

Mandanten-Rundschreiben 03/2021

- Sofortabschreibung von Computer-Hardware und -Software
- Drittes Corona-Steuerhilfegesetz: Erweiterter Verlustrücktrag
- Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften
- Jahresabschluss zum 31.12.2020 vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Besteuerung der Tätigkeit des Personals in regionalen Impf- oder Testzentren und mobilen Impf- oder Testteams zur Durchführung von Impfungen
- 2 Kindergeldrechtliche Berücksichtigung bei Erkrankung

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 3 Home-Office-Pauschale: Berücksichtigung von Fahrtkosten und Aufwendungen für ÖPNV-Zeitfahrkarten
- 4 Pauschbeträge für Menschen mit Behinderungen
- 5 Firmenwagen: 1 %-Regelung auch bei nachweislich keiner Privatnutzung

Für Unternehmer und Freiberufler

- 6 Corona-Krise: Verlängerung der Stundung im vereinfachten Verfahren und der Herabsetzung von Vorauszahlungen
- 7 Drittes Corona-Steuerhilfegesetz: Erweiterter Verlustrücktrag
- 8 Sofortabschreibung von Computer-Hardware und -Software nun umgesetzt
- 9 Sachspenden: Befristete Aussetzung der Umsatzsteuer für Einzelhändler und Erleichterungen für Saisonware oder nicht mehr verkäufliche Lebensmittel
- 10 Ertragsteuerliche Erfassung der Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen – Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung
- 11 Umsatzsteuerliche Abrechnung der Lieferung von Schutzmasken durch Apotheker an Anspruchsberechtigte
- 12 Steuerliche Anerkennung eines geringfügigen Ehegattenarbeitsverhältnisses
- 13 Vorsteuerabzug bei Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes: Geänderte Verwendungsabsicht
- 14 Umsatzsteuerliche Organschaft: Keine Beendigung durch Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung unter Bestellung eines vorläufigen Sachwalters

Für Personengesellschaften

- 15 Option zur Körperschaftsteuer wird für Personengesellschaften eingeführt

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 16 Steuerliche Behandlung negativer Einlagezinsen
- 17 Besteuerung von Rohstoffzertifikaten
- 18 Verlust aus der Veräußerung von wertlosen Aktien

Für Hauseigentümer

- 19 Steuerliche Anerkennung eines Angehörigendarlehens zur Finanzierung eines Vermietungsobjektes

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 20 Drittes Corona-Steuerhilfegesetz: Verlustrücktrag bei GmbH

- 21 Organschaft: BMF zur Notwendigkeit der Anpassung von Ergebnisabführungsverträgen in Altfällen (§ 302 AktG)
- 22 Dienstwagen: Anwendungsvoraussetzungen der 1 %-Regelung beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer
- 23 vGA durch Nichtverzinsung eines Gesellschafterverrechnungskontos
- 24 Zur Vorteilsgeneigntheit bei vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung

Aktuelle Bilanzierungsfragen – Jahresabschluss zum 31.12.2020 vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie

- 25 Aktuelle Bilanzierungsfragen
- 26 Going Concern-Prämisse: Wann ist hiervon abzuweichen?
- 27 Aspekte der Bilanzpolitik beim Jahresabschluss zum 31.12.2020
- 28 Abschreibung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens
- 29 Bewertung von Vorratsbeständen
- 30 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen
- 31 Bilanzielle Erfassung staatlicher Stützungsmaßnahmen
- 32 Bilanzielle Behandlung von Mietzugeständnissen auf Seiten des bilanzierenden Mieters
- 33 Dauernutzungsverhältnisse bei fortgesetzter Entgeltvereinnahmung
- 34 Steueraufwand für 2020 bei einem voraussichtlichen Verlust in 2021
- 35 Umsatzsteuerverprobung für 2020

Für alle Steuerpflichtigen

1 Besteuerung der Tätigkeit des Personals in regionalen Impf- oder Testzentren und mobilen Impf- oder Testteams zur Durchführung von Impfungen

Zur steuerlichen Behandlung der Vergütungen an Personal in regionalen Impf- oder Testzentren und mobilen Impf- oder Testteams zur Durchführung von Impfungen gegen SARS-CoV-2 und von Tests zur Feststellung einer SARS-CoV-2-Infektion hat die FinVerw mit Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. v. 15.3.2021 (Az. S 2331 A-49-St 210) Stellung genommen. Danach gelten folgende Grundsätze:

- Personen, die in regionalen Impfzentren oder mobilen Impfteams beschäftigt sind (**ärztliches und anderes Personal**), üben insoweit regelmäßig eine nichtselbständige Tätigkeit aus. Gleiches gilt für Personen, die in einem Testzentrum i.S.d. Coronavirus-Testverordnung oder einem dort angegliederten mobilen Testteam tätig werden. Der Einordnung als **nichtselbständige Tätigkeit** steht es nicht entgegen, wenn nach den getroffenen vertraglichen Vereinbarungen eine nichtselbständige Tätigkeit ausdrücklich ausgeschlossen wurde oder eine selbständige Tätigkeit vorliegen soll. Auf die arbeits- oder sozialversicherungsrechtliche Behandlung kommt es ebenfalls nicht an. Die an diese Beschäftigten gezahlten Vergütungen unterliegen folglich dem Lohnsteuerabzug.

Hinweis:

Vereinfachend bestimmt aber die FinVerw vor dem Hintergrund, dass in der Praxis häufig Honorarverträge geschlossen werden, Folgendes: Unterbleibt der Lohnsteuerabzug auf Grund solcher getroffenen vertraglichen Vereinbarungen und ist für die Tätigkeit nach §§ 130, 131 SGB IV keine Beitragspflicht zur Sozialversicherung gegeben, erfolgt die Besteuerung im Rahmen des Veranlagungsverfahrens; eine nachträgliche Erhebung der Lohnsteuer unterbleibt insoweit aus Vereinfachungsgründen.

- Die nichtselbständig in den regionalen Impf- und Testzentren sowie in den jeweils angegliederten mobilen Teams beschäftigten Personen sind keine Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuergesetzes. Insoweit fällt daher **keine Umsatzsteuer** an.
- Die Einnahmen von Beschäftigten, die **nebenberuflich** im Dienst einer Körperschaft des öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen Einrichtung in einem Impf-/Testzentrum oder mobilen Impfteam/Testteam im Impf- oder Testbereich (Aufklärung, Impfung, Test) bei der Durchführung von Impfungen gegen SARS-CoV-2 oder Tests mitwirken, sind für die Jahre 2020

und 2021 nach der sog. **Übungsleiterpauschale** begünstigt, d.h. es bleiben im Jahr 2020 Einnahmen bis zu 2 400 € und in 2021 Einnahmen bis zu 3 000 € steuerfrei. Nebenberuflichkeit ist gegeben, wenn die Tätigkeit – bezogen auf das Kalenderjahr – nicht mehr als ein Drittel der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeitwerbers in Anspruch nimmt und nicht als Teil der Haupttätigkeit anzusehen ist.

- Die Einnahmen von Beschäftigten, die keine qualifizierte Tätigkeit mit und gegenüber Menschen verrichten (z.B. **Impfzentren-Leitung, Infrastruktur**), sind für die Jahre 2020 und 2021 nach der sog. **Ehrenamtspauschale** begünstigt, wenn die weiteren Voraussetzungen der Vorschrift im Einzelfall erfüllt sind. Das heißt es bleiben dann Einnahmen bis zu 720 € im Jahr 2020 und bis zu 840 € in 2021 steuerfrei.

Handlungsempfehlung:

Insbesondere bei Nutzung der Übungsleiterpauschale und der Ehrenamtspauschale sind die Voraussetzungen (z.B. nebenberufliche Ausübung der Tätigkeit) zu prüfen und zu dokumentieren.

2 Kindergeldrechtliche Berücksichtigung bei Erkrankung

a) Aufschub des Beginns der Berufsausbildung wegen Erkrankung

Für volljährige Kinder wird Kindergeld nur unter bestimmten Bedingungen gewährt, z.B. im Rahmen einer Berufsausbildung. Zur Berufsausbildung zählen auch Unterbrechungszeiten wegen Erkrankungen oder Mutterschaft, sofern der Wille des Kindes, die Ausbildung zum frühestmöglichen Zeitpunkt zu beginnen oder fortzusetzen, glaubhaft gemacht wird. Das Urteil des BFH vom 12.11.2020 (Az. III R 49/18) zeigt, dass insoweit eine enge Auslegung angezeigt ist. Entschieden wurde, dass ein Kind unter 25 Jahren, das wegen einer Erkrankung keine Berufsausbildung beginnen kann, nur dann als ausbildungsplatzsuchendes Kind zu berücksichtigen ist, wenn das Ende der Erkrankung absehbar ist.

Im konkreten Streitfall hatte der Vater eines im Jahr 1997 geborenen Sohnes (P) auf Gewährung von Kindergeld für den Zeitraum August 2015 bis Mai 2017 geklagt. P brach nach langjährigem Drogenkonsum in der 11. Klasse die Schule ab. Seit Frühjahr 2015 befand sich P teils in ambulanter, teils in stationärer Therapie, unterbrochen von kurzen Minijobtätigkeiten. Im Juni 2017 absolvierte P ein Praktikum bei einer Tischlerei. Die Familienkasse lehnte durch Bescheid vom 31.7.2017 die Gewährung von Kindergeld für den Zeitraum August 2015 bis Mai 2017 ab. Für die Zeit danach gewährte sie Kindergeld, weil P erklärt habe, dass er nach Beendigung der Erkrankung eine Ausbildung anstreben werde und weil die Erkrankung laut ärztlichem Attest vom 12.7.2017 voraussichtlich zum 31.12.2017 beendet sein werde.

Der BFH hat nun diesen Fall zur weiteren Sachverhaltsaufklärung an das Finanzgericht zurückverwiesen. Herausgestellt wird jedoch,

- dass ein Kind unter 25 Jahren, das wegen einer Erkrankung keine Berufsausbildung beginnen kann, nur dann als ausbildungsplatzsuchendes Kind zu berücksichtigen ist, wenn das Ende der Erkrankung absehbar ist.
- Ist dies nicht absehbar, reicht der Wille des Kindes, sich nach dem Ende der Erkrankung um einen Ausbildungsplatz zu bemühen, nicht aus.
- In solchen Fällen ist jedoch zu prüfen, ob eine Berücksichtigung als behindertes Kind möglich ist.

Hinweis:

Die voraussichtliche Dauer der Erkrankung sollte stets durch den behandelnden Arzt dokumentiert werden. Bei längerfristiger Erkrankung ist zu prüfen, ob eine Berücksichtigung als behindertes Kind in Betracht kommt.

b) Krankheitsbedingter Abbruch des Freiwilligendienstes führt zum Verlust des Kindergeldanspruchs

Mit Urteil vom 9.9.2020 (Az. III R 15/20) hat der BFH zur Gewährung von Kindergeld entschieden, dass der krankheitsbedingte Abbruch eines Freiwilligendienstes zum Verlust des

Kindergeldanspruchs führt. Die Grundsätze zum Fortbestehen eines Kindergeldanspruchs bei einer Unterbrechung der Berufsausbildung wegen Krankheit sind auf die vorzeitige Beendigung eines Freiwilligendienstes wegen Krankheit nicht entsprechend anwendbar.

Im Streitfall hatte die Tochter des Stpfl. im September 2017 ein Freiwilliges Soziales Jahr (FSJ) bei der Johanniter-Unfall-Hilfe begonnen, dies aber auf Grund ihres sich deutlich verschlechternden Gesundheitszustands zum Ende Mai 2018 gekündigt; danach befand sie sich praktisch durchgängig in stationärer Behandlung. In der Folge hob die Familienkasse die Festsetzung des Kindergelds ab Juni 2018 auf. Dies hat der BFH nun bestätigt, da ab diesem Zeitpunkt auf Grund der Erkrankung kein Freiwilligendienst bei einem anerkannten Träger geleistet wurde. Unter anderem komme – anders als bei einer Berufsausbildung wegen fehlender Vergleichbarkeit – nicht in Betracht, in der Wartezeit auf eine Stelle für die Ableistung des freiwilligen Dienstes Kindergeld zu gewähren. Ebenso sind bei einem FSJ die Rechtsgrundsätze des BFH nicht entsprechend anwendbar, der die Unterbrechung der Berufsausbildung wegen Erkrankung oder Beschäftigungsverbot nach dem Mutterschutzgesetz für den Berücksichtigungstatbestand als unschädlich angesehen hat.

Hinweis:

In solchen Fällen muss also sehr sorgfältig geprüft werden, ob Kindergeldberechtigung besteht. Auch sind die Anzeigepflichten an die Familienkasse zu beachten.

Einer etwaigen Unterhaltspflicht der Eltern wegen mangelnder tatsächlicher Erwerbsmöglichkeiten des Kindes auf Grund von Krankheit kann durch die Steuerentlastung durch außergewöhnlichen Belastungen wegen Unterhaltszahlungen Rechnung getragen werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

3 Home-Office-Pauschale: Berücksichtigung von Fahrtkosten und Aufwendungen für ÖPNV-Zeitfahrkarten

Eingeführt wurde die Möglichkeit, einen pauschalen Betrag für jeden Tag, an dem der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Betätigung ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt, als Werbungskosten abzuziehen. Der Abzug dieser Home-Office-Pauschale kann unabhängig vom Vorhandensein eines steuerlich berücksichtigungsfähigen häuslichen Arbeitszimmers erfolgen und ist zeitlich auf die Jahre 2020 und 2021 begrenzt. Die Pauschale beträgt für jeden Kalendertag 5 €, höchstens insgesamt 600 € im Jahr.

Hinweis:

Steuerliche Auswirkung hat diese Home-Office-Pauschale allerdings bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nur dann, wenn mit anderen Werbungskosten zusammen der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 000 € im Jahr überschritten wird. Andererseits kann diese Pauschale auch dazu beitragen, dass andere tatsächlich angefallene Werbungskosten, wie bspw. Kosten für Arbeitsmittel (Fachliteratur, EDV-Ausstattung, Büromaterial etc.) oder z.B. Fortbildungskosten nun berücksichtigungsfähig werden, da insgesamt der Arbeitnehmer-Pauschbetrag, der ohne Nachweis angesetzt wird, überschritten wird. Geltend gemacht werden kann die Home-Office-Pauschale nur in der Einkommensteuererklärung. Gegebenenfalls ist also eine Veranlagung zur Einkommensteuer zu beantragen. Es sollte eine formlose Aufstellung der Tage gemacht werden, an denen die Tätigkeit ausschließlich im Home-Office ausgeübt wurde.

Da die Home-Office-Pauschale nur an Tagen abgezogen werden kann, an denen der Stpfl. seine Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, kommt ein Abzug von Fahrtkosten (für Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte, Reisekosten) an diesen Tagen nicht in Betracht. Wird der Stpfl. nicht ausschließlich zu Hause betrieblich oder beruflich tätig, weil er z.B. auch eine andere Betätigungsstätte aufsucht, kann er die Entfernungspauschale oder die dadurch entstehenden Reisekosten geltend machen. Der Ansatz der Home-Office-Pauschale scheidet für diese Tage

aus. Dies verdeutlicht auch, dass die Home-Office-Pauschale nicht zwingend Vorteile bringt, da diese geringer sein kann als die Entfernungspauschale.

Nun stellte sich die Frage, wie in diesem Zusammenhang die Abziehbarkeit von Aufwendungen für **ÖPNV-Zeitkarten** zu handhaben ist. Hierzu teilt nun mit Erlass vom 17.2.2021 (Az. S 1901-2020 Corona 21.15, 30169/2021) das FinMin. Thüringen die bundeseinheitliche Meinung der FinVerw mit:

Die tatsächlich geleisteten Aufwendungen für eine Zeitfahrkarte zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte können als Werbungskosten geltend gemacht werden, soweit sie die insgesamt im Kalenderjahr ermittelte Entfernungspauschale übersteigen. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer eine Zeitfahrkarte in Erwartung der regelmäßigen Benutzung für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erworben hat, er diese dann aber auf Grund der Tätigkeit im Home-Office nicht im geplanten Umfang verwenden kann. Eine Aufteilung dieser Aufwendungen auf einzelne Arbeitstage hat nicht zu erfolgen.

Handlungsempfehlung:

Insoweit vertritt die FinVerw also eine großzügige Regelung. Die vom Arbeitnehmer für die ÖPNV-Zeitfahrkarte getragenen Kosten können unter diesen Rahmenbedingungen in vollem Umfang als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Hinweis:

Vorstehendes betrifft Kosten für Zeitfahrkarten, die der Arbeitnehmer trägt. Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und Sachbezüge), die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte usw. gezahlt werden, sind steuerfrei. Allerdings mindern die steuerfrei gestellten Beträge die vom Arbeitnehmer als Werbungskosten ansetzbaren Aufwendungen.

4 Pauschbeträge für Menschen mit Behinderungen

Die Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung sind zum 1.1.2021 deutlich erhöht und auch ausgeweitet worden. Dies wirkt sich auch beim Lohnsteuerabzug aus. Begünstigt sind nun ab 2021 auch Menschen mit Behinderung bei einer Behinderung, deren Grad auf weniger als 50, aber mindestens auf 20 festgestellt ist. In diesem Fall muss der Arbeitnehmer beim zuständigen Finanzamt einen Antrag auf Lohnsteuerermäßigung stellen. Der **Nachweis des Grads der Behinderung** ist grundsätzlich durch Vorlage einer Bescheinigung oder eines Bescheides der zuständigen Behörde zu erbringen.

Die FinVerw weist nun mit Schreiben vom 1.3.2021 (Az. IV C 8 – S 2286/19/10002 :006) darauf hin, dass die bislang bestehende Vereinfachungsregel zum Nachweis fortgesetzt wird. Sofern dem Stpfl. wegen seiner Behinderung nach den gesetzlichen Vorschriften Renten oder andere laufende Bezüge zustehen, kann der Nachweis einer Behinderung alternativ durch den Rentenbescheid oder den die anderen laufenden Bezüge nachweisenden Bescheid erbracht werden.

Handlungsempfehlung:

Betroffene sollten prüfen, ob die erhöhten Pauschbeträge beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt werden.

Arbeitnehmer, die den Pauschbetrag für Menschen mit Behinderung nicht beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen lassen möchten, sowie Stpfl., die keine Arbeitnehmer sind, können den erhöhten Pauschbetrag wie bislang im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung geltend machen.

5 Firmenwagen: 1 %-Regelung auch bei nachweislich keiner Privatnutzung

Wird dem Arbeitnehmer ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt und darf dieser auch für Privatfahrten genutzt werden, so muss die 1 %-Regelung selbst dann angewandt werden, wenn der Arbeitnehmer belastbar vorträgt, er habe das Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt und Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt. Dies hat der BFH mit Bescheid vom 16.10.2020 (Az. VI B 13/20) nochmals bestätigt. Die Überlassung eines betrieblichen Pkw zu einer Privatnutzung führe zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von

Arbeitslohn. Denn der Arbeitnehmer sei um den Betrag bereichert, den er für eine vergleichbare Nutzung aufwenden müsste und den er sich durch die Überlassung des Fahrzeugs durch den Arbeitgeber erspart.

Hinweis:

Von der Anwendung der 1 %-Regelung kann – abgesehen von dem Fall, dass ein steuerlich anerkanntes Fahrtenbuch geführt wird – nur abgesehen werden, wenn dem Arbeitnehmer Privatfahrten mit dem Fahrzeug vom Arbeitgeber verboten sind und belastbar dargelegt wird, dass eine Nutzung tatsächlich nicht stattfindet.

Für Unternehmer und Freiberufler

6 Corona-Krise: Verlängerung der Stundung im vereinfachten Verfahren und der Herabsetzung von Vorauszahlungen

Die FinVerw hat mit Schreiben vom 18.3.2021 (Az. IV A 3 – S 0336/20/10001 :037) die steuerlichen Maßnahmen zur Vermeidung unbilliger Härten im Hinblick auf die wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie verlängert. Für nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffene Stpfl. – und ausdrücklich nur für solche und nicht allgemein – gilt:

- **Stundungen:** Bis zum 30.6.2021 fällige Steuern können in einem vereinfachten Verfahren zinslos gestundet werden. Die Stundungen sind längstens bis zum 30.9.2021 zu gewähren.
- **Anpassung von Vorauszahlungen im vereinfachten Verfahren:** Anpassungen von Vorauszahlungen erfordern keine detaillierten Nachweise. Ausdrücklich wird ausgeführt, dass bei der Nachprüfung der Voraussetzungen keine strengen Anforderungen zu stellen sind. Diese Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Stpfl. die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können.

Handlungsempfehlung:

Diese Instrumente sollten im Einzelfall genutzt werden. Stets ist zu dokumentieren, dass der Stpfl. von der Corona-Krise „nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen“ ist. Dies kann bspw. bei behördlich angeordneten Betriebsschließungen der Fall sein.

7 Drittes Corona-Steuerhilfegesetz: Erweiterter Verlustrücktrag

Das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz ist nun in Kraft getreten und damit gelten insbes. die erweiterten Grenzen für den sog. Verlustrücktrag, also die **steuerliche Verrechnung von Verlusten mit Gewinnen** des vorangegangenen Jahres. Der Verlustrücktrag ermöglicht eine frühzeitige Minderung der Steuerbelastung und damit Liquiditätsentlastung. Insoweit ergeben sich folgende Möglichkeiten:

Verluste im Jahr 2020:

- Steuerliche Verluste im Jahr 2020 können gegen Gewinne in 2019 gerechnet werden, wenn in 2019 eine ausreichende positive Bemessungsgrundlage vorhanden ist. Betragsmäßig ist der Verlustrücktrag begrenzt:
 - Einkommensteuer: Zunächst werden Verluste aus einzelnen Einkunftsquellen, wie bspw. einem Gewerbebetrieb, mit positiven Ergebnissen aus anderen Einkunftsquellen im gleichen Jahr – bei Zusammenveranlagung auch ehgattenübergreifend – verrechnet.

Beispiel:

Der Ehemann hat einen Gewerbebetrieb, welcher das Jahr 2020 mit einem Verlust in Höhe von 50 000 € abgeschlossen hat. Daneben hat der Ehemann positive Einkünfte aus einem Vermietungsobjekt in Höhe von 10 000 € und die Ehefrau Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit in Höhe von 60 000 €.

Lösung:

Bei der Einkommensteuerveranlagung für 2020 werden die drei Einkunftsquellen saldiert, so dass die Summe der Einkünfte 20 000 € beträgt. Die abgeführte Lohnsteuer wird auf die Einkommensteuerschuld angerechnet, so dass es evtl. zu einer Steuererstattung kommt.

Verbleibt für 2020 im Saldo aller Einkunftsquellen ein Verlust, so kann dieser im Wege des Verlustrücktrags mit positiven Einkünften des Jahres 2019 verrechnet werden, mindert also die Steuerbelastung für 2019. Der Verlustrücktrag ist betragsmäßig auf 10 Mio. € bzw. bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten auf 20 Mio. € begrenzt.

- Körperschaftsteuer: Bei Kapitalgesellschaften, wie bspw. der GmbH, kann ein Verlustrücktrag bis zu 10 Mio. € in das Vorjahr geltend gemacht werden. Im Übrigen gelten die gleichen Regeln wie bei der Einkommensteuer.
- Gewerbesteuer: Bei der Gewerbesteuer existiert kein Verlustrücktrag. Vielmehr können Verluste ausschließlich mit Gewinnen desselben Gewerbebetriebs in zukünftigen Jahren verrechnet werden.
- Der Verlustrücktrag in das Jahr 2019 wird grundsätzlich mit der Steuerveranlagung für 2020 vom Finanzamt berücksichtigt. Dies ist in der Steuererklärung für 2020 zu beantragen, da der Verlustrücktrag betragsmäßig vom Stpfl. auch eingeschränkt werden kann. Eine Steuerveranlagung für 2020 dürfte allerdings frühestens Mitte dieses Jahres möglich sein, da dies die Abgabe der Steuererklärung für 2020 und die Bearbeitung durch das Finanzamt erfordert.
- Um zu einem früheren Zeitpunkt einen Liquiditätseffekt durch Erstattung von zu viel gezahlten Steuern für 2019 zu erreichen, hat der Gesetzgeber eine Sonderregelung eingeführt, welche einen Verlustrücktrag aus 2020 unmittelbar in der Steuerveranlagung für 2019 erlaubt. Insoweit stehen zwei Vorgehensweisen zur Wahl:
 - **pauschalierter Verlustrücktrag:** Möglich ist ein pauschalierter Verlustrücktrag aus 2020 unter der Bedingung, dass die Vorauszahlungen für 2020 auf 0 € herabgesetzt wurden. Der Verlustrücktrag wird dann pauschal mit 30 % der Einkünfte in 2019 – ohne Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit – angesetzt, jedoch max. 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € bei Zusammenveranlagung. Ein (voraussichtlicher) Verlust für 2020 braucht nicht nachgewiesen zu werden.

Handlungsempfehlung:

Zwingende Voraussetzung ist die Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2020 auf 0 €. Dies ist ggf. vorher beim Finanzamt zu beantragen.

- Ansatz des **voraussichtlichen Verlusts** 2020: Alternativ zum pauschalen Verlustrücktrag kann auch der voraussichtlich in 2020 entstandene Verlust angesetzt werden. Voraussetzung ist dann, dass dieser glaubhaft gemacht wird, bspw. durch einen vorläufigen Jahresabschluss oder eine BWA.

In beiden Fällen erfolgt dann später mit Durchführung der Steuerveranlagung für 2020 eine Korrektur insoweit, als dann der tatsächlich festgestellte Verlust 2020 angesetzt wird und der vorläufig angesetzte Verlustrücktrag korrigiert wird. Dies kann dann zu Steuernachzahlungen (ggf. zzgl. Nachzahlungszinsen) oder auch (weiteren) Steuererstattungen führen.

Verluste im Jahr 2021:

- Wird für 2021 mit Verlusten gerechnet, so ist eine Überprüfung und ggf. Anpassung der Steuervorauszahlungen für 2021 angezeigt. Dies erfordert einen Antrag beim Finanzamt und grundsätzlich die Glaubhaftmachung des voraussichtlichen Verlustes, bspw. durch Vorlage einer BWA bis zum aktuellen Buchungszeitpunkt ergänzt um eine Hochrechnung bis zum Jahresende. Eine solche Anpassung der Vorauszahlungen ist auch dann angezeigt, wenn zwar mit einem Gewinn gerechnet wird, dieser aber voraussichtlich geringer ausfallen wird als bislang bei der Festsetzung der Vorauszahlungen angesetzt. Für nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich von der Corona-Pandemie betroffene Stpfl. kann derzeit eine Anpassung von Vorauszahlungen mit vereinfachtem Nachweis erfolgen.

- Ein Rücktrag des Verlustes 2021 in das Jahr 2020 kann auf verschiedene Weise berücksichtigt werden, was allerdings stets voraussetzt, dass in 2020 eine ausreichend positive Steuerbemessungsgrundlage vorliegt:
 - Anpassung der Vorauszahlungen: Auf Antrag kann der voraussichtliche Verlustrücktrag aus 2021 bereits bei den Vorauszahlungen für 2020 berücksichtigt werden. Insoweit können ggf. bereits geleistete Vorauszahlungen zurückerstattet werden. Allerdings ist ein pauschalierter Verlustrücktrag bei der Bemessung der Vorauszahlungen für 2020 nicht möglich. Vielmehr muss die Höhe des voraussichtlichen Verlusts 2021 glaubhaft gemacht werden.
 - Veranlagung für 2020: Mit der Veranlagung für 2020 kann dann – neben der Glaubhaftmachung des voraussichtlichen Verlusts in 2021 – auch ein pauschalierter Verlustrücktrag aus 2021 nach der oben beschriebenen Systematik beantragt werden. Auch insoweit ist neben dem Antrag in der Steuererklärung einzige Voraussetzung, dass die Steuervorauszahlungen für 2021 auf 0 € herangesetzt wurden. Insofern ist also ggf. zunächst ein Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2021 zu stellen.

Handlungsempfehlung:

Diese Instrumente können im Einzelfall eine deutliche Entlastung bei den Steuerzahlungen und damit eine Verbesserung der Liquiditätssituation bedeuten. Anzuraten ist, steuerlichen Rat einzuholen, da verschiedene Instrumente zur Auswahl stehen und es gilt, für den konkreten Einzelfall die sinnvollste Lösung auszuwählen und die entsprechenden Anträge zu stellen.

8 Sofortabschreibung von Computer-Hardware und -Software nun umgesetzt

Von Seiten der Regierung bestand schon länger das Bestreben, Investitionen in die Digitalisierung steuerlich zu fördern. Dies wurde nun umgesetzt. Die FinVerw hat mit Schreiben vom 26.2.2021 (Az. IV C 3 – S 2190/21/10002 :013) festgelegt, dass bei der Abschreibungsberechnung die Nutzungsdauer bestimmter Hard- und Software mit einem Jahr angesetzt werden kann, was einer Sofortabschreibung gleichkommt.

Bisher galt zur steuerlichen Abschreibung von Hard- und Software Folgendes:

- EDV-Hardware und Software ist bei mehrjähriger Nutzung steuerlich nach den üblichen Regeln abzuschreiben, d.h. die Investitionsausgaben können nur zeitlich gestreckt über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer als Aufwand geltend gemacht werden. Die AfA-Tabellen der FinVerw sehen aktuell für Hardware – so namentlich für Workstations, Personalcomputer, Notebooks und deren Peripheriegeräte (Drucker, Scanner, Bildschirme u.ä.) – eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von drei Jahren vor.
- Die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter kommt nur in Betracht bei selbständig nutzbarer EDV-Hardware und bei Anschaffungskosten von bis zu 800 € ohne Umsatzsteuer. Dies gilt ebenso für Software.
- Werden Teile einer EDV-Anlage wie Tastatur oder Bildschirm oder die Festplatte ersetzt, so liegt sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand vor.
- Für die Nutzungsdauer von Software existieren keine generellen Vorgaben der FinVerw. Einzig zu ERP-Software wird eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren genannt. Im Allgemeinen wird ansonsten für Software eine Nutzungsdauer von drei Jahren angesetzt.

Nun kann also nach den Vorgaben des Schreibens vom 26.2.2021 die **Nutzungsdauer generell mit einem Jahr angesetzt werden**. Hierzu gilt im Einzelnen:

	Hardware	Software
Begünstigt	Computer, Desktop-Computer, Notebook-Computer, Desktop-Thin-Clients, Workstations, Dockingstations, externe Speicher- und Datenverarbeitungsgeräte (Small-Scale-Server), externe Netzteile sowie Peripheriegeräte.	Erfasst wird die Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung. Erläuternd wird ausgeführt: „Dazu gehören auch die nicht technisch physikalischen Anwendungsprogramme eines Systems zur Datenverarbeitung, sowie neben Standardanwendungen auch

	Hardware	Software
	Dabei wird auf die Begriffe nach der EU-Verordnung zu Effizienzvorgaben zurückgegriffen. Diese Richtlinie verpflichtet die Hersteller, in den technischen Unterlagen die entsprechende Produktart anzugeben. Diese Kennzeichnung ist für die Einordnung maßgebend.	auf den individuellen Nutzer abgestimmte Anwendungen wie ERP-Software, Software für Warenwirtschaftssysteme oder sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung.“
Nicht begünstigt	Andere Hardware, insbesondere Computerserver	Systemsoftware, also Betriebssysteme und systemnahe Software, wie z.B. Dienstprogramme, Datenbank-Verwaltungswerkzeuge

- Ausgestaltet ist diese Annahme der Nutzungsdauer von einem Jahr ausdrücklich als **steuerliches Wahlrecht**. Dies ist sinnvoll, da die unmittelbare Aufwandsbuchung bspw. in Verlustjahren nachteilig sein kann.
- **Erstmalige Anwendung:** Der Ansatz der Nutzungsdauer mit „einem Jahr“ ist erstmals anzuwenden in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden, in der Regel also erstmals für das Wj. 2021. Eine zeitliche Befristung dieser Regelung ist nicht vorgesehen.
- **Steuerliche Restbuchwerte aus Anschaffungen früherer Jahre:** Im ersten Anwendungsjahr (in der Regel also Wj. 2021) können Restbuchwerte von entsprechenden Wirtschaftsgütern, die in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden und bei denen eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zu Grunde gelegt wurde, vollständig abgeschrieben werden. Mithin werden dann (wahlweise) alle Restbuchwerte zum 1.1.2021 als Aufwand gebucht.
- **Handelsbilanz:** Dies ist eine rein steuerliche Regelung, welche nicht unmittelbar Auswirkungen auf die Handelsbilanz hat. In der Handelsbilanz muss bei mehrjähriger Nutzung im Grundsatz eine Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfolgen. Eine zwingende Bindung zwischen steuerlicher Handhabung und Handelsbilanz und umgekehrt existiert nicht. Es kann aber der steuerlichen Sofortabschreibungsmöglichkeit auch in der Handelsbilanz gefolgt werden, wenn die Vermögenswerte insgesamt nur unwesentlich sind.

Handlungsempfehlung:

Ob von diesem Sofortabschreibungs-Wahlrecht Gebrauch gemacht werden soll, ist im Einzelfall zu prüfen und muss spätestens mit der Steuererklärung entschieden werden. Die Sofortabschreibung führt jedenfalls zu einer früheren Aufwandsverrechnung und daher Steuerminderung. Bei größeren Investitionen in die EDV kann dies auch zum Anlass genommen werden, einen Antrag auf Anpassung der Steuervorauszahlungen für 2021 zu stellen.

9 Sachspenden: Befristete Aussetzung der Umsatzsteuer für Einzelhändler und Erleichterungen für Saisonware oder nicht mehr verkäufliche Lebensmittel

a) Keine Umsatzbesteuerung von Sachspenden von Einzelhändlern an steuerbegünstigte Organisationen vom 1.3.2020 bis zum 31.12.2021

Durch die Ausnahmesituation der Corona-Pandemie und der damit einhergehenden Maßnahme des Lockdowns ist der Einzelhandel in besonderer Weise betroffen. Dadurch hat sich vor allem Saisonware in großen Mengen in den Lagern der Einzelhändler angestaut, die teilweise nicht mehr absetzbar ist. Aus diesem Grund hat die FinVerw nun mit Schreiben vom 18.3.2021 (Az. III C 2 – S 7109/19/10002 :001, Dok 2021/0251343) im Billigkeitswege festgelegt, dass bei Waren, die von Einzelhändlern, die durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen sind, an steuerbegünstigte Organisationen gespendet werden bzw. gespendet worden sind, auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe verzichtet wird. Die Sachspende wird also nicht mit Umsatzsteuer belastet. Diese Regelung gilt für Spenden, die zwischen dem 1.3.2020 und dem 31.12.2021 erfolgt sind bzw. erfolgen.

Handlungsempfehlung:

Soweit im Zeitraum seit dem 1.3.2020 Sachspenden erfolgt sind und diese als umsatzsteuerpflichtig verbucht und entsprechend in den Umsatzsteuervoranmeldungen behandelt wurden, kann nun eine Korrektur erfolgen. Grundsätzlich sollte angemessen dokumentiert werden, dass der Spender „durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen“ ist. Dies ist insbes. bei behördlich angeordneten Betriebsschließungen der Fall.

b) Grundsätze zur umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei Sachspenden

Nicht selten kommt es bei Saisonwaren zu Überbeständen, die nicht mehr verkäuflich sind. Dies betrifft bspw. Saisonware in der Modeindustrie, aber auch Lebensmittel. Oftmals ist der Handel bereit, diese Waren zu spenden, allerdings löst dies eine Belastung mit Umsatzsteuer aus, was die Spende teilweise „teurer“ macht als ein Vernichten der Ware.

Auf diese Problematik hat die FinVerw mit Schreiben v. 18.3.2021 (Az. III C 2 – S 7109/19/10002 :001, Dok 2021/0251308) reagiert. Festgestellt wird zunächst, dass an der auf der EU-Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) beruhenden Vorgabe, dass Sachspenden als sog. „unentgeltliche Wertabgaben“ der Umsatzsteuer unterliegen, sofern der (später gespendete) Gegenstand zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, auf nationaler Basis keine Änderung erfolgen kann. Die MwStSystRL sieht keine Möglichkeit vor, insoweit auf eine Umsatzbesteuerung zu verzichten. Im Grundsatz ist dies auch systematisch richtig, da die Umsatzbesteuerung der Kompensation des vorangegangenen Vorsteuerabzugs dient und damit verhindert, dass Waren unversteuert an Letztverbraucher gehen. Hiervon abweichend wird nur aktuell für bestimmte Fälle – wie vorstehend dargestellt – im Billigkeitswege von der FinVerw auf eine Besteuerung verzichtet.

Allerdings ist bei der Bemessung der der Umsatzsteuer zu unterwerfenden Sachspende der Zeitwert der Ware zu beachten. Dieser bestimmt sich insbes. nicht nach den ursprünglichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten für die Ware. Vielmehr ist zu berücksichtigen, ob die Ware zum Zeitpunkt der Spende **auf Grund ihrer Beschaffenheit nicht mehr oder nur noch stark eingeschränkt verkehrsfähig** ist. Letzteres gilt in folgenden Fällen:

- Hiervon ist bei **Lebensmitteln** auszugehen, wenn diese kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums (MHD) stehen oder die Verkaufsfähigkeit als Frischware, wie Backwaren, Obst und Gemüse, wegen Mängeln nicht mehr gegeben ist.
- Dies gilt auch für **Non-Food-Artikel mit MHD** wie z.B. Kosmetika, Drogerieartikel, pharmazeutische Artikel, Tierfutter oder Bauchemieprodukte wie Silikon oder Beschichtungen sowie Blumen und andere verderbliche Waren.
- Bei **anderen Gegenständen** ist die Verkaufsfähigkeit eingeschränkt, wenn diese auf Grund von erheblichen Material- oder Verpackungsfehlern (z.B. Befüllungsfehler, Falschetikettierung, beschädigte Retouren) oder fehlender Marktgängigkeit (z.B. Vorjahresware oder saisonale Ware wie Weihnachts- oder Osterartikel) nicht mehr oder nur noch schwer verkäuflich sind.

Werden solche Gegenstände im Rahmen einer Spende abgegeben, kann eine **deutlich geminderte Bemessungsgrundlage** der Umsatzsteuer zu Grunde gelegt werden:

- Die Minderung ist im Umfang der Einschränkung der Verkaufsfähigkeit vorzunehmen, so dass der Ansatz einer Bemessungsgrundlage von 0 € nur bei **wertloser Ware** (z.B. Lebensmittel und Non-Food-Artikel kurz vor Ablauf des MHD oder bei Frischwaren, bei denen die Verkaufsfähigkeit nicht mehr gegeben ist) in Betracht kommt.
- Eine **eingeschränkte Verkaufsfähigkeit** liegt dagegen insbes. nicht vor, wenn Neuware ohne jegliche Beeinträchtigung aus wirtschaftlichen oder logistischen Gründen aus dem Warenverkehr ausgesondert wird. Auch wenn diese Neuware ansonsten vernichtet werden würde, weil z.B. Verpackungen beschädigt sind, bei Bekleidung deutliche Spuren einer Anprobe erkennbar sind oder Ware verschmutzt ist, ohne dass sie beschädigt ist, führt dies nicht dazu, dass die Neuware ihre Verkaufsfähigkeit vollständig verliert. In diesen Fällen ist der Wert zu schätzen.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen ist auf eine sorgfältige Dokumentation des Zustands der Waren und damit der Grundlage für die Wertermittlung zu achten.

10 Ertragsteuerliche Erfassung der Zinsen auf Steuernachforderungen und Steuererstattungen – Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung

Steuernachzahlungen und ebenso Steuererstattungen werden nach aktuellem Rechtsstand mit einem Zinssatz von 6 % p.a. verzinst. Allerdings setzt eine Verzinsung im Grundsatz erst 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, ein. So begann bspw. die Verzinsung für Einkommensteuer 2018 am 1.4.2020.

Hinweis:

Ausnahmsweise beginnt die Verzinsung für Steuerforderungen des Jahres 2019, also beispielsweise der Einkommensteuer 2019, erst am 1.10.2021.

In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, dass Steuererstattungszinsen zur Einkommensteuer oder zur Körperschaftsteuer steuerlich als Einnahmen erfasst werden, wohingegen Steuernachzahlungszinsen steuerlich ausdrücklich nicht geltend gemacht werden können. Insoweit handelt es sich um eine bewusste Entscheidung des Gesetzgebers. Diese Regelung kann jedoch in Einzelfällen zu einem sachlich unbilligen Ergebnis führen, wenn – bezogen auf die Steuerbemessungsgrundlage der Einkommen- oder Körperschaftsteuer – sowohl Steuernachforderungen als auch Steuererstattungen gegenüber demselben Stpfl. auf ein und demselben Ereignis beruhen. In diesen Fällen ist ein Erlass aus Billigkeitsgründen möglich. Hierauf weist nun die FinVerw mit dem aktualisierten Schreiben vom 16.3.2021 (Az. IV C 1 – S 2252/19/10012 :011) ausdrücklich hin.

Insoweit ist entscheidend, dass Steuererstattungszinsen nicht abziehbare Nachzahlungszinsen gegenüberstehen, **die auf ein und demselben Ereignis beruhen**. Ereignis in diesem Sinne ist der einzelne Vorgang, der Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis im engen zeitlichen und sachlichen Zusammenhang erhöht oder vermindert (z.B. Erhöhung des Warenbestandes eines Jahres / Erhöhung des Wareneinsatzes im Folgejahr).

Beispiel 1:

Eine Betriebsprüfung Ende 2019 umfasst die Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2014 und führt zu folgenden Feststellungen:

Veranlagungszeitraum 2014:

Erhöhung des Warenbestandes = Gewinnerhöhung	100 €
Einkommensteuer 2014 (beispielhaft)	+ 50 €
Nachzahlungszinsen: Zinslauf 1.4.2016 bis 31.12.2019 (45 volle Monate x 0,5 % = 22,5 %)	11,25 €

Veranlagungszeitraum 2015:

Erhöhung des Wareneinsatzes = Gewinnminderung	100 €
Einkommensteuer 2015 (beispielhaft)	– 50 €
Erstattungszinsen: Zinslauf 1.4.2017 bis 31.12.2019 (33 volle Monate x 0,5 % = 16,5 %)	8,25 €

Die Erstattungszinsen i.H.v. 8,25 € sind auf Antrag nicht zu versteuern, weil ihnen nicht abziehbare Nachzahlungszinsen gegenüberstehen, die auf ein und demselben Ereignis beruhen.

Beispiel 2:

Ein Stpfl. erklärt Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Im Rahmen einer Betriebsprüfung werden diese in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert. Hierdurch ergeben sich auf der einen Seite Nachzahlungszinsen zur Gewerbesteuer, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. Auf der anderen Seite führt dies wegen der Steuerermäßigung für Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu Erstattungszinsen zur Einkommensteuer, die als Kapitaleinkünfte zu versteuern wären. Die Erstattungszinsen sind auf Antrag nicht zu versteuern, soweit ihnen auf Grund desselben Ereignisses nicht abziehbare Nachzahlungszinsen gegenüberstehen.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen ist vom Stpfl. beim Finanzamt ein ausdrücklicher **Antrag auf Erlass der Zinsen im Billigkeitswege** zu stellen.

11 Umsatzsteuerliche Abrechnung der Lieferung von Schutzmasken durch Apotheker an Anspruchsberechtigte

Durch die **Corona-Schutzmasken-Verordnung** haben bestimmte Versicherte der gesetzlichen Krankenversicherung wie auch nicht in der gesetzlichen Krankenversicherung versicherte Personen ab dem 1.1.2021 einen Anspruch auf Schutzmasken. Die Abgabe erfolgt durch die Apotheken, welche hierfür pro Maske 6 € inklusive USt (also 36 € pro Lieferung von sechs Masken) über die Apothekenrechenzentren mit dem Gesundheitsfonds beim Bundesamt für Soziale Sicherung abrechnen können. Die Anspruchsberechtigten leisten eine Eigenbeteiligung i.H.v. 2 € je Lieferung von sechs Masken, welche auf die Vergütung der Apotheken durch den Gesundheitsfonds angerechnet werden. Umsatzsteuerlich ist dies nach der Kurzinformation v. 5.2.2021 des FinMin. Schleswig-Holstein wie folgt von den Apothekern zu verbuchen und abzurechnen:

- Die Corona-Schutzmasken-Verordnung sieht vor, dass die Abgabe der Masken durch die Apotheken erfolgt (und die Masken auch von den Apotheken über ihre Kanäle beschafft werden). Insoweit erbringt der Apotheker eine steuerbare Leistung, wobei das Entgelt in Form der Eigenbeteiligung teils vom Empfänger selbst und im Übrigen nach dem in der Verordnung beschriebenen Mechanismus im Ergebnis durch das Bundesamt für Soziale Sicherung als Dritten gezahlt wird. Das Entgelt beträgt unter Anwendung des Regelsteuersatzes von (ab dem 1.1.2021) 19 % also 30,25 € (Bruttopreis 36 € abzgl. USt 5,75 €).
- Die Umsatzsteuer wird unabhängig davon geschuldet, ob eine Rechnung an den Kunden erstellt wird. Erteilt die Apotheke dennoch eine Rechnung, muss diese das Gesamtentgelt (einschließlich der Zuzahlung) und den darauf entfallenden Steuerbetrag ausweisen.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis ist auf eine richtige Verbuchung und Rechnungsstellung zu achten. Insoweit muss vor allem das die Rechnungen erstellende Kassensystem richtig voreingestellt sein.

12 Steuerliche Anerkennung eines geringfügigen Ehegattenarbeitsverhältnisses

Die Mitarbeit von Familienangehörigen im Betrieb kann aus vielen Gründen sinnvoll sein. Allerdings sind aus steuerlicher Sicht besondere Regeln einzuhalten, damit ein solches Arbeitsverhältnis seine Anerkennung findet und der Lohnaufwand steuerlich geltend gemacht werden kann. Problematisch ist insoweit, dass kein Interessengegensatz wie zwischen fremden Dritten besteht. Vielmehr bedarf es einer am Maßstab des Fremdvergleichs ausgerichteten Überprüfung, inwieweit Zahlungen wirtschaftlich durch die Einkunftserzielung veranlasst sind oder ob sie aus sonstigen Rechtsgründen erbracht werden. Insbesondere soll verhindert werden, dass Unterhaltszahlungen verdeckt über ein Arbeitsverhältnis abgebildet werden.

Daher sind Lohnzahlungen an einen im Betrieb bzw. im Beruf des Stpfl. mitarbeitenden Angehörigen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur dann abziehbar, wenn folgende **Bedingungen erfüllt sind:**

- Der Angehörige wird auf Grund eines wirksamen, inhaltlich dem zwischen Fremden üblichen entsprechenden Arbeitsvertrags beschäftigt,
- der Angehörige erbringt die vertraglich geschuldete Arbeitsleistung tatsächlich und
- der Stpfl. seinerseits erfüllt die Arbeitgeberpflichten, insbes. die der Lohnzahlung.

Der BFH hat nun mit Urteil vom 18.11.2020 (Az. VI R 28/18) aber klargestellt, dass **nicht jede Abweichung einzelner Sachverhaltsmerkmale vom Üblichen die steuerrechtliche Anerkennung des Vertragsverhältnisses ausschließt**. Dies gilt sowohl bzgl. des Vertragsinhalts als auch bzgl. der Vertragsdurchführung. Vielmehr sind einzelne Kriterien des

Fremdvergleichs im Rahmen der gebotenen Gesamtbetrachtung unter dem Gesichtspunkt zu würdigen, ob sie den Rückschluss auf eine privat veranlasste Vereinbarung zulassen. Bedeutung kommt außerdem der Frage zu, ob es sich um ein Rechtsgeschäft unter volljährigen, voneinander insbes. wirtschaftlich unabhängigen Verwandten oder um eine Vereinbarung mit minderjährigen Kindern des Stpfl. handelt. Insoweit muss eine Würdigung der Gesamtheit der objektiven Gegebenheiten erfolgen.

Im Urteilsfall stand die steuerliche Anerkennung eines geringfügigen Ehegattenarbeitsverhältnisses im Streit. Der Ehemann bezog als Obergerichtsvollzieher Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er beschäftigte in seinem Geschäftsbetrieb auf eigene Kosten drei Büroangestellte, nämlich die Ehefrau, seine Tochter und eine Fremdkraft. Die Ehefrau war für verschiedene Bürotätigkeiten für den Stpfl. zuständig. Nach dem Arbeitsvertrag vom 31.12.2000 sollte die Stpfl. ab dem 1.1.2001 nur noch geringfügig beschäftigt sein und Registrartätigkeiten, Postausgang, Telefondienst sowie Abwicklung des Publikumsverkehrs während der Abwesenheit des Ehemanns übernehmen. Die regelmäßig monatlich zu erbringende Arbeitszeit war mit 40 Stunden vereinbart. Eine feste Dienstzeit war nach dem Arbeitsvertrag nicht festgelegt. Die zu erbringenden Arbeiten wurden später schriftlich konkretisiert. Die Ehefrau hatte ihre Arbeitszeit nach Weisung des Ehemanns zu erbringen. Die geleisteten Arbeitsstunden waren zu dokumentieren. Das Finanzamt erkannte die Lohnaufwendungen nicht als Werbungskosten an.

Der BFH bestätigt nun aber im Grundsatz die Anerkennung des Arbeitsverhältnisses, verweist den Fall aber zur abschließenden Beurteilung im Hinblick auf die tatsächliche Durchführung des Arbeitsverhältnisses zurück an das Finanzgericht. Im Streitfall konnte der BFH keine Anhaltspunkte dafür erkennen, dass das Arbeitsverhältnis tatsächlich nicht wie vereinbart durchgeführt worden sei. Einzelne Unstimmigkeiten oder offene Fragen (wie die Richtigkeit der vorgelegten Stundenzettel) waren nach Ansicht des Gerichts vom Finanzgericht als Tatsacheninstanz nicht ausreichend aufgeklärt. Der BFH stellt deutlich heraus, dass auch bei einem Ehegattenarbeitsverhältnis keine überzogenen Anforderungen an den Nachweis der tatsächlichen Durchführung zu stellen sind.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass bei Ehegattenarbeitsverhältnissen mit besonderer Sorgfalt vorgegangen werden sollte. Die besonderen Erfordernisse für Ehegattenarbeitsverhältnisse sind dringend zu beachten. So sollten bei teilzeitbeschäftigten nahen Angehörigen im Arbeitsvertrag die Aufgabenstellungen möglichst konkret festgelegt werden und der zeitliche Umfang der Tätigkeit bestimmt werden. Andererseits sind aber auch an den Nachweis der tatsächlich erbrachten Arbeit keine Anforderungen zu stellen, die über das bei Arbeitsverhältnissen zwischen Fremden angezeigte Maß hinausgehen, so bspw. bei der Aufzeichnung der tatsächlich geleisteten Arbeitszeiten.

13 Vorsteuerabzug bei Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes: Geänderte Verwendungsabsicht

Die Vermietung eines Gebäudes ist grds. von der Umsatzsteuer befreit. Soweit der Mieter die Räume aber im Rahmen seines Unternehmens für Umsätze verwendet, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, kann der Vermieter für die Umsatzsteuerpflicht optieren. Dies ist dann hingegen verbunden mit dem Recht auf Vorsteuerabzug aus bezogenen Leistungen bei Errichtung des Gebäudes bzw. aus Unterhaltungskosten. Eine Option für die Steuerpflicht ist insbesondere nicht möglich bei der Vermietung zu Wohnzwecken und der Überlassung von Räumen bspw. an Ärzte, die ihrerseits steuerbefreite Umsätze ausführen, die nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen.

Vielfach wird ein Gebäude nun gemischt genutzt, bspw. wird die untere Etage als Ladenlokal, die erste Etage an ein Dienstleistungsunternehmen vermietet und die oberen Etagen zu Wohnzwecken genutzt. Bei einem solchen gemischt genutzten Gebäude kann nur für Teilflächen zur Umsatzsteuer optiert und entsprechend der Vorsteuerabzug geltend gemacht werden. Wird ein solches gemischt genutztes Gebäude noch errichtet und steht die Frage des Vorsteuerabzugs an, so ist die **spätere Verwendungsabsicht** entscheidend. Dabei ist auf die spätere Verwendungsabsicht im Zeitpunkt des Leistungsbezugs abzustellen.

Der BFH hat dies nun mit Beschluss vom 10.2.2021 (Az. XI B 24/20) bestätigt und weiterhin entschieden, dass die in einem nachfolgenden Besteuerungszeitraum erstmals gefasste und dokumentierte Absicht, weitere Flächen eines noch zu erstellenden gemischt genutzten Gebäudes unternehmerisch zu nutzen, das im jeweiligen Zeitpunkt des Leistungsbezugs im Umfang der vormals getroffenen und dokumentierten Zuordnungsentscheidung entstandene Recht, Vorsteuer abzuziehen, nicht betrifft. Eine spätere Absichtsänderung wirkt nicht zurück und führt deshalb nicht dazu, dass Steuerbeträge nachträglich als Vorsteuer abziehbar sind.

Handlungsempfehlung:

Sorgfältig ist also die spätere Nutzungsabsicht zu dokumentieren. Dies gilt ganz besonders dann, wenn sich diese während der Bauphase ändert.

14 Umsatzsteuerliche Organschaft: Keine Beendigung durch Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung unter Bestellung eines vorläufigen Sachwalters

In Unternehmensgruppen liegt nicht selten eine umsatzsteuerliche Organschaft vor. Dies führt dazu, dass umsatzsteuerlich insgesamt nur ein Unternehmen gesehen wird. Folge ist insbesondere, dass Leistungen zwischen Organträger und den Organgesellschaften umsatzsteuerlich nicht relevant sind (nicht steuerbare Innenumsätze) und die Umsatzsteuer auch für die Leistungen der Organgesellschaften durch den Organträger geschuldet wird.

Gerade dann, wenn der Organträger oder eine Organgesellschaft in wirtschaftliche Schieflage gerät oder gar ein Insolvenzverfahren eröffnet wird, ist sehr sorgfältig zu prüfen, ob die umsatzsteuerliche Organschaft weiter fortbesteht oder nicht, da dies für die Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten und in Bezug auf die Haftung für Umsatzsteuerschulden von großer Bedeutung sein kann. Im Grundsatz endet mit **Eröffnung des Insolvenzverfahrens** über das Vermögen der Organgesellschaft das Organschaftsverhältnis. Denn wegen des Überganges der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis auf den Insolvenzverwalter endet die organisatorische Eingliederung. Der Organträger kann seinen Willen gerade nicht mehr in der (ehemaligen) Organgesellschaft durchsetzen.

Anders ist die Situation aber bei dem aktuell oft eingesetzten Instrument der **Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung mit Bestellung eines vorläufigen Sachwalters**. Hierzu hatte der BFH mit Urteil vom 27.11.2019 (Az. XI R 35/17) entschieden, dass weder die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung beim Organträger noch die Anordnung der vorläufigen Eigenverwaltung bei der Organgesellschaft eine Organschaft beenden, wenn das Insolvenzgericht lediglich bestimmt, dass ein vorläufiger Sachwalter bestellt wird, sowie eine Anordnung gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 InsO erlässt. Diesen Grundsätzen folgt nun vollumfänglich die FinVerw, wie diese mit Schreiben vom 4.3.2021 (Az. III C 2 – S 7105/20/10001 :001) mitteilt.

Handlungsempfehlung:

In diesen Situationen ist dringend steuerlicher und rechtlicher Rat einzuholen, da ansonsten vor allem für Geschäftsführer Haftungsrisiken drohen.

Für Personengesellschaften

15 Option zur Körperschaftsteuer wird für Personengesellschaften eingeführt

Das Bundeskabinett hat am 24.3.2021 das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts beschlossen, welches nun kurzfristig in ein Gesetzgebungsverfahren eingebracht und zeitnah von Bundestag und Bundesrat beschlossen werden soll. Kern dieses Gesetzgebungsvorhabens ist eine Option für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer.

Damit sollen die steuerlichen Rahmenbedingungen insbes. für mittelständische Personengesellschaften und Familienunternehmen verbessert werden.

Zum Hintergrund: Aktuell werden Personengesellschaften einerseits und Kapitalgesellschaften andererseits in Deutschland nach grundlegend anderen Prinzipien besteuert. Ein ganz wesentlicher Aspekt ist, dass ein Gewinn bei einer Personengesellschaft grundsätzlich im Jahr der Entstehung bei den Gesellschaftern der Besteuerung unterworfen wird und zwar unabhängig davon, ob dieser von den Gesellschaftern entnommen wird oder aber in der Personengesellschaft belassen wird. Dagegen unterliegen Gewinne einer Kapitalgesellschaft zunächst bei dieser der Gewerbe- und der Körperschaftsteuer, was einer Steuerbelastung von – je nach Gewerbesteuer-Hebesatz – ca. 30 % entspricht. Eine weitere Belastung auf Ebene der Gesellschafter erfolgt nur und erst dann, wenn die Gewinne der Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden.

Zwar können auch Personengesellschaften im Fall der Nichtentnahme von Gewinnen die Anwendung eines ermäßigten Steuersatzes beantragen, welchem erst bei späterer Entnahme eine weitere Belastung folgt. Diese Regelung ist allerdings in der Praxis nur schwer anzuwenden und führt vielfach nicht zu einer Belastung vergleichbar der einer Kapitalgesellschaft. Aus diesem Grund wurde bereits länger diskutiert, für Personengesellschaften eine Option zur Körperschaftsteuer einzuführen. Im Kern würde dies bedeuten, dass gesellschaftsrechtlich unverändert eine Personengesellschaft weiterbesteht, diese aber steuerlich wie eine Kapitalgesellschaft und die Gesellschafter der Personengesellschaft dann steuerlich wie Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden. Damit könnten diese optierenden Personengesellschaft bei Nichtentnahme der Gewinne die vergleichsweise günstige Steuerbelastung der thesaurierenden Kapitalgesellschaft nutzen.

Vorgesehene Option zur Körperschaftsteuer:

- Auf Antrag sollen für Zwecke der Besteuerung nach dem Einkommen eine Personenhandelsgesellschaft (OHG, KG oder GmbH & Co. KG) oder Partnerschaftsgesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft (optierende Gesellschaft) und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt werden. Damit würde diese Personengesellschaft (wie eine Kapitalgesellschaft zwingend) der Gewerbesteuer unterliegen und daneben der Körperschaftsteuer. Die Gesellschafter würden im Falle der Entnahme von Gewinnen diese als Kapitaleinkünfte besteuern. Bei Nichtentnahme erfolgt insoweit (zunächst) keine Besteuerung auf Ebene der Gesellschafter.
- Leistungsvergütungen zwischen Personengesellschaft und Gesellschafter würden wie bei Kapitalgesellschaften behandelt. Diese würden also steuerlich anerkannt und mindern mithin das steuerliche Ergebnis der Gesellschaft und führen beim Gesellschafter bei Geschäftsführergehältern zu Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit, bei Kapitalüberlassung zu Einkünften aus Kapitalvermögen und bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Leistungsvergütungen der optierenden Personengesellschaften stehen dann wie bei Kapitalgesellschaften unter dem Vorbehalt der Fremdüblichkeitsprüfung und ggf. kommt die vGA als Korrekturinstrument zum Einsatz.
- Die Option zur Körperschaftsteuer soll wie ein (fiktiver) Formwechsel behandelt werden. Damit kann die Option grds. ohne Aufdeckung stiller Reserven, also zu steuerlichen Buchwerten, erfolgen. Allerdings sind wie bei einem tatsächlichen Formwechsel wesentliche Betriebsgrundlagen des sog. Sonderbetriebsvermögens – also bspw. an die Personengesellschaft überlassene Grundstücke – in die Gesellschaft zu übertragen.

Vorteile vor allem für thesaurierende ertragreiche mittelständische Unternehmen: Ob eine solche Option zur Körperschaftsteuer im konkreten Fall sinnvoll ist, bedarf einer eingehenden Analyse. Es ist ein steuerlicher Rechtsformvergleich anzustellen. Im Falle der Option sind vorbereitende Prüfschritte vorzunehmen, wie bspw. die Überprüfung der steuerlichen Sinnhaftigkeit von Leistungsvergütungen, die Angemessenheit solcher Vergütungen und es ist eine Analyse des Sonderbetriebsvermögens durchzuführen. Auch kann das Vorhandensein von steuerlichen Ergänzungsbilanzen von Bedeutung sein, da bspw. Abschreibungspotential einer

positiven Ergänzungsbilanz mit der Option zwar nicht verloren geht, jedoch dann steuerlich bei der Kapitalgesellschaft steuerwirksam und damit im Ergebnis allen Gesellschaftern zugewiesen wird.

Andererseits bietet die Option insbes. für ertragreiche mittelständische Unternehmen eine sehr sinnvolle Möglichkeit, die gesellschaftsrechtlichen Möglichkeiten der Personengesellschaften mit der günstigen Thesaurierungsbelastung der Kapitalgesellschaft zu verbinden.

Hinweis:

Der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens bleibt abzuwarten. Die Details der Regelung werden voraussichtlich im Mai 2021 feststehen und eine Option erstmals für 2022 möglich sein. Rechtzeitig sollte individuell geprüft werden, ob eine Option zur Körperschaftsteuer in Betracht kommt. Dies bedarf einer umfassenden Prüfung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

16 Steuerliche Behandlung negativer Einlagezinsen

Zunehmend behalten Banken bei größeren Einlagebeständen negative Einlagezinsen für die Überlassung von Kapital ein. Zur steuerlichen Behandlung dieser Sachverhalte hat jüngst die FinVerw Stellung genommen und das umfangreiche Erläuterungsschreiben zur Abgeltungsteuer insoweit aktualisiert.

Negative Einlagezinsen stellen keine Zinsen bei den Kapitaleinkünften dar, da sie nicht als Entgelt für die Überlassung von Kapital gezahlt werden. Wirtschaftlich gesehen handelt es sich vielmehr um eine Art Verwahr- und Einlagegebühr, die bei den Einkünften aus Kapitalvermögen als Werbungskosten vom Sparer-Pauschbetrag erfasst sind und sich damit im Ergebnis steuerlich nicht auswirken. Bei Anlageprodukten mit gestaffelten Zinskomponenten („**Staffelzinsen**“) ist die Gesamtverzinsung im Zeitpunkt des Zuflusses zu betrachten. Ist die Gesamtverzinsung aus Sicht des Kapitalanlegers positiv, so handelt es sich insgesamt um Kapitaleinkünfte. Eine negative Gesamtverzinsung ist hingegen stets insgesamt als Verwahr- oder Einlagegebühr zu behandeln.

Beispiel:

Die Zinskonditionen für ein Tagesgeldkonto sind wie folgt ausgestaltet:

- von 0,00 € bis 500 000,00 €: positiver Zins (0,1 % p.a.)
- von 500 000,01 € bis 1 000 000,00 €: keine Verzinsung
- ab 1 000 000,01 €: negativer Zins (-0,05 % p.a.)

Es werden 1 500 000,00 € vom 1.1.-31.3. angelegt. Die Zinsgutschrift erfolgt am 31.3.

Lösung:

- Auf den ersten Teilbetrag i.H.v. 500 000,00 € entfällt ein positiver Zins i.H.v. 125,00 € (500 000,00 € x 0,1 % x 3 Monate).
- Auf den zweiten Teilbetrag (500 000,01 € bis 1 000 000,00 €) entfällt kein Zins.
- Auf den dritten Teilbetrag (1 000 000,01 € bis 1 500 000,00 €) entfällt ein negativer Zins i.H.v. – 62,50 € (500 000,00 € x 0,05 % x 3 Monate).

Der Besteuerung ist der positive Saldo aus den Zinsen der drei Guthabenbereiche i.H.v. 62,50 € zu Grunde zu legen (125,00 € + 0,00 € - 62,50 €).

Handlungsempfehlung:

Es sollte überprüft werden, ob von der Bank der Steuereinbehalt richtig berechnet wird. Ansonsten muss eine Korrektur bei der späteren Einkommensteuerveranlagung erfolgen.

17 Besteuerung von Rohstoffzertifikaten

Die Anlage in physische Rohstoffe, wie bspw. Goldbarren oder -münzen, wird nicht unter den Einkünften aus Kapitalvermögen erfasst. Liegt in diesen Fällen zwischen Kauf und Verkauf eine Zeitspanne von weniger als einem Jahr, so wird der Gewinn oder Verlust aus dem Geschäft als privates Veräußerungsgeschäft steuerlich erfasst. Nach Ablauf der einjährigen Haltedauer bleibt ein Veräußerungsgewinn dagegen unbesteuert und ein Verlust kann steuerlich nicht geltend gemacht werden.

Bei Rohstoffzertifikaten kann die steuerliche Einstufung dagegen eine andere sein. Insoweit ist zu differenzieren:

- Werden Inhaberschuldverschreibungen veräußert oder eingelöst, die einen Lieferanspruch auf Gold oder einen anderen Rohstoff verbriefen und durch Gold oder einen anderen Rohstoff in physischer Form nicht gedeckt sind, so liegen Kapitaleinkünfte vor. Das heißt ein Gewinn oder Verlust aus dem Geschäft wird unabhängig von der Haltedauer steuerlich im Rahmen der Abgeltungsteuer erfasst.
- Sehen die Vertrags-/Emissionsbedingungen hingegen vor, dass der Emittent das zur Verfügung gestellte Kapital nahezu vollständig in Gold oder einen anderen Rohstoff zu investieren hat und besteht ausschließlich ein Anspruch auf Auslieferung des hinterlegten Rohstoffs oder ein Anspruch auf Auszahlung des Erlöses aus der Veräußerung des Rohstoffs durch den Emittenten, liegt keine Kapitalforderung, sondern ein Sachleistungsanspruch vor. Damit liegen keine Kapitaleinkünfte vor, sondern bei einer Haltedauer bis zu einem Jahr ist ein privates Veräußerungsgeschäft steuerlich zu erfassen und bei einer längeren Haltedauer erfolgt keine steuerliche Erfassung.

Handlungsempfehlung:

Der Anleger sollte also die Anlagebedingungen prüfen.

18 Verlust aus der Veräußerung von wertlosen Aktien

Verluste aus der Veräußerung von Aktien werden steuerlich mindernd bei den Einkünften aus Kapitalvermögen erfasst, wobei lediglich eine Verrechnung mit Gewinnen aus Aktienveräußerungen erfolgt. Im Detail ist allerdings strittig, was insoweit unter „Veräußerung“ zu verstehen ist, insbes. ob das Wertloswerden auch hierunter fällt. Der BFH stellt nun aber zu Gunsten der Stpfl. mit Urteil vom 29.9.2020 (Az. VIII R 9/17) klar, dass eine Veräußerung in diesem Sinne weder von der Höhe der Gegenleistung noch von der Höhe der anfallenden Veräußerungskosten abhängig ist. Die Veräußerung wertloser Aktien stellt grundsätzlich keinen Gestaltungsmissbrauch dar, selbst wenn sich der Verkäufer verpflichtet, vom Käufer wertlose Aktien zu kaufen.

Im Streitfall veräußerte der Stpfl. wertlos gewordene Aktien zu einem Preis von insgesamt 10 € (0,01 € je Aktie) und erwarb im Gegenzug von der Käuferin ebenfalls wertlose Aktien. Der Verlust aus der Veräußerung der Aktien in Höhe der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem erzielten Erlös i.H.v. 10 € war als Verlust bei den Kapitaleinkünften zu berücksichtigen, wie der BFH bestätigt. Die Vereinbarung über den Verkauf der Aktien war als entgeltliche Veräußerung zwischen fremden Dritten zu behandeln, da ein Rechtsträgerwechsel auch tatsächlich stattfand. Die gesetzlichen Tatbestandsmerkmale zur steuerlichen Erfassung des Verlusts lagen somit vor. Auf Grund des Antrags auf Einbezug in die Veranlagung (also keine Anwendung der Abgeltungsteuer) war dieser im Rahmen der (Antrags-)Veranlagung mit Aktiengewinnen zu verrechnen. Ein Gestaltungsmissbrauch liegt bei dem Verkauf der Aktien nicht vor.

Handlungsempfehlung:

In solchen Konstellationen kann also ein Wertverlust steuerlich geltend gemacht werden. Allerdings ist dann regelmäßig ein Antrag auf Einbezug der Kapitaleinkünfte in die Veranlagung zu stellen. Insoweit sollte steuerlicher Rat eingeholt werden.

Für Hauseigentümer

19 Steuerliche Anerkennung eines Angehörigendarlehens zur Finanzierung eines Vermietungsobjektes

Das FG Köln hatte über die steuerliche Anerkennung eines Angehörigendarlehens zur Finanzierung eines Vermietungsobjektes zu entscheiden. Der Stpfl. machte Zinsaufwendungen aus einem Darlehen seiner Mutter über 250 000 € geltend. In diesem Fall werden die Besonderheiten hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung von Verträgen unter nahen Angehörigen deutlich. Solche Verträge werden steuerlich nur anerkannt, wenn sie zivilrechtlich wirksam, klar, eindeutig und leicht nachprüfbar sind und dem entsprechen, was unter sonst gleichen Umständen auch zwischen fremden Personen hätte vereinbart werden können. Zudem muss die tatsächliche Durchführung des Vertrags wie unter fremden Dritten erfolgt sein.

Im Streitfall war dem Stpfl. von seiner 1922 geborenen Mutter am 10.10.1985 eine notarielle Generalvollmacht erteilt worden, die für alle Rechtsgeschäfte und -handlungen sowie über den Tod der Mutter hinaus galt und den Stpfl. von den Beschränkungen des § 181 BGB befreite. Am 15.3.2015 schloss der Stpfl. als Vertreter seiner Mutter als Darlehensgeberin mit sich selbst als Darlehensnehmer einen „Darlehensvertrag“ über 250 000 €, den er für beide Vertragspartner unterzeichnete. Das Darlehen war verzinslich. Während der ersten 15 Jahre sollte keine Tilgung erfolgen; sodann eine solche von 5 % p.a. Die Generalvollmacht war noch im Jahr 2015, jedenfalls vor dem 14.9.2015, widerrufen worden.

Das Finanzgericht kommt mit Urteil vom 25.2.2021 (Az. 14 K 1414/19) zu dem Ergebnis, dass das Darlehensverhältnis steuerlich nicht anzuerkennen sei. Es fehle an der zivilrechtlichen Wirksamkeit. Zunächst konnte schon nicht festgestellt werden, wann der Darlehensvertrag tatsächlich geschlossen wurde, also dass er im Vorfeld der ersten „Zinszahlung“ am 30.6.2015 zustande kam. Insbesondere jedoch sei nicht nachgewiesen, dass eine Vereinbarung wie die vorliegende im Innenverhältnis zwischen dem Stpfl. und seiner Mutter durch die Generalvollmacht aus 1985 gedeckt war.

Zwar sei die Darlehensvereinbarung im Außenverhältnis durch die Generalvollmacht gedeckt. Dies gelte aber nicht für das Innenverhältnis. Schließt ein Vertreter kollusiv mit dem Vertragsgegner zum Nachteil des Vertretenen ein Geschäft ab, verstoße das Geschäft wegen einer sittenwidrigen Kollusion gegen die guten Sitten und sei nichtig. Aus diesem Grund sei auch ein Vertrag nichtig, wenn ein von den Voraussetzungen des § 181 BGB befreiter Bevollmächtigter seine Vollmacht missbraucht, um mit sich als Geschäftsgegner ein (Insich-)Geschäft zum Nachteil des Vertretenen abzuschließen.

Vorliegend war nun aber über das Innenverhältnis nichts Konkretes bekannt. Die bekannten Umstände sprechen vielmehr gegen eine entsprechende Befugnis im Innenverhältnis. Typischerweise werde eine solche Vollmacht gerade nicht im Interesse des Bevollmächtigten, also im Streitfall des Stpfl., sondern im Interesse des Vollmachtgebers erteilt. Dem entspreche der vorliegende Darlehensvertrag vom 15.3.2015 jedoch nicht, da er für die Vertretene nachteilig war, nämlich ihr hierdurch der Betrag von 250 000 € für einen tilgungsfreien Zeitraum von 15 Jahren vollständig und für weitere 20 Jahre teilweise entzogen wurde. Im Ergebnis hatte die vertretende Mutter damit angesichts ihres Alters lebenslang auf diesen nicht unerheblichen Teil ihres Vermögens keinen Zugriff mehr.

Weiter führt das Gericht aus, dass selbst wenn die zivilrechtliche Wirksamkeit des Darlehensvertrages unterstellt würde, der Vertrag nicht dem unter fremden Dritten Üblichen entspräche. Der Vorgang wäre als verschleierte Schenkung und nicht als Darlehensvertrag zu beurteilen. Der Werbungskostenabzug der geleisteten Zahlungen als Schuldzinsen scheidet damit aus. Maßgeblich für diese Annahme sei die Tilgungsvereinbarung, wonach der Stpfl. erst nach 15 Jahren zur Rückzahlung des Darlehensbetrags i.H.v. 5 % jährlich verpflichtet war. Diese Regelung

führt in Anbetracht des hohen Alters der Mutter bei Vertragsschluss von 93 Jahren und ihrer statistischen (Rest-)Lebenserwartung bei normalem Verlauf dazu, dass eine Rückzahlung des Darlehens zu Lebzeiten der Mutter nicht mehr erfolgen wird.

Hinweis:

Im Ergebnis liegt daher vorliegend eine verschleierte Schenkung vor. „Darlehenszinsen“ können also nicht geltend gemacht werden. Dies verdeutlicht, dass bei solchen Geschäften zwischen nahen Angehörigen sehr sorgfältig vorgegangen werden muss, damit diese steuerlich anerkannt werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

20 Drittes Corona-Steuerhilfegesetz: Verlustrücktrag bei GmbH

Mit dem am 17.3.2021 im BGBl. veröffentlichten Dritten Corona-Steuerhilfegesetz vom 10.3.2021 hat der Gesetzgeber den steuerlichen Verlustrücktrag der Jahre 2020 und 2021 für GmbH abermals angehoben auf nun 10 Mio. €. Wurden also in 2019 entsprechend hohe Gewinne erwirtschaftet, so können aus 2020 Verluste bis zur Höhe von 10 Mio. € in das Jahr 2019 zurückgetragen werden und somit zu einer Minderung der Steuerbelastung in 2019 und damit Minderung der Liquiditätsbelastung führen. Es bleibt aber dabei, dass der Verlustrücktrag nur in das dem Verlustjahr vorangegangene Jahr erfolgen kann (einjähriger Verlustrücktrag). Schließen also sowohl 2020 als auch 2021 mit Verlusten ab, so kann ein Verlustrücktrag aus 2021 nicht geltend gemacht werden.

Der auf 10 Mio. € angehobene Höchstbetrag gilt auch beim vorläufigen Verlustrücktrag, so dass kurzfristig eine Erstattung von für das Jahr 2019 gezahlten Steuern erreicht werden kann, soweit in 2019 entsprechende Gewinne der Besteuerung (Vorauszahlungen oder Veranlagung) zu Grunde liegen. Der erhöhte Verlustrücktrag wird auch für 2021 ermöglicht, so dass sich dieser bereits bei der Veranlagung für 2020 auswirkt. Dies gilt bei der Körperschaftsteuer, nicht aber bei der Gewerbesteuer; hier können Verluste auch weiterhin nur mit künftigen Gewinnen aus Folgejahren verrechnet werden.

Handlungsempfehlung:

Sind in 2020 (voraussichtlich) steuerliche Verluste angefallen oder drohen diese für 2021, so sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, welche Instrumente zur Schonung der Liquidität bereitstehen. Dies betrifft insbesondere Anpassungen von Vorauszahlungen und den Verlustrücktrag. Bereits bei der Veranlagung für 2019 kann ein pauschalierter Verlustrücktrag 2020 berücksichtigt werden.

21 Organschaft: BMF zur Notwendigkeit der Anpassung von Ergebnisabführungsverträgen in Altfällen (§ 302 AktG)

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft bietet neben anderen Vorteilen insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital- oder Personengesellschaft) geltend zu machen (also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns – zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft – zu verrechnen). Die Organschaft setzt für ihre Anerkennung neben der sog. finanziellen Eingliederung, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert, grundsätzlich auch den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Ergebnisabführungsvertrag) voraus. Die Wirksamkeit eines solchen Ergebnisabführungsvertrags erfordert nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 10.5.2017, I R 93/15, BStBl II 2019, 278), dass ausdrücklich die Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG (in allen seinen Bestandteilen und in den jeweiligen Regelungsfassungen) vereinbart worden ist. Dieses Vereinbarungserfordernis bezieht sich auch auf solche Regelungsbestandteile des § 302 AktG, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Gewinnabführungsvertrags noch nicht in Kraft getreten waren. Im Falle der Änderung des § 302 AktG ist nach Auffassung des BFH

demnach eine dieser Vorschrift entsprechende Vereinbarung – durch Anpassung des ursprünglichen Gewinnabführungsvertrags – zu treffen.

Vor diesem Hintergrund ist das aktuelle Schreiben des BMF v. 24.3.2021 zur Organschaft zu sehen, mit dem das BMF anlässlich der jüngsten Änderung des Wortlauts des § 302 Abs. 3 Satz 2 AktG (mit Wirkung ab dem 1.1.2021) durch das Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetzes (SanInsFoG) vom 22.12.2020 Folgendes regelt:

Nach aktueller Rechtslage müsse die Verlustübernahme durch Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung (dynamischer Verweis) gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG vereinbart werden. Es stehe der Anerkennung der Organschaft für Veranlagungszeiträume ab 2021 aber nicht entgegen, wenn die Anpassung der Altverträge zur Aufnahme des dynamischen Verweises spätestens bis zum Ablauf des 31.12.2021 vorgenommen werde (mit notarieller Beurkundung des Zustimmungsbeschlusses der Organgesellschaft und Anmeldung der Änderung zur Eintragung ins Handelsregister). Eine Anpassung könne unterbleiben, wenn das Organschaftsverhältnis vor dem 1.1.2022 beendet werde.

In diesen Fällen stelle die Anpassung des Gewinnabführungsvertrages zur Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG keinen Neuabschluss des Vertrages dar, daher werde auch keine neue Mindestlaufzeit i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 KStG in Gang gesetzt.

Hinweis:

Der noch in diesem Jahr zu beachtende Änderungsbedarf betrifft solche Ergebnisabführungsverträge, die vor dem 27.2.2013 abgeschlossen (und danach auch nicht angepasst) wurden, da diese nicht selten noch keinen dynamischen Verweis auf § 302 AktG bzw. noch die wörtliche Wiedergabe dieser Regelung in der damaligen Fassung enthalten dürften, weil diese sich aus der aktuellen Gesetzesfassung ergebende Voraussetzung für entsprechende Altverträge noch nicht anzuwenden war. Im konkreten Einzelfall sollte fachliche Beratung in Anspruch genommen werden. Insbesondere ist auch zu beachten, dass die dann notwendige Anpassung des Gewinnabführungsvertrages bis zum 31.12.2021 ausreichenden zeitlichen Vorlaufs bedarf, denn es müssen die notwendigen Beschlüsse gefasst und die Änderung muss zur Eintragung im Handelsregister angemeldet werden.

22 Dienstwagen: Anwendungsvoraussetzungen der 1 %-Regelung beim Alleingesellschafter-Geschäftsführer

Betreffend die Überlassung eines betrieblichen Pkw durch den Arbeitgeber an einen Arbeitnehmer (hier: Alleingesellschafter-Geschäftsführer) für dessen Privatnutzung hat der BFH (in einem Verfahren wegen Nichtzulassung der Revision) mit Beschluss vom 16.10.2020 (Az. VI B 13/20) seine Rechtsprechung bestätigt,

- wonach eine solche Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn führt. Die belastbare Behauptung des Stpfl., das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt zu haben, genüge nicht, um die Besteuerung des Nutzungsvorteils auszuschließen.
- Dies gelte auch für Alleingesellschafter-Geschäftsführer, die für ihre GmbH ertragsteuerlich als Arbeitnehmer tätig werden und denen die GmbH einen betrieblichen Pkw auf Grund dienstvertraglicher Vereinbarung auch zur Privatnutzung überlassen hat.

Im Streitfall hatte ein Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer, der aus seiner Tätigkeit als angestellter Geschäftsführer Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit erzielte und dem nach seinem Geschäftsführer-Anstellungsvertrag von der GmbH gestattet worden war, den ihm zur Verfügung gestellten betrieblichen Pkw auch privat zu nutzen, gegen die Nichtzulassung der Revision Beschwerde eingelegt. Umstritten war die steuerliche Erfassung der privaten Nutzung des betrieblichen Pkw.

Dazu stellt der BFH fest, dass diese Rechtssache keine grundsätzliche Bedeutung hat und die Rechtslage eindeutig sei. Denn nach ständiger Rechtsprechung führe die Überlassung eines betrieblichen Pkw durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn. Der Arbeitnehmer sei

um den Betrag bereichert, den er für eine vergleichbare Nutzung aufwenden müsste und den er sich durch die Überlassung des Fahrzeugs durch den Arbeitgeber erspart.

Die belastbare Behauptung des Stpfl., das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt zu haben, genüge nach ständiger Rechtsprechung nicht, um die Besteuerung des Nutzungsvorteils auszuschließen.

Hinweis:

Für die Praxis ist zu beachten, dass nur die vertraglich vereinbarte Privatnutzung eines betrieblichen Pkw Lohncharakter hat. Demgegenüber ist die unbefugte Privatnutzung eines Gesellschafter-Geschäftsführers durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst und führt sowohl bei einem beherrschenden als auch bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zur Annahme einer vGA.

23 vGA durch Nichtverzinsung eines Gesellschafterverrechnungskontos

In Fortführung der Rechtsprechung des BFH hat das Schleswig-Holsteinische FG mit Urteil vom 28.5.2020 (Az. 1 K 67/17) entschieden, dass die nicht angemessene Verzinsung einer auf einem Verrechnungskonto ausgewiesenen Forderung der Gesellschaft gegenüber ihrem Gesellschafter zu einer vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung führen kann. Wenn die Gesellschaft selbst keine Kredite aufgenommen habe, so bildeten bei der Ermittlung des angemessenen Zinssatzes die banküblichen Habenzinsen die Untergrenze und die banküblichen Sollzinsen die Obergrenze der verhinderten Vermögensmehrung. Der im Einzelfall angemessene Zinssatz sei innerhalb dieser Marge durch Schätzung zu ermitteln.

Im Streitfall hatte eine GmbH geklagt, deren Gesellschafter-Geschäftsführer 60 % der Anteile hielt. Die GmbH führte in ihrer Buchhaltung ein Konto, auf dem Zahlungsbewegungen im Verhältnis zum Gesellschafter-Geschäftsführer gebucht und verrechnet wurden und dessen Saldo gem. § 42 Abs. 3 GmbHG gesondert im Jahresabschluss der GmbH ausgewiesen wurde. Auf dieses Konto wurden zum einen in Erfüllung bilanzrechtlicher Vorgaben auf dem Gehaltsverrechnungskonto nicht ausgeglichene Gehaltsabschläge umgebucht, zum anderen wurden weitere Geschäftsvorfälle/Zahlungsflüsse erfasst. Zwischen den Jahren 2000 und 2015 ergab sich jeweils ein Saldo zu Gunsten der GmbH (i.H.v. regelmäßig über 160 T€ und bis zu 316 T€).

Eine Verzinsung der Beträge nahm die GmbH zunächst nicht vor, woraufhin das FA beginnend ab 2001 vGA wegen der Nichtverzinsung der Forderung ansetzte. Im Rahmen eines deswegen geführten finanzgerichtlichen Verfahrens verständigten sich die Beteiligten darauf, dass insofern ein Zinssatz von 4,5 % p.a. anzusetzen sei. Für die VZ 2005 bis 2013 einschließlich erklärte die GmbH entsprechende Zinserträge, welche als Forderungen gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer ebenfalls auf dem Verrechnungskonto erfasst wurden.

Für die Streitjahre 2014 und 2015 nahm die GmbH jedoch keine Verzinsung ihrer Forderungen gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer vor und begründete dies mit dem zwischenzeitlich negativ gewordenen gesetzlichen Basiszinssatz. Nachdem dem FA dies bekannt geworden war, erließ es Änderungsbescheide, in denen es vGA wegen der Nichtverzinsung der Forderungen berücksichtigte und dabei weiterhin einen Zinssatz i.H.v. 4,5 % p.a. zu Grunde legte. Im finanzgerichtlichen Verfahren änderte das FA allerdings seine Auffassung dahingehend, dass in Bezug auf die nach 2012 zugeführten Beträge von vornherein kein Darlehenscharakter vorgelegen haben solle, weil von vornherein keine Rückzahlung des Gesellschafter-Geschäftsführers an die GmbH zu erwarten gewesen sei. Das habe sich zum einen aus der Entwicklung des Kontos, dessen Saldo stetig angestiegen sei, und zum anderen aus der wirtschaftlichen Situation des Gesellschafter-Geschäftsführers in jener Zeit ergeben. Ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte darauf reagiert und jedenfalls keine weiteren Ausreichungen mehr vorgenommen. Es habe eine Ausbuchung der in den Streitjahren hinzugekommenen Forderungen zu erfolgen, wobei der Aufwand außerbilanziell durch entsprechende vGA zu egalisieren sei.

Das Schleswig-Holsteinische FG hat insoweit das Vorliegen einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bejaht, da – wegen der Nichtverzinsung der Forderungen – eine verhinderte

Vermögensmehrung vorliege; denn schließlich würden für Verrechnungskonten dieselben Grundsätze wie für Darlehensgewährungen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter gelten. Hinsichtlich der Höhe der verhinderten Vermögensmehrung sei zunächst zu prüfen, ob die Gesellschaft selbst Kredite aufgenommen hat. Bejahendenfalls berechne sich die durch die erfolgte Nichtverzinsung verhinderte Vermögensmehrung der Höhe nach grundsätzlich nach den der Gesellschaft in Rechnung gestellten Sollzinsen, wenn und soweit davon ausgegangen werden kann, dass der dem Gesellschafter zinslos überlassene Darlehensbetrag von der Gesellschaft andernfalls zur Kreditrückzahlung verwendet worden wäre.

Andernfalls sei zwischen den banküblichen Habenzinsen als Untergrenze und den banküblichen Sollzinsen als Obergrenze eine Schätzung vorzunehmen, wobei (wenn keine anderen Anhaltspunkte für die Schätzung erkennbar seien) davon ausgegangen werden könne, dass sich private Darlehensgeber und -nehmer die bankübliche Marge zwischen Soll- und Habenzinsen teilen. Soweit in der bisherigen Rechtsprechung – unter ausdrücklicher Abweichung vom Margenteilungsgrundsatz – eine Bandbreitenbetrachtung vorgenommen worden sei, betrafen die entschiedenen Sachverhalte Darlehensgewährungen der Gesellschafter an ihre Gesellschaft zu Konditionen, die nicht oder nur geringfügig über den maximal möglichen Sollzinsen der Banken für Kredite lagen.

Zur Rechtmäßigkeit der vom Finanzamt vorgenommenen Ausbuchung der Forderung und der außerbilanziellen Hinzurechnung als vGA in entsprechender Höhe traf das FG keine Aussage. Auf Grund der insoweit gegenläufigen Auswirkung blieb die Höhe der Steuerfestsetzung davon nämlich unberührt.

Hinweis:

Da das FG die Revision zugelassen hat (Az. des BFH: I R 27/20), ist die weitere Rechtentwicklung aufmerksam zu beobachten. Eine Änderung der Rechtsprechung erscheint allerdings wenig wahrscheinlich, so dass für entsprechende Verrechnungskonten regelmäßig auch eine Verzinsung vereinbart und durchgeführt werden sollte. Das besprochene Urteil gibt hilfreiche Leitlinien zur Bestimmung der angemessenen Verzinsung, die über den entschiedenen Fall hinaus Bedeutung haben.

24 Zur Vorteilsgeneigntheit bei vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung

Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil vom 17.12.2020 hat das Schleswig-Holsteinische FG entschieden (Az. 1 K 16/19, Az. der Revision: I R 2/21), dass eine vGA auf der Grundlage einer verhinderten Vermögensmehrung nur dann vorliegt, wenn die verhinderte Vermögensmehrung auf der Ebene der Gesellschaft einen korrespondierenden Vorteil auf der Ebene des Gesellschafters oder eines diesem nahestehenden Dritten begründen könne.

Im Streitfall hatte eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer GmbH geklagt (Stpfl.), die über ihre Muttergesellschaft (A-GmbH) in den im Ausland (Staat Y) ansässigen Mutterkonzern E eingebunden war. Im Jahr 2004 hatte die Stpfl. von der ausländischen (Staat Z) Fa. J einen Auftrag erhalten. Außerdem hatte J der Stpfl. im Jahr 2006 weitere Aufträge erteilt. Anfang 2007 belegte der Staat Y den Staat Z mit einem Wirtschaftsembargo. In Y ansässige Unternehmen durften in Z ansässige Abnehmer nicht mehr beliefern. Daraufhin wies die Leitung des Mutterkonzerns E die Stpfl. an, die von J erteilten Aufträge nicht mehr weiter auszuführen. Dies teilte die Stpfl. J im Frühjahr 2007 schriftlich mit und erklärte zugleich, dass eine Fertigstellung der in unterschiedlichen Ausführungsstadien befindlichen Aufträge durch sie nicht mehr erfolgen könne. Daraufhin erhob J Anfang 2009 im Ansässigkeitsstaat von J gegen die Stpfl. Klage wegen Nichterfüllung der genannten Aufträge und machte Schadensersatzforderungen geltend. Die Stpfl. strengte angesichts dessen Ende 2009 ein Schiedsverfahren vor der internationalen Handelskammer in Paris an, in dessen Folge sich die Stpfl. zur Leistung von Schadensersatz verpflichtete – und entsprechend Rückstellungen bildete bzw. aufstockte.

Das beklagte FA vertrat dazu die Auffassung, dass die Zahlung der Verfahrenskosten und des Schadensersatzbetrages durch die Stpfl. ebenso wie die der Stpfl. im Zusammenhang mit der Auftragsausführung entstandenen Kosten und der der Stpfl. durch die Nichtfortführung der Aufträge entgangene Gewinn bei der Stpfl. vGA darstellten, wobei im Streitjahr der Zuführungsbetrag zur Rückstellung und die Schiedsgerichtskosten zu erfassen seien. Die

Stornierung der Aufträge sei allein im Interesse der Konzernmutter erfolgt. Im Verhältnis zu einem gesellschaftsfremden Dritten wäre ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter weder bereit gewesen, die Kosten einer allein im Interesse der Konzernmutter erfolgten Vertragsstornierung zu tragen, noch hätte er auf den Gewinn aus der Auftragsdurchführung verzichtet. Dass die Stpfl. beides hier dennoch getan habe, liege allein in ihrer gesellschaftsrechtlichen Beziehung zur Konzernmutter begründet.

Dazu hat das FG festgestellt,

- dass das FA zu Unrecht eine vGA angenommen habe.
- Zu den Voraussetzungen einer vGA gehöre (u.a. neben der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis) nach ständiger Rechtsprechung insbes. auch das Merkmal der Vorteilsgeneigtheit, d.h. der Vorgang müsse geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen. Dieses Merkmal der Vorteilsgeneigtheit bilde den notwendigen „Brückenschlag“ zwischen Kapitalgesellschaft und Anteilseigner, der erforderlich ist, weil nach der Rechtsprechung des BFH jegliche gesellschaftliche (Mit-)Veranlassung genügt, um eine vGA anzunehmen.
- Insofern genüge zwar für die Annahme einer vGA auf der Ebene der Kapitalgesellschaft eine bei dieser eingetretene Vermögensminderung. Eine konkrete oder abstrakte Vorteilszuwendungsabsicht oder gar ein tatsächlicher korrespondierender Vermögenszufluss beim Gesellschafter ist weder in zeitlicher noch in tatsächlicher Hinsicht notwendig. Es kämen aber von vornherein nur solche Unterschiedsbetragsminderungen als vGA bei der Gesellschaft in Betracht, die die – objektive – Eignung haben, beim Gesellschafter einen Vorteil in Gestalt eines sonstigen Bezuges i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auslösen zu können.

Für den Streitfall folge aus diesen Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung,

- dass vorliegend schon die gesellschaftliche Veranlassung fraglich sei, weil weder hinsichtlich der Zahlung der Verfahrenskosten noch hinsichtlich der Erhöhung des Rückstellungsbetrages eine gesellschaftliche Veranlassung erkennbar sei. Vielmehr liege insoweit eigenbetriebliches Interesse der Gesellschaft vor.
- Weiterhin sei für das FG nicht zu erkennen, inwiefern die Erhöhung der Rückstellung und die Zahlung der Kosten für das Schiedsverfahren zu einem sachlich korrespondierenden wirtschaftlichen Vorteil bei der Konzernmutter geführt haben sollen.
- Auch für einen eventuellen Anspruchsverzicht der Stpfl. gegenüber der Konzernmutter sei kein Ansatzpunkt zu erkennen, da weder eine vertragliche noch eine gesetzliche Grundlage für solche Ausgleichs- bzw. Ersatzansprüche der Stpfl. gegen die Konzernmutter ersichtlich sei.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist aufmerksam zu beobachten, da gegen die Entscheidung des FG nun die Revision beim BFH anhängig ist. Von besonderer Bedeutung ist, ob der BFH die Ansicht des FG bestätigt, wonach Entscheidungen über die grundlegende Ausrichtung der Konzernpolitik mglw. überhaupt einem Fremdvergleich nicht unterzogen werden könnten. Nach Auffassung des FG könnte ein solcher Fremdvergleich von vornherein ausscheiden, weil solche Entscheidungen nur autonom vom Gesellschafter getroffen werden könnten, so dass ein Vergleich mit einem fremden Dritten hypothetisch wie tatsächlich ausgeschlossen wäre. Letztlich war diese Frage im Entscheidungsfall für das FG aber nicht mehr entscheidend, da das Vorliegen einer vGA bereits aus anderen Gründen verneint wurde.

Aktuelle Bilanzierungsfragen – Jahresabschluss zum 31.12.2020 vor dem Hintergrund der Corona-Pandemie

25 Aktuelle Bilanzierungsfragen

Die Corona-Pandemie hat in vielen Fällen wirtschaftliche Spuren hinterlassen. Im Hinblick auf deren Abbildung im Jahresabschluss zum 31.12.2020 ist zunächst festzustellen, dass die einzelnen Aktiva und Passiva wie gehabt nach den allgemeinen Regeln anzusetzen und zu bewerten sind. Belastungen durch die aktuelle wirtschaftliche Lage des Betriebs können sich in einzelnen Positionen der Bilanz niederschlagen, so z.B. in Form von außerordentlichen Abschreibungen auf Aktiva oder in Form von Rückstellungen.

Im Folgenden werden wichtige aktuelle Bilanzierungsfragen für den Jahresabschluss zum 31.12.2020 aufgegriffen.

26 Going Concern-Prämisse: Wann ist hiervon abzuweichen?

Grundsätzlich ist der Jahresabschluss unter der Prämisse der Fortführung des Unternehmens (Going Concern-Prämisse) aufzustellen. Von dieser Grundannahme ist (nur) in den Fällen abzuweichen, in denen für einen „überschaubaren Zeitraum“ davon auszugehen ist, dass die Fortsetzung der Unternehmenstätigkeit nicht mehr möglich ist. Noch nicht zwingend zur Abkehr von der Fortführungsannahme führen

- das Vorliegen von Insolvenzgründen oder
- das Einleiten eines Insolvenzverfahrens,

da auch dann die unternehmerische Tätigkeit fortgeführt werden kann. Jedoch ist dann eine Begründungspflicht des Kaufmanns für die Aufrechterhaltung der Fortführungsannahme anzunehmen.

In der aktuellen Lage muss die Frage, ob die Going Concern-Annahme aufrechterhalten werden kann, sehr sorgfältig abgewogen und dies entsprechend dokumentiert werden. Allein die behördlichen Einschränkungen für manche Branchen oder die Nichterreichbarkeit oder Nichtverfügbarkeit von Beschaffungs- oder Absatzmärkten müssen als Hinweise für eine mögliche Durchbrechung der Fortführungsprognose gewertet werden. Allerdings ist auch in der aktuellen Situation das insoweit bestehende Regel-Ausnahme-Verhältnis zu sehen: Grundsätzlich ist von einer Fortführung des Unternehmens auszugehen. So reichen Zweifel an der Überlebensfähigkeit des Unternehmens nicht aus, um die Bilanzierung unter Fortführungsgesichtspunkten aufzugeben, sondern die Fortführungsvermutung entfällt erst, wenn es objektiv fehlerhaft wäre, von der Aufrechterhaltung der Unternehmenstätigkeit auszugehen. Die Hürde ist also hoch.

Bestehen begründete Zweifel an der Fortführung des Unternehmens, so muss eine detaillierte Prognose über die weitere Entwicklung des Unternehmens aufgestellt werden. Im Mittelpunkt steht eine detaillierte Liquiditätsvorschau auf Basis einer Unternehmensplanung – insbesondere in Gestalt einer Produktions-/Absatzplanung. Umfang und Tiefe der Fortführungsprognose werden bestimmt durch Umfang und Komplexität der Geschäftstätigkeit und die bestehenden Risiken im konkreten Fall. Bereits zugesagte oder zumindest ausreichend sichere Hilfen des Staates (z.B. Überbrückungshilfe) sind zu berücksichtigen.

Hinweis:

Kann ausnahmsweise nicht mehr von der Fortführung des Unternehmens ausgegangen werden, so sind die Vermögenswerte grundsätzlich mit den bei der Liquidation des Unternehmens erzielbaren Werten anzusetzen. Diese Wertansätze liegen regelmäßig deutlich unter den Buchwerten.

27 Aspekte der Bilanzpolitik beim Jahresabschluss zum 31.12.2020

Vor der Erstellung des Jahresabschlusses sollten Überlegungen zur Bilanzpolitik stehen. Dies vor dem Hintergrund, dass die Bilanzierung zwar in weiten Teilen durch Vorgaben des Handelsgesetzbuches und auch punktuell durch die Steuergesetze festgelegt ist. Jedoch bestehen – insbesondere steuerlich – Wahlrechte und vielfach Ermessensspielräume, mit denen Einfluss auf das Bilanzbild und das Ergebnis genommen werden kann.

Die Bilanzpolitik zum Jahresabschlussstichtag 31.12.2020 ist vor allem durch die Besonderheit geprägt, dass die wirtschaftliche Situation der Unternehmen eine große Spreizung aufweist. So waren und sind immer noch einige Branchen ganz massiv von den Einschränkungen des öffentlichen Lebens und der wirtschaftlichen Tätigkeiten betroffen und müssen daher mit teilweise sehr großen Verlusten rechnen. Andere Unternehmen sind vergleichsweise gut durch die Krise gekommen oder können sich sogar als „Krisengewinner“ bezeichnen. Daher sind auch die Bilanzstrategien höchst unterschiedlich.

Dabei ist individuell zu prüfen, welche Auswirkungen sich auf die einzelnen Bilanzadressaten ergeben. Im Bereich der mittelständischen GmbH bzw. GmbH & Co. KG sind herauszustellen:

Bilanzadressaten	Zielsetzung	Instrument
Gesellschafter	Ausschüttungsbemessung, Erfüllung von Ergebnisprognosen	Handelsbilanz
Fremdkapitalgeber	Bilanz-/GuV-Kennziffern, Erfüllung von Ergebnisprognosen, Einhaltung von Covenants aus Kreditverträgen	Handelsbilanz
Fiskus	Minimierung der Steuerzahlungen bzw. Nutzung steuerlicher Verluste	Steuerliche Gewinnermittlung/ Steuerbilanz

Dabei ist zu beachten, dass über den Maßgeblichkeitsgrundsatz eine Verknüpfung zwischen Handels- und Steuerbilanz besteht. Das heißt für die steuerliche Gewinnermittlung sind grds. die handelsrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung maßgebend. Im Rahmen des Einsatzes bilanzpolitischer Instrumente sind allerdings insoweit einschränkend zwei Aspekte zu beachten:

- steuerliche Wahlrechte können unabhängig von der Handelsbilanz ausgeübt werden und
- in der Handelsbilanz bestehen im Grundsatz in weiterem Umfang Ermessensspielräume bei Ansatz und Bewertung.

28 Abschreibung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens

a) Befristete Wiedereinführung der degressiven AfA

Mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz wurde befristet für die Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 (unabhängig vom Wirtschaftsjahr) die Möglichkeit (Wahlrecht) wieder eingeführt, anstelle der linearen Abschreibung steuerlich eine degressive Abschreibung in Anspruch zu nehmen. Die degressive Abschreibung kann nach einem festen Prozentsatz vom jeweiligen Buchwert (Restwert) in Höhe von bis zu 25 %, höchstens das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibung berechnet werden. Dies gilt also bereits für Anschaffungen seit dem 1.1.2020.

Hinweis:

Die Wahl der steuerlichen Abschreibungsmethode kann unabhängig von der Vorgehensweise in der Handelsbilanz erfolgen. Nun ist aber auch ein Gleichlauf zwischen Handels- und Steuerbilanz bei Wahl der degressiven AfA möglich.

Die degressive Abschreibung kann bei neuen oder gebrauchten beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, wie z.B. Maschinen, Betriebsvorrichtungen, Fahrzeugen und Betriebs-

und Geschäftsausstattung, angewendet werden. Bei immateriellen Wirtschaftsgütern, wie z.B. Software, kommt weiterhin nur die lineare Abschreibung in Betracht.

b) Sonderabschreibung nach § 7g EStG

Neben der laufenden AfA (lineare oder degressive AfA) kann unter folgenden Voraussetzungen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren insgesamt eine Sonderabschreibung von bis zu 20 % in Anspruch genommen werden:

- es handelt sich um abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- der Betrieb hat im Jahr 2019 die Gewinngrenze von 200 000 € nicht überschritten und
- das Wirtschaftsgut wird im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauf folgenden Wirtschaftsjahr vermietet oder in einer inländischen Betriebsstätte des Betriebs des Stpfl. ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich genutzt.

Hinweis I:

Betragsmäßig ist die Sonderabschreibung nicht begrenzt (anders als der Investitionsabzugsbetrag). Vorteilhaft ist die Sonderabschreibung allerdings nur dann, wenn ein ausreichend hoher Gewinn erzielt wird oder ein sich ergebender Verlust im Vorjahr mittels Verlustrücktrag steuerlich genutzt werden kann.

Diese Sonderabschreibung erfolgt nur in der steuerlichen Gewinnermittlung und nicht in der Handelsbilanz.

Hinweis II:

Der Nachweis der ausschließlichen oder fast ausschließlichen betrieblichen Nutzung (mindestens 90 %) ist insbesondere bei Fahrzeugen zu beachten, die vom Unternehmer auch für private Zwecke genutzt werden. Die Sonderabschreibung kann in diesen Fällen nur genutzt werden, wenn der private Nutzungsanteil die Grenze von 10 % der Gesamtnutzung nicht übersteigt. Der betriebliche Nutzungsanteil ist nachzuweisen. Aktuell hat der BFH mit Urteil vom 15.7.2020 (Az. III R 62/19), welches am 1.4.2021 veröffentlicht wurde, klargestellt, dass für diesen Nachweis kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erforderlich ist. Vielmehr können auch andere Beweismittel herangezogen werden.

c) In 2020 angeschaffte Computer-Hardware/-Software

Mit dem Schreiben des BMF vom 26.2.2021 wurde eine „Sofortabschreibung“ von bestimmter Computer-Hardware und Software zugelassen (technisch durch Festlegung einer Nutzungsdauer von einem Jahr). Dies gilt allerdings erstmals in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden, in der Regel also erstmals für das Wj. 2021.

Hinweis:

Allerdings können in der Gewinnermittlung des Wirtschaftsjahres 2021 Restbuchwerte von entsprechenden Wirtschaftsgütern, die in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden und bei denen eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zu Grunde gelegt wurde, vollständig abgeschrieben werden. Ausführliche Informationen hierzu lesen Sie in Rz. 9 des mit dieser Sonderbeilage erschienenen Mandanten-Rundschreibens.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2020 gelten insoweit – sowohl in der Handelsbilanz als auch in der steuerlichen Gewinnermittlung – noch die allgemeinen Regeln:

- EDV-Hardware und Software ist bei mehrjähriger Nutzung steuerlich nach den üblichen Regeln abzuschreiben.
- Die Sofortabschreibung für geringwertige Wirtschaftsgüter kommt nur in Betracht bei selbständig nutzbarer EDV-Hardware (dies gilt ebenso für Software) und bei Anschaffungskosten von bis zu 800 € ohne Umsatzsteuer.
- Im Übrigen sehen die AfA-Tabellen für allgemein verwendbare Anlagegüter eine Nutzungsdauer für Hardware von drei Jahren vor – Position 6.14.3.2 „Workstations, Personalcomputer, Notebooks und deren Peripheriegeräte (Drucker, Scanner, Bildschirme u. ä.)“.
- Für die Nutzungsdauer von Software existieren keine generellen Vorgaben der FinVerw. Einzig zu ERP-Software wird eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von fünf Jahren genannt. Im Übrigen wird Software vielfach über einen Zeitraum von drei Jahren abgeschrieben.

- Werden Teile einer EDV-Anlage, wie Tastatur oder Bildschirm oder die Festplatte, ersetzt, so liegt sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand vor.

d) Sonderabschreibung für Elektronutfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahrräder

Bei

- neuen Elektronutfahrzeugen (Fahrzeuge der EG-Fahrzeugklassen N1, N2 und N3, die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden) sowie
- elektrisch betriebenen Lastenfahrrädern (Schwerlastfahrräder mit einem Mindest-Transportvolumen von einem Kubikmeter und einer Nutzlast von mindestens 150 Kilogramm, die mit einem elektromotorischen Hilfsantrieb angetrieben werden),

die zum Anlagevermögen gehören, kann im Jahr der Anschaffung neben der laufenden Abschreibung (lineare oder degressive Abschreibung) eine Sonderabschreibung in Höhe von 50 % der Anschaffungskosten in Anspruch genommen werden.

Hinweis:

Diese Sonderabschreibung erfolgt nur in der steuerlichen Gewinnermittlung und nicht in der Handelsbilanz.

29 Bewertung von Vorratsbeständen

a) Kein Einbezug von „Leerkosten“ in die Herstellungskosten

Auch bei Unternehmen, die die Corona-Krise nach aktuellem Stand weitgehend überwunden haben, ist im Jahresabschluss zum 31.12.2020 bei der Bewertung von Beständen an fertigen und unfertigen Produkten oder Dienstleistungen zu beachten, dass es bei der Ermittlung der Herstellungskosten das Verbot der Berücksichtigung sog. „Leerkosten“ zu beachten gilt. Ist es auf Grund der Corona-Krise zu einer vorübergehenden Stilllegung von Anlagen gekommen oder wurden Herstellungsvorgänge durch Engpässe bei Lieferketten unterbrochen, stellen die auf diese Zeiträume entfallenden Gemeinkosten keine angemessenen und durch die Fertigung veranlassten Herstellungskosten dar und dürfen daher nicht in die Herstellungskosten einbezogen werden. Insoweit liegt vielmehr laufender Aufwand der Periode vor.

Hinweis:

Insoweit ist also Vorsicht geboten, wenn anhand der Ist-Kosten des Jahres 2020 die im Rahmen einer Zuschlagkalkulation verwendeten Gemeinkostenzuschlässe neu ermittelt werden.

b) Prüfung von Wertberichtigungen/Teilwertabschreibungen

Bei der Bewertung von Absatzgeschäften, aus denen Verluste drohen, muss beachtet werden, dass Drohverlustrückstellungen – im Gegensatz zu Verlusten aus Teilwertabschreibung – steuerlich nicht zulässig sind. Insoweit ist festzuhalten, dass eine Teilwertabschreibung der Drohverlustrückstellung vorgeht. Die Teilwertabschreibung ist nicht auf den Teil (die Quote) der Gesamtleistung begrenzt, die bereits vor dem Bilanzstichtag erbracht worden ist. In Höhe des voraussichtlichen Gesamtverlusts aus einem schwebenden (unfertigen) Auftrag können die Anschaffungs-/Herstellungskosten (bis auf Buchwert 0 €) gekürzt werden. Nur soweit der Drohverlust die bis zum Bilanzstichtag angefallenen Anschaffungs-/Herstellungskosten überschreitet, bestehen steuerlich unbeachtliche Rückstellungen für drohende Verluste.

Insbesondere können Teilwertabschreibungen bei zum Bilanzstichtag **nicht mehr absetzbarer Saisonware** angezeigt sein. In diesen Fällen ist eine sorgfältige Dokumentation der Abwertungsgründe anzuraten.

Hinweis I:

Der Ansatz des niedrigeren Teilwerts wirkt sich nur dann steuermindernd aus, wenn im Jahr 2020 ein Gewinn erzielt worden sein sollte. Vorteile können solche Teilwertabschreibungen auf Saisonware im Hinblick auf die **Überbrückungshilfe III** bringen: Diese zählen für Einzelhändler zu den erstattungsfähigen Fixkosten.

Begünstigt sind ebenso Hersteller und Großhändler von verderblicher Ware für die Gastronomie sowie der Garten- und Gemüsebau (Zierpflanzenerzeuger).

Hinweis II:

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass bei Waren, die von Einzelhändlern, welche von der Corona-Krise „unmittelbar und nicht unerheblich negativ betroffen sind“, an steuerbegünstigte Organisationen gespendet werden bzw. gespendet worden sind, auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe verzichtet wird. Die **Sachspende** wird also nicht mit Umsatzsteuer belastet. Diese Regelung gilt für Spenden, die zwischen dem 1.3.2020 und dem 31.12.2021 erfolgt sind bzw. erfolgen. Soweit im Zeitraum seit dem 1.3.2020 Sachspenden erfolgt sind und diese als umsatzsteuerpflichtig verbucht und entsprechend in den Umsatzsteuervoranmeldungen behandelt wurden, kann nun eine Korrektur erfolgen. Grundsätzlich sollte angemessen dokumentiert werden, dass der Spender „durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen“ ist. Dies ist insbesondere bei behördlich angeordneten Betriebsschließungen der Fall.

30 Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

Zum Bilanzstichtag bestehende Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sind sorgfältig daraufhin zu prüfen, ob Zweifel an der Werthaltigkeit auf Grund möglicher Zahlungsschwierigkeiten der Kunden durch Wertabschläge Rechnung zu tragen ist. Insoweit sind alle wertbegründenden Ereignisse bis zum Bilanzstichtag – auch wenn diese ggf. erst später bis zur Bilanzaufstellung bekannt werden – zu berücksichtigen. Anlass für Wertberichtigungen sind alle Erkenntnisse über mögliche Zahlungsschwierigkeiten, wie bspw.

- schleppende Zahlungen,
- mehrfache erfolglose Zahlungserinnerungen/Mahnungen,
- Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Kunden.

Hinweis:

Diese Fälle sollten sorgfältig dokumentiert werden. Dabei sind vorrangig Einzelwertberichtigungen zu prüfen, aber auch allg. wirtschaftliche Schwierigkeiten einer Branche können Anlass für die Überprüfung/Bildung von Pauschalwertberichtigungen sein.

31 Bilanzielle Erfassung staatlicher Stützungsmaßnahmen

a) Bilanzielle Erfassung von Kurzarbeitergeld

Aktuell müssen viele Unternehmen vom Instrument der Kurzarbeit Gebrauch machen. Dies bedeutet, dass die betriebsübliche Arbeitszeit für einen vorübergehenden Zeitraum reduziert wird und ein entsprechend vermindertes Arbeitsentgelt gezahlt wird. Gegebenenfalls erfolgt Kurzarbeit auf Null, so dass kein laufendes Arbeitsentgelt gezahlt wird. Der Arbeitgeber hat – unter bestimmten Bedingungen – Anspruch gegenüber der Bundesagentur für Arbeit auf Erstattung des an die Arbeitnehmer gezahlten Kurzarbeitergeldes. Arbeitgeber haben aktuell gegenüber der Agentur für Arbeit auch Anspruch auf Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge. Darüber hinaus wird vielfach von den Arbeitgebern das Kurzarbeitergeld aufgestockt, damit die finanzielle Schlechterstellung der Arbeitnehmer vermindert oder verhindert wird.

Im Jahresabschluss zum 31.12.2020 sind insoweit folgende Aspekte zu beachten:

- Wurde in 2020 Kurzarbeit angeordnet, so ist als laufender Personalaufwand der verminderte Lohn einschließlich Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung zu buchen.
- Von der Agentur für Arbeit erstattetes Kurzarbeitergeld stellt einen durchlaufenden Posten dar, wird also nicht erfolgswirksam gebucht. Die Buchung erfolgt per Forderung gegen Agentur für Arbeit an Verbindlichkeit Arbeitnehmer. Im Jahresabschluss ist eine Forderung gegen die Agentur für Arbeit einzubuchen, wenn sämtliche Anspruchsvoraussetzungen einschließlich der wirksamen Erstattung der Anzeige über den Arbeitsausfall zum Abschlussstichtag erfüllt sind und der Antrag auf Erstattung bis zur Bilanzaufstellung gestellt oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit innerhalb von drei Monaten fristgerecht gestellt werden wird.
- Freiwillige Aufstockungsbeträge sind laufender Personalaufwand.

- Die Erstattung der Sozialversicherungsbeiträge ist als nicht rückzahlbare öffentliche Zuwendung zu behandeln. Ansatz einer Forderung, wenn die sachlichen Voraussetzungen bis zum Bilanzstichtag erfüllt sind und ein Antrag auf Erstattung bis zur Bilanzaufstellung gestellt ist oder so gut wie sicher ist. Der Ausweis erfolgt als sonstiger betrieblicher Ertrag oder wahlweise als Buchung im Personalaufwand (als Minderungsposten).
- Ggf. ergibt sich eine Erläuterungspflicht im Anhang – soweit ein Anhang aufgestellt werden muss, wie insbesondere bei einer GmbH oder GmbH & Co. KG.

Hinweis:

Die Voraussetzungen für die Erstattung von Kurzarbeitergeld durch die Agentur für Arbeit sollten sorgfältig dokumentiert werden, so insbesondere die Vereinbarung der Kurzarbeit mit den Arbeitnehmern oder dem Betriebsrat und die Arbeitszeitkonten.

b) Bilanzielle Erfassung der November- und Dezemberhilfen

Die Corona-Hilfen, also die Soforthilfen, das Überbrückungsgeld und die November- und Dezemberhilfen, sind nicht rückzahlbare Zuwendungen der öffentlichen Hand. Diese sind ertragswirksam zu erfassen. Vor dem Hintergrund, dass insbesondere die November- und Dezemberhilfen teilweise bis heute nicht oder nicht vollständig ausgezahlt wurden, stellt sich die Frage, zu welchem Zeitpunkt bei bilanzierenden Stpfl. die Hilfen als Ertrag zu buchen sind, insbesondere ob diese im Jahresabschluss zum 31.12.2020 bereits zu berücksichtigen sind.

Im Grundsatz gilt insoweit wie bei anderen Erträgen auch das Realisationsprinzip. Konkret bedeutet dies:

- Sind bis zum Bilanzstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Zuschussgewährung erfüllt und zudem die Zuwendung bis zur Beendigung der Aufstellung des Abschlusses ohne Auszahlungsvorbehalt bewilligt, so ist der Anspruch bereits im Jahresabschluss zu erfassen. Die Stellung des Antrags bis zum Abschlussstichtag ist keine sachliche Voraussetzung, wenn und solange der Antrag auch noch danach gestellt werden kann.
- Einer Bewilligung bis zur Aufstellung des Jahresabschlusses bedarf es nicht, wenn die Gewährung des Zuschusses so gut wie sicher ist. Hiervon ist aktuell auszugehen. Das heißt, die Zuwendungen sind bereits dann als Forderung ertragswirksam im Jahresabschluss zu erfassen, wenn der Bilanzierende die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag erfüllt hat und zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses der erforderliche Antrag gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird. Dies gilt, obwohl auf diese Hilfen kein Rechtsanspruch im zivilrechtlichen Sinne besteht, da aktuell davon ausgegangen werden kann, dass der zuständigen Behörde bei Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen durch den Antragsteller faktisch so gut wie kein Ermessensspielraum hinsichtlich der Bewilligung der Leistung zukommt und die öffentliche Hand für die betreffende Billigkeitsleistung ausreichende Haushaltsmittel bereitstellen wird.
- Ist die Erfüllung der sachlichen Voraussetzungen für die Zuschussgewährung dagegen unsicher, so scheidet eine ertragswirksame Vereinnahmung vor Bewilligung aus. Dies kann bspw. der Fall sein, wenn unsicher ist, ob sich das Unternehmen bereits zum 31.12.2019 in (wirtschaftlichen) Schwierigkeiten befunden hat und diesen Status danach nicht wieder überwunden hat.
- Aus dem Umstand der Gewährung einer Abschlagszahlung – ohne dass bislang ein Bewilligungsbescheid in mindestens gleicher Höhe vorliegt – kann nicht per se geschlossen werden, dass zum Abschlussstichtag die sachlichen Voraussetzungen für die Gewährung der Corona-Finanzhilfe (in Höhe des Betrags der Abschlagszahlung) erfüllt waren. Bis zum Abschlussstichtag bereits zugeflossene Abschlagszahlungen sind als Schuld zu passivieren (Bilanzposten „sonstige Verbindlichkeiten“), wenn zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses keine hinreichend hohe Sicherheit bzgl. der Erfüllung der Antragsvoraussetzungen und der späteren Entstehung des Rechtsanspruchs gegeben ist.

- Keine Voraussetzung für die Aktivierung eines Anspruchs auf eine Corona-Finanzhilfe im Abschluss auf den 31.12.2020 ist, dass bis zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses bereits der sog. Schlussabrechnungsbescheid vorliegt.
- Soforthilfen, November-/Dezemberhilfe, Überbrückungshilfe und vergleichbare Unterstützungsleistungen sind als steuerpflichtige Betriebseinnahmen zu erfassen. Der Umsatzsteuer unterliegen diese aber mangels Leistungsaustausch nicht.
- In der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung sind diese Hilfen als „sonstige betriebliche Erträge“ zu erfassen. Eine ertragswirksame Erfassung scheidet nur ausnahmsweise dann aus, wenn die Hilfen ausdrücklich für die Anschaffung von bilanzierungspflichtigen Wirtschaftsgütern gewährt werden. So bspw. die Gewährung von Überbrückungshilfe III für coronabedingte Umbaumaßnahmen oder Anschaffung von EDV.
- Ggf. ergibt sich eine Erläuterungspflicht im Anhang.

Hinweis I:

Ergibt eine durch den Stpfl. probeweise durchgeführte Endabrechnung auf Grund der tatsächlich eingetretenen Ist-Zahlen, dass sich eine Rückzahlungsverpflichtung ergibt, so ist diesem Umstand bei der Vereinnahmung Rechnung zu tragen. Dies dürfte unabhängig davon sein, ob bereits eine Rückforderung von Seiten der bewilligenden Behörde besteht.

Hinweis II:

Anders ist der Zufluss solcher Hilfsmaßnahmen bei Stpfl., die ihren Gewinn mittels Einnahmen-Überschussrechnung ermitteln. In diesem Fall sind die Hilfen als Einnahme im Zeitpunkt des Zuflusses zu erfassen. Dementsprechend sind auch bloße Abschlagszahlungen mit Gutschrift als Einnahme zu buchen. Kommt es im Rahmen der Schlussrechnung zu Rückzahlungen, so sind diese im Zeitpunkt des Abflusses als Ausgabe zu verbuchen.

32 Bilanzielle Behandlung von Mietzugeständnissen auf Seiten des bilanzierenden Mieters

Den pandemiebedingten wirtschaftlichen Schwierigkeiten bspw. bei Einzelhandelsgeschäften, Frisören oder auch Fitnessstudios wird vielfach auch dadurch begegnet, dass Vermieter hier Mietzugeständnisse machen, um das Mietverhältnis zu sichern. Hinsichtlich der bilanziellen Folgen auf Seiten des Mieters ist wie folgt zu unterscheiden:

- Nachträglicher Mieterlass: Wird von Seiten des Vermieters ein Mieterlass für bereits abgelaufene Monate ausgesprochen, so berührt dies den bereits als Aufwand verbuchten Mietaufwand nicht. Vielmehr ist mit Wirksamwerden des Erlasses ein Rückerstattungsanspruch ertragswirksam zu aktivieren. In der Gewinn- und Verlustrechnung ist dieser Rückerstattungsanspruch als sonstiger betrieblicher Ertrag auszuweisen. Eine Saldierung mit dem Mietaufwand ist handelsrechtlich wegen des Saldierungsverbots nicht zulässig.

Wird der Erlass dagegen erst nach dem Abschlussstichtag rechtswirksam, stellt dies ein ansatz- und wertbegründendes Ereignis dar und ist demzufolge erst in neuer Rechnung zu berücksichtigen.

Beispiel:

Sachverhalt: Einzelhändler A musste im November und Dezember 2020 seinen Betrieb auf Grund behördlicher Auflagen schließen. Verhandlungen mit dem Mieter über einen teilweisen Mieterlass für diese Monate konnten im Januar 2021 erfolgreich abgeschlossen werden.

Lösung:

Der Mieterlass wird erst im Januar 2021 rechtswirksam. Hinsichtlich des Jahresabschlusses des Mieters zum 31.12.2020 liegt insoweit ein wertbegründendes Ereignis vor, welches im Jahresabschluss zum 31.12.2020 noch nicht ertragswirksam berücksichtigt werden darf.

- Mieterlass für zukünftige Mietzeiträume: Wird ein Mieterlass für zukünftige Mietzeiträume ausgesprochen, so führt dies zu einer entsprechenden Minderung des Mietaufwandes in diesen Zeiträumen. Es ist also unmittelbar nur die herabgesetzte Miete als Aufwand zu berücksichtigen.

33 Dauernutzungsverhältnisse bei fortgesetzter Entgeltvereinnahmung

Vielfach bestehen Nutzungsverhältnisse ohne feste Laufzeit („bis auf Weiteres“), so z.B. über die Nutzung eines Fitnessstudios. Die Bezahlung erfolgt durch monatlichen Lastschrifteinzug. Kann nun auf Grund behördlicher Verfügung die Einrichtung und/oder der Gegenstand temporär nicht geöffnet und/oder genutzt werden, wird der Lastschrifteinzug dessen ungeachtet aber nicht unterbrochen, sodass weiterhin Gelder von den Bankkonten der Kunden abgebucht werden, so stellt sich die Frage der Erfassung dieser Vorgänge beim Unternehmer (z.B. Betreiber des Fitnessstudios). In diesen Konstellationen sind folgende Fälle zu beachten:

- Soweit den Kunden zivilrechtlich ein Rückzahlungsanspruch gegen den Unternehmer zusteht und die Kunden nicht endgültig auf diesen Anspruch verzichten (in diesem Fall läge ein sonstiger betrieblicher Ertrag vor), muss der Unternehmer die Zuflüsse auf seinem Bankkonto durch Passivierung einer Rückzahlungsverbindlichkeit neutralisieren. Die Realisierung eines Umsatzerlöses scheidet mangels Leistungserbringung des Unternehmers aus.
- Soweit der Unternehmer mit seinen Kunden Vereinbarungen trifft, dass diese Zeiten der Nichtnutzung dem Kundenkonto gutgeschrieben werden, also während eines in einem künftigen Geschäftsjahr liegenden Zeitraums die Einrichtung und/oder den Gegenstand nutzen dürfen, ohne für diese Nutzungsmöglichkeit eine weitere Zahlung leisten zu müssen, so ist keine Verbindlichkeit, sondern ein passiver Rechnungsabgrenzungsposten anzusetzen.

34 Steueraufwand für 2020 bei einem voraussichtlichen Verlust in 2021

Bei einer Kapitalgesellschaft, insbesondere also einer GmbH, ist die von dieser zu tragende Gewerbe- und Körperschaftsteuer als Steueraufwand in der Handels- und der Steuerbilanz zu zeigen. Ist das Ergebnis in 2020 positiv, wird aber in 2021 mit einem Verlust gerechnet, so kann dieser – der Höhe nach begrenzt – nach 2020 zurückgetragen werden und mindert damit den Steueraufwand 2020. Dies gilt allerdings ausschließlich für die **Körperschaftsteuer**, da das Gewerbesteuerrecht lediglich einen Verlustvortrag in künftige Jahre vorsieht.

Der Verlustrücktrag kann bereits bei der Ermittlung des Steueraufwands für den Jahresabschluss zum 31.12.2020 berücksichtigt werden und zwar entweder

- als pauschalierter Verlustrücktrag, also in Höhe von 30 % der steuerlichen Bemessungsgrundlage für 2020 oder
- in Höhe des voraussichtlichen Verlustes in 2021.

Voraussetzung ist, dass die Vorauszahlungen für 2021 zur Körperschaftsteuer auf 0 € herabgesetzt wurden und der Antrag auf Berücksichtigung des voraussichtlichen/pauschalen Verlustrücktrags voraussichtlich gestellt wird.

Hinweis:

Hinsichtlich des Maximalbetrags des rücktragbaren Verlustes dürfte nach Ansicht des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IDW) der Rechtsstand zum 31.12.2020 maßgebend sein, also die Betragsgrenzen von 5 Mio. € gelten. Die aktuelle Erhöhung auf 10 Mio. € durch das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz dürfte insoweit als wertbegründendes Ereignis in 2021 nicht zu berücksichtigen sein.

35 Umsatzsteuerverprobung für 2020

Die temporäre Absenkung der Umsatzsteuersätze für den Zeitraum 1.7. bis 31.12.2020 stellte für die Unternehmen sowohl zum Zeitpunkt der Absenkung zum 1.7.2020 als auch mit der Wiederanhebung zum 31.12.2020 eine besondere Herausforderung dar. In der Praxis war die Anwendung der richtigen Steuersätze vielfach schwierig. Dies muss nun bei der Erstellung des Jahresabschlusses zum 31.12.2020 überprüft werden und ggf. müssen Korrekturen erfolgen.

Hinweis:

Empfehlenswert ist die Durchführung einer Umsatzsteuerverprobung. Dabei wird von steuerrelevanten Konten die Umsatzsteuer bzw. Vorsteuer manuell bestimmt und nach Saldierung mit den Daten der Voranmeldung abgeglichen.

