzsteuer 19 %	<u>19.000 €</u>	<u>130.000 €</u>
verbleibendes Nettoentgelt		120.000 €
+ Umsatzsteuer 19 %		22.800 €
+ Umsatzsteuer 3 % (auf Abschlagszahlungen im zweiten Halbjahr 2020)		<u>900 €</u>
zu zahlender Betrag		<u>143.700 €</u>

(13) Kommt es nach dem 31.12.2020 zu einer **Änderung des Entgelts** für eine im zweiten Halbjahr 2020 erbrachte Leistung (z.B. durch Skonto, Rabatt, Preisnachlass oder Nacherhebung), ist die Umsatzsteuerkorrektur mit **16 %** oder **5 %** vorzunehmen. Für bestimmte Entgeltminderungen hat die Finanzverwaltung Vereinfachungsregelungen getroffen.

(a) Gewähren Sie Ihren Kunden Rückvergütungen, **Boni** oder Treuerabatte für das Kalenderjahr 2020, kann wie folgt vorgegangen werden:

▷ Sie ermitteln das Verhältnis zwischen den steuerpflichtigen Umsätzen der anteiligen Zeiträume vor und nach dem Stichtag 1.7.2020. Nach diesem Verhältnis werden die Entgeltminderungen aufgeteilt, die den einzelnen Leistungsempfängern für den über den 1.7.2020 hinausreichenden Jahreszeitraum gewährt werden.

▷ Bezieht sich die Jahresrückvergütung auch auf Umsätze, die zum ermäßigten Steuersatz von 7 % resp. 5 % ausgeführt wurden, kann das Verhältnis zwischen den normal und ermäßigt besteuerten Umsätzen entweder für den gesamten Rückvergütungszeitraum oder für die Monate vor und nach dem 30.6.2020 gesondert ermittelt werden.

▷ Eine Jahresvergütung für das gesamte Kalenderjahr 2020 kann aber auch zu 50 % mit 7 % bzw. 19 % und zu 50 % mit 5 % bzw. 16 % berücksichtigt werden, unabhängig davon, wann die zugrundeliegenden Umsätze ausgeführt wurden.

(b) Für die Rücknahme mit Umsatzsteuer fakturierten **Leerguts** gilt die Vereinfachungsregelung, dass die Korrektur bei der Erstattung von Pfandbeträgen bis zum 31.3.2021 zum Umsatzsteuersatz von 16 % erfolgen muss. Dem liegt die Annahme zugrunde, dass das Leergut viermal jährlich umgeschlagen wird. Bei kürzeren oder längeren Umschlagszeiträumen ist der Zeitraum, in dem die Entgeltminderung noch mit dem Steuersatz von 16 % zu berücksichtigen sind, entsprechend zu kürzen oder zu verlängern, wobei dies im Einvernehmen zwischen Unternehmer und Finanzamt zu ermitteln ist.

## II. Entwicklungen zur Organschaft

(14) Eine umsatzsteuerliche Organschaft wird angenommen, wenn eine Kapitalgesellschaft finanziell, organisatorisch und wirtschaftlich in ein anderes Unternehmen (den sog. Organträger) **eingegliedert** ist. Dies setzt nach bisheriger Sichtweise voraus, dass der Organträger die Kapitalgesellschaft beherrscht, indem er die Mehrheit der Stimmrechte innehat und Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Organgesellschaft nehmen kann. In jüngerer Zeit kann auch eine Personengesellschaft als Organgesellschaft zu behandeln sein, was indes voraussetzt, dass neben dem Organträger nur solche Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt sind, die ihrerseits durch den Organträger beherrscht werden.

*Hinweis 1:* Eine umsatzsteuerliche Organschaft ist **vorteilhaft**, wenn der Organträger – etwa als Vermietungsunternehmen oder Krankenhaus – nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, weil Leistungen im Organkreis nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Damit wird Vorsteuer als Kostenbestandteil eingespart. Da der Organträger die Umsatzsteuer schuldet, welche auf Leistungen der Organgesellschaft entfallen, kann sich dadurch aber ein **Haftungsrisiko** im Insolvenzfall ergeben.

*Hinweis 2:* Auf Grund von zwei Vorlagen des höchsten deutschen Finanzgerichts beim **Europäischen Gerichtshof** könnten sich tiefgreifende Veränderungen ergeben: So wird zu klären sein, ob zur Begründung einer umsatzsteuerlichen Organschaft tatsächlich ein Beherrschungsverhältnis vorauszusetzen ist oder nicht vielmehr bereits eine wirtschaftliche Verflechtung ausreichend ist. Auch geht es darum, ob tatsächlich der Organträger allein oder aber Organträger und Organgesellschaft gemeinsam die Umsatzsteuer schulden.

## III. Rückwirkende Rechnungsberichtigung

(15) Sind Sie als Unternehmer zum Vorsteuerabzug berechtigt, sollten Sie gewissenhaft prüfen (lassen), ob Eingangsrechnungen sämtliche **notwendigen Merkmale** enthalten. Sofern dies nämlich nicht der Fall sein sollte, wird der Vorsteuerabzug – mit entsprechender Zinsfolge – rückwirkend gestrichen. Es stand lange im Dis-sens, ob dem durch eine **Rechnungsberichtigung** begegnet werden kann, die ebenfalls **rückwirkend** erfolgt. Die Finanzverwaltung hat sich nunmehr dazu geäußert, unter welchen Prämissen dies möglich ist:

(a) Bezüglich notwendigen Ausweises des **leistenden Unternehmers** geht die Finanzverwaltung von einem Korrekturbedarf aus, wenn die Rechnung die eindeutige Identifizierung nicht zulässt, weil sich auf Grund der in der Rechnung aufgenommenen Bezeichnungen der Name und die Anschrift nicht feststellen lassen. Keine Berichtigungsbedürftigkeit besteht, wenn der leistende Unternehmer durch die Gesamtheit der Angaben in der Rechnung eindeutig identifizierbar und eine Verwechslungsgefahr mit anderen Unternehmern ausgeschlossen ist. Entsprechendes gilt für den Nachweis des **Leistungsempfängers**. Regelmäßig streitanfällig in der Praxis kann die notwendige **Leistungsbeschreibung** sein. So ist eine Angabe wie z.B. „Beratung“ in der Rechnung eines Rechtsanwalts oder „Bauarbeiten“ in der Rechnung eines Bauunternehmers nicht hinreichend, wenn keine weitere Individualisierung der erbrachten Leistung erfolgt. Eine derartige Rechnung ist aber mit Rückwirkung berichtigungsfähig. Dagegen soll eine allgemein gehaltene Angabe wie z.B. „Produktverkäufe“ eine rückwirkende Rechnungsberechtigung nicht zulassen. – Im Hinblick auf die sich daraus ergebende Ungewissheit ist in der Praxis auf eine möglichst genaue Beschreibung des Leistungsgegenstandes oder -inhaltes zu achten. Lediglich bei Waren im Niedrigpreissegment (von höchstens bis zu 12 €) reichen Gattungsangaben wie etwa „Hosen“, „Blusen“, „Kleider“ aus, wenn diese branchenüblich sind.

(b) Die **Berichtigung** kann dadurch erfolgen, dass unter Bezugnahme auf die ursprüngliche Rechnung die fehlenden Angaben nachgeholt oder die unzutreffenden Angaben korrigiert werden. Die Berichtigung kann aber auch dadurch erfolgen, dass der Rechnungsaussteller die ursprüngliche Rechnung storniert und eine Neuausstellung der Rechnung vornimmt.

(c) Der **rückwirkenden Berichtigung** ist ein Dokument nur dann **zugänglich**, wenn es Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthält. Die diesbezüglichen Angaben dürfen nicht in einem so hohen Maße unbestimmt, unvollständig oder offensichtlich unzutreffend sein, dass sie fehlenden Angaben gleichstehen.

(d) Die rückwirkende Rechnungsberichtigung ist nur zulässig, wenn für dasjenige Jahr, für das sie erfolgen soll, noch **keine Bestandskraft** eingetreten ist. Gesetzlich soll ausgeschlossen werden, eine Rechnungsberichtigung als sog. rückwirkendes Ereignis einzustufen, das auch nach Eintritt der Bestandskraft eine Änderung gestattetete.

## C. Hinweise zur Gewinnermittlung

### I. Degressive Abschreibung

(16) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Wirtschaftsgütern, die Sie voraussichtlich über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr betrieblich oder be-

ruflich nutzen werden, können Sie nicht sogleich, sondern lediglich über die voraussichtliche Nutzungsdauer verteilt im Wege der **Abschreibung** als Aufwand geltend machen (eine Ausnahme gilt für abnutzbare bewegliche Anlagegüter, die selbständig nutzbar sind und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 800 € [netto] nicht übersteigen: Hier können Sie wahlweise den Sofortabzug beanspruchen). Die Abschreibung kann dabei grundsätzlich nur **linear**, d.h. in jeweils gleichen Jahresbeträgen vorgenommen werden.

(17) Zeitlich begrenzt – nämlich für bewegliche Anlagegüter, die in den Jahren **2020** und **2021** angeschafft werden – ist als Corona-Hilfsmaßnahme die Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen wieder eingeführt worden (sog. **degressive Abschreibung**). Dabei wird die Abschreibung mit einem unveränderlichen Prozentsatz vom jeweiligen Restwert vorgenommen. Dieser Abschreibungssatz beläuft sich auf höchstens **25 %**, er darf aber das **Zweieinhalbfache** des Abschreibungssatzes bei linearer Abschreibung nicht übersteigen.

*Gestaltungshinweis:* Erwarten Sie für das Jahr 2020 einen Gewinn, können Sie sich durch die Geltendmachung der degressiven Abschreibung Liquiditätsvorteile verschaffen; denn durch diese fällt die steuerwirksame Abschreibung zu Beginn der Nutzung des Anlagegutes höher aus als bei Wahl der linearen Abschreibung. Für Investitionsentscheidungen, die Sie **noch im Jahr 2020** umzusetzen gedenken, ist aber zu berücksichtigen, dass die degressive Abschreibung – ebenso wie die lineare Abschreibung – nur zeitanteilig für jene Monate geltend gemacht werden kann, die seit der Anschaffung oder Herstellung bis zum Jahresende verbleiben (bei einer Anschaffung im November 2020 kann mithin die Jahres-Abschreibung nur in einem Umfang von 1/6 erfolgen).

## II. Ausbau des Investitionsabzugsbetrages

(18) Durch Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages können zukünftige **Investitionsausgaben** zeitlich vorgezogen werden. Diese gesetzliche **Steuererleichterung** soll in folgenden Punkten gegenüber dem bisherigen Rechtszustand eine Änderung erfahren:

(a) Erstmals für das Wirtschaftsjahr, das nach dem 31.12.2019 endet (regelmäßig also das kalenderjahrgleiche Wirtschaftsjahr 2020), kann der Investitionsabzugsbetrag für Betriebe gebildet werden, deren **Gewinn 150.000 € nicht überschreitet** (diese Grenze gilt – unabhängig von der Zahl der Gesellschafter – auch für Kapital- und Personengesellschaften). In früheren Jahren belief sich die Gewinngrenze auf 100.000 € und war nur für Betriebe einschlägig, für die eine Einnahmenüberschussrechnung aufgestellt wurde. Die Gewinngrenze gilt nunmehr auch, wenn für den Betrieb bilanziert wird. Im Gegenzug entfallen die bislang einschlägigen Grenzen, die sich nach der Höhe des steuerlichen Eigenkapitals oder – bei land- und forstwirtschaftlichen Betrieben – nach dem Wirtschaftswert bemaßen.

*Hinweis:* Der maßgebliche Gewinn versteht sich stets ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge. Sie können deswegen den Investitionsabzugsbetrag nur beanspruchen, wenn sich der Gewinn ohne seine Berücksichtigung auf höchstens 150.000 € beläuft.

*Spezieller Hinweis für Personengesellschaften:* Anders als dies durch den Bundesfinanzhof entschieden worden ist, gilt für In-

vestitionsabzugsbeträge, die nach dem 31.12.2020 auf der Ebene der Personengesellschaft in Anspruch genommen werden, dass sie nicht mehr mit einer Investition eines ihrer Gesellschafter verrechnet werden dürfen, welche der Personengesellschaft dient (sog. Sonderbetriebsvermögen). Die Investitionsmöglichkeit besteht vielmehr nur auf der Ebene der Personengesellschaft selbst. Entsprechendes gilt für die Ebene der Gesellschafter (Sonderbetriebsvermögen).

(b) Der Investitionsabzugsbetrag soll in Höhe von **50 %** (statt bislang: 40 %) der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten von abnutzbaren beweglichen Anlagegütern beansprucht werden können, die in den nächsten drei Jahren beschafft werden. Unverändert bleibt mit 200.000 € der Höchstbetrag, bis zu dem je Betrieb Investitionsabzugsbeträge gebildet werden dürfen.

(c) Nach wie vor müssen die Anlagegüter, für welche der Investitionsabzugsbetrag in Anspruch genommen werden soll, im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie im Folgejahr zu **mindestens 90 %** in einer inländischen Betriebsstätte betrieblich genutzt werden. Neu ist aber, dass es erstmals für das Jahr 2020 auch ausreichen soll, wenn die Investitionsobjekte nach Anschaffung oder Herstellung teilweise oder insgesamt **vermietet** werden.

*Gestaltungshinweis:* Den Investitionsabzugsbetrag können Sie geltend machen, indem dem Finanzamt der entsprechende Betrag elektronisch übermittelt wird. Nicht erforderlich ist, dass die Investitionsvorhaben benannt und die voraussichtlichen Investitionskosten angegeben werden. Gleichwohl ist empfehlenswert, dass Sie der Bildung des Investitionsabzugsbetrages einen Plan Ihrer Investitionsvorhaben über die nächsten drei Jahre zugrunde legen; denn kommt es in diesem Zeitraum nicht zur Durchführung von Investitionen, ist insoweit der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag rückwirkend mit einer Zinsfolge von gegenwärtig 6 % gewinnerhöhend aufzulösen. Gleiches gilt, sofern gegen die Auflage verstoßen wird, die Anlagegüter bis zum Ende des auf die Anschaffung oder Herstellung folgenden Jahres zu mindestens 90 % für eigene unternehmerische Zwecke zu nutzen oder zu vermieten.

(19) Wird die Investition durchgeführt, kann der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag im Umfang von 50 % des Investitionsvolumens wieder gewinnerhöhend hinzugerechnet werden (er kann aber auch bis zum Ende des Investitionszeitraums fortgeführt werden). Eine Steuererhöhung kann aber vermieden werden, weil im selben Umfang ein steuermindernder Abzug von den Anschaffungs- und Herstellungskosten erfolgen kann (der sodann die Abschreibungsgrundlage mindert). Zudem kann eine **Sonderabschreibung** von bis zu insgesamt 20 % der (verbleibenden) Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben der regulären Abschreibung zum Ansatz gebracht werden. Dies setzt voraus, dass der Betrieb zum Schluss des der Investition vorausgegangenen Wirtschaftsjahres einen Gewinn von nicht mehr als 150.000 € erzielt hat.

(20) *Wichtiger Hinweis für Investitionsabzugsbeträge, die für das Jahr 2017 beansprucht wurden:* Haben Sie für das Wirtschaftsjahr 2017 einen Investitionsabzugsbetrag gebildet, so müssten Sie die Investitionen bis zum Ende des Jahres 2020 durchführen, um die rückwirkende Auflösung mit Zinsfolge zu vermeiden. Als

coronabedingte Steuererleichterung verbleibt Ihnen aber in diesem Falle die Möglichkeit, die begünstigten Investitionen auch im **kommenden Jahr 2021** vorzunehmen.

### III. Erweiterung der Reinvestitionsfrist

(21) Haben Sie in vergangenen Jahren auf Grund der Veräußerung eines begünstigten Anlagegutes eine steuermindernde Rücklage gebildet (sog. **6b-Rücklage**)? Dann steht Ihnen coronabedingt **ein weiteres Jahr** für die Reinvestition zur Verfügung, wenn im Übrigen die Rücklage in einem nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahr aufzulösen wäre.

*Hinweis:* Betroffen von dieser Erleichterung ist regelmäßig eine Rücklage, die Sie für die Veräußerung eines begünstigten Wirtschaftsgutes im Jahre 2016 gebildet haben. Hier haben Sie nunmehr – bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr – Zeit für Ihre Reinvestition bis zum 31.12.2021. Planen Sie die Reinvestition in Gestalt der Errichtung eines Betriebsgebäudes, so müssen Sie bei Bildung der Rücklage im Jahr 2016 mit der Herstellung bis zum 31.12.2021 beginnen.

### IV. Ausweis von Rückstellungen

(22) Bilanzieren Sie für Ihr Unternehmen, so ist für eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten eine den steuerlichen Gewinn mindernde **Rückstellung** auszuweisen, wenn jene entweder zum Bilanzstichtag bereits rechtlich entstanden ist, so dass Sie sich der Verpflichtung nicht mehr entziehen können, oder aber die Inanspruchnahme aus der Verpflichtung mit überwiegender Wahrscheinlichkeit droht und sie Bezug zu Erträgen hat, die im abgelaufenen Wirtschaftsjahr realisiert wurden. Der Ausweis von Rückstellungen ist ein **häufiger Streitpunkt** im Zuge steuerlicher Betriebsprüfungen. Vor diesem Hintergrund können die nachfolgend angesprochenen Entscheidungen des Bundesfinanzhofs von Interesse sein:

(a) Auch wenn eine Verpflichtung gegenüber einem Dritten besteht, ist der Ausweis einer Rückstellung ausgeschlossen, wenn die daraus resultierende wirtschaftliche Belastungswirkung von einem **eigenbetrieblichen Interesse** vollständig überlagert wird. Letzteres bejahte der Bundesfinanzhof für einen Gerüstbauunternehmer, der über Außenlager bei Kunden mit Material, Transportgeräten und Bürocontainern verfügte, welche er bei Ende der Vertragsbeziehungen zu räumen hatte. Der Aufwand kann hier erst berücksichtigt werden, wenn er tatsächlich durch die Räumung der Außenlager erfolgt.

*Hinweis:* Es ist noch nicht absehbar, auf welche anderen Fälle diese Urteilsgrundsätze Anwendung finden könnten. Die Entscheidung ist aber keinesfalls verallgemeinerungsfähig; vielmehr muss nach einzelfallbezogener Würdigung die bestehende Außenverpflichtung vollständig durch ein eigenbetriebliches Interesse an der Erfüllung der Verpflichtung überlagert werden.

(b) Für die **Bewertung** einer Rückstellung sieht das Steuerrecht eigene Regelungen vor. So hat etwa eine Abzinsung des Rückstellungsbetrages mit 5,5 % zu erfolgen, wenn die voraus-

sichtliche Erfüllung der Verpflichtung mehr als ein Jahr nach dem Bilanzstichtag liegen wird. Trotz der steuerrechtlichen Sonderregelungen entschied der Bundesfinanzhof, dass die Rückstellung auch für steuerliche Zwecke höchstens mit dem Wert angesetzt werden darf, der in der Handelsbilanz ausgewiesen wird. Dies kann bei der Ausübung handelsrechtlicher Wahlrechte und Ermessensspielräume zu berücksichtigen sein.

### V. Neues zur Gewerbesteuer

(23) Erzielen Sie im Rahmen eines Einzelunternehmens oder einer Personengesellschaft Einkünfte aus **Gewerbebetrieb**, so wird die Gewerbesteuer ab dem Jahr 2020 dauerhaft mit dem **4-fachen** (statt des 3,8-fachen) des Gewerbesteuermessbetrags auf jene Einkommensteuer angerechnet, welche auf die gewerblichen Einkünfte entfällt.

*Hinweis:* Diese Erhöhung des Anrechnungsbetrages wirkt sich für Kapitalgesellschaften nicht aus.

(24) Der Gewerbesteuer unterliegt nicht lediglich der Gewinn, der sich nach der Steuerbilanz ergibt. Vielmehr wird dieser gegebenenfalls um **Hinzurechnungen** und **Kürzungen** modifiziert. In die Hinzurechnung werden etwa Schuldzinsen (in voller Höhe), 50 % der Miet- und Pachtzahlungen für Gebäude und 20 % der Leasingraten für bewegliche Anlagegüter einbezogen. Die Hinzurechnung erfolgt aber erstmals für das Jahr 2020 nur noch dann, wenn die Summe insoweit einzubeziehender Beträge **200.000 €** (bisher: 100.000 €) übersteigt. Die den Freibetrag übersteigende Summe ist dann zu 25 % hinzuzurechnen.

(25) **Gekürzt** wird der Gewinn im Zuge der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Gewerbesteuer u.a. um 1,2 % des Einheitswertes der zum Betriebsvermögen gehörenden Grundstücke. Beschränkt sich die Tätigkeit des Unternehmens auf die Verwaltung eigenen Grundbesitzes, unterliegt darüber hinaus der darauf entfallende Gewinn nicht der Gewerbesteuer (sog. **erweiterte Kürzung** für grundstücksverwaltende Gesellschaften). Diese erweiterte Kürzung geht aber **vollständig verloren**, wenn nicht nur Grundbesitz, sondern auch sog. Betriebsvorrichtungen mit verpachtet werden (z.B. Maschinen oder Einrichtungsgegenstände; dabei ist es unerheblich, ob diese mit dem Boden fest verbunden sind).

*Hinweis:* Auf den Umfang der mitverpachteten Betriebsvorrichtungen kommt es nicht an. Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung wird bei einer Mitüberlassung von Betriebsvorrichtungen stets versagt, und mache diese einen noch so geringen Anteil aus. Unschädlich ist neben der Verwaltung eigenen Grundbesitzes lediglich die Nutzung eigenen Kapitalvermögens sowie die Betreuung von Wohnungsbauten oder die Errichtung von Einfamilienhäusern, Zweifamilienhäusern oder Eigentumswohnungen.

*Gestaltungshinweise:* Die erweiterte Gewerbesteuerkürzung für grundstücksverwaltende Gesellschaften können Sie sichern, indem Sie eine beabsichtigte (Mit-)Verpachtung von Einrichtungsgegenständen und Maschinen über eine Schwertergesellschaft durchführen. Denkbar ist auch das sog. Miet-

und Ankaufmodell, indem vertraglich von vornherein vereinbart wird, dass bewegliche Wirtschaftsgüter, welche im Zuge einer Gebäudeerrichtung erworben werden (z.B. auch spezifische Bodenbeläge), wirtschaftliches Eigentum des späteren Pächters werden und dieser dem Gebäudehersteller die insoweit erwachsenden Anschaffungskosten ersetzt.

## VI. Aufrüstungspflicht für elektronische Kassensysteme

(26) Nutzen Sie ein elektronisches Kassensystem, so besteht bereits seit dem Beginn des Jahres 2020 die Verpflichtung, es durch eine **zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung (TSE)** zu schützen. Die Finanzverwaltung hatte es zunächst bundeseinheitlich nicht beanstandet, wenn diese TSE bis zum 30.9.2020 noch nicht installiert worden war. Nachdem sich abgezeichnet hatte, dass die Einhaltung dieser Frist – auch wegen der Corona-Krise – Probleme bereitet, haben die Finanzverwaltungen der Länder unterschiedliche Billigkeitsregelungen getroffen. Danach wird die Frist zur Aufrüstung der elektronischen Kassensysteme regelmäßig bis zum **31.3.2021** verlängert. Im Einzelfall ist dies indes davon abhängig, dass die erforderliche Anzahl an TSE beim Kassenschhändler oder einem anderen Dienstleister bis zum 30.9.2020 verbindlich bestellt oder in Auftrag gegeben wurde. Dies muss dann dokumentiert werden.

*Hinweis:* Wird nicht rechtzeitig die zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung installiert, droht die Kassensführung verworfen zu werden, was eine Hinzuschätzung auslösen kann. Lediglich Registrierkassen, welche zwischen dem 25.11.2010 und dem 1.1.2020 angeschafft wurden und die Anforderungen der Finanzverwaltung aus dem Jahre 2010 erfüllen, aber bauartbedingt nicht aufgerüstet werden können, dürfen längstens noch bis zum 31.12.2022 weiter verwendet werden.

## VII. Datenzugriffsrecht der Betriebsprüfung

(27) Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung verlangt die Finanzverwaltung regelmäßig, dass die unternehmensbezogenen Daten auf einem Datenträger zur Verfügung gestellt werden oder sie ein unmittelbares Zugriffsrecht auf die EDV erhält. Dabei sind nur jene Unterlagen und Daten verpflichtend vorzulegen, die für die Besteuerung erheblich und aufbewahrungspflichtig sind (z.B. Buchungsbelege, Handels- oder Geschäftsbriefe sowie Jahresabschlüsse und die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen). **Freiwillig aufgezeichnete Daten** sind demgegenüber nach einer jüngeren Entscheidung des Bundesfinanzhofes nicht elektronisch vorlagepflichtig.

*Hinweis:* Dies ist für Sie insbesondere relevant, wenn Sie Ihren Gewinn im Wege der Einnahmenüberschussrechnung ermitteln. Dann besteht grundsätzlich weder eine förmliche Aufzeichnungspflicht noch eine Aufbewahrungspflicht der Belege in elektronischer Form. Die Aufzeichnungspflicht trifft Steuerpflichtige mit einer Einnahmenüberschussrechnung somit nur, soweit aus anderen Gründen zu Besteuerungszwecken Aufzeichnungen gefordert werden – wie etwa mit Bezug auf die Umsatzsteuer.

## VIII. Forschungsförderung

(28) Nach Genehmigung durch die EU-Kommission kann für **Forschungsprojekte**, mit denen nach dem **31.12.2019** begonnen wurde, eine Forschungszulage beantragt werden. Begünstigt sind dabei Forschungs- und Entwicklungsvorhaben, die sich als Grundlagenforschung, industrielle Forschung oder experimentelle Entwicklung darstellen. Die bloße Produktweiterentwicklung wird demgegenüber nicht gefördert. Wollen Sie die Forschungszulage in Anspruch nehmen, haben Sie dafür eine Bescheinigung über den Charakter des Forschungsprojektes bei einer vom Bundesministerium für Bildung und Forschung eingerichteten Stelle einzuholen. Die Ausstellung dieser Bescheinigung kann erstmals nach dem 31.12.2020 beantragt werden.

(29) Die Forschungszulage wird im Umfang von **25 %** der steuerpflichtigen Bruttogehälter von Arbeitnehmern gewährt, die mit begünstigten Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten betraut sind. Dabei können bis zum Ende des Jahres 2025 jährlich förderfähige Aufwendungen von höchstens 4 Mio. € berücksichtigt werden, so dass jährlich eine Forschungszulage von bis zu 1 Mio. € beansprucht werden kann. Die Forschungszulage ist **steuerfrei** und mindert auch die Abzugsfähigkeit der Forschungsaufwendungen nicht.

*Hinweis:* Haben Sie keine eigene Forschungsabteilung, vergeben Sie aber begünstigte Forschungstätigkeiten im Auftragsverhältnis (sog. **Auftragsforschung**), so steht der Anspruch auf Forschungszulage nicht dem forschenden Unternehmen, sondern Ihnen als **Auftraggeber** zu. Bemessungsgrundlage für die Gewährung der Forschungszulage sind in diesem Fall **60 %** der Auftragssumme, höchstens wiederum jährlich 4 Mio. €.

## D. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### I. Sachbezüge und Gutscheine

(30) Im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses gewährte Sachbezüge sind steuer- und sozialversicherungsfrei, wenn sie insgesamt **44 €** im Kalendermonat nicht übersteigen. Nicht in die Beurteilung einzubeziehen sind dabei eigens steuerfrei gestellte Sachbezüge – wie etwa das Jobticket (s. dazu unten Tz. 32), Weiterbildungsleistungen, die der Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit des Arbeitnehmers dienen (z.B. Computerkurse) oder Maßnahmen zur Verminderung von Krankheitsrisiken und zur Förderung der Gesundheit in Betrieben (steuerfrei bis zu 600 € im Kalenderjahr).

(31) Seit dem Beginn des Jahres 2020 sind aber **Gutscheine und Geldkarten** nur noch dann als begünstigte Sachbezüge einzustufen, wenn sie einerseits nur zum Bezug von Waren und Dienstleistungen bei bestimmten Akzeptanzstellen berechtigen und sie andererseits **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Barlohnwandlungen sind danach nicht begünstigt. Vielmehr soll gesetzlich geregelt werden, dass dem **Zusätzlichkeitserfordernis** nur im Hinblick auf Bezüge entsprochen wird, die nicht auf den Arbeitslohnanspruch angerechnet werden, die nicht



anstelle einer Erhöhung des Arbeitslohns gewährt werden und die nicht damit verbunden sind, dass bei Wegfall der Leistung eine entsprechende Erhöhung des Arbeitslohnes stattfindet.

*Hinweis:* Dieses Zusätzlichkeitserfordernis ist nicht nur für Gutscheine und Geldkarten von Bedeutung, sondern auch für zahlreiche Steuerfreistellungen (etwa für den sog. Corona-Bonus, s. dazu oben Tz. 2), aber auch für das angesprochene Jobticket oder Arbeitgebermaßnahmen zur Förderung der Gesundheit in Betrieben. – Als von vornherein nicht begünstigte Geldleistungen sind insbesondere Gutscheine oder Geldkarten zu behandeln, die über eine Barauszahlungsfunktion oder eine eigene IBAN verfügen, für Überweisungen genutzt oder als generelles Zahlungsinstrument hinterlegt werden können.

II. Jobticket

(32) Wie bereits ausgeführt, sind Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr nur dann **steuerfrei**, wenn sie **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Gleiches gilt, wenn Sie als Arbeitgeber über einen Vertragsabschluss mit dem Verkehrsunternehmen Arbeitnehmern die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel ermöglichen. – Alternativ steht Ihnen aber auch der Weg offen, Aufwendungen für Jobtickets einer **pauschalen Lohnsteuer** in Höhe von 25 % zu unterwerfen. Diese Lohnsteuerpauschalierung setzt nicht voraus, dass die Bezüge für das Jobticket zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden. Die Lohnsteuerpauschalierung kann aber nur **einheitlich** für alle Arbeitnehmer gewählt werden, die ein Jobticket beanspruchen; die Inanspruchnahme der Steuerfreistellung für einzelne Jobtickets, die zusätzlich zum Arbeitslohn gewährt werden, ist neben der Lohnsummenpauschalierung ausgeschlossen.

*Hinweis:* Gleichgültig, ob die Gewährung des Jobtickets steuerfrei ist oder die Lohnsteuerpauschalierung gewählt wird, sind die entsprechenden Bezüge sozialversicherungsfrei. Ein steuerfrei gewährtes Jobticket mindert aber den Abzug der Entfernungspauschale beim Arbeitnehmer (von 0,30 € je Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, multipliziert mit der Zahl der Arbeitstage), während diese Kürzung bei der Lohnsteuerpauschalierung nicht vorgenommen wird.

III. Anhebung der Sozialversicherungsbeiträge

(33) Nicht zuletzt zum Ausgleich von Defiziten, die durch die Corona-Krise in der Finanzierung des Gesundheitssystems entstanden sind, soll der **Zusatzbeitrag zur gesetzlichen Krankenversicherung** um 0,2 Prozentpunkte angehoben werden und beläuft sich dann im Durchschnitt auf 1,3 %. Der allgemeine Beitragssatz wird mit 14,6 % des Bruttolohns bis zur Beitragsbemessungsgrenze gleich bleiben. Trotzdem wird es zu zusätzlichen Belastungen kommen, weil zum **1.1.2021** – wie alljährlich – die maßgebenden Rechengrößen der **Sozialversicherung** wie folgt heraufgesetzt werden:

	2021 – neu –	2020 – alt –
Beitragsbemessungsgrenze zur gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung (a) West  (b) Ost	7.100 € monatlich 6.700 € monatlich	6.900 € monatlich 6.450 € monatlich
Beitragsbemessungsgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung (bundeseinheitlich)	4.837,50 € monatlich	4.687,50 € monatlich
Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (bundeseinheitlich)	64.350 € jährlich	62.550 € jährlich

IV. Förderung der Elektromobilität

(34) Die Zurverfügungstellung eines **Elektrofahrzeuges** an einen Arbeitnehmer wird wie folgt steuerlich gefördert:

(a) Handelt es sich bei dem Fahrzeug um ein **reines Elektrofahrzeug** ohne jegliche Kohlendioxidemission, sind der Besteuerung der Privatnutzung monatlich lediglich pauschal **0,25 %** (statt: 1 %) des inländischen Bruttolistenpreises zu unterwerfen. Bei Führung eines Fahrtenbuches sind die für die Privatnutzung angefallenen Aufwendungen nur zu 25 % anzusetzen. Ebenso wird der Vorteilsansatz für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für etwaige Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung auf 25 % reduziert. Dieser besondere Vorteil wird aber nur gewährt, wenn das Fahrzeug bei Anschaffung vor dem 1.1.2020 einen Bruttolistenpreis von nicht mehr als 40.000 € hatte. Für Fahrzeuge, die nach dem 31.12.2019 angeschafft werden, ist diese Grenze auf **60.000 €** angehoben worden. – Diese Förderung kann auch für **Elektrofahrräder** beansprucht werden, deren Motor Geschwindigkeiten über 25 km/h ermöglicht.

(b) Extern aufladbare **Hybridelektrofahrzeuge** sowie Elektrofahrzeuge mit einem höheren Bruttolistenpreis denn 60.000 € werden dadurch gefördert, dass die auf die Privatnutzung entfallenden Kosten – ob pauschal angesetzt oder individuell ermittelt – nur zur  **Hälfte** berücksichtigt werden. Begünstigt sind gleichermaßen Leasingfälle.

*Hinweis:* Ein extern aufladbares Hybridelektrofahrzeug ist bei einer Anschaffung vor dem 1.1.2022 aber nur begünstigt, wenn seine Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung des elektrischen Antriebs 40 Kilometer beträgt oder die Kohlendioxidemission je gefahrenen km höchstens 50 g ausmacht. Die erforderliche Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung des elektrischen Antriebs wird für Fahrzeuge, die nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2025 angeschafft werden, auf 60 Kilometer erhöht. Erfolgt die Anschaffung erst nach dem 31.12.2024, aber vor dem 1.1.2031, muss die Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung des elektrischen Antriebs 80 Kilometer ausmachen. Der alternativ maßgebliche Höchstemissionswert bleibt für sämtliche begünstigten Fahrzeuganschaffungen nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2031 gleich.

*Gestaltungshinweis:* Die Reduzierung des auf die Privatnutzung entfallenden Vorteils auf 50 % oder gar 25 % können Sie auch als **Unternehmer** für ein **Geschäftsfahrzeug** erreichen, das die vorstehenden Begünstigungsanforderungen erfüllt.

(35) Vollkommen steuerfrei ist die Nutzungsüberlassung eines **betrieblichen Fahrrades** an Arbeitnehmer, das auch privat genutzt werden darf. Dies steht aber unter der Voraussetzung, dass die Fahrradüberlassung **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt (ihr darf also keine Gehaltsumwandlung zugrunde liegen, s. dazu Tz. 31).

*Gestaltungshinweis:* Auch als **Unternehmer** können Sie die Steuerfreistellung für die private Nutzung eines Fahrrads beanspruchen, das Sie für betriebliche Zwecke anschaffen. Voraussetzung ist, dass das Fahrrad zu mindestens 10 % betrieblich genutzt wird (als betriebliche Nutzung gilt auch der Einsatz für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb).

## E. Neues für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

### I. Abwendung der Abfärbung

(36) Sind Sie an einer Personengesellschaft beteiligt, die Einkünfte aus **freiberuflicher, land- und forstwirtschaftlicher** oder **vermögensverwaltender Tätigkeit** erzielt? Dann sollten Sie darauf achten, dass im Rahmen dieser Personengesellschaft nicht auch gewerbliche Einkünfte (z.B. aus einer Händlertätigkeit oder aus der Beteiligung an einer gewerblichen Tochter-Personengesellschaft) erwirtschaftet werden. Sollte letzteres nämlich der Fall sein, greift die sog. **Abfärbewirkung**, und die Personengesellschaft gilt insgesamt als Gewerbebetrieb. Dies zeitigte nicht nur die Rechtsfolge, dass Gewerbesteuer entstünde (diese Rechtsfolge tritt allein dann nicht ein, wenn die Abfärbung lediglich aus der Beteiligung an einer gewerblichen Tochter-Personengesellschaft resultiert), sondern machte auch erforderlich, dass der Gewinn der Personengesellschaft im Wege der Bilanzierung ermittelt wird und die Umsatzsteuer nach Maßgabe der Leistungserbringung, nicht aber des Zahlungseingangs entstünde. Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften käme es zudem zu einer dauerhaften steuerlichen Verstrickung des Vermögens als Betriebsvermögen.

*Hinweis:* Die Abfärbewirkung tritt lediglich dann nicht ein, wenn die gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsatzerlöse der Gesellschaft und zugleich den absoluten Betrag von 24.500 € im Jahr nicht übersteigen (sog. **Bagatellgrenze**). Diese Bagatellgrenze findet aber keine Anwendung, wenn die Abfärbung aus der Beteiligung an einer gewerblichen Tochter-Mitunternehmerschaft resultiert; zudem ist ihre Anwendung für vermögensverwaltende Gesellschaften nicht vollends gesichert. Wird die Bagatellgrenze überschritten (oder aber die gewerbliche Abfärbung durch die Beteiligung an einer gewerblichen Tochter-Personengesellschaft herbeigeführt), ist es nach einer Gesetzesänderung unmaßgeblich, ob aus der gewerblichen Tätigkeit ein Gewinn oder ein Verlust resultiert. **Verluste** aus einer mitentfalteten gewerblichen Tätigkeit schützen deswegen nicht vor Eintritt der Abfärbewirkung.

*Gestaltungshinweis:* Sollen gewerbliche Tätigkeiten mitentfaltet werden, empfiehlt sich dazu die Errichtung einer Schwester-Personengesellschaft. Die Tätigkeit dieser Schwester-Personengesellschaft bedingt ebenso wenig den Eintritt der Abfärbewirkung wie gewerbliche Tätigkeiten, die etwaig durch die Gesellschafter höchstpersönlich entfaltet werden. Lassen Sie sich dazu, bitte, individuell beraten.

(37) Eine weitere Besonderheit gilt nur für **Freiberufler**: Sie können sich zwar der Mitwirkung von Berufsträgern im Angestellten- oder Subunternehmerverhältnis bedienen, müssen aber weiterhin **eigenverantwortlich** und **leitend** tätig sein. Dies setzt voraus, dass sie sich die Tätigkeiten der angestellten Berufsträger zu eigen machen (mehrere Gesellschafter einer Freiberufler-Personengesellschaft sind demgegenüber jeweils für sich eigenverantwortlich und leitend tätig). Es ist im Einzelfall zu prüfen, inwieweit der Tätigkeit des angestellten Berufsträgers der „Stempel“ durch den Freiberufler aufgesetzt werden kann (bei Anwälten etwa durch Prüfung und Mitabzeichnung von Schriftsätzen). Sollte der Nachweis der eigenverantwortlichen und leitenden Tätigkeit nicht gelingen, wird eine Freiberufler-Personengesellschaft insgesamt gewerblich (s. dazu oben Tz. 36), wohingegen bei einem Einzelpraxisinhaber neben der freiberuflichen Tätigkeit in der Regel eine gewerbliche Tätigkeit angenommen wird.

### II. Schenkungsteuer bei disquotalen Einlagen

(38) Eine spezifische Thematik kann sich insbesondere bei Familien-Personengesellschaften auftun: Leistet hier ein Gesellschafter eine höhere Einlage, als sie durch den Umfang seiner Beteiligung vorgegeben wird, liegt darin eine **schenkungssteuerpflichtige Zuwendung** an die Mitgesellschafter, wenn diese keine entsprechenden Einlagen leisten.

*Gestaltungshinweis:* Die Schenkungsteuer ist vermeidbar, wenn die überquotale Einlage nicht einem Konto gutgebracht wird, welches nach den Regelungen des Gesellschaftsvertrages allen Gesellschaftern zusteht (sog. gesamthänderisch gebundenes Rücklagekonto), sondern die Gutschrift auf einem **personifizierten Eigenkapitalkonto** erfolgt. Wird eine **Sacheinlage** geleistet, gilt gleiches, wenn diese handelsrechtlich zum Verkehrswert vollzogen wird.

### III. Neues zum Sonderbetriebsvermögen

(39) Sonderbetriebsvermögen liegt vor, wenn Sie als Gesellschafter der **Personengesellschaft** einen Gegenstand zur **Nutzung überlassen**, der in Ihrem Eigentum steht. Handelt es sich dabei um ein Wirtschaftsgut, welches überwiegend durch die Personengesellschaft genutzt wird, hindert auch eine unentgeltliche Überlassung die Zugehörigkeit zum Sonderbetriebsvermögen nicht. Gerade vor einer Umstrukturierung der Personengesellschaft, einer beabsichtigten Veräußerung des Anteils oder einer unentgeltlichen Übertragung ist es wichtig, sich Klarheit darüber zu verschaffen, welche Wirtschaftsgüter im Einzelnen zum Sonderbetriebsvermögen rechnen, weil sie steuerlich als Betriebsvermögen der Mitunternehmerschaft behandelt werden (s. etwa zur vorweggenommenen Erbfolge nachfolgend Abschnitt F. I).

*Hinweis:* Sind Sie nicht nur an einer Personengesellschaft beteiligt, sondern auch an einer **Kapitalgesellschaft** (z.B. GmbH), kann auch die Beteiligung an der GmbH zum Sonderbetriebsvermögen bei der Personengesellschaft rechnen. Dies ist etwa mit Bezug auf die Beteiligung an der Komplementär-GmbH bei einer GmbH & Co. KG regelmäßig zu bejahen. Unterhält die

GmbH neben Geschäftsbeziehungen zur Personengesellschaft aber auch einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung, steht dies der notwendigen Zuordnung der Beteiligung an der GmbH zum Sonderbetriebsvermögen nach einer jüngeren Entscheidung des Bundesfinanzhofes entgegen. Dies kann von **Nachteil** sein, wenn Aufwendungen mit Bezug auf den GmbH-Anteil entstehen (z.B. Finanzierungsaufwendungen), die nur bei Zugehörigkeit des Anteils zum Sonderbetriebsvermögen steuerlich zu berücksichtigen sein können. Um derartigen Nachteilen vorzubeugen, kann zu erwägen sein, die Beteiligung an der GmbH als Sonderbetriebsvermögen zu willküren. Lassen Sie sich zu diesem Punkte, bitte, individuell beraten.

gangbar ist demgegenüber die Übertragung eines verpachteten gewerblichen Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch (wohl aber jene eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs). Unsicherheiten bestehen auch, wenn der Nießbrauch am Anteil einer betrieblich tätigen Personengesellschaft bestellt werden soll. Lassen Sie sich hier, bitte, unbedingt individuell beraten.

## F. Planung der vorweggenommenen Erbfolge

### I. Vermögensübergabe unter Altersabsicherung

(40) Beabsichtigen Sie, Ihren Betrieb oder Ihre Beteiligung an einer Personengesellschaft unentgeltlich an Nachfolger zu übertragen, so kann dies grundsätzlich ohne einkommensteuerliche Konsequenzen zu Buchwerten erfolgen. Möchten Sie die Schenkung des Betriebsvermögens zusätzlich mit einer **Altersabsicherung** für sich und etwaig auch für Ihren Ehegatten verbinden, bestehen dafür die folgenden – gegenüber vergangenen Jahren erweiterten – Möglichkeiten:

(a) Vor der unentgeltlichen Übertragung könnte ein werthaltiger Gegenstand aus dem Betriebsvermögen ausgegliedert werden (z.B. ein **Betriebsgrundstück**). Dies ist steuerlich grundsätzlich zu Buchwerten durchführbar, etwa indem das Betriebsgrundstück gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten und/oder unentgeltlich (z.B. gegen Gutschrift auf einem variablen Eigenkapitalkonto) auf eine GmbH & Co. KG übertragen wird, an der Sie vermögensmäßig allein beteiligt sind (Vorsicht: Etwaige mit dem Grundstück verbundene Verbindlichkeiten dürfen nicht übertragen werden, sondern müssen in Ihrer Person zurückbehalten werden. Dies steht der weiteren steuerlichen Berücksichtigungsfähigkeit der Finanzierungsentgelte nicht entgegen). Die Finanzverwaltung sieht in einer derartigen Ausgliederung – anders als noch vor einem Jahr – nicht mehr einen Hinderungsgrund für die nachfolgende unentgeltliche Übertragung der (verbleibenden) betrieblichen Sachgesamtheit zu Buchwerten. Dies setzt allerdings voraus, dass Ihre Nachfolger Vermögensgegenstände übertragen erhalten, die ihnen die Ausübung einer betrieblichen Tätigkeit ermöglichen.

(b) Ein anderer Weg kann darin bestehen, dass Sie die gesamte betriebliche Sachgesamtheit – ohne vorhergehende Ausgliederung – unentgeltlich an Ihre Nachfolger übertragen, dies aber damit verbinden, dass Ihnen ein **Nießbrauch** bestellt wird. Auf Grund des Nießbrauchs haben Sie das Recht zur Fruchtziehung. Wird Ihnen etwa der Nießbrauch am **Betriebsgrundstück** bestellt, so können Sie Mieteinkünfte erlangen, obwohl das Eigentum am Grundstück auf den Nachfolger übergegangen ist.

*Gestaltungshinweis:* Die Bestellung des Vorbehaltsnießbrauchs ist gestaltungssicher, soweit sich dieser auf einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens erstreckt. Nicht

(c) Etwaig ist gar die Möglichkeit eröffnet, dass Sie eine betriebliche Sachgesamtheit gegen **wiederkehrende Leistungen** übertragen und diese Übertragung gleichviel zu Buchwerten erfolgt, also nicht mit einkommensteuerlichen Konsequenzen verbunden ist. Dies setzt voraus, dass Ihnen die wiederkehrenden Leistungen auf Lebenszeit gewährt werden und im Rahmen der übertragenen Sachgesamtheit selbst eine betriebliche Tätigkeit ausgeübt wird (eine sog. bloße gewerbliche Prägung – als GmbH & Co. KG mit bloß vermögensverwaltender Tätigkeit – ist nicht ausreichend).

### II. Neues zum Schenkungsteuerrecht

(41) Soll eine betriebliche Sachgesamtheit unentgeltlich übertragen werden, sind auch stets schenkungsteuerliche Implikationen in den Blick zu fassen. Zwar ist die Übertragung betrieblicher Sachgesamtheiten grundsätzlich dergestalt begünstigt, dass das übergehende betriebliche Vermögen im Umfang von **85 %** (bei verpflichtender Unternehmensfortführung über einen Zeitraum von fünf Jahren und Erfüllung des Lohnsummenkriteriums) oder – auf unwiderruflichen Antrag – gar **vollumfassend** (bei verpflichtender Unternehmensfortführung über einen Zeitraum von sieben Jahren und Beachtung des Lohnsummenkriteriums) von der Schenkungsteuer freigestellt wird. Jedoch sind von der Begünstigung Gegenstände des sog. **Verwaltungsvermögens** ausgenommen (die vollständige Verschonung kann zudem nur dann beansprucht werden, wenn das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 20 % des Unternehmenswerts ausmacht). Zum Verwaltungsvermögen rechnen etwa drittüberlassene Grundstücke sowie Wertpapiere.

Von Verwaltungsvermögen wird indes ein Abschlag im Umfang von 10 % des Unternehmensvermögens vorgenommen. Dieser Teil des Verwaltungsvermögens wird in die Begünstigung des Betriebsvermögens einbezogen (sog. **unschädliches Verwaltungsvermögen**). Die Rückausnahme gilt wiederum nicht für sog. **junges Verwaltungsvermögen**, das stets von der Begünstigung ausgenommen und damit in vollem Umfang der Schenkungsteuer unterliegt. Zum jungen Verwaltungsvermögen gehört jedes Wirtschaftsgut des Verwaltungsvermögens, das sich **weniger als zwei Jahre** vor dem für die Besteuerung maßgeblichen Stichtag im Betriebsvermögen befand. Der Bundesfinanzhof hat dazu entschieden, dass junges Verwaltungsvermögen nicht nur auf Grund einer Geldzuführung von außen, sondern auch durch **Umschichtung** vorhandenen Unternehmensvermögens entstehen kann (z.B. Anschaffung von Wertpapieren nach Veräußerung begünstigten Anlagevermögens). Dies gilt es, bei der Nachfolgeplanung zu berücksichtigen.

*Hinweis:* Der erwähnte Verschonungsabschlag von 85 % für begünstigtes Betriebsvermögen sowie die völlige Freistellung

wird nur bis zu einem begünstigten Erwerb je Erwerber in Höhe von 26 Mio. € gewährt.

## G. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

### I. Angemessenheit von Vergütungen

(42) Sind Sie an einer Kapitalgesellschaft beteiligt (z.B. an einer GmbH), und unterhalten Sie mit dieser zugleich Leistungsbeziehungen, indem Sie etwa einen Dienst- oder Mietvertrag mit ihr abgeschlossen haben? Dann ist zu berücksichtigen, dass die auf Seiten der GmbH dadurch erwachsenden Aufwendungen grundsätzlich nur insoweit bei der Ermittlung des der Besteuerung zugrunde zu legenden Einkommens berücksichtigt werden, als sie dem Fremdüblichen entsprechen. – Spezifisch zur Angemessenheit von **Geschäftsführervergütungen**, die der Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft bezieht, ergibt sich aus der jüngeren Rechtsprechung, sofern sie nicht über einen internen Betriebsvergleich hergeleitet werden könne (unter Heranziehung der Vergütungshöhe für einen Fremd-Geschäftsführer), seien externe **Gehaltsstrukturuntersuchungen** heranzuziehen. Angemessen ist dabei regelmäßig eine Gesamtvergütung (unter Einbeziehung von Sonderzahlungen und Leistungen zur Altersvorsorge) in Höhe des sog. Medians, bei dem 50 % der Befragungsergebnisse darüber und 50 % darunter liegen. Darauf ist ein Sicherheitszuschlag von 20 % – sowie bei einer geschäftsführenden Tätigkeit für mehrere Gesellschaften regelmäßig ein Abschlag von 10 % – vorzunehmen. Erzielt die Kapitalgesellschaft höhere Umsätze und Gewinne als vergleichbare Unternehmen, kann für die Angemessenheitsprüfung auf das **obere Quartil** abzustellen sein, bei dem 25 % der Befragungsergebnisse darüber, der Rest aber unterhalb dieses Wertes liegen.

*Gestaltungshinweis:* Das **bevorstehende Jahresende** kann ein geeigneter Zeitpunkt sein, um die Angemessenheit von Vergütungen zu prüfen, die zwischen Ihnen und der Gesellschaft vereinbart sind. Beherrschen Sie die Gesellschaft alleine oder zusammen mit anderen Personen und beabsichtigen Sie, eine Anpassung der Vergütungen für das Jahr 2021 vorzunehmen, muss diese Anpassung zwingend noch in diesem Jahr schriftlich erfolgen, weil anderenfalls im kommenden Jahr die Vergütung insgesamt (und nicht nur hinsichtlich des nicht angemessenen Teils) bei der Kapitalgesellschaft nicht mehr als Betriebsausgabe abzugsfähig wäre.

### II. Gesellschafterdarlehen

(43) Gewähren Sie einer Kapitalgesellschaft, an der Sie beteiligt sind, ein **Finanzierungsdarlehen** oder übernehmen Sie eine **Bürgschaft** für eine Kreditaufnahme der Kapitalgesellschaft, so ist empfehlenswert, dass Sie mit der Kapitalgesellschaft vereinbaren, die Finanzierungsmaßnahme im Falle eines etwaigen Kriseneintritts nicht zurückzufordern. Nur dann stellen Sie sicher, dass auch nach einer erfolgten Gesetzesänderung, welche den Darlehensausfall einer offenen Einlage in die Kapitalgesellschaft gleichstellt, der Nennwert des ausge-reichten und dann ausgefallenen Darlehens zu nach-

träglichen Anschaffungskosten auf Ihre Beteiligung führt. Veräußern Sie sodann Ihre Beteiligung oder wird die Kapitalgesellschaft liquidiert, so wirkt sich der Nennwert des ausgefallenen Darlehens oder einer gleichgestellten Finanzierungsmaßnahme zu 60 % hinsichtlich der Minderung Ihres Einkommens aus.

*Hinweis:* Sind Sie zu mindestens 10 % an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, können Sie bislang einen Verlust aus einer im Werte geminderten Forderung (gegen einen Dritten) oder aus einem Zertifikat dadurch realisieren, dass Sie das entsprechende Wertpapier an die Kapitalgesellschaft veräußern. Dies soll nach dem Entwurf einer gesetzlichen Neuregelung **nach dem 31.12.2020** nicht mehr zulässig sein.

### III. Anteilsveräußerung und Gewinnausschüttung

(44) Beabsichtigen Sie, Ihre Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft zu veräußern, so kann die Frage aufkommen, wer jene Gewinne erhalten soll, die bis zur Anteilsübertragung entstanden sind. Sollen Sie diese als Alt-Gesellschafter noch beanspruchen können, so ist zu erwägen, eine **Vorab-Ausschüttung** zu beschließen; denn steuerlich wird die Gewinnausschüttung jener Person zugerechnet, die im Zeitpunkt des Ausschüttungsbeschlusses Gesellschafter ist.

*Hinweis:* Vor diesem Hintergrund ist eine Regelung im Anteilsübertragungsvertrag nicht zielführend, wonach die Gewinnausschüttung für das letzte Geschäftsjahr vor Anteilseignerwechsel noch dem Alt-Gesellschafter zusteht. Wird sie nämlich nach dem Anteilseignerwechsel beschlossen, ist sie unbenommen der Verabredung zwischen den Parteien vom Neu-Gesellschafter zu versteuern. Der Transfer an den Alt-Gesellschafter erhöht bei diesem den Veräußerungsgewinn (so dass ein und derselbe Betrag zweimal besteuert wird), während er beim Neu-Gesellschafter nur zu Anschaffungskosten führt, die zunächst nicht steuermindernd zu berücksichtigen sind. – Nach einer jüngeren Entscheidung des Bundesfinanzhofes kann eine Gestaltungsoption aber auch darin liegen, den Gewinnausschüttungsbeschluss zugunsten des Alt-Gesellschafters bereits im Zuge der Anteilsübertragung zu fassen. Lassen Sie sich dazu, bitte, individuell beraten.

## H. Neues für Immobilieneigner

### I. Verbilligte Überlassung von Wohnungen

(45) Bislang können Sie eine vollständige Berücksichtigung der mit einer Wohnungsüberlassung verbundenen Aufwendungen (z.B. Abschreibung, Schuldzinsen und Erhaltungsaufwendungen) nur dann erreichen, wenn die Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete beträgt. Beläuft sich die Miete auf einen geringeren Betrag, ist die Vermietung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen; die auf den unentgeltlichen Teil entfallenden Aufwendungen sind dann nicht abzugsfähig. – In Anbetracht steigender Marktmieten soll die Grenze, bei deren Erreichen die Aufwendungen grundsätzlich voll abzugsfähig sind, ab dem kommenden Jahr auf **50 % des Marktzensniveaus**

gemindert werden. Eine Verkomplizierung erfährt die Rechtslage aber dadurch, dass bei einem Mietentgelt, welches mindestens 50 %, jedoch weniger als 66 % der ortsüblichen Miete ausmacht, eine **Totalüberschussprognoseprüfung** vorzunehmen ist. Nur wenn diese positiv ausfällt, sind die Aufwendungen voll abzugsfähig, sonst können sie nur anteilig geltend gemacht werden. Damit sind ab dem Jahr 2021 folgende Gruppen zu bilden:

(a) Das Mietentgelt beträgt **weniger als 50 %** der ortsüblichen Marktmiete: Die Aufwendungen sind aufzuteilen – steuerlich geltend gemacht werden können sie nur nach Maßgabe der Entgeltlichkeitsquote.

(b) Das Mietentgelt beträgt **mindestens 50 %, aber weniger als 66 %** der ortsüblichen Marktmiete: Die Aufwendungen können bei positiver Totalüberschussprognose insgesamt, bei negativer Totalüberschussprognose nur nach Maßgabe der Entgeltlichkeit geltend gemacht werden.

(c) Das Mietentgelt beträgt **mindestens 66 %** der ortsüblichen Miete: Die Aufwendungen können ohne Totalüberschussprognoseprüfung voll steuerlich geltend gemacht werden.

*Hinweis:* Maßgeblich für die Ermittlung der Marktmiete ist der Mietspiegel, sofern er vorhanden ist. Existiert kein Mietspiegel, wird die Finanzverwaltung vom ortsüblichen Mittelwert für eine vergleichbare Wohnung ausgehen. – Der Totalüberschussprognose ist – sofern nicht von einer zeitlich befristeten Vermietung auszugehen ist – ein Zeitraum von 30 Jahren zugrunde zu legen.

## II. Förderung energetischer Sanierungsmaßnahmen

(46) Wohnen Sie in einer in Ihrem Eigentum stehenden Immobilie, die **älter als zehn Jahre** ist? Dann kann sich für Sie eine interessante Möglichkeit der **Steuerersparnis** auftun, wenn Sie an Ihrem Wohngebäude eine begünstigte **energetische Sanierungsmaßnahme** durchführen lassen. Sie erhalten dafür im Jahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme sowie im folgenden Jahr eine Ermäßigung der festgesetzten Steuer in Höhe von jeweils **7 %** der Aufwendungen (höchstens jedoch jeweils **14.000 €**) sowie im übernächsten Jahr nochmals **6 %** der Aufwendungen (höchstens jedoch **12.000 €**). Die Förderung kann für mehrere begünstigte Einzelmaßnahmen an Ihrem Wohnhaus in Anspruch genommen werden; der Höchstbetrag der Steuerermäßigung beläuft sich indes auf **40.000 €**. Auch wenn das Eigentum am begünstigten Objekt mehreren Personen zusteht, kann die Steuerermäßigung für das Wohngebäude nur einmal in Anspruch genommen werden.

*Hinweis:* Begünstigt sind nicht lediglich Arbeits-, sondern auch Materialkosten. Zudem wird eine **weitere Steuerermäßigung** bei Beauftragung eines vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) zugelassenen **Energieberaters** gewährt, der die energetischen Maßnahmen planerisch begleitet oder beaufsichtigt. Die festgesetzte Einkommensteuer vermindert sich dann nochmals um **50 % der Aufwendungen** für den Energieberater – und zwar zusätzlich zum oben erwähnten Höchstbetrag von 40.000 €.

(47) Begünstigte **energetische Maßnahmen** sind:

- ▷ Die Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen oder Geschossdecken;
- ▷ die Erneuerung der Fenster und Außentüren;
- ▷ die Erneuerung oder der Einbau einer Lüftungsanlage;
- ▷ die Erneuerung der Heizungsanlage;
- ▷ der Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung sowie
- ▷ die Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind.

Voraussetzung für die Förderung ist, dass die jeweilige energetische Maßnahme von einem **Fachunternehmen** ausgeführt wird und von diesem durch eine nach amtlich vorgeschriebenem Muster erstellte Bescheinigung **nachgewiesen** wird, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerermäßigung dem Grunde und der Höhe nach erfüllt sind. Es muss zudem eine in deutscher Sprache ausgefertigte Rechnung vorliegen, deren Begleichung unbar auf das Konto des Erbringers der Leistung zu erfolgen hat.

*Hinweis zur zeitlichen Anwendung:* Die begünstigten energetischen Maßnahmen werden gefördert, wenn mit ihrer Durchführung **nach dem 31.12.2019** begonnen wurde und sie vor dem 1.1.2030 abgeschlossen werden. Ist eine Baugenehmigung für die energetische Maßnahme erforderlich, gilt als Beginn der Durchführung der Zeitpunkt der Stellung des Bauantrags. Für Vorhaben, die nach Maßgabe des Bauordnungsrechts der zuständigen Behörde zur Kenntnis zu bringen sind, gilt als Beginn der Zeitpunkt des Eingangs der Kenntnisgabe; für sonstige, insbesondere genehmigungs-, anzeige- und verfahrensfreie Vorhaben ist der Zeitpunkt des Beginns der tatsächlichen Bauausführung maßgeblich.

## III. Förderung des Mietwohnungsneubaus

(48) Eine weitere steuerliche Förderung wird für die Anschaffung oder die Herstellung von **neuen Wohnungen** gewährt, die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren ausschließlich entgeltlich zu Wohnzwecken vermietet werden. In diesem Falle kann eine **Sonderabschreibung** von jährlich **5 %** der Anschaffungs- oder Herstellungskosten über einen Gesamtzeitraum von **vier Jahren** zusätzlich zur regulären Abschreibung von 2 % in Anspruch genommen werden. Dies steht indes unter den folgenden Voraussetzungen:

- ▷ Der Bauantrag für die neuen Mietwohnungen wird nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellt;
- ▷ die Wohnungsserrichtung darf nicht anderweitig mit Mitteln öffentlicher Haushalte gefördert worden sein;
- ▷ die Anschaffungs- oder Herstellungskosten übersteigen nicht 3.000 € je qm Wohnfläche (ohne Berücksichtigung der Anschaffungskosten für den Grund und Boden).
- ▷ Im Fall der Anschaffung wird die Sonderabschreibung nur gewährt, wenn jene im Jahr der Fertigstellung erfolgt.

(49) Sind diese Voraussetzungen gewahrt, wird die **Sonderabschreibung** zusätzlich dadurch **begrenzt**, dass

sie auf Anschaffungs- oder Herstellungskosten von höchstens **2.000 €** je qm Wohnfläche geltend gemacht werden kann. Für darüber hinausgehende Anschaffungs- oder Herstellungskosten (bis zur absoluten Obergrenze von 3.000 € je qm) kann allein die reguläre Abschreibung von 2 % beansprucht werden.

(50) Gefördert werden nicht nur **Neubauten**. Vielmehr kann die Sonderabschreibung auch in Anspruch genommen werden, wenn ein Aus- oder Umbau von bestehenden Gebäudeflächen (insbesondere bei **Dachgeschossausbauten**) oder die **Aufstockung** oder ein **Anbau** auf oder an einem bestehenden Gebäude erfolgt und dadurch erstmals eine Wohnung geschaffen wird. Keine neue förderungsfähige Wohnung entsteht hingegen, wenn vorhandener Wohnraum allein modernisiert oder saniert wird – auch wenn sich die Ausstattungsmerkmale der Wohnung dadurch deutlich verbessern. Dies gilt wiederum dann nicht, so dass die Sonderabschreibung gewährt wird, wenn vor der Durchführung der Sanierung keine den Anforderungen des Wohnungsbegriffs genügende Wohnung vorhanden war.

*Hinweis:* Die **Wohnfläche** der neuen Mietwohnung muss grundsätzlich mindestens 23 qm betragen, damit die Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden kann. Ist die neue Mietwohnung kleiner, kann die Förderung gleichwohl erlangt werden, wenn es sich um eine Wohnung in einem Studentenwohnheim in Gestalt eines Appartementshauses oder um ein abgeschlossenes Appartement in einem Seniorenheim oder einer Unterkunft für betreutes Wohnen handelt. Die Wohnung muss in diesen Fällen aus einem Wohn-Schlafraum mit einer vollständig eingerichteten Küchenkombination oder zumindest einer Kochgelegenheit sowie einem Bad/WC bestehen. Die **Gesamtwohnfläche** muss mindestens 20 qm betragen.

#### IV. Neues zu Ferienwohnungen

(51) **Vermieten** Sie eine Ferienwohnung, ist die steuerliche Anerkennung des damit verbundenen Aufwands von folgenden Voraussetzungen abhängig:

(a) **Nutzen** Sie die Ferienwohnung temporär auch **selbst** (Gleiches gilt, wenn Sie sich in einem Vertrag mit einer Vermietungsorganisation eine Selbstnutzung vorbehalten haben sollten), haben Sie eine Prognoserechnung zur Einkünfteerzielungsabsicht zu erstellen. Nur wenn sich aus dieser ergibt, dass aus der Vermietung ein Totalüberschuss erzielt wird, können die Aufwendungen nach dem Verhältnis zwischen den Vermietungs- und den Selbstnutzungstagen aufgeteilt werden. Leerstandszeiten bleiben dabei außer Betracht.

(b) **Nutzen** Sie die Ferienwohnung **nicht selbst**, ist die Einkünfteerzielungsabsicht gleichwohl zu prüfen, wenn die **ortsübliche Vermietungszeit** um mindestens **25 %** unterschritten wird, ohne dass Vermietungshindernisse wie etwa in Gestalt einer Renovierung gegeben sind. Dazu hat der Bundesfinanzhof klargestellt, zur Ermittlung der ortsüblichen Vermietungszeit könne auf Vergleichsdaten eines Statistikamtes auch dann zurückgegriffen werden, wenn diese für den betreffenden Ort nicht allgemein veröffentlicht, sondern nur auf Nachfrage zugänglich sind. Nur wenn die Auslastung Ihrer Ferienwohnung mehr als 75 % der ortsüblichen Vermietungszeit beträgt, gilt die Vermutung der Einkünfteerzielungsabsicht, so dass die Aufwendungen selbst bei jahrelangen Verlusten steuerlich anerkannt werden.

#### V. Kaufpreisaufteilung und Schuldzinsabzug

(52) Beabsichtigen Sie, ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude zur Einkünfteerzielung anzuschaffen (z.B. für Vermietungszwecke), so kommt der **Aufteilung** des Gesamtkaufpreises auf das Gebäude einerseits und die Grundfläche andererseits hohe Bedeutung bei, weil lediglich der auf das Gebäude entfallende Kaufpreisannteil im Wege der Abschreibung laufend steuerlich geltend gemacht werden kann. Die Finanzverwaltung hat für diesen Zweck eine „Arbeitshilfe zur Aufteilung eines Gesamtkaufpreises für ein bebautes Grundstück (Kaufpreisaufteilung)“ zur Verfügung gestellt, die unter [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de) abrufbar ist. Diese Arbeitshilfe zieht die Finanzverwaltung durchaus auch in Fällen heran, in denen der Kaufpreis zwischen fremden Dritten festgelegt und aufgeteilt wird. Ob dies gerechtfertigt ist, ist streitig.

(53) Soll ein Gebäude erworben werden, welches teilweise der Einkünfteerzielung, teilweise aber auch der Selbstnutzung dienen soll (**gemischte Nutzung**), können durch den gezielten Einsatz notwendiger Darlehen steuermindernde Effekte erreicht werden. Davon ausgehend, dass die **Schuldzinsen** nur insoweit steuerlich berücksichtigungsfähig sind, als sie mit der Einkünfteerzielung in Verbindung stehen, kann folgender Leitfaden zu berücksichtigen sein:

(a) Das Darlehen ist **gezielt** demjenigen Gebäudeteil zuzuordnen, der der Einkünfteerzielung dient. Dies setzt voraus, dass die Anschaffungs-/Herstellungskosten des entsprechenden Gebäudeteils **getrennt ermittelt** und entsprechend **ausgewiesen** werden (z.B. im Kaufvertrag).

(b) Mit den als Darlehen empfangenen Mitteln sind sodann tatsächlich diejenigen **Aufwendungen** zu begleichen, die dem entsprechenden Gebäudeteil konkret zuzurechnen sind.

(c) Darüber hinaus ist darauf zu achten, dass die Darlehensmittel auf einem **gesonderten Bankkonto** vorgehalten werden. Fließen sie demgegenüber auf ein einheitliches Bankkonto, tritt eine Vermischung von Darlehensmitteln und Eigenmitteln ein, welche eine gezielte Zuordnung des Darlehens ausschließt; denn in diesem Falle gelten auch die Eigenmittel in der entsprechenden Quote zur Finanzierung als eingesetzt.

#### VI. Neues zum gewerblichen Grundstückshandel

(54) Die Veräußerung eines Grundstücks ist immer dann steuerpflichtig, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung und jenem der Veräußerung (maßgeblich ist jeweils das schuldrechtliche Geschäft) ein Zeitraum von nicht mehr als **zehn Jahren** liegt, es sei denn, das Grundstück hat ausschließlich oder zumindest in den beiden Jahren vor der Veräußerung der Nutzung zu eigenen Wohnzwecken gedient. Eine Steuerpflicht kann aber unbenommen der zeitraumbezogenen Betrachtungsweise auch dann zu bejahen sein, wenn im Hinblick auf eine **beabsichtigte Veräußerung Baumaßnahmen** ergriffen werden, die derart umfassend sind, dass durch sie ein bereits bestehendes Gebäude nicht nur erweitert oder über seinen ursprünglichen Zustand hinausgehend wesentlich verbessert, sondern ein neues Wirtschaftsgut „Gebäude“ hergestellt wird. Dies bejah-

te der Bundesfinanzhof im Falle eines Landwirtes, der auf der ehemaligen Hofstelle durch Umgestaltung und Erweiterung der vorhandenen Gebäudesubstanz eine Senioren- und Pflegeresidenz errichtete, die er sodann veräußerte, sowie über eine Personengesellschaft weitere Grundstücksveräußerungen vornahm. Die Steuerpflicht wurde in diesem Zusammenhang ausgelöst, obwohl das Grundstück bereits langjährig im Eigentum des Landwirts stand.

## VII. Grunderwerbsteuer

(55) Im Rahmen der Steuerpolitik ist seit längerem eine Reform der Grunderwerbsteuer beabsichtigt. Dabei geht es insbesondere um sog. Share-deals, also um die Übertragung von Anteilen an **Kapitalgesellschaften**, die über inländischen Grundbesitz verfügen. Bislang wird in diesen Fällen Grunderwerbsteuer nur erhoben, wenn mindestens 95 % der Anteile auf einen Erwerber übergehen. Hier ist vorgesehen, die Beteiligungsquote auf **90 %** zu senken. Darüber hinaus soll ein neuer Tatbestand eingeführt werden, nach dem Grunderwerbsteuer auch ausgelöst wird, wenn innerhalb von **zehn Jahren** mindestens 90 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen (ein einzelner Erwerber ist insofern nicht erforderlich). Davon sollen börsennotierte Gesellschaften ausgenommen werden.

(56) Bei **Personengesellschaften**, zu deren Vermögen inländischer Grundbesitz gehört, entsteht gegenwärtig Grunderwerbsteuer, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen. Auch hier soll die Beteiligungsquote auf **90 %** abgesenkt werden. Zudem soll der Zeitraum, in dem ein Übergang von Anteilen auf neue Gesellschafter zu erfassen ist, von fünf auf **zehn Jahre** verdoppelt werden.

*Hinweis:* Ebenso sollen die Haltefristen beim Übergang von Grundstücken von Gesellschaftern einer Personengesellschaft auf die Personengesellschaft und umgekehrt von fünf auf zehn Jahre ausgedehnt werden. Dies wäre mit der Konsequenz verbunden, dass Grunderwerbsteuer im Nachhinein erhoben wird, soweit sich innerhalb von zehn Jahren der Gesellschafterbestand einer erwerbenden Personengesellschaft verändert.

## I. Familienförderung und Tarifverlauf

(57) Für steuerlich zu berücksichtigende Kinder werden ab dem kommenden Jahr folgende **Anpassungen** vorgenommen:

	2020	ab dem Jahr 2021
<i>Kindergeld</i> für das 1. und 2. Kind (jeweils) für das 3. Kind für jedes weitere Kind	204 € monatlich 210 € monatlich 235 € monatlich	219 € monatlich 225 € monatlich 250 € monatlich
<i>Kinderfreibetrag</i> je Kind	3.906 € jährlich	4.194 € jährlich (Verdoppelung bei Zusammenveranlagung)

*Hinweis:* Kindergeld und Kinderfreibetrag werden nicht nebeneinander gewährt. Vielmehr gelangt der Kinderfreibetrag – im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung – nur dann zur Anwendung, wenn sich durch ihn eine höhere steuerliche Entlastung als durch das ausgezahlte Kindergeld ergibt (letzteres wird dann zurückgefordert).

(58) Ebenfalls für das Jahr 2021 wird der **Grundfreibetrag** im Einkommensteuertarif von 9.408 € auf 9.696 € und sodann ab dem Jahr 2022 nochmals auf 9.984 € erhöht (jeweils Verdoppelung im Falle der Zusammenveranlagung mit dem Ehegatten). Dies zeitigt eine marginale Verschiebung des Tarifverlaufs mit entsprechend – geringfügigen – Entlastungswirkungen.

*Hinweis:* Leisten Sie Aufwendungen für den **Unterhalt** und eine etwaige Berufsausbildung einer Person, die Ihnen gegenüber gesetzlich unterhaltsberechtig ist (und für die kein Kindergeldanspruch entsteht), wird der insoweit höchstens steuerlich zu berücksichtigende Betrag ebenfalls in zwei Stufen von 9.408 € auf 9.696 € (für das Jahr 2021) sowie auf 9.984 € (für das Jahr 2022) angehoben.

## J. Behinderten-Pauschbeträge

(59) Behinderte Menschen können ab dem Jahr 2021 **höhere Pauschbeträge** steuerlich geltend machen:

(a) Der Behinderten-Pauschbetrag wird bereits ab einem Grad der Behinderung von **mindestens 20** (bislang mindestens 25) gewährt. Die bisherigen weiteren Voraussetzungen für Menschen, deren Grad der Behinderung auf weniger als 50 festgestellt ist, entfallen. Die Behinderten-Pauschbeträge erfahren sodann eine Verdoppelung, so dass etwa bei einem Grad der Behinderung von 100 ein Pauschbetrag von 2.840 € statt 1.420 € beansprucht werden kann. Die Pauschale für Hilflose und Blinde wird von 3.700 € auf 7.400 € heraufgesetzt.

(b) Neu eingeführt werden Pauschbeträge für Fahrten, die durch eine Behinderung veranlasst sind (sog. **behinderungsbedingter Fahrtkosten-Pauschbetrag**). Dieser beläuft sich auf 900 € jährlich für geh- und stehbehinderte Menschen mit einem Grad der Behinderung von mindestens 80 oder einem Grad von mindestens 70 und dem Merkzeichen „G“. Außergewöhnlich gehbehinderte Menschen mit dem Merkzeichen „AG“, Blinde oder behinderte Menschen mit dem Merkzeichen „H“ haben einen Anspruch auf einen Pauschbetrag in Höhe von 4.500 €. Über den Fahrtkosten-Pauschbetrag hinaus sind keine weiteren behinderungsbedingten Fahrtkosten als außergewöhnliche Belastung steuermindernd berücksichtigungsfähig.

## K. Neues für Gemeinnützige

### I. Subjektive Selbstlosigkeit

(60) Die Erlangung und Wahrung der steuerlichen Gemeinnützigkeit setzt voraus, dass ausschließlich die in der Satzung niedergelegten steuerbegünstigten Zwecke zur Förderung der Allgemeinheit verfolgt werden und die gemeinnützige Körperschaft dabei selbstlos handelt. Dieses Gebot der Selbstlosigkeit gibt vor, dass sämtliche Mittel nur für die satzungsmäßigen

Zwecke der gemeinnützigen Körperschaft oder Vermögensmasse verwendet werden dürfen und keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden darf. Selbst wenn aber alle Mittel nur für den satzungsmäßigen Zweck eingesetzt werden, ist damit noch nicht die Gemeinnützigkeit gewährleistet. Insoweit ist nur die objektive Selbstlosigkeit gegeben. Nach einer jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes muss zusätzlich geprüft werden, ob etwaig Vorteile der Gesellschafter oder Mitglieder einer gemeinnützigen Körperschaft, die sie sich von ihrer Beteiligung erhoffen, die Verfolgung gemeinnütziger Zwecke überwiegen. Nur soweit dies nicht der Fall sein sollte, ist auch die erforderliche **subjektive Selbstlosigkeit** gewahrt.

*Hinweis:* Im Streitfall hatten die Gesellschafter einer gemeinnützigen GmbH diese durch Spenden mit Mitteln ausgestattet, die sodann als Darlehen an eine Personengesellschaft vergeben wurden, an denen dieselben Gesellschafter beteiligt waren. Der Bundesfinanzhof sah hier das Finanzierungsinteresse der Gesellschafter als überwiegend an und erkannte deswegen die Gemeinnützigkeit ab, obwohl die Zinseinnahmen aus den gewährten Darlehen für die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke eingesetzt werden. Vor dem Hintergrund dieser Entscheidung sind im Sinne einer Gesamtwürdigung die Vorteile, welche (einzelne oder eine Vielzahl) der Gesellschafter oder Mitglieder erlangen, gegenüber der Förderung der Allgemeinheit abzuwägen.

## II. Verhältnismäßigkeitsprinzip

(61) Verstöße gegen die Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechtes führen regelmäßig zur Versagung der Steuerbegünstigungen für das betreffende Jahr. Sind die Verstöße so gravierend, dass sie einer Fehlverwendung des gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenen Vermögens gleichkommen, wird die Gemeinnützigkeit gar rückwirkend für die letzten zehn Jahre versagt. Der Bundesfinanzhof hat nun aber herausgearbeitet, dass lediglich **geringfügige Verstöße** – etwa gegen das Gebot, Mittel nur für die satzungsmäßigen Zwecke einzusetzen – noch nicht den Verlust der Gemeinnützigkeit nach sich ziehen. Dies ist Ausfluss des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes, dessen Anwendung im Gemeinnützigkeitsrecht zuvor streitig war.

*Hinweis:* Da die Geringfügigkeitsgrenze nicht scharf fixiert ist (im Falle des Urteils des Bundesfinanzhofes führte eine Vergütung des Geschäftsführers eines gemeinnützigen Vereins, die jahresbezogen um 3.000 € oberhalb der angemessenen Vergütung lag, noch nicht zur Versagung der Gemeinnützigkeit, jene um mehr als 10.000 € hingegen schon), sollte peinlichst darauf geachtet werden, dass Ausgaben nur für die Verfolgung der gemeinnützigen Zwecke geleistet und keine unüblich hohen Vergütungen gewährt werden. – Zum Jahresende sollte auch die Bildung von **Rücklagen** im zulässigen Rahmen erwogen werden. Interessant ist hier vor allem die Bildung einer freien Rücklage, welche im Umfang von 1/3 des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und von 10 % der übrigen Mittel erfolgen kann. Mittel der freien Rücklage können herangezogen werden, um die notwendigen Investitionen für eine steuerpflichtige Tätigkeit der gemeinnützigen Körperschaft zu finanzieren (z.B. Errichtung eines Parkhauses durch ein gemein-

nütziges Krankenhaus), indes nicht, um laufende Verluste auszugleichen, die aus der steuerpflichtigen Tätigkeit resultieren.

## L. Neues für juristische Personen des öffentlichen Rechts

(62) Der erstmalige Anwendungszeitpunkt der Regelung, nach der grundsätzlich auch **hoheitliche Tätigkeiten** sowie stets **vermögensverwaltende Tätigkeiten** durch juristische Personen des öffentlichen Rechts auf ihre umsatzsteuerliche Relevanz hin zu prüfen sind, ist um zwei Jahre vom 1.1.2021 auf den **1.1.2023** hinausgeschoben worden.

*Hinweis:* Empfehlenswert ist, den verlängerten Übergangszeitraum zu nutzen, um insbesondere (langfristige) Kooperationsverträge – zumal solche, die verschiedene juristische Personen des öffentlichen Rechts untereinander abgeschlossen haben – sowie Überlassungsverträge auf ihre umsatzsteuerliche Relevanz vor dem Hintergrund der Neuregelungen zu prüfen und gegebenenfalls Anpassungen vorzunehmen. Ebenso können Sponsoringverträge in die umsatzsteuerrechtliche Relevanz hineinwachsen, wenn dem Sponsor das ausdrückliche Recht eingeräumt wird, auf seine Unterstützung im Rahmen der Werbung hinzuweisen. – Auch nach dem Jahr 2022 unterliegen solche Leistungen nicht der Umsatzsteuer, die auf Grund einer gesetzlichen Bestimmung bei der jeweiligen juristischen Person des öffentlichen Rechts bezogen werden müssen (sog. Annahmewang). Dies setzt aber voraus, dass sich die juristische Person des öffentlichen Rechts insofern nicht eines privatrechtlichen Handlungsrahmens bedient. Zu empfehlen ist deswegen, (auch) für Tätigkeiten, bei denen ein Annahmewang besteht, eine öffentliche Gebührensatzung zu erlassen.

(63) Entfaltet eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine wirtschaftliche Tätigkeit, die **dauerhaft mit Verlusten** verbunden ist, kann dies dazu führen, dass eine Kapitalertragsteuer in Höhe von 15 % zuzüglich Solidaritätszuschlag entsteht (ausgenommen sind sog. begünstigte Verlusttätigkeiten, die aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen ausgeübt werden). Die Kapitalertragsteuer kann vermieden werden, wenn (a) dem wirtschaftlichen Betrieb Mittel in Verlusthöhe transferiert werden (bei sog. Regiebetrieben, die kein finanzwirtschaftliches Sondervermögen darstellen, gilt die Fiktion eines Verlustausgleichs), (b) diese Einlagen als Zuführungen zum steuerlichen Einlagekonto gegenüber der Finanzverwaltung deklariert werden und (c) der wirtschaftliche Betrieb eine Bescheinigung an die Trägerkörperschaft ausstellt, wonach er das steuerliche Einlagekonto zum 31.12. des jeweiligen Vorjahres zur Tragung des Verlustes des laufenden Jahres verwendet hat. Diese Bescheinigung muss bis zum Zeitpunkt der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos für das jeweilige Verlustjahr vorliegen (ob diese Verpflichtung auch für sog. Regiebetriebe gilt, ist gegenwärtig zur Klärung beim Bundesfinanzhof anhängig).

Mit freundlichen Grüßen