

Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2021

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Ende der 19. Legislaturperiode in diesem Jahr war damit verbunden, dass es zu **zahlreichen steuergesetzlichen Änderungen** gekommen ist. Diese eröffnen teilweise nicht nur neue Gestaltungsmöglichkeiten (wie die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft für bestimmte Personengesellschaften), sondern bringen auch Verschärfungen mit sich (wie etwa zur Grunderwerbsteuer, zum Wegzug ins Ausland oder bei grenzüberschreitenden Tätigkeiten). Von den steuergesetzlichen Änderungen betroffen sind nicht nur Unternehmen, sondern auch Arbeitgeber und Arbeitnehmer, Vermieter sowie Kapitalanleger. Zusätzlich sind neue wichtige Anweisungen der Finanzverwaltung sowie Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit ergangen, von denen Sie betroffen sein können.

Die nachstehenden Ausführungen sollen dazu dienen, Sie über die eingetretenen steuerlichen Änderungen zu informieren. Diese sind nach einzelnen Themengebieten aufbereitet dargestellt, welche Sie über die nebenstehende Inhaltsübersicht rasch finden können. Zögern Sie, bitte, nicht, eine individuelle Beratung in Anspruch zu nehmen, wenn Sie zu einzelnen Ausführungen Fragen haben.

A. Neues für Unternehmer

I. Die neue Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft – Lohnt sie sich?

(1) Sind Sie als Gesellschafter an einer **Personenhandels-gesellschaft** (z.B. einer GmbH & Co. KG) oder an einer **Partnerschaftsgesellschaft** beteiligt? Dann ist wichtig für Sie zu wissen, dass ab dem **1.1.2022** die Möglichkeit für die vorgenannten Personengesellschaften besteht, sich steuerlich als Kapitalgesellschaft behandeln zu lassen. Dies ist mit den folgenden steuerlichen Auswirkungen verbunden:

(a) Für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter gilt herkömmlich das sog. Transparenzprinzip, d.h. das von der

Inhaltsübersicht	Seite
A. Neues für Unternehmer	1
I. Die neue Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft – Lohnt sie sich?	1
II. Neues zur Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge	2
III. Spezielle Hinweise für Freiberufler – Erweiterung der Rechtsformwahl	3
IV. Neues zu grenzüberschreitenden Tätigkeiten	3
B. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	4
I. Neues zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen	4
II. Was tun bei Verlusten?	4
III. Neues zur Betriebsaufspaltung	5
IV. Wohnortwechsel ins Ausland	5
C. Neues zur Grunderwerbsteuer	6
D. Neues für grundstücksverwaltende Gesellschaften	6
E. Neues zur Gewinnermittlung	7
I. Coronabedingte Einflüsse auf die Rechnungslegung	7
II. Degressive Abschreibung	7
III. Sofortabschreibung für digitale Wirtschaftsgüter	7
IV. Verlängerung von (Re-)Investitionsfristen	8
V. Investitionsabzugsbetrag	8
VI. Neues zu Rückstellungen	9
VII. Bewirtungskosten	9
F. Steuererleichterungen für Hochwassergeschädigte	9
G. Coronabedingte Steuererleichterungen	10
H. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	10
I. Zusätzlichkeitserfordernis für steuerliche Begünstigungen	10
II. Sachbezüge und Gutscheine	11
III. Hinweise zum Sozialversicherungsrecht	11
IV. Förderung von Mitarbeiterbeteiligungen	11
V. Nutzung von Elektrofahrzeugen	12
VI. Homeoffice-Pauschale	12
VII. Betriebsveranstaltungen	12
I. Neues für Immobilieneigner	12
I. Verbilligte Wohnraumüberlassung	12
II. Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke	13
J. Neues für Kapitalanleger	13
I. Verluste aus wertlos gewordenen Kapitalanlagen	13
II. Bitcoins	13
III. Goldzertifikate	14
IV. Negativzinsen	14
K. Neues für Gemeinnützige	14
I. Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke	14
II. Neues Kooperations- und Holdingprivileg	14
III. Mittelweitergabe und Vertrauensschutz	15
IV. Neues zur Förderung der Allgemeinheit	15
L. Neues zur Umsatzsteuer	15
I. Aufsichtsratsmitglieder	15
II. Bewirtungsleistungen	15
M. Hinweise zur Rentenbesteuerung	15
N. Verfassungswidrigkeit der Steuerverzinsung	16
O. Neues zu Dienst- und Handwerkerleistungen im Privathaushalt	16

Personengesellschaft erzielte Ergebnis wird den Gesellschaftern grundsätzlich unabhängig davon für Zwecke der Besteuerung zugerechnet, ob es entnommen oder aber thesauriert wird. Es unterliegt dann der Besteuerung nach Maßgabe des für den jeweiligen Gesellschafter einschlägigen Steuersatzes.

(b) Wird demgegenüber die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft ausgesprochen, kommt es nicht zu einer Zurechnung des Gewinns der Gesellschaft für Zwecke der Einkommensbesteuerung der Gesellschafter, solange der Gewinn nicht entnommen wird. Nicht entnommene Gewinne unterliegen dann auf der Ebene der Personengesellschaft einer Belastung mit 15 % Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag (insgesamt also 15,825 %). Hinzu tritt bei einer optierenden Personengesellschaft die Gewerbesteuer, auch wenn sich in ihr Freiberufler zur Berufsausübung zusammengeschlossen haben.

(c) Werden die Gewinne entnommen, tritt zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer auf der Ebene der Personengesellschaft die einkommensteuerliche Belastung für die Gesellschafter hinzu, die mit dem besonderen Steuersatz von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag erhoben wird (insgesamt also 26,375 %; hinzu tritt gegebenenfalls die Kirchensteuer).

(d) Leistungsbeziehungen, die ein Gesellschafter mit der Personengesellschaft unterhält (z.B. als Geschäftsführer oder als Vermieter), führen im herkömmlichen Besteuerungsregime dazu, dass sie dem betreffenden Gesellschafter als (Sonder-)Gewinn aus der Personengesellschaft zuzurechnen sind. Wird demgegenüber die Option zur Körperschaftsteuer ausgesprochen, sind Einkünfte aus Leistungsbeziehungen mit der Personengesellschaft im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (z.B. als Geschäftsführer), aus Vermietung und Verpachtung oder aber aus Kapitalvermögen (bei Darlehenshingabe) zuzurechnen. Wird der Personengesellschaft durch eine sie beherrschende Person oder Personengruppe eine wesentliche Betriebsgrundlage (z.B. ein Grundstück) überlassen, führt dies zur Begründung einer sog. Betriebsaufspaltung. Dann rechnen Einkünfte aus der Überlassung zu einem Gewerbebetrieb des überlassenden Gesellschafters oder der überlassenden Gesellschafter.

Hinweis: Für Personengesellschaften, die weder Personenhandels- noch Partnerschaftsgesellschaft sind (z.B. eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts), besteht ebenso wenig wie für Einzelunternehmer eine Optionsmöglichkeit. Dies stellt indes kein Hindernis dar, da durch die Umwandlung in eine GmbH & Co. KG ohne größeren Aufwand ein optionsfähiges Rechtsgebilde geschaffen werden kann.

(2) Die Beantwortung der Frage, ob sich die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft **lohnt**, ist davon abhängig, in welchem Maße Gewinne in der Personengesellschaft thesauriert werden können und sollen. Der Steuervorteil gegenüber der Einkommensteuerbelastung eines im Spitzensteuersatz angesiedelten Gesellschafters in Höhe von 47,475 % (inklusive Solidaritätszuschlag, ohne Kirchensteuer) nimmt in demjenigen Maß ab, in dem Gewinne entnommen werden. In Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinde ergibt sich bei **unterstellter vollständiger Entnahme** des Gewinns die folgende Steuerbelastung auf Ebene der Personengesellschaft sowie ihrer Gesellschafter bei ausgesprochener Option zur Körperschaftsteuer:

Gewerbesteuer-Hebesatz	200 %	360 %	400 %
Körperschaftsteuer/SolZ	15,825 %	15,825 %	15,825 %
Gewerbesteuer	7,000 %	12,600 %	14,000 %
Steuer auf Ebene der Gesellschaft	22,825 %	28,425 %	29,825 %
entnahmefähig Steuer des Gesellschafters auf Entnahme (26,375 %)	77,175 %	71,575 %	70,175 %
	20,355 %	18,878 %	18,509 %
Gesamtbelastung	43,180 %	47,303 %	48,334 %

Dies unterstreicht, dass sich bei vollständiger Entnahme der Gewinne steuerliche Vorteile aus der Option zur Körperschaftsteuer nur bei **niedrigen gewerbesteuerlichen Hebesätzen** ergeben.

(3) Der **Antrag** zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft kann nur **durch die Personengesellschaft** selbst gestellt werden. Er ist auf elektronischem Wege spätestens einen Monat vor Beginn des Jahres zu übermitteln, in dem die Besteuerung als Kapitalgesellschaft erstmals gelten soll (wird sie bereits für das Jahr 2022 angestrebt, ist der Antrag mithin bis zum **30.11.2021** zu übermitteln).

Hinweis: Da sich der Antrag unmittelbar auf die Besteuerung eines jeden Gesellschafters auswirkt, sieht das Gesetz ein Mindestvotum von 3/4 der abgegebenen Stimmen auf Seiten der Personengesellschaft vor. Davon kann aber auch zugunsten der Einstimmigkeit abgewichen werden.

Gestaltungshinweis: Bis zur Abgabe der ersten Schlussbilanz für die optierende Personengesellschaft ist beim Feststellungsfinanzausschuss ein **Antrag auf Buchwertfortführung** zu stellen, um die steuerliche Neutralität des Optionsvorgangs sicherzustellen.

(4) Wird erwogen, den Antrag, als Kapitalgesellschaft besteuert zu werden, zu stellen, ist eine **Vielzahl von Einzelfragen** zu klären. Besonderer Berücksichtigung bedarf dabei sog. **Sonderbetriebsvermögen**. Darunter sind Wirtschaftsgüter zu verstehen, welche Gesellschafter einer Personengesellschaft derselben zur Nutzung überlassen. Sind diese von funktional wesentlicher Bedeutung für die Personengesellschaft (z.B. Betriebsgrundstücke), sind sie zu jenem Zeitpunkt auf die Personengesellschaft zu übertragen, zu dem die Besteuerung als Kapitalgesellschaft erstmals wirksam werden soll (bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr 2022 muss diese Übertragung mit Ablauf des 31.12.2021 erfolgen). Im Übrigen kommt es zu negativen steuerlichen Folgen bis hin zur Versteuerung aller stillen Reserven.

Gestaltungshinweis: Die Option zur Körperschaftsteuer will in Anbetracht der – zu vermeidenden – Steuerfallen im Zuge ihrer Beantragung und der steuerlichen Folgen je nach Entnahme- oder Thesaurierungsverhalten wohl erwogen sein. Lassen Sie sich dazu unbedingt individuell beraten.

II. Neues zur Gestaltung der vorweggenommenen Erbfolge

(5) 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 vor allem die folgenden Möglichkeiten:

(a) Vor der unentgeltlichen Übertragung könnte ein werthaltiger Gegenstand aus dem Betriebsvermögen **ausgegliedert** werden (z.B. ein **Betriebsgrundstück**). Dies ist steuerlich neutral 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 nicht mehr einen Hinderungsgrund für die nachfolgende unentgeltliche Übertragung der (verbleibenden) betrieblichen Sachgesamtheit zu Buchwerten. **Vorsicht:** Nicht begünstigt ist demgegenüber eine zeitgleich mit der Schenkung erfolgende **Entnahme** oder **Veräußerung** des Betriebsgrundstücks.

(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 Vorbehaltsnießbrauches ist gestaltungssicher, soweit sich dieser auf einzelne Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens erstreckt. Nicht gangbar ist demgegenüber die Übertragung eines verpachteten gewerblichen Betriebs unter Vorbehaltsnießbrauch (wohl aber jene eines verpachteten land- und forstwirtschaftlichen Betriebs). Unsicherheiten bestehen, wenn der Nießbrauch am Anteil einer betrieblich tätigen Personengesellschaft bestellt werden soll. Lassen Sie sich hier, bitte, unbedingt individuell beraten.

(c) Denkbar kann zudem sein, dass Sie eine betriebliche Sachgesamtheit gegen **wiederkehrende Leistungen** (z.B. auf Rentenbasis) 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 allein vermögensverwaltender Tätigkeit – ist nicht ausreichend).

III. Spezielle Hinweise für Freiberufler – Erweiterung der Rechtsformwahl

(6) Der Gesetzgeber hat für Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte sowie Patentanwälte die Möglichkeit geschaffen, die berufliche Tätigkeit ab dem

1.8.2022 auch in Rechtsform einer **Handelsgesellschaft** (z.B. GmbH & Co. KG) auszuüben. Für andere freie Berufe (z.B. Ärzte) besteht diese Möglichkeit ab dem 1.1.2024.

Gestaltungshinweis: Angehörigen freier Berufe, die in einer sog. Berufsausübungsgemeinschaft zusammenwirken, ist bereits bislang mit der Rechtsform der Partnerschaftsgesellschaft mit beschränkter Berufshaftung die Möglichkeit der **Haftungsbeschränkung** auf das Gesellschaftsvermögen gegeben (allerdings nur für sich aus der Berufsausübung ergebende Haftungsfälle). Ob die Rechtsform GmbH & Co. KG, welche mit einer generellen Beschränkung der Haftung auf das Gesellschaftsvermögen verbunden ist, für Freiberufler eine Gestaltungsoption darstellt, ist in Anbetracht der Umstände fraglich, dass die GmbH & Co. KG stets der Gewerbesteuer unterliegt, für sie bilanziert werden muss, Offenlegungspflichten bestehen können und umsatzsteuerlich eine Versteuerung nicht nach Maßgabe des Zahlungseingangs, sondern nach der (vor-ausgehenden) Leistungserbringung zu erfolgen hat.

IV. Neues zu grenzüberschreitenden Tätigkeiten

(7) Haben Sie eine **Betriebsstätte** im Ausland oder sind Sie zu **mindestens 25 %** an einer ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt, mit der Sie Geschäftsbeziehungen unterhalten? Dann haben Sie erstmalig ab dem **kommenden Jahr 2022** verschiedene Änderungen zu berücksichtigen. So können die von Ihnen verwandten **Verrechnungspreise** einer Überprüfung zu unterziehen sein. Die Bandbreite, in der sich der ermittelte Verrechnungspreis bewegen kann, wird eingeschränkt. Zu Verschärfungen kommt es auch im Zusammenhang mit der Übertragung wie auch der Überlassung **immaterieller Werte**, für welche eine Vergütungspflicht auch dann eingeführt wird, wenn sie nicht die Qualität eines Wirtschaftsgutes erreichen.

Hinweis 1: Zu Veränderungen kommt es auch ab dem kommenden Jahr, wenn Sie allein oder zusammen mit anderen in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtigen Personen zu mehr als 50 % an einer ausländischen Gesellschaft beteiligt sind, die einer Ertragsbesteuerung von weniger als 25 % unterliegt und sog. **passive Einkünfte** erzielt (z.B. aus Finanzierungstätigkeiten). In diesem Fall werden Ihnen grundsätzlich die Einkünfte der ausländischen Gesellschaft gemäß Ihrer Beteiligungsquote hinzugerechnet. Davon war wiederum für Gesellschaften mit Sitz oder Geschäftsleitung in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens abzusehen, wenn nachgewiesen wurde, dass die ausländische Gesellschaft einer „tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit“ in diesem Staat nachgeht. Diese Rückausnahme wird nun dahingehend eingeschränkt, dass es sich um eine „**wesentliche wirtschaftliche Tätigkeit**“ handeln muss, die zudem nicht mehr „durch Dritte“ besorgt werden darf. Die ausländische Gesellschaft muss folglich über **eigenes Personal** verfügen.

Hinweis 2: Eingeführt wurde des Weiteren eine **Einschränkung des Betriebsausgabenabzuges** bei sog. Besteuerungsinngrenzen, die etwa gegeben sind, wenn die Aufwendungen des Schuldners (beispielsweise Zinsen) in Deutschland als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, die entsprechenden Erträge auf Seiten des Gläubigers im Ausland jedoch nicht der Besteuerung unterliegen. Diese Einschränkung gilt grundsätzlich für Aufwendungen, die nach dem 31.12.2019 entstehen.

B. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

I. Neues zur Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen

(8) Sind Sie an einer Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH oder AG) **beteiligt** und gleichzeitig für diese **tätig** (etwa als Geschäftsführer, als Darlehensgeber oder als Überlassender einer Betriebsvorrichtung oder eines Grundstücks)? Dann haben Sie darauf zu achten, dass das Entgelt für die jeweilige Tätigkeit dem **Fremdüblichen** entspricht. Soweit dies nicht der Fall ist – das von der Kapitalgesellschaft entrichtete Entgelt vielmehr zu hoch ist –, liegt in Höhe des die Angemessenheitsgrenze überschreitenden Betrages eine sog. verdeckte Gewinnausschüttung vor, welche bei der Kapitalgesellschaft einkommenserhöhend erfasst wird, während sie bei Ihnen grundsätzlich dem besonderen Steuersatz von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag (insgesamt mit hin 26,375 %) und gegebenenfalls Kirchensteuer unterliegt.

Hinweis: Eine das Einkommen der Kapitalgesellschaft erhöhende verdeckte Gewinnausschüttung ist auch dann gegeben, soweit jene dem Gesellschafter eine Leistung gewährt (z.B. ein Darlehen hingibt), für das kein marktübliches Entgelt verlangt wird. – Besondere Obacht haben Sie zu wahren, wenn Sie allein oder im Zusammenwirken mit weiteren Gesellschaftern **beherrschend** an einer Kapitalgesellschaft beteiligt sind; denn in diesem Falle werden Leistungsentgelte insgesamt – d.h. unabhängig von ihrer etwaigen Angemessenheit – als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt, sofern sie nicht im Vorhinein klar und eindeutig vereinbart wurden. Ein gegebenenfalls bestehendes Schriftformerfordernis ist zu wahren. Dies gilt es bei einer etwaigen Änderung der Bezüge ab dem kommenden Jahr 2022 noch in diesem Jahr zu berücksichtigen.

(9) Wichtige **Leitlinien** zur Prüfung der Angemessenheit der Bezüge eines **Gesellschafter-Geschäftsführers** hat der Bundesfinanzhof herausgearbeitet: Danach ist zunächst ein interner Betriebsvergleich durchzuführen, indem die Bezüge eines etwaigen weiteren Geschäftsführers derselben Kapitalgesellschaft herangezogen werden, welcher nicht Gesellschafter ist. Gibt es einen solchen weiteren Geschäftsführer nicht (oder besteht hinsichtlich seines Verantwortungsbereiches keine Vergleichbarkeit mit der Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers), so ist ein externer Betriebsvergleich durchzuführen. Dazu können die gängigen **Gehaltsstrukturuntersuchungen** (wie die Kienbaum- oder BBE-Studie) herangezogen werden, welche die Höhe der Bezüge differenziert nach Branchen und Unternehmensgröße darstellen. Die Angemessenheit ist grundsätzlich zu bejahen, sofern die Gesamtbezüge den **Medianwert** zuzüglich eines Sicherheitszuschlages von 20 % nicht überschreiten (der Median ist jener Wert, bei dem die Hälfte der Befragungsergebnisse darüber-, die andere Hälfte darunterliegt). Auf das **obere Quartil** (25 % der Befragungsergebnisse liegen oberhalb dieses Wertes, 75 % darunter) zuzüglich eines Sicherheitszuschlages von 20 % kann abgestellt werden, wenn sich die Kapitalgesellschaft hinsichtlich ihrer Umsätze und Gewinne selbst im oberen Quartil der Branche bewegt.

Wird die Geschäftsführung für mehrere Gesellschaften übernommen, so ist ein Abschlag von 10 % vorzunehmen, es sei denn, die anderweitige Tätigkeit bringt für die zu beurteilende Kapitalgesellschaft konkrete Vorteile mit sich, die den Verlust am zeitlichen Einsatz eines Geschäftsführers ausgleichen.

Hinweis: Erhält der Gesellschafter-Geschäftsführer auch eine betriebliche Altersversorgung, ist insofern in seine Gesamtbezüge die fiktive Jahresnettoprämie für eine entsprechende Versicherung einzubeziehen.

II. Was tun bei Verlusten?

(10) Sind Sie an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, die im Jahr 2021 voraussichtlich einen **Verlust** erleiden wird? Dann kann vor dem Hintergrund, dass der Verlust der Kapitalgesellschaft grundsätzlich **nicht** mit positiven Einkünften ihrer Gesellschafter **verrechenbar** ist, angezeigt sein, über **verlustreduzierende Maßnahmen** nachzudenken:

(a) Zu berücksichtigen ist zunächst, dass ein im Jahre 2021 erlittener Verlust der Kapitalgesellschaft bis zur Höhe von 10 Mio. € auf das Jahr 2020 **zurückgetragen** werden kann. Steuerermindernde Effekte ergeben sich daraus aber nur, wenn im vergangenen Jahr durch die Kapitalgesellschaft ein entsprechend hohes Einkommen erzielt wurde. Im Übrigen wird der Verlust auf die folgenden Jahre vorgetragen, kann in diesen aber nur bis zur Höhe von 1 Mio. € unbeschränkt und darüber hinaus bis zu 60 % des 1 Mio. € übersteigenden Gewinns zum Abzug gebracht werden.

(b) Haben Sie der Kapitalgesellschaft als Gesellschafter ein **Darlehen** gewährt, kann erwogen werden, den **Rangrücktritt** mit der Vorgabe zu erklären, das Darlehen sei aus künftigen Jahresüberschüssen zu bedienen, ohne eine Tilgungsmöglichkeit aus freiem Vermögen vorzusehen. Dieser Rangrücktritt führt dazu, dass das Darlehen auf der Ebene der Kapitalgesellschaft auszubuchen ist. In Höhe des (auf Grund der Verlustsituation) nicht werthaltigen Teils Ihrer Forderung resultiert daraus ein Ertrag, der nicht zu versteuern ist, soweit er mit dem laufenden Verlust des Jahres 2021 zum Ausgleich gebracht wird. Werden später auf der Ebene der Kapitalgesellschaft wieder Erträge erzielt, führt die Wiedereinbuchung des Darlehens zu einem laufenden Aufwand (ebenfalls steuermindernd).

(c) Ist das Darlehen, welches Sie der Kapitalgesellschaft gewährt haben, **verzinslich**? Dann kann in einer Verlustsituation zu erwägen sein, für die Zukunft bis auf weiteres die **Unverzinslichkeit** zu vereinbaren. Der dadurch eintretende Abzinsungsertrag ist im Verlustjahr nicht zu versteuern, wohingegen die spätere aufwandswirksame Aufzinsung der Verbindlichkeit sich etwaig in Gewinnjahren vollzieht.

(d) **Verzichten** Sie auf ein **Darlehen**, das Sie der Kapitalgesellschaft gewährt haben, resultiert daraus ebenfalls in Höhe des nicht werthaltigen Teils der Forderung ein Ertrag auf der Ebene der Kapitalgesellschaft (ohne dass in späteren Jahren die Möglichkeit einer aufwandswirksamen Wiedereinbuchung der Verbindlichkeit besteht, s. dazu Buchst. b). Der Darlehensverzicht kann darüber hinaus damit verbunden sein, dass Sie als Gesellschafter einen Verlust aus Kapitalvermögen erleiden (der gegebenenfalls steuerlich nur eingeschränkt verrechenbar

ist, s. dazu Tz. 44 Buchst. a) oder Ihnen nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft erwachsen. Welche steuerliche Rechtsfolge eintritt, hängt davon ab, zu welchem Zeitpunkt und unter welchen Abreden Sie der Kapitalgesellschaft das Darlehen gewährt haben. Lassen Sie sich dazu, bitte, individuell beraten.

(e) Sind Sie für die Kapitalgesellschaft (etwa als Geschäftsführer) gegen eine Vergütung **tätig** oder haben Sie ihr gegen Entgelt ein Wirtschaftsgut (z.B. ein Grundstück) überlassen? Dann kann ein **mittelbarer Verlusttransfer** dadurch erreicht werden, dass Sie **vor Entstehen** Ihres Vergütungsanspruchs darauf verzichten. In diesem Fall erhöht sich der Verlust der Kapitalgesellschaft nicht um die Vergütungen, während Sie sie als Gesellschafter nicht zu versteuern haben (sie fließen Ihnen indes auch nicht zu). – Zu berücksichtigen kann zudem sein, dass es bei einer unentgeltlichen Überlassung auf Ihrer Seite zu einer Kürzung des mit dem Wirtschaftsgut in Zusammenhang stehenden Aufwands (z.B. Abschreibung) im Umfang von 40 % kommen kann.

(f) Darüber hinaus bestehen Möglichkeiten, einen Verlustausgleich auf der Ebene des Gesellschafters durch Begründung einer ertragsteuerlichen **Organschaft** (dies gilt aber nicht für Verluste vergangener Jahre) oder einen Verlusttransfer auf eine (ertragreiche) Schwesterkapitalgesellschaft zu erreichen, indem diese auf die Verlust-Kapitalgesellschaft **verschmolzen** wird. Die dazu vorzunehmenden Rechtshandlungen sind umfassend und haben eine tiefgreifende Veränderung der Verhältnisse mit außersteuerrechtlichen Konsequenzen zur Folge. Lassen Sie sich dazu, bitte, unbedingt steuerlich beraten.

(11) Problematisch ist eine Verlustsituation der Kapitalgesellschaft auch dann, wenn es zu einem **mehrheitlichen Anteilseignerwechsel** kommen soll. Gehen nämlich innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile an einer verlustbehafteten Kapitalgesellschaft auf einen Anteilserwerber oder auf eine Gruppe von Anteilserwerbern mit gleichgerichteten Interessen über, so droht die vollständige Streichung eines Verlustvortrages aus dem Vorjahre wie auch eines laufenden Verlustes bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung (dies soll nicht bei einer vollständigen unentgeltlichen Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge oder der Erbauseinandersetzung gelten). – Unterhält die verlustbehaftete Kapitalgesellschaft aber seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Jahres, welches der Anteilsübertragung vorausgegangen ist, ausschließlich **denselben Geschäftsbetrieb**, bleibt der Verlust auf Antrag als sog. **fortführungsgebundener Verlustvortrag** erhalten. Er kann dann mit zukünftigen Gewinnen nach der Anteilsübertragung zum Ausgleich gebracht werden, soweit derselbe Geschäftsbetrieb fortgeführt wird. Die Finanzverwaltung hat in diesem Jahr dazu Stellung genommen, welche Voraussetzungen sie mit diesem Kernelement der Fortführung „denselben Geschäftsbetriebs“ verbindet: Maßgeblich ist danach, dass die Palette der entwickelten oder angebotenen Dienstleistungen oder Produkte der Gesellschaft keine wesentliche Änderung erfährt.

Hinweis: Der fortführungsgebundene Verlustvortrag kann nur geltend gemacht werden, wenn die Kapitalgesellschaft nicht ihrerseits an einer Personengesellschaft beteiligt ist oder aber die Stellung eines Organträgers im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft innehat. Auch darf der Ge-

schäftsbetrieb nicht verpachtet werden. – Andere Möglichkeiten zum Verlusterhalt bei Anteilsübertragung bestehen darin nachzuweisen, dass dem Verlust entsprechend hohe **stille Reserven** der Kapitalgesellschaft gegenüberstehen. Dies macht bei einem negativen Eigenkapital der Gesellschaft erforderlich, ein Unternehmenswertgutachten vorzulegen. Begünstigt ist auch der Anteilserwerb zu **Sanierungszwecken**; die daran von Seiten der Finanzverwaltung gestellten Anforderungen sind aber hoch.

III. Neues zur Betriebsaufspaltung

(12) Eine sog. Betriebsaufspaltung ist gegeben, wenn der beherrschende Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft (oder eine die Kapitalgesellschaft beherrschende Personengruppe) dieser mindestens eine funktional wesentliche Betriebsgrundlage (z.B. ein Grundstück) zur Nutzung überlässt. Rechtsfolge der Betriebsaufspaltung ist, dass sowohl die überlassenen Wirtschaftsgüter wie auch die Anteile an der Kapitalgesellschaft **Betriebsvermögen** werden und Gewerbesteuer anfällt. Dies bedeutet, dass sie steuerlich verstrickt sind, so dass es nicht nur bei einer **Veräußerung**, sondern auch bei einer (gegebenenfalls unbedachten) **Entnahme** in das Privatvermögen zur Besteuerungsfolge kommt. Im Hinblick darauf kann zu erwägen sein, Maßnahmen zu ergreifen, die dem künftigen Entstehen einer Betriebsaufspaltung **entgegenwirken**. (a) Dies kann etwa dadurch erreicht werden, dass die Nutzungsüberlassung an die Kapitalgesellschaft durch eine Personengesellschaft erfolgt, an der neben dem beherrschenden Gesellschafter der Kapitalgesellschaft auch eine Person beteiligt ist (z.B. der Ehegatte), der bei **Ein stimmigkeitsprinzip** über entsprechende Veto-Rechte verfügt. (b) Nicht ausreichend ist es demgegenüber, wenn der beherrschende Gesellschafter der Kapitalgesellschaft zwar **nicht** vom sog. **Selbstkontrahierungsverbot** befreit wird, welches den Abschluss von Geschäften mit sich selbst ausschließt, aber die Möglichkeit besteht, diese Vertretungsbefugnis z.B. auf einen Prokuristen zu übertragen.

IV. Wohnortwechsel ins Ausland

(13) Beabsichtigen Sie, Ihren Wohnort in Deutschland aufzugeben und ins Ausland zu verziehen? Dann haben Sie für den Fall, dass zu Ihrem Privatvermögen die Beteiligung von **mindestens 1 %** an einer inländischen oder auch ausländischen Kapitalgesellschaft gehört, zu berücksichtigen, dass die Beteiligung mit dem Wegzug als **veräußert** gilt. Ist es bislang so, dass die darauf entfallende Steuer in Fällen des Wohnortwechsels in einen anderen **EU-/EWR-Staat** dauerhaft und zinslos **gestundet** wird, bis die Anteile später tatsächlich veräußert werden, so kommt dem Zuzugsland bei einem Wegzug **nach dem 31.12.2021** keine Bedeutung mehr zu. Vielmehr wird dann gleichermaßen für den Wegzug in einen Drittstaat (z.B. Kanada oder die Schweiz) als auch in einen EU-/EWR-Staat lediglich eine **zinslose Ratenstundung** der Wegzugsteuer auf Antrag über sieben Jahre vorgenommen (darin liegt beim Wegzug in einen Drittstaat eine steuerliche Erleichterung,

weil die ratierliche Zahlungsweise bisher auf fünf Jahre beschränkt war und zudem der Verzinsung unterlag).

Hinweis: Darüber hinaus wird der persönliche Anwendungsbereich der Wegzugsbesteuerung erweitert, weil die Vorschrift nach dem 31.12.2021 dann einschlägig ist, wenn innerhalb eines Betrachtungszeitraums von 12 Jahren vor dem Wegzug in mindestens sieben Jahren eine unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland gegeben war, während bislang maßgeblich ist, dass vor dem Wegzug in zehn Jahren (gleichgültig, in welchem; es können auch Kindheitsjahre gewesen sein) die unbeschränkte Steuerpflicht in Deutschland gegeben sein musste.

C. Neues zur Grunderwerbsteuer

(14) Der Grunderwerbsteuer unterliegt nicht nur die Übertragung eines inländischen Grundstücks auf Grund eines Kaufvertrages. Vielmehr erfasst sie auch Rechtsvorgänge, die im wirtschaftlichen Ergebnis einem Grundstückserwerb gleichkommen. Dabei handelt es sich um die Übertragung von Anteilen an einer **Personen- oder Kapitalgesellschaft**, soweit diese über **inländisches Grundvermögen** verfügt. Diese Ergänzungstatbestände haben zum **1.7.2021** bedeutsame Ausweitungen erfahren.

(15) Rechnet ein inländisches Grundstück zum Vermögen einer **Personengesellschaft**, so wird Grunderwerbsteuer nunmehr dann ausgelöst, wenn sich innerhalb von **zehn Jahren** (bislang: fünf Jahren) der Gesellschafterbestand dergestalt ändert, dass **mindestens 90 %** (früher: 95 %) der Anteile auf neue Gesellschafter übergehen.

Hinweis: Wer am 1.7.2021 bereits fünf Jahre an der Personengesellschaft beteiligt war, gilt als Altgesellschafter, so dass (eine weitere) Anteilsübertragung auf ihn hinsichtlich der Prüfung, ob es zu einem Gesellschafterwechsel im Umfang von 90 % kommt, nicht zu berücksichtigen ist. War ein Gesellschafter am 1.7.2021 aber noch nicht fünf Jahre lang an der Personengesellschaft beteiligt, so verlängert sich der Betrachtungszeitraum für ihn auf zehn Jahre, so dass weitere Anteilserwerbe durch diesen Gesellschafter innerhalb der verlängerten Frist hinsichtlich der Prüfung, ob die 90-%-Grenze überschritten wird, zu berücksichtigen sind.

(16) Überträgt der Gesellschafter einer **Personengesellschaft** ein Grundstück auf die Personengesellschaft oder erwirbt er ein Grundstück von der Personengesellschaft, wird die Grunderwerbsteuer grundsätzlich nach Maßgabe der **Beteiligungsquote** des betreffenden Gesellschafters **nicht erhoben**. Dies setzt aber voraus, dass er bei Übertragung des Grundstücks nunmehr mindestens **zehn Jahre** (zuvor: fünf Jahre) an der grundstückserwerbenden Personengesellschaft beteiligt bleibt. Wird das Grundstück von der Personengesellschaft auf den Gesellschafter übertragen, greift die Grunderwerbsteuerbefreiung nur, wenn der betreffende Gesellschafter im Zeitpunkt des Erwerbs mindestens **zehn Jahre** (bisher: fünf Jahre) an der Personengesellschaft beteiligt war.

(17) Für **Kapitalgesellschaften** mit inländischem Grundbesitz gilt, dass es nunmehr zur Festsetzung von

Grunderwerbsteuer kommt, wenn innerhalb von **zehn Jahren** (zuvor: fünf Jahren) mindestens **90 % der Anteile** (früher: 95 % der Anteile) in der Hand eines Gesellschafters vereinigt werden (sog. Anteilsvereinigung). Darüber hinaus ist für grundstücksbesitzende Kapitalgesellschaften der Tatbestand neu eingeführt worden, dass es zur Grunderwerbsteuer auch dann kommt, wenn innerhalb von zehn Jahren mindestens 90 % der Anteile an neue Gesellschafter übertragen werden. Aus Gründen des Vertrauensschutzes werden dabei nur solche Änderungen im Gesellschafterbestand berücksichtigt, die nach dem 30.6.2021 erfolgen.

Hinweis: Die Übertragung von Anteilen an der Kapitalgesellschaft auf neue Gesellschafter führt bei **börsennotierten Kapitalgesellschaften** nicht zum Entstehen von Grunderwerbsteuer.

D. Neues für grundstücksverwaltende Gesellschaften

(18) Werden grundstücksverwaltende Gesellschaften in der Rechtsform einer **Kapitalgesellschaft** oder einer **GmbH & Co. KG** geführt, so steht eine wichtige steuerliche Entlastungsnorm im Fokus: Obzwar die Gesellschaften ihrer Rechtsform wegen der Gewerbesteuer unterliegen, werden nämlich jene Erträge von der Gewerbesteuer ausgenommen, die aus der Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes stammen (sog. **erweiterte Gewerbesteuerkürzung**). Diese Entlastung wird aber nur bei Einhaltung strenger Voraussetzungen gewährt; denn neben der Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes darf die Grundstücksgesellschaft nur eigenes Kapitalvermögen verwalten, fremde Wohnungsbauten betreuen sowie Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen und Teileigentum errichten und verkaufen (die zuletzt genannten Tätigkeiten sind erlaubt, aber ihrerseits nicht begünstigt, d.h. die auf sie entfallenden Erträge unterliegen der Gewerbesteuer). Werden auch nur in geringfügigem Umfang **anderweitige Tätigkeiten** entfaltet, so steht dies der erweiterten Gewerbesteuerkürzung entgegen; die Berechnungsgrundlage der Gewerbesteuer wird dann lediglich um 1,2 % des Einheitswertes des zum Betriebsvermögen gehörenden Grundbesitzes gemindert.

(19) Erstmals für das Jahr 2021 hat der Gesetzgeber zwei neue **Unschädlichkeitsgrenzen** eingeführt:

(a) Zum einen ist die **Lieferung von Strom** in Verbindung mit der Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes in zwei Fällen als erlaubte, jedoch nicht von der erweiterten Gewerbesteuerkürzung umschlossene Tätigkeit eingeführt worden, wenn die daraus erzielten Einnahmen im Wirtschaftsjahr **nicht höher als 10 %** der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind. In diesem Rahmen begünstigt ist zum einen die Stromerzeugung aus erneuerbaren Energien (z.B. aus Windenergie oder aus dem Unterhalt von Photovoltaikanlagen; nicht begünstigt ist indes die Stromgewinnung aus Blockheizkraftwerken), wenn Abnehmer des Stroms nur Mieter des Grundstücksunternehmens („Mieterstrom“) oder andere Stromerzeuger sind („Einspeisestrom“). Zum anderen sind Einnahmen aus dem Betrieb von **Ladestationen** für Elektrofahrzeuge oder Elektrofahrräder im 10-%-Rahmen begünstigt.

(b) Ebenfalls erlaubt, aber nicht von der erweiterten Kürzung umschlossen, ist die Erzielung weiterer Einnahmen des Grundstücksunternehmens aus anderen **unmittelbaren Vertragsbeziehungen zu Mietern**, sofern diese im Wirtschaftsjahr **nicht höher als 5 %** der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind. Hauptanwendungsfall dieser Ausnahmeregelung ist die Mitvermietung sog. **Betriebsvorrichtungen** (z.B. Werkstatteinrichtung, Hotelinventar), welche bislang zur vollständigen Versagung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung führte.

(20) Trotz dieser erstmals für das Jahr 2021 geltenden Erleichterungen verbleiben im Umfeld der Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung **Probleme**. So hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine Mitverwaltung **fremden Grundbesitzes** nur dann unschädlich ist, wenn es sich dabei ausschließlich um Wohnungen handelt. Die Mitverwaltung fremden Grundbesitzes, der (auch) gewerblichen Zwecken dient, steht demgegenüber der Inanspruchnahme der erweiterten Gewerbesteuerkürzung entgegen (eigene gewerblich genutzte Grundstücke können aber durch die Grundstücksgesellschaft steuerunschädlich verwaltet werden). Auch können weitere Einnahmen, die nicht aus unmittelbaren Vertragsbeziehungen zu Mietern stammen, schädlich sein. So ist gegenwärtig beim Bundesfinanzhof die Rechtsfrage anhängig, ob (geringfügige) Einnahmen, die eine Grundstücksgesellschaft mit einem Glühweinstand im Rahmen eines Weihnachtsmarktes erzielte, der Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung entgegenstehen.

Gestaltungshinweis: Im Einzelfall kann zu erwägen sein, etwaige der Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung entgegenstehende Tätigkeiten auf eine Schwestergesellschaft zu verlagern, um dadurch die Gewerbesteuerfreiheit für das Grundstücksunternehmen zu sichern. Lassen Sie sich dazu, bitte, individuell beraten.

E. Neues zur Gewinnermittlung

I. Coronabedingte Einflüsse auf die Rechnungslegung

(21) Ermitteln Sie das Ergebnis Ihres Unternehmens im Wege der **Bilanzierung** (oder wird ein Jahresabschluss für eine Personen- oder Kapitalgesellschaft erstellt, an der Sie beteiligt sind), ist zu prüfen, ob sich auf Grund der COVID-19-Pandemie Auswirkungen ergeben. Dabei kann beinahe jede Position der Rechnungslegung betroffen sein. So können etwa **Pauschalwertberichtigungen** auf den nicht bereits einzelwertberichtigten Bestand an Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auf Grund der Corona-Krise anzuheben sein.

Gestaltungshinweis: Für die Steuerbilanz ist beachtlich, dass vielfach **Bewertungswahlrechte** gegeben sind. So kann etwa bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung (die im Einzelfall coronabedingt zu bejahen sein kann) eine Abschreibung auf den niedrigeren Verkehrswert erfolgen, verpflichtend ist dies aber nicht. Dies ist im Rahmen der Bilanzpolitik zu berücksichtigen. Dabei kommt es auf die Umstände des Einzelfalles an: So kann der Ansatz des niedrigeren Verkehrswertes

bei einer voraussichtlich dauernden Wertminderung dann als verzichtbar erscheinen, wenn sich das Unternehmen ohnehin in einer Verlustsituation befindet. Er kann aber auch im Hinblick darauf sinnvoll sein, dass er die Möglichkeit eines Verlustrücktrages auf das Vorjahr erweitert (für welches dann natürlich ein Gewinn ausgewiesen sein muss).

II. Degressive Abschreibung

(22) Nur noch für bewegliche Anlagegüter, die Sie **vor dem 1.1.2022** anschaffen oder herstellen, besteht die Möglichkeit, statt der linearen Abschreibung in gleichbleibenden Jahresbeträgen die **degressive Abschreibung** in fallenden Jahresbeträgen zu wählen. Der Abschreibungssatz beträgt dabei das 2,5-fache des Abschreibungssatzes bei linearer Abschreibung, höchstens aber 25 %.

Gestaltungshinweis: Durch Wahl der degressiven Abschreibung ergibt sich in einer Gewinnsituation zunächst ein **größerer Steuerminderungseffekt** als bei Wahl der linearen Abschreibung. Soweit sich – in späteren Jahren – die lineare Abschreibung als günstiger herausstellt, kann auf diese umgestellt werden. Für Investitionen, die Sie noch im laufenden Jahr 2021 vornehmen, ist aber zu berücksichtigen, dass Sie die Abschreibung – unabhängig davon, ob Sie die degressive oder aber die lineare Verteilung wählen – nur zeitanteilig für jeden Monat geltend machen können, der bis zum Jahresende verbleibt (bei einer Anschaffung oder Herstellung im November 2021 erfolgt mithin die Abschreibung nur in einem Umfang von 1/6 der Jahres-Abschreibung).

III. Sofortabschreibung für digitale Wirtschaftsgüter

(23) Eine besondere steuerliche Fördermaßnahme betrifft **Computerhardware** und **Software** zur Dateneingabe und -verarbeitung: Im Wege eines Wahlrechtes wird insoweit für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden (erstmalig mithin für ein kalenderjahrgleiches Wirtschaftsjahr 2021 oder für ein abweichendes Wirtschaftsjahr 2020/2021), die Möglichkeit eröffnet, Ausgaben für Computerhardware oder Software für das Jahr der Anschaffung **in voller Höhe gewinnmindernd** geltend zu machen. Davon sind sowohl Neuananschaffungen betroffen als auch (Rest-)Buchwerte einschlägiger Anschaffungen aus vorausgegangenen Jahren, die ebenfalls in Gewinnermittlungen nach dem 31.12.2020 bis auf null € abgeschrieben werden können (aber nicht müssen).

Gestaltungshinweis: Das Wahlrecht zur Sofortabschreibung steht Ihnen unabhängig davon zu, ob Sie die begünstigte Computerhardware oder Software für betriebliche Zwecke oder aber im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit oder der Vermietung zur Einkünfteerzielung nutzen. Die Ausübung des Wahlrechtes für Computerhardware ist dabei davon abhängig, dass eine **EU-Umweltgerechtigkeitskennzeichnung** durch den Hersteller vorliegt. Als begünstigte Software gilt die Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung. Dazu zählt auch die Software für Warenwirtschaftssysteme oder sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwal-

tung oder Prozesssteuerung. Begünstigt dürfte deswegen die Software für ein Online-Bestellsystem, nicht aber die Programmierung der Homepage sein. Die Ausübung des Wahlrechtes im Sinne einer Sofortabschreibung ist – anders als die degressive Abschreibung (s. dazu oben Tz. 22) – nicht auf Anschaffungen beschränkt, die vor dem 1.1.2022 durchgeführt werden. – Ist die Sofortabschreibung auf Grund der Ergebnissituation nicht opportun, kann stattdessen eine Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfolgen, wobei sich die Finanzverwaltung von der Annahme gelöst hat, diese liege verpflichtend bei drei Jahren für Notebooks und Peripheriegeräte sowie bei fünf Jahren für ERP-Software.

IV. Verlängerung von (Re-)Investitionsfristen

(24) Zur Liquiditätsschonung besteht die Möglichkeit, bei der Veräußerung bestimmter betrieblicher Anlagegüter (betroffen sind zuvörderst Grundstücke und Gebäude, aber auch Aufwuchs auf einem landwirtschaftlich genutzten Grundstück, Binnenschiffe oder – bis zu einer Obergrenze von 500.000 € – Anteile an Kapitalgesellschaften) für den erzielten Gewinn eine **steuerermindernde Rücklage** zu bilden. Diese ist nach vier Jahren oder – im Falle der Herstellung eines neuen Gebäudes – nach sechs Jahren mit Zinswirkung steuererhöhend aufzulösen, wenn bis dahin keine begünstigte Reinvestition vorgenommen wird. – Um die Liquidität der Unternehmen während der COVID-19-Pandemie zu erhalten, sind die Reinvestitionsfristen wie folgt **verlängert** worden:

(a) Wäre die Rücklage zum Ende eines vor dem 1.1.2021, aber nach dem 28.2.2020 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen gewesen (regelmäßig mithin zum Ende des Wirtschaftsjahres 2020), wird der Reinvestitionszeitraum um **zwei Jahre** verlängert (bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr mithin bis zum **Ende des Jahres 2022**). – Davon betroffen sind grundsätzlich im Jahre 2016 gebildete Rücklagen.

(b) Wäre die Rücklage am Schluss eines im Jahre 2021 endenden Wirtschaftsjahres aufzulösen (bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr mithin zum 31.12.2021), verlängert sich der Reinvestitionszeitraum um **ein Jahr**, so dass ebenfalls – bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr – Zeit für die Vornahme der Reinvestition bis zum **31.12.2022** bleibt. – Diese Verlängerung betrifft grundsätzlich im Jahre 2017 gebildete Rücklagen.

V. Investitionsabzugsbetrag

(25) Sind Sie Inhaber eines Betriebes, dessen **Gewinn** im Wirtschaftsjahr 2021 voraussichtlich **200.000 €** nicht überschreitet? Dann können Sie eine besondere Steuererminderung durch die Bildung eines sog. Investitionsabzugsbetrages erreichen, ohne dass es dazu im Jahre 2021 eines Liquiditätsabflusses bedarf. Diese Möglichkeit besteht auch für Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften, deren Gewinn 200.000 € nicht übersteigt, wobei es auf die Zahl der Gesellschafter nicht ankommt.

Gestaltungshinweis: Haben Sie die Gewinnermittlung für das Jahr **2020** noch nicht abgeschlossen, besteht für dieses Jahr ebenfalls die Möglichkeit der Geltendmachung eines Investi-

onsabzugsbetrages, wenn der Gewinn im Jahre 2020 den Betrag von 200.000 € nicht überschreitet. Der maßgebliche Gewinn versteht sich dabei stets ohne Berücksichtigung des Investitionsabzugsbetrages.

(26) Der Investitionsabzugsbetrag kann in Höhe von **50 %** der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für abnutzbare bewegliche Anlagegüter gewinnmindernd gebildet werden, die im Zuge der nächsten drei Jahre beschafft werden sollen. Dabei darf der Investitionsabzugsbetrag für noch nicht erfolgte Investitionen insgesamt nicht 200.000 € überschreiten. Der Investitionsabzugsbetrag kann nur für solche Anlagegüter in Anspruch genommen werden, die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie im Folgejahr zu **mindestens 90 %** in einer inländischen Betriebsstätte betrieblich genutzt oder aber vermietet werden.

Gestaltungshinweis: Der Investitionsabzugsbetrag wird geltend gemacht, indem seine Höhe auf elektronischem Wege an das Finanzamt übermittelt wird. Nicht notwendig ist, dass Sie die Investitionsvorhaben benennen und die voraussichtlichen Investitionskosten angeben. 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 begünstigter 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 betriebliche Zwecke zu nutzen oder zu vermieten.

(27) In demjenigen Jahr, in dem eine begünstigte Investition durchgeführt wird, wird sodann regelmäßig wie folgt verfahren: Im Umfang von 50 % der Investitionskosten wird der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend aufgelöst. Eine unmittelbare Steuerwirkung daraus wird aber vermieden, indem im selben Umfang ein gewinnmindernder Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten erfolgt (der sodann die Bemessungsgrundlage für die weitere Abschreibung mindert). Zudem kann eine **Sonderabschreibung** von bis zu insgesamt **20 %** der (verbleibenden) Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden vier 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 200.000 € erzielt hat.

Besonderer Hinweis für Personengesellschaften: Wird nach dem 31.12.2020 ein Investitionsabzugsbetrag auf der Ebene der Personengesellschaft in Anspruch genommen (so dass sich insoweit der Gewinn aller Gesellschafter nach Maßgabe ihrer Beteiligungsquote mindert), ist nur noch eine Investition begünstigt, die durch die Personengesellschaft selbst, nicht aber durch einen ihrer Gesellschafter erfolgt. Ein Überspringen des Investitionsabzugsbetrages von der Ebene der Personengesellschaft auf die Ebene des Gesellschafters ist mithin ausgeschlossen (ebenso wie dies auch umgekehrt bei Bildung des Investitionsabzugsbetrages auf der Ebene des Gesellschafters der Fall ist).

(28) Haben Sie für Ihr Unternehmen einen **Investitionsabzugsbetrag** in Anspruch genommen, so ist die Investition grundsätzlich innerhalb von drei Jahren vorzunehmen. Auch hier sind die Investitionsfristen aber wie folgt **verlängert** worden:

Investitionsabzugsbetrag gebildet im Jahr ...	Investitionsfrist endet im Jahr ...
2017, 2018, 2019	2022
2020	2023
2021	2024

VI. Neues zu Rückstellungen

(29) Besteht mit überwiegender Wahrscheinlichkeit eine **Verpflichtung gegenüber** einem **Dritten**, so ist dafür bei der Gewinnermittlung durch Bilanzierung eine gewinnmindernde **Rückstellung** zu bilden, deren Höhe gegebenenfalls zu schätzen ist. Beachtlich ist insoweit eine Entscheidung des Bundesfinanzhofes, wonach trotz bestehender Außenverpflichtung eine Rückstellung nicht gebildet werden darf, wenn die Verpflichtung **vollständig** von einem **eigenbetrieblichen Interesse** überlagert werde.

Hinweis: Der entschiedene Fall betraf einen Gerüstbauunternehmer, der sich gegenüber seinen Auftraggebern zur Demontage und zum Abtransport des Gerüstmaterials verpflichtet hatte. Dafür – so der Bundesfinanzhof – dürfe eine Rückstellung nicht gebildet werden, weil die Rückholung des Materials im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Unternehmers stand (er hätte sonst die Gerüste neu beschaffen müssen).

VII. Bewirtungskosten

(30) Im Falle der Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass sind grundsätzlich 70 % der Aufwendungen gewinnmindernd zu berücksichtigen. Dies setzt voraus, dass die Bewirtungsaufwendungen **getrennt** von den sonstigen betrieblichen Aufwendungen **aufgezeichnet** werden und eine **Bewirtungsrechnung** vorliegt, an welche die Finanzverwaltung **erhöhte Anforderungen** stellt. Nach einer überarbeiteten Verwaltungsanweisung ist insofern unter anderem das Folgende zu beachten:

(a) Die Bewirtungsrechnung muss maschinell erstellt und elektronisch aufgezeichnet sein. Dies gilt auch bei Bewirtungen im Ausland. Liegt im Ausnahmefall nur eine handschriftlich erstellte ausländische Rechnung vor, hat der Steuerpflichtige glaubhaft zu machen, dass im jeweiligen ausländischen Staat keine Verpflichtung zur Erstellung maschineller Belege besteht.

(b) Die Rechnung muss den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des Bewirtungsbetriebes, das Ausstellungsdatum sowie den Tag der Bewirtung ausweisen. Handschriftliche Ergänzungen oder Datumsstempel reichen insofern nicht aus.

(c) Die Rechnung muss zudem die Bewirtungsleistungen im Einzelnen bezeichnen; die Angabe „Speisen und Getränke“ und die Angabe der für die Bewirtung in Rechnung gestellten Gesamtsumme reichen nicht. Bezeichnungen wie z.B. „Menu 1“ oder „Lunch-Buffer“ werden aber nicht beanstandet.

(d) Die Rechnung muss den Preis für die Bewirtungsleistungen enthalten. Wird ein gewährtes Trinkgeld in der Rechnung nicht ausgewiesen, hat der Bewirtende insoweit den Nachweis zu erbringen. Dieser Nachweis kann z.B. dadurch geführt werden, dass das Trinkgeld vom Empfänger auf der Rechnung quittiert wird.

(e) Beträgt der Gesamtbetrag der Rechnung mehr als 250 €, muss die Rechnung zusätzlich die Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Bewirtungsbetriebes, eine Rechnungsnummer sowie den Namen des Bewirtenden ausweisen. Keine Bedenken bestehen, wenn der Bewirtungsbetrieb den Namen des Bewirtenden handschriftlich auf der Rechnung vermerkt (der Bewirtende darf dies aber nicht selbst tun).

Hinweis: Nutzt der Bewirtungsbetrieb eine elektronische Kasse mit einer sog. Zertifizierten Technischen Sicherheitseinrichtung (TSE), werden nach dem 31.12.2022 nur maschinell erstellte, elektronisch aufgezeichnete und mithilfe der Zertifizierten Technischen Sicherheitseinrichtung abgesicherte Rechnungen anerkannt. Dies gilt dann nicht, wenn Bewirtungsleistungen zu einem späteren Zeitpunkt als dem Tag der Bewirtung in Rechnung gestellt und unbar bezahlt werden oder in dem bewirtenden Betrieb ausschließlich unbare Zahlungen möglich sind. In diesen Fällen ist der Rechnung der Zahlungsbeleg über die unbare Zahlung beizufügen.

F. Steuererleichterungen für Hochwasserschädigte

(31) Im Hinblick auf die Ende Juni und Mitte Juli 2021 eingetretenen Hochwasserschäden sind von der Finanzverwaltung zahlreiche **steuerliche Hilfsmaßnahmen** eingeräumt worden. Dazu zählen die Folgenden:

(a) Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer können **steuerfrei** sein, wenn unter Berücksichtigung der Einkommens- und Vermögensverhältnisse des Arbeitnehmers ein besonderer Notfall vorliegt, wovon bei Arbeitnehmern ausgegangen werden könne, die vom Hochwasser betroffen sind. Außerdem sind **Zinsvorteile** oder -zuschüsse für Kredite zur Beseitigung von Hochwasserschäden steuerfrei. Darüber hinaus werden sog. **Arbeitslohnspenden** anerkannt (diese liegen mit dem Verzicht auf Arbeitslohn zugunsten einer Beihilfe des Arbeitgebers an Arbeitnehmer, die vom Hochwasser betroffen sind, oder zugunsten einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer spendenempfangsberechtigten Einrichtung vor).

(b) Aufwendungen für die Wiederbeschaffung von **Hausrat und Kleidung** und für die Beseitigung von Schäden in einem eigengenutzten Wohneigentum erkennt die Finanzverwaltung ohne weitere Voraussetzungen als sog. **außergewöhnliche Belastungen** an.

(c) **Wiederherstellungskosten** im betrieblichen Bereich werden ohne nähere Prüfung als sofort steuerlich zu berücksichtigender Aufwand anerkannt, wenn mit der Wiederherstellung

innerhalb von drei Jahren nach dem schädigenden Ereignis begonnen wurde und die Aufwendungen bei Gebäuden 70.000 € nicht übersteigen. Soweit nicht ohnehin Erhaltungsaufwand vorliegt, sind auf die Herstellungskosten für den Wiederaufbau von Betriebsgebäuden im Jahr der Fertigstellung und in dem Folgejahr insgesamt 30 % im Wege einer Sonderabschreibung steuerlich zu berücksichtigen. Für die Reinvestition vernichteter beweglicher Anlagegüter kann im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den beiden Folgejahren eine Sonderabschreibung von insgesamt 50 % erfolgen. Zudem dürfen in besonderen Fällen vor dem Wirtschaftsjahr der Ersatzherstellung oder -anschaffung steuerfreie Rücklagen gebildet werden. Die Sonderabschreibungen und Rücklagen dürfen insgesamt höchstens 600.000 € und in keinem Jahr mehr als 200.000 € betragen. – Entsprechende Regelungen gelten für Vermietungsobjekte.

(d) Für den Nachweis von **Spenden** genügt der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts (bei Onlinebanking der PC-Ausdruck), wenn auf ein speziell für den Katastrophenfall eingerichtetes Konto einer inländischen Körperschaft des öffentlichen Rechts, einer inländischen öffentlichen Dienststelle oder eines inländischen amtlich anerkannten Verbandes der freien Wohlfahrtspflege gezahlt wird.

G. Coronabedingte Steuererleichterungen

(32) Auch im Hinblick auf die COVID-19-Pandemie werden noch steuerliche Erleichterungen gewährt. Dazu zählen:

(a) Bis zum 31.12.2021 können **Anpassungen der Vorauszahlungen** auf die Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für das Jahr 2021 durch nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich von der Corona-Krise wirtschaftlich Betroffene unter Darlegung ihrer Verhältnisse im vereinfachten Verfahren beantragt werden.

(b) Die Fristen für die Abgabe der **Steuererklärungen** für das Jahr 2020 sind um drei Monate bis zum **1.11.2021** verlängert worden (resp. bis zum 2.11.2021, wenn in dem betreffenden Bundesland Allerheiligen ein Feiertag ist). Wirkt ein **steuerlicher Berater** an der Erklärung mit, kann diese für das Jahr 2020 bis zum **31.5.2022** eingereicht werden (für beratene Land- und Forstwirte verlängert sich die Frist nochmals bis zum 31.10.2022).

(c) Für die Jahre 2020 und 2021 wurde die Möglichkeit des **Verlustrücktrags** (in das jeweils vorausgegangene Jahr) von 1 Mio. € auf **10 Mio. €** erhöht (im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten von 2 Mio. € auf **20 Mio. €**).

(d) Der Zeitraum für die Auszahlung des sog. **Corona-Bonus**, der bis zur Höhe von 1.500 € – in jedem Arbeitsverhältnis – steuer- und sozialversicherungsfrei ist, ist bis zum **31.3.2022** verlängert worden. Die Steuerfreiheit kann aber nur erreicht werden, wenn der Bonus zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird (s. dazu Tz. 33). Darüber hinaus ist der Freibetrag von 1.500 € für den gesamten Zeitraum vom 1.3.2020 bis zum 31.3.2022 nur einmal beanspruchbar. Ist es also im Jahr 2020 oder im Jahr 2021 zur steuerfreien Auszahlung von (insgesamt) 1.500 € gekommen, ist im ersten Quartal des Jahres 2022 keine weitere steuerbegünstigte Auszahlung möglich.

(e) Auch für **Spenden** auf Sonderkonten für Zwecke der Eindämmung der Pandemie und zur Förderung und Unterstützung des Engagements bei der Hilfe für Personen, die von der Corona-Krise betroffen sind, reicht als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts aus (z.B. auch der **PC-Ausdruck** bei Onlinebanking). Ebenso besteht die Möglichkeit von **Arbeitslohnspenden** (die entsprechenden Gehaltsteile bleiben unversteuert, wenn sie zugunsten einer Einzahlung auf einem Spendenkonto einer begünstigten Einrichtung eingesetzt werden). Gleiches gilt, wenn ein **Aufsichtsratsmitglied** vor Fälligkeit oder Auszahlung zugunsten einer berechtigten Organisation auf Teile seiner Vergütung vor dem 31.12.2021 verzichtet.

(f) Spenden Einzelhändler, die durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich betroffen sind, im Zeitraum zwischen dem 31.3.2020 und dem 31.12.2021 Waren an gemeinnützige Organisationen (die im Übrigen nicht absetzbar wären), wird insofern auf die Erhebung der **Umsatzsteuer** auf die **Sachspende** verzichtet (die auf den Einkauf entfallenden Vorsteuern bleiben gleichviel abzugsfähig).

(g) Noch bis zum 31.12.2021 gelten spezifische Erleichterungen für **gemeinnützige Körperschaften** und Vermögensmassen: So kann ein Verlust, welcher im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder der Vermögensverwaltung (z.B. Vermietung eines Grundstücks) erlitten wird, grundsätzlich zur Versagung der Steuerbegünstigung führen. Dies gilt aber nicht mit Bezug auf Verluste, die nachweislich auf Grund der Auswirkungen der Corona-Krise in den Jahren 2020 oder 2021 entstanden sind. Der Ausgleich eines solchen Verlustes mit übrigen Mitteln der gemeinnützigen Körperschaft gefährdet die Steuerbegünstigung nicht. Auch wird nicht beanstandet, wenn bis zum 31.12.2021 Ehrenamts- oder Übungsleiterpauschalen geleistet werden, obwohl eine Ausübung der Tätigkeit auf Grund der Corona-Krise zumindest teilweise nicht möglich ist. Als keinen Verstoß gegen das gemeinnützigen Körperschaften obliegende Mittelverwendungsgebot, nach dem die Mittel ausschließlich für die Verfolgung der eigenen satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt werden dürfen, wird des Weiteren bis zum Ende des Jahres 2021 eine Aufstockung des Kurzarbeitergeldes für eigene Mitarbeiter auf 80 % des bisherigen Entgelts angesehen (dabei handelt es sich um das in den drei Monaten vor der Einführung der Kurzarbeit durchschnittlich ausgezahlte Nettoentgelt). Soll es noch höher aufgestockt werden, bedarf es aber einer entsprechenden Begründung zur Marktüblichkeit und Angemessenheit der Aufstockung (z.B. Tarifvertrag). – Zu weiteren Änderungen des Gemeinnützigkeitsrechtes s. Tz. 48–53 dieses Informationsbriefs.

H. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

I. Zusätzlichkeitserfordernis für steuerliche Begünstigungen

(33) Vielfach ist die Gewährung einer Steuerfreistellung oder die Möglichkeit einer **Lohnsteuerpauschalierung** für einen Bar- oder Sachbezug davon abhängig, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer insofern den Vorteil „**zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbringt“. Davon sind etwa Jobtickets, Kindergarten-Zuschüsse, Maßnahmen zur betrieblichen Gesundheitsförderung oder das Aufladen eines Elektrofahr-

zeugs an einer Einrichtung des Arbeitgebers betroffen. Für sämtliche Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.2019 enden, ist nunmehr gesetzlich geregelt, welche Voraussetzungen eingehalten werden müssen, damit dem Zusätzlichkeitserfordernis entsprochen wird. Danach darf die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet, der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt, die Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht werden.

Gestaltungshinweis: Gewähren Sie Arbeitnehmern **freiwillig** eine Leistung (z.B. ein Urlaubs- oder Weihnachtsgeld), sollten Sie sich vom begünstigten Arbeitnehmer ausdrücklich die Freiwilligkeit bestätigen lassen (z.B. durch Gegenzeichnung auf einem Schreiben, mit dem die Leistung eingeräumt wird). Dann steht in späteren Jahren nichts der Erwägung entgegen, statt einer solchen freiwilligen Zahlung einen begünstigten Sachbezug zu gewähren.

II. Sachbezüge und Gutscheine

(34) Sachbezüge, die einem Arbeitnehmer gewährt werden, sind gegenwärtig steuer- und sozialversicherungsfrei, wenn sie monatlich nicht mehr als 44 € ausmachen. Übersteigen die eingeräumten Sachbezüge diese Grenze auch nur geringfügig, so werden sie insgesamt steuer- und sozialversicherungspflichtig. Für künftige Lohnzahlungszeiträume ist beachtlich, dass die Freigrenze ab dem **1.1.2022** auf **50 €** monatlich erhöht wird.

(35) Die Freistellung der Sachbezüge von der Steuer- und Sozialversicherungspflicht bis zur Höhe von 44 € (ab dem 1.1.2022: 50 €) monatlich ist grundsätzlich **nicht** davon abhängig, dass die Sachbezüge **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Dies gilt aber bereits seit dem 1.1.2020 nicht mehr für **Gutscheine und Geldkarten**. Diese zählen nur dann zu den begünstigten Sachbezügen, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden und darüber hinaus ausschließlich zum Bezug von Waren und Dienstleistungen berechtigen. Nach dem 31.12.2021 wird der Kreis der begünstigten Gutscheine und Geldkarten weiter dadurch eingeeengt, dass sie ausschließlich dazu berechtigen dürfen, Waren und Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins aus seiner eigenen Produktpalette zu beziehen, oder auf einen bestimmten Kreis von Akzeptanzstellen begrenzt sind oder ausschließlich erlauben, Waren oder Dienstleistungen aus einer sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungspalette zu beziehen.

Hinweis: Danach bleiben etwa Tankgutscheine oder -karten eines einzelnen Tankstellenbetreibers oder auch einer bestimmten Tankstellenkette zum Bezug von Waren und Dienstleistungen in einzelnen Tankstellen mit einheitlichem Marktauftritt begünstigt. Weiterhin als begünstigte Sachbezüge einzuordnen sind auch Karten eines Online-Händlers, die zur Nutzung oder zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen aus einer eigenen Produktpalette berechtigen, nicht jedoch, wenn sie auch für Produkte von Fremdanbietern (z.B. Market-

place) einlösbar sind. – Ein begünstigter Sachbezug ist niemals gegeben, wenn ein Arbeitnehmer zunächst in **Vorleistung** tritt und der Arbeitgeber ihm im Nachhinein die Kosten erstattet.

III. Hinweise zum Sozialversicherungsrecht

(36) Anders als in den Vorjahren wird es zu Beginn des Jahres 2022 **nicht** zu einer **allgemeinen Erhöhung** der maßgeblichen Rechengrößen zur Sozialversicherung kommen, welche mitbestimmend für die Beitragshöhe und die Versicherungspflicht sind. Vielmehr sinkt gar die Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Rentenversicherung (West). Im Einzelnen gilt das Folgende:

	2021 – alt –	2022 – neu –
Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung (a) West	7.100 € monatlich	7.050 € monatlich
(b) Ost	6.700 € monatlich	6.750 € monatlich
Beitragsbemessungsgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung (bundeseinheitlich)	4.837,50 € monatlich	unverändert
Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (bundeseinheitlich)	64.350 € jährlich	unverändert

IV. Förderung von Mitarbeiterbeteiligungen

(37) Steuerlich gefördert werden **Beteiligungen** von Mitarbeitern am Kapital des **Arbeitgebers**. Dies soll die Bindungswirkung an das Unternehmen erhöhen und zusätzlich als Baustein der Altersvorsorge dienen. Insofern bestehen die folgenden Möglichkeiten:

(a) Bislang war der Vorteil des Arbeitnehmers aus einer unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung der Beteiligung am Unternehmen des Arbeitgebers bis zu 360 € im Jahr steuerfrei. Dieser steuerfreie Höchstbetrag ist mit erstmaliger Anwendung für das Jahr 2021 auf **1.440 €** vervierfacht worden. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist nach wie vor, dass die Beteiligung mindestens allen Arbeitnehmern offensteht, die im Zeitpunkt der Bekanntgabe des Angebots ein Jahr oder länger ununterbrochen in einem gegenwärtigen Dienstverhältnis zum Unternehmen stehen.

(b) Für **Start-Ups** ist eine weitere Möglichkeit normiert worden. Danach erfolgt die Besteuerung der Gewährung einer Beteiligung am Unternehmen, dessen Gründung nicht länger als 12 Jahre zurückliegen darf, nicht sofort, sondern erst bei ihrer Veräußerung, einem Arbeitgeberwechsel oder spätestens nach Ablauf von 12 Jahren. Diese Neuregelung gilt erstmals für Vermögensbeteiligungen, die nach dem 30.6.2021 übertragen werden. Begünstigt sind Unternehmen mit weniger als 250 Mitarbeitern bei einem Jahresumsatz von höchstens 50 Mio. € oder einer Jahresbilanzsumme von höchstens 43 Mio. €. Diese Kriterien müssen im Jahr der Überlassung der Mitarbeiterbeteiligung oder im vorangegangenen Jahr erfüllt sein.

V. Nutzung von Elektrofahrzeugen

(38) Stellen Sie einem Arbeitnehmer ein **Elektrofahrzeug** zur Verfügung, wird dies 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 Führen eines Fahrtbuches sind die für die Privatnutzung angefallenen Aufwendungen für die Anschaffung des Fahrzeugs (auch bei Leasing) 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 Elektrofahrzeug bei Anschaffung vor dem 1.1.2020 einen Bruttolistenpreis von nicht mehr als 45.000 € hatte. Für Fahrzeuge, die nach dem 31.12.2019 angeschafft wurden, 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 reine Elektrofahrzeuge mit einem **höheren Bruttolistenpreis als 60.000 €** werden dadurch gefördert, dass der Besteuerung der privaten Nutzung monatlich lediglich pauschal 0,5 % des inländischen Bruttolistenpreises unterworfen werden. Auch im Übrigen sind die Anschaffungskosten nur zu 50 % bei der Bemessung von Vorteilen des Arbeitnehmers anzusetzen.

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 km beträgt oder die Kohlendioxidemission je gefahrenem Kilometer höchstens 50 g ausmacht. Erfolgt die Anschaffung des Fahrzeugs **nach dem 31.12.2021** (aber vor dem 1.1.2025), muss die Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung des elektrischen Antriebs 60 Kilometer ausmachen. Sie wird für Anschaffungen nach dem 31.12.2024 nochmals auf 80 Kilometer erhöht. Der alternativ maßgebliche Höchstemissionswert bleibt für sämtliche begünstigten Fahrzeuganschaffungen nach dem 31.12.2021 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 Voraussetzungen erfüllt.

(39) 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 (s. dazu Tz. 33 dieses Informationsschreibens).

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

VI. Homeoffice-Pauschale

(40) Verfügen Sie über kein häusliches Arbeitszimmer (oder machen Aufwendungen dafür steuerlich nicht geltend), so können Sie für die Jahre 2020 und 2021 einen Pauschalbetrag von **5 €** für jeden Arbeitstag beanspruchen, an dem Sie Ihre berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung (z.B. am Küchen- oder Esstisch) ausgeübt haben. Voraussetzung dafür ist, dass keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Tätigkeitsstätte (darunter fällt auch der Betrieb eines Kunden oder Mandanten) aufgesucht wird. Die Homeoffice-Pauschale kann höchstens bis zu 600 € jährlich geltend gemacht werden. Sie ist aber auf den sog. Arbeitnehmer-Pauschbetrag anzurechnen und wirkt sich im Ergebnis mithin nur aus, wenn Werbungskosten von insgesamt mehr als 1.000 € anfallen. Die Begrenzung auf 5 € je Tag und höchstens auf 600 € je Jahr gilt auch bei mehreren betrieblichen oder beruflichen Tätigkeiten ein und desselben Steuerpflichtigen. Leben aber mehrere Personen in einem Haushalt, steht jedem von ihnen die Pauschale bei entsprechender ausschließlicher Tätigkeit im Homeoffice zu.

Gestaltungshinweis: Die Homeoffice-Pauschale können Sie bei Einhaltung der oben genannten Voraussetzungen auch als selbständiger Unternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft geltend machen.

VII. Betriebsveranstaltungen

(41) Richten Sie eine Betriebsveranstaltung aus (z.B. eine Weihnachtsfeier), so sind die auf jeden Arbeitnehmer entfallenden Aufwendungen bis zu einem Betrag von **110 €** steuerfrei (es handelt sich dabei um einen Freibetrag, so dass bei Aufwendungen von 150 € je Arbeitnehmer 40 € zu versteuern sind). Begünstigt sind zwei Veranstaltungen je Jahr. Im Rahmen der Ermittlung, Aufwendungen welcher Höhe auf jeden Arbeitnehmer entfallen (dem auch die Aufwendungen für eine etwaige Begleitperson, z.B. dem Ehegatten, zuzurechnen sind), sind sämtliche Aufwendungen des Arbeitgebers zu berücksichtigen, auch wenn sie für den einzelnen Arbeitnehmer keinen verbrauchsfähigen Vorteil begründen (wie etwa Kosten für den äußeren Rahmen). Die sich danach ergebenden Aufwendungen des Arbeitgebers sind zu gleichen Teilen auf die an der Betriebsveranstaltung **anwesenden Teilnehmer** aufzuteilen. Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofes spielt es insoweit keine Rolle, ob sich mehr Teilnehmer angemeldet hatten, als sodann tatsächlich an der Betriebsveranstaltung teilnehmen.

I. Neues für Immobilieneigner

I. Verbilligte Wohnraumüberlassung

(42) Überlassen Sie eine **Wohnung zu Wohnzwecken** zu einer Miete unterhalb der **Marktmiete**? Dann gilt erstmals für das Jahr 2021, dass Sie die im Zusammenhang mit der verbilligten Wohnraumüberlassung entstehenden Aufwendungen nach folgender Maßgabe steuerlich geltend machen können:

Miethöhe	Abzugsfähigkeit der Aufwendungen
mindestens 66 % der Marktmiete	100 %
mindestens 50 %, aber weniger als 66 % der Marktmiete	100 % bei positiver Überschussprognose, sonst anteilig nach Quote der Entgeltlichkeit
weniger als 50 % der Marktmiete	anteilig nach Quote der Entgeltlichkeit

Hinweis: Für die Ermittlung der ortsüblichen Marktmiete ist vorrangig ein vorhandener **Mietspiegel** heranzuziehen. Weist er eine Bandbreite auf, ist die untere Grenze maßgeblich. Fehlt es an einem Mietspiegel, kann die ortsübliche Miete entweder durch das Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder durch Auskunft einer Datenbank oder unter Zugrundelegung der Entgelte für zumindest drei vergleichbare Wohnungen ermittelt werden. Auch die umlagefähigen Betriebskosten sind regelmäßig einzubeziehen.

II. Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke

(43) Haben Sie nach dem 31.12.2003 eine **Photovoltaikanlage** mit einer installierten Leistung von bis zu **10 kW** auf einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten oder unentgeltlich überlassenen Ein- oder Zweifamilienhausgrundstück in Betrieb genommen? Dann kann nach einer Vereinfachungsregelung unterstellt werden, dass die Photovoltaikanlage nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Gleiches gilt für ein Blockheizkraftwerk mit einer installierten Leistung von bis zu 2,5 kW, wenn die übrigen eingangs genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

Hinweis: Die Verwaltungsvereinfachung, nach der eine Gewinnerzielungsabsicht nicht vorliegt, kann auf schriftlichen Antrag in Anspruch genommen werden. Dann **entfällt** für Sie die Notwendigkeit, eine **Gewinnermittlung** zu erstellen. Etwaige Gewinne werden nicht besteuert, Verluste bleiben hingegen auch unberücksichtigt. Stellen Sie den Antrag, werden auch veranlagte Gewinne und Verluste aus zurückliegenden Jahren nicht mehr berücksichtigt, sofern diese verfahrensrechtlich einer Änderung noch zugänglich sind (z.B. weil die Steuerfestsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist).

J. Neues für Kapitalanleger

I. Verluste aus wertlos gewordenen Kapitalanlagen

(44) Rechnen zu Ihrem Privatvermögen Kapitalanlagen (z.B. Aktien, Fondsanteile, Schuldverschreibungen), die Sie **nach dem 31.12.2008** erworben haben, so sind nicht nur laufende Kapitalerträge (z.B. Zinsen), sondern auch Gewinne und Verluste aus der Veräußerung der Wertpapiere steuerlich relevant. Dabei galt bislang schon, dass grundsätzlich Verluste aus der Veräußerung von Wertpapieren nur mit Kapitalerträgen und Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Ge-

winnen aus der Veräußerung von Aktien zum Ausgleich gebracht werden dürfen. Auf Grund gesetzlicher Änderungen ist es zu weiteren **Verlustausgleichsbeschränkungen** gekommen:

(a) Seit dem 1.1.2020 dürfen Verluste aus der ganzen oder teilweisen Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung, aus der Veräußerung wertloser Kapitalanlagen oder aus der Übertragung wertloser Kapitalanlagen auf einen Dritten nur noch mit Einkünften aus Kapitalvermögen bis zur Höhe von **20.000 €** ausgeglichen werden. Dies gilt auch für die Ausbuchung wertloser Aktien. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen und jeweils in Höhe von 20.000 € mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden.

Hinweis: Von der Veräußerung einer wertlosen Kapitalanlage ist nach Auffassung der Finanzverwaltung auszugehen, wenn der Veräußerungspreis die tatsächlichen Transaktionskosten nicht übersteigt. Werden die in Rechnung gestellten Transaktionskosten nach Vereinbarung mit dem depotführenden Institut dergestalt begrenzt, dass sie sich aus dem Veräußerungserlös unter Berücksichtigung eines Abzugsbetrages errechnen, soll gleichfalls regelmäßig von der Veräußerung eines wertlosen Wirtschaftsgutes auszugehen sein. Gleiches gilt grundsätzlich für den Ausfall einer nicht werthaltigen Forderung oder den Verzicht auf eine solche Forderung. Für Gesellschafterforderungen gegenüber Kapitalgesellschaften kann aber dann eine andere steuerliche Behandlung greifen, wenn ihre Hingabe durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, weil ein fremder Dritter kein Darlehen gewährt oder aber es zurückgefordert hätte (der Darlehensausfall oder -verzicht führt dann zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung, was sich bei Veräußerung der Beteiligung oder Liquidation der Kapitalgesellschaft zu 60 % steuerlich auswirkt).

(b) Nach dem 31.12.2020 gilt, dass Verluste aus **Termingeschäften**, insbesondere aus dem Verfall von Optionen und Glattstellungsgeschäften, nur mit Gewinnen aus Termingeschäften und Einkünften aus Stillhalterprämien ausgeglichen werden können. Auch hier ist die Verlustverrechnung auf 20.000 € jährlich beschränkt. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen werden und jeweils in Höhe von 20.000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften oder mit Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden. – Nach Auffassung der Finanzverwaltung gehören zu den Termingeschäften insbesondere Optionsgeschäfte, Swaps, Devisentermingeschäfte und Forwards oder Futures sowie Contracts for Difference (CFDs). CFDs sind Verträge zwischen zwei Parteien, die auf die Kursentwicklung eines bestimmten Basiswerts spekulieren. Basiswerte können beispielsweise Aktien, Indizes, Währungspaare oder Zinssätze sein. – Wichtig ist, dass Zertifikate und Optionsscheine nicht zu den Termingeschäften zählen.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof hält die schon bisher geltende Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungsverluste für verfassungswidrig und hat zu dieser Rechtsfrage das Bundesverfassungsgericht angerufen. Gleiches könnte auch für die Verlustverrechnungsbeschränkung hinsichtlich wertloser Wirtschaftsgüter und mit Bezug auf Termingeschäfte gelten.

II. Bitcoins

(45) Die Finanzverwaltung nimmt **virtuelle Währungen** (z.B. Bitcoin, Ether, Litecoin und Ripple) ins Visier.

Danach sollen Gewinne aus der Veräußerung von Einheiten einer virtuellen Währung, die im **Privatvermögen** gehalten werden, grundsätzlich steuerpflichtig sein, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Die Veräußerungsfrist verlängert sich indes auf zehn Jahre, wenn Einheiten einer virtuellen Währung als Einkunftsquelle genutzt werden, etwa indem sie gegen Entgelt im Wege des sog. Lending überlassen werden. Steuerfrei bleibt der Gewinn aus der Veräußerung von Einheiten einer virtuellen Währung aber im Rahmen des Privatvermögens, wenn die Summe der aus sämtlichen potentiell steuerpflichtigen privaten Veräußerungsgeschäften im Jahr erzielten Gewinne weniger als 600 € beträgt. Rechnen die Einheiten virtueller Währungen zu einem **Betriebsvermögen**, sind die Veräußerungserlöse Betriebseinnahmen. Bei der Veräußerung sind grundsätzlich die individuellen Anschaffungskosten der veräußerten Einheiten der virtuellen Währung abzuziehen, da eine Zuordnung und Identifizierung der Einheiten bis zur Ursprungstransaktion (Coinbase-Transaktion) möglich ist.

III. Goldzertifikate

(46) Es war lange unklar, wie Inhaberschuldverschreibungen steuerlich zu behandeln sind, die einen **Lieferanspruch auf Gold** oder einen anderen Rohstoff **verbriefen** (Zertifikate). Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist insofern wie folgt zu differenzieren:

(a) Ist ein derartiges Zertifikat durch Gold oder einen anderen Rohstoff in physischer Form **nicht gedeckt**, sind die Einnahmen aus der Veräußerung oder Einlösung des Zertifikats im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen steuerpflichtig. Die Steuerpflicht besteht unabhängig von der Länge des Zeitraums zwischen der Anschaffung und der Veräußerung des Zertifikats.

(b) Hat der Emittent des Zertifikats demgegenüber das zur Verfügung gestellte Kapital nahezu vollständig in **Gold** oder in einen anderen Rohstoff zu **investieren** und besteht ausschließlich ein Anspruch auf Auslieferung des hinterlegten Rohstoffs oder ein Anspruch auf Auszahlung des Erlöses aus der Veräußerung des Rohstoffs, kommt eine Besteuerung nur in Betracht, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung **nicht mehr als ein Jahr** beträgt.

IV. Negativzinsen

(47) Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Negativzinsen (in der Praxis häufig als Verwahr- oder Einlagegebühr bezeichnet) keine negativen Kapitaleinkünfte (die mit positiven Kapitaleinkünften zum Ausgleich gebracht werden können), sondern Werbungskosten, die steuerlich im Rahmen des Kapitalvermögens grundsätzlich nicht berücksichtigungsfähig sind. Bei Anlageprodukten mit gestaffelten Zinskomponenten (**Staffelzinsen**) ist demgegenüber die Gesamtverzinsung im Zeitpunkt des Zuflusses zu betrachten. Hier erfolgt ein Ausgleich zwischen positiven und negativen Zinsen; verbleibt ein positiver Saldo, ist dieser im Rahmen der Zinseinnahmen steuerpflichtig; eine negative Gesamtverzinsung ist demgegenüber nicht steuermindernd zu berücksichtigen.

K. Neues für Gemeinnützige

Hinweis: Zu **coronabedingten Steuererleichterungen** für gemeinnützige Körperschaften s. oben Tz. 32 Buchst. g dieses Informationsschreibens.

I. Erweiterung der gemeinnützigen Zwecke

(48) Gemeinnützige Körperschaften können nunmehr auch die Förderung des **Klimaschutzes**, der **Ortsverschönerung**, der **Friedhofskultur**, des **Freifunks** sowie der Hilfe für Menschen, die auf Grund ihrer geschlechtlichen Identität oder ihrer geschlechtlichen Orientierung diskriminiert werden, als satzungsmäßige Zwecke verfolgen.

Gestaltungshinweis: Sollen bei einer gemeinnützigen Körperschaft die steuerbegünstigten Zwecke erweitert werden, so dürfen diese erst dann verfolgt werden, wenn die Änderung der Satzung im Vereins- resp. Handelsregister eingetragen ist. Würden diese neuen Zwecke bereits vor der – konstitutiv wirkenden – Eintragung verfolgt werden, so drohte wegen des Gebotes, dass ausschließlich die satzungsmäßigen Zwecke verfolgt werden dürfen, der Wegfall der Gemeinnützigkeit.

II. Neues Kooperations- und Holdingprivileg

(49) Nach einer Gesetzesänderung kann eine Körperschaft bereits dadurch als steuerbegünstigt errichtet werden, dass sie durch planmäßiges Zusammenwirken mit mindestens einer weiteren steuerbegünstigten Körperschaft einen steuerbegünstigten Zweck verwirklicht (sog. **Kooperationsprivileg**). So kann etwa eine GmbH, die Wäscherei- aber auch andere Funktions- oder Serviceleistungen (z.B. EDV, Buchhaltung) erbringt, als gemeinnützig errichtet werden, wenn sie planmäßig mit einer steuerbegünstigten Körperschaft zusammenwirkt (z.B. einem steuerbegünstigten Krankenhaus).

Gestaltungshinweis: Das planmäßige Zusammenwirken muss dabei nicht nur in der Satzung der Dienstleistungs-Körperschaft, sondern nach Auffassung der Finanzverwaltung auch in der Satzung der beteiligten steuerbegünstigten Körperschaft geregelt sein. Darüber hinaus ist in beiden Satzungen auch die Art und Weise der Kooperation zu regeln. Wird die Geltung des Kooperationsprivilegs bei bestehenden Gesellschaften ab dem Jahre 2022 angestrebt, so müssen die Satzungsänderungen bereits im Jahr 2021 beschlossen und eingetragen werden.

(50) Nach dem ebenfalls neu eingeführten sog. **Holdingprivileg** ist eine Körperschaft auch dann als steuerbegünstigt anzuerkennen, wenn sie gemäß ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, indes lediglich ausschließlich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet. Dabei ist es nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht schädlich, wenn eine dergestalt als steuerbegünstigt errichtete Holdinggesellschaft auch Anteile an einer nicht steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft hält.

Gestaltungshinweis: Es genügt bereits die Beteiligung an nur einer steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft, damit die die Beteiligung haltende Körperschaft ihrerseits steuerbegünstigt

sein kann. Dergestalt lässt die Neuregelung auch die Übertragung eines sog. Zweckbetriebes auf eine steuerbegünstigte Tochtergesellschaft zu, ohne dass es insofern auf der Ebene der ausgliedernden Körperschaft zum Erfordernis kommt, dem Zweckbetrieb neue Mittel zuzuführen, da die Beteiligung an der steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft – anders als dies in der Vergangenheit gesehen wurde – ihrerseits dem ideellen Bereich zugerechnet wird.

III. Mittelweitergabe und Vertrauensschutz

(51) Steuerbegünstigten Körperschaften ist nach einer Gesetzesänderung nunmehr die Möglichkeit eröffnet, ihre Mittel **ohne** die bislang zu beachtende **Beschränkung**, dies sei nur **teilweise** zulässig, an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder eine juristische Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zuzuwenden. Eine Satzungsänderung ist insofern nicht erforderlich; nach wie vor bedarf es einer Satzungsbestimmung nur, wenn die Mittelzuwendung einziger Zweck der Körperschaft ist (wie etwa bei Fördervereinen).

(52) Zusätzlich eingeführt wurde ein **Vertrauensschutztatbestand** für steuerbegünstigte Körperschaften, welche ihre Mittel anderen steuerbegünstigten Körperschaften zuwenden. War in der Vergangenheit nicht ausgeschlossen, dass eine Mittelfehlverwendung durch die Zuwendungsempfängerin negative Auswirkungen auch auf die Steuerbegünstigung der zuzwendenden Körperschaft hat, ist sie nunmehr geschützt, wenn sie sich einer Ausfertigung der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheides (jeweils nicht älter als fünf Jahre) oder – falls vorstehende Bescheide noch nicht erteilt wurden – des Bescheides über die formelle Satzungsmaßigkeit (nicht älter als drei Jahre) des Zuwendungsempfängers vorlegen lässt.

Hinweis: Für Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts gilt dies nicht. Insofern soll Vertrauensschutz bereits danach bestehen, dass die öffentliche Verwaltung an Gesetz und Recht gebunden ist, so dass der Zuwendende darauf vertrauen darf, eine juristische Person des öffentlichen Rechts verwende Mittel nicht entgegen einer Zweckbestimmung für nicht steuerbegünstigte Zwecke.

IV. Neues zur Förderung der Allgemeinheit

(53) Die steuerbegünstigte Verfolgung gemeinnütziger Zwecke setzt voraus, dass dadurch die **Allgemeinheit gefördert** wird. Zum Träger einer Privatschule hat der Bundesfinanzhof insofern entschieden, die Förderung der Allgemeinheit sei nicht mehr gegeben, wenn auf Grund der Höhe des Schulgeldes (dieses betrug zwischen 11.000 € und 17.000 € jährlich) nur ein **geringer Teil** der Bevölkerung das Ausbildungsangebot nutzen könne. – Auch Sportvereine haben zu berücksichtigen, dass nach Auffassung der Finanzverwaltung hohe Beiträge oder Aufnahmegebühren die Gemeinnützigkeit ausschließen (die Grenzen liegen insofern hinsichtlich der Mitgliedsbeiträge bei 1.023 € je Mitglied und Jahr und bezüglich der Aufnahmegebühren bei 1.534 €).

Beim Bundesfinanzhof ist gegenwärtig die Rechtsfrage anhängig, ob daran für Sportarten festgehalten werden kann, die als solche – anders als der Breitensport – kostenintensiv sind (z.B. der Golf-, Segel- oder Flugsport).

L. Neues zur Umsatzsteuer

I. Aufsichtsratsmitglieder

(54) Gehören Sie dem Aufsichtsrat einer Kapitalgesellschaft an (oder einem ähnlichen Gremium, z.B. einem Beirat, welches die Geschäftsführung kontrolliert), so sind Sie nach gewandelter Auffassung der Finanzverwaltung umsatzsteuerlich nicht als Unternehmer tätig, wenn Sie eine **Festvergütung** erhalten. In diesem Fall unterliegt die Vergütung nicht der Umsatzsteuer; Sie können dann aber auch nicht Vorsteuern aus Aufwendungen geltend machen, die mit Ihrer Vertretung im Aufsichtsrat verbunden sind. – Entsprechende Konsequenzen ergeben sich für die Kapitalgesellschaft, welche die Vergütung schuldet.

Hinweis: Eine Festvergütung liegt insbesondere im Falle einer pauschalen Aufwandsentschädigung vor, die für die Dauer der Mitgliedschaft im Aufsichtsrat gezahlt wird. Keine Festvergütung sind Sitzungsgelder, die das Aufsichtsratsmitglied nur erhält, wenn es tatsächlich an der Sitzung teilnimmt, sowie nach dem tatsächlichen Aufwand bemessene Aufwandsentschädigungen. Weiterhin als Unternehmer wird ein Aufsichtsratsmitglied angesehen, wenn die variablen Bestandteile seiner Vergütung mindestens **10 % der gesamten Vergütung** (einschließlich erhaltener Aufwandsentschädigungen) betragen. Dabei sind Reisekostenerstattungen nicht zu berücksichtigen. Bei **Beamten** und anderen Bediensteten einer Gebietskörperschaft (Bund, Land oder Gemeinde), die die Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied auf Veranlassung oder Vorschlag ihres Arbeitgebers oder Dienstherrn übernommen haben und verpflichtet sind, die Vergütungen (teilweise) abzuführen, wird auch bei variablen Bezügen nicht beanstandet, wenn sie nicht als Unternehmer behandelt werden. – *Übergangsregelung:* Die bis zum **31.12.2021** ausgeführte Aufsichtsratsstätigkeit darf wie bisher weiterhin als selbständige Tätigkeit eingestuft werden.

II. Bewirtschaftungsleistungen

(55) Die Abgabe von **Speisen** (nicht aber von Getränken) in einem **Restaurant** unterliegt als steuerliche Hilfsmaßnahme noch bis zum **31.12.2022** (einschließlich) dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von gegenwärtig 7 % (ursprünglich sollte diese Umsatzsteuersatzermäßigung zum 30.6.2021 auslaufen). In diesem Zeitraum unterliegen auch Verpflegungsleistungen durch ein **Hotel** (z.B. Frühstück, Halb- oder Vollpension) nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz. Ob dies mit Bezug auf das **Frühstück** auch bereits vor der Einführung der Umsatzsteuersatzermäßigung zum 1.7.2020 galt, ist gegenwärtig zur Entscheidung beim Bundesfinanzhof anhängig.

M. Hinweise zur Rentenbesteuerung

(56) Bei einem Renteneintritt bis zum Jahr 2004 unterlagen Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung

nung nur mit einem geringen Anteil der Einkommensteuer. Beginnt die Rente hingegen später, ist sie grundsätzlich voll einkommensteuerpflichtig. Im Gegenzug können die Altersvorsorgeaufwendungen – insbesondere die Rentenversicherungsbeiträge – als sog. Sonderausgaben von der einkommensteuerlichen Bemessungsgrundlage abgezogen werden. Da dieses aber in der Vergangenheit nicht vollumfassend möglich war, hat der Gesetzgeber eine Übergangsregelung getroffen, nach der der Besteuerungsanteil abhängig vom Jahr des Rentenbeginns stetig zunimmt (von einem Rentenbeginn bis 2005 – Besteuerungsanteil 50 % – zu einem Rentenbeginn im Jahre 2040 – Besteuerungsanteil 100 %). – Es war die Frage aufgekommen, ob der nach der Übergangsregelung abhängig vom Jahr des Rentenbeginns **steuerpflichtige Anteil der Rente zu hoch** bemessen sei, weil in der Vergangenheit die Versorgungsbezüge steuerlich nur begrenzt berücksichtigtungsfähig waren. Der Bundesfinanzhof hat eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung für einen Rentenbeginn im Jahre 2007 ausgeschlossen, indes aufgezeigt, dass es in späteren Jahren durchaus zu Verwerfungen kommen kann. Abzuwarten bleibt, ob eine gesetzliche Anpassung erfolgt (gegen die Entscheidung des Bundesfinanzhofes sind auch Verfassungsbeschwerden eingelegt worden).

N. Verfassungswidrigkeit der Steuerverzinsung

(57) **Steuermachzahlungen** und **Steuererstattungen** unterliegen nach Ablauf einer Karenzzeit von 15 Monaten einer Verzinsung mit **6 %**. Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, diese Zinshöhe sei bereits ab dem 1.1.2014 mit dem Grundgesetz unvereinbar, toleriert sie aber für Zeiträume bis zum **31.12.2018**. Eine gesetzliche Neuregelung ist bis zum 31.7.2022 zu treffen. Im Hinblick darauf hat die Finanzverwaltung vorgegeben, für den Zeitraum bis zum Ende des Jahres 2018 seien nach der bisherigen gesetzlichen Regelung Zinsen festzusetzen und anhängige Rechtsbehelfe zurückzuweisen. Sämtliche Festsetzungen von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 werden demgegenüber ausgesetzt. Die ausgesetzte Zinsfestsetzung wird nachgeholt, wenn die erforderliche Gesetzesänderung vorliegt.

Hinweis: Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichtes hat keine Auswirkung auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen, da diese auf ein willentliches Verhalten des Steuerpflichtigen zurückgehen. Nicht betroffen sollen auch Prozesszinsen zugunsten des Steuerpflichtigen sein.

O. Neues zu Dienst- und Handwerkerleistungen im Privathaushalt

(58) Eine unmittelbare **Kürzung der Steuerlast** – und nicht lediglich, wie bei Sonderabschreibungen, eine Verminderung der Steuerbemessungsgrundlage – können Sie für folgende Tätigkeiten erreichen, die Sie in Ihrem Privathaushalt ausführen lassen:

Begünstigte Tätigkeit im Privathaushalt	Steuerabzug
Minijobber (Arbeitslohn bis zu 450 € monatlich)	20 % der Aufwendungen, höchstens 510 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 2.550 €)
Haushaltsnahe Dienstleistungen, sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis, Pflege- und Betreuungsdienstleistungen	20 % der Arbeitskosten, höchstens 4.000 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 20.000 €)
Handwerkerleistungen (nicht für öffentlich geförderte Leistungen)	20 % der Arbeitskosten, höchstens 1.200 € jährlich (erreichbar bei Aufwendungen von 6.000 €)

Wichtige Hinweise: Die vorstehenden Abzugsbeträge können **nebeneinander**, aber von Ehegatten oder anderen Personen, die in einem Haushalt zusammenleben, jeweils nur einmal geltend gemacht werden. Begünstigt sind stets nur Aufwendungen für **Arbeitsleistungen**, niemals der Materialaufwand. Den Steuerabzug erhalten Sie nur, wenn über die durchgeführten Arbeiten eine **Rechnung** vorliegt, die Sie **unbar** begleichen müssen (für Minijobber muss der Nachweis der Minijobzentrale über die Entrichtung der gesetzlichen Pauschalabgaben beigebracht werden). Ist eine **Wohnungseigentümergeinschaft** Auftraggeber, muss für die Abzugsfähigkeit der Anteil der steuerbegünstigten Kosten je Wohnungseigentümer individuell ausgewiesen werden. Als **Mieter** können Sie die Steuerermäßigung beanspruchen, wenn Ihr Anteil an den begünstigten, vom Vermieter unbar gezahlten Aufwendungen entweder aus der Jahresabrechnung hervorgeht oder durch eine Bescheinigung des Vermieters oder Verwalters nachgewiesen wird.

Gestaltungshinweis: Haben Sie die Höchstbeträge für den Steuerabzug im Jahre 2021 noch nicht ausgeschöpft, kann zu erwägen sein, begünstigte Arbeiten noch in das laufende Jahr **vorzuziehen**. Maßgeblich für die Gewährung der Steuerkürzung ist das Jahr, in dem die Rechnung **bezahlt** wird.

(59) Neu ist die Klarstellung, dass haushaltsnahe Dienstleistungen und Handwerkerleistungen der **öffentlichen Hand**, die nach öffentlich-rechtlichen Kriterien abgerechnet werden können, zwar ebenfalls begünstigt sein können. Dies setzt aber voraus, dass sie konkret für einzelne Haushalte erfolgen. Nicht begünstigt sind Maßnahmen, die einer Vielzahl von Haushalten zugutekommen, wie z.B. der Ausbau des allgemeinen Versorgungsnetzes oder die Erschließung einer Straße. Für die **Straßenreinigung** und den **Winterdienst** gilt Folgendes:

Maßnahme	begünstigt	nicht begünstigt	haus-haltsnahe Dienstleistung	Handwerkerleistung
Straßenreinigung				
Fahrbahn		X		
Gehweg	X		X	
Winterdienst				
Fahrbahn		X		
Gehweg	X		X	

Mit freundlichen Grüßen