

**Ausgabe Nr. 2/2021**

Datum 05.03.2021

## Themen dieser Ausgabe

- **Weitere Verbesserungen der Corona-Hilfen – Drittes Corona-Steuerhilfegesetz**
- **Vorsteuervergütung 2020 für Großbritannien**
- **Steuererklärungspflicht für 2020 bei Bezug von Kurzarbeitergeld**
- **Elektronische Kassensysteme**
- **Abschreibung von Computerhardware und Software**

Sehr geehrte Mandantin,  
sehr geehrter Mandant,

nach wie vor stehen die Verwerfungen durch die Corona-Pandemie im Mittelpunkt. Zu berichten ist über eine deutliche Verbesserung des Hilfsprogramms („Überbrückungshilfe III“) und das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz, mit dem erneut die Beträge des Verlustrücktrags für 2020 und 2021 erhöht werden und auch ein neuer Kinderbonus vorgesehen ist. Der ermäßigte Umsatzsteuersatz in der Gastronomie auf Speisen soll nun nicht nur bis Mitte 2021, sondern bis Ende 2022 gelten.

Daneben gilt es aber auch die laufenden Fristen im Blick zu behalten. So z.B. für das Vorsteuervergütungsverfahren, welches für Großbritannien für das Jahr 2020 bereits am 31.3.2021 endet.

Mit freundlichen Grüßen

Ihre

■ S · S · P ■

SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT • STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

<b>I. FÜR ALLE STEUERPFLLICHTIGEN</b>	<b>3</b>
Weitere Verbesserungen der Corona-Hilfen – Drittes Corona-Steuerhilfegesetz	3
Leistungen für ein Hausnotrufsystem als haushaltsnahe Dienstleistungen	5
Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Wirtschaftsgütern über eine Internetplattform steuerlich zu erfassen?	5
Prozesskosten in Zusammenhang mit einem Umgangsrechtsstreit regelmäßig keine „außergewöhnlichen Belastungen“	6
<b>II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER</b>	<b>6</b>
Steuererklärungspflicht für 2020 bei Bezug von Kurzarbeitergeld	6
Stundung von Sozialversicherungsbeiträgen im Corona-Lockdown	7
<b>III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER</b>	<b>8</b>
Auch 2021: Erleichterung bei Sondervorauszahlung zur Umsatzsteuer	8
Vorgesehene Erleichterung bei der Abschreibung von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung	8
Beurteilung von Beiträgen an Fitnessstudios in Corona-bedingten Schließzeiten	8
Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)	9
Aktueller Stand zu den Anforderungen an elektronische Kassensysteme	9
Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers als Betriebsausgaben	10
Ermittlung nicht abziehbarer Schuldzinsen	11
Vorsteuervergütungsverfahren: Vorsteuerbeträge für 2020 aus dem ehemaligen Gemeinschaftsgebiet Großbritannien bis 31.3.2021 geltend machen	11
Kurzarbeitergeld führt nicht zu Nachteilen bei der erbschaftsteuerlichen Ermittlung der Lohnsummen	12
<b>IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN</b>	<b>12</b>
Übertragung einer § 6b EStG-Rücklage vom Mitunternehmer auf eine Personengesellschaft	12
<b>V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFEN</b>	<b>12</b>
Anschaffung und Veräußerung von Kryptowährungen	12
<b>VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER</b>	<b>13</b>
Grunderwerbsteuer bei der Übertragung von Eigentumswohnungen	13
Grundsteuer-Reform – Ländermodelle	13
Anerkennung einer Grundstücksübertragung unter nahen Angehörigen – Erfassung von Versicherungsleistungen als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung	14
<b>VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER</b>	<b>15</b>
Organschaft: Notwendigkeit der Anpassung von Ergebnisabführungsverträgen, die keinen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten	15
Organschaft und vororganschaftliche Rücklagen	15
Finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG bei qualifiziertem Stimmenmehrheitsanfordernis auf Ebene der Organgesellschaft	16
Annahme einer vGA bei der unentgeltlichen Nutzungsmöglichkeit einer Immobilie durch die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft in Auslandsfällen	16
Keine Schenkungsteuer auf Grund des Verzichts eines Gesellschafters auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung einer GmbH	17
(Veräußerungs-)Gewinn im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsprogramms nicht als Arbeitslohn, sondern nach § 17 EStG zu erfassen	18

## I. FÜR ALLE STEUERPFlichtIGEN

### 1. Weitere Verbesserungen der Corona-Hilfen – Drittes Corona-Steuerhilfegesetz

In verschiedenen Bereichen sind die Corona-Hilfen erweitert bzw. neu beschlossen worden. Die Maßnahmen werden durch das Dritte Corona-Steuerhilfegesetz umgesetzt. Hervorzuheben sind folgende Aspekte:

- **Kinderbonus:** Pro Kind wird auf das Kindergeld ein einmaliger Kinderbonus von 150 € gewährt. Im Grundsatz besteht Anspruch auf den Einmalbetrag von 150 € für jedes Kind, für das im Kalenderjahr 2021 für mindestens einen Monat ein Anspruch auf Kindergeld besteht. Bei der Einkommensteuerveranlagung wird im Rahmen einer Günstigerprüfung die steuerliche Freistellung durch den Kinderfreibetrag mit der durch das Kindergeld eingetretenen Entlastung verglichen. Sofern der Abzug des Kinderfreibetrags vom Einkommen zu einer höheren Entlastung führt, wird das laufend ausgezahlte Kindergeld verrechnet. Im Ergebnis wirkt sich der Kinderbonus bei höheren Einkünften im Ergebnis nur teilweise bis gar nicht aus. Der Kinderbonus wird nicht auf die Grundsicherung angerechnet. Der Auszahlungszeitpunkt ist aktuell noch offen.
- **Kinderzuschlag:** Daneben sollen nach Mitteilung des BMF für Familie, Senioren, Frauen und Jugend Familien mit kleinen Einkommen einen monatlichen Kinderzuschlag (KiZ) von bis zu 205 € pro Kind erhalten. Ob und in welcher Höhe der KiZ gezahlt wird, hängt von mehreren Faktoren ab – vor allem vom eigenen Einkommen, den Wohnkosten, der Größe der Familie und dem Alter der Kinder. So kann eine Familie mit zwei minderjährigen Kindern und einer Warmmiete von 690 € den KiZ erhalten, wenn das gemeinsame Bruttoeinkommen rund 1 500 € bis 3 400 € beträgt. Wer den Kinderzuschlag erhält, ist zudem von den Kita-Gebühren befreit und kann zusätzliche Leistungen für Bildung und Teilhabe erhalten. Um die Beantragung zu vereinfachen, wurde die Vermögensprüfung vorübergehend erleichtert.
- **Coronazuschuss:** Erwachsene Grundsicherungsempfänger erhalten eine einmalige Sonderzahlung in Höhe von 150 €. Der erleichterte Zugang in die Grundsicherungssysteme wird bis zum 31.12.2021 verlängert.
- **Mehrwertsteuersenkung Gastronomie:** Aktuell gilt auf Speisen in der Gastronomie der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 %. Diese derzeit bis zum 30.6.2021 befristet geltende Regelung wird nun bis zum 31.12.2022 verlängert. Auf in der Gastronomie ausgeschenkte Getränke bleibt es beim regulären Steuersatz von 19 %.
- **Steuerlicher Verlustrücktrag:** Der steuerliche Verlustrücktrag der Jahre 2020 und 2021 wurde bereits erhöht und wird nun nochmals auf 10 Mio. € bzw. 20 Mio. € bei Zusammenveranlagung angehoben. Wenn also in 2019 entsprechend hohe Gewinne erwirtschaftet wurden, können aus 2020 Verluste bis zu 10 Mio. € bzw.

20 Mio. € bei Zusammenveranlagung in das Jahr 2019 zurückgetragen werden und führen zu einer Minderung der Steuerbelastung in 2019. Dies gilt sowohl für die Einkommensteuer als auch für die Körperschaftsteuer (dort 10 Mio. € Verlustrücktrag), also bspw. für eine GmbH. Es bleibt aber dabei, dass der Verlustrücktrag nur in das dem Verlustjahr vorangegangene Jahr erfolgen kann. Diese angehobenen Betragsgrenzen gelten 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 verlängerte Verlustrücktrag wird nun auch für 2021 ermöglicht, so dass sich dieser bereits bei der Veranlagung für 2020 auswirkt. Bei der Gewerbesteuer existiert kein Verlustrücktrag, sodass Verluste auch weiterhin nur mit künftigen Gewinnen aus Folgejahren verrechnet werden können.

Daneben wurde die **Überbrückungshilfe III** vereinfacht und auch erweitert. Insbesondere ist auch zu beachten, dass die November-/Dezemberhilfen in 2021 nicht fortgeführt werden, sondern betroffene Unternehmen die Überbrückungshilfe III in Anspruch nehmen können/müssen. Hinsichtlich der Überbrückungshilfe III ist auf folgende Aspekte hinzuweisen:

#### – **Zugangsvoraussetzungen:**

- Grundsätzlich sind Unternehmen bis zu einem Umsatz von 750 Mio. € im Jahr 2020, Soloselbständige und selbständige Angehörige der freien Berufe im Haupterwerb aller Branchen für den **Förderzeitraum** November 2020 bis Juni 2021 antragsberechtigt, die in einem Monat einen Corona-bedingten Umsatzeinbruch von mindestens 30 % im Vergleich zum Referenzmonat im Jahr 2019 erlitten haben. Ein darüber hinausgehender Nachweis entfällt.
- Eine Doppelförderung ist ausgeschlossen. Unternehmen, die November- und/oder Dezemberhilfe erhalten, sind für diese Monate nicht antragsberechtigt. Andererseits besteht die Möglichkeit einer Antragstellung für die Überbrückungshilfe III, wenn Anträge auf November- und/oder Dezemberhilfe zurückgenommen wurden und keine Auszahlung erfolgt ist; dies kann ggf. eine umfangreichere Förderung eröffnen. Leistungen nach der Überbrückungshilfe II für die Monate November und Dezember 2020 werden – neben anderen Leistungen – auf die Überbrückungshilfe III angerechnet.
- **Monatliche Maximalbeträge und Abschlagszahlungen:**
  - Die monatlichen Höchstbeträge werden deutlich erhöht und vereinheitlicht. Unternehmen können bis zu 1,5 Mio. € Überbrückungshilfe pro Monat erhalten (bislang war der Maximalbetrag 200 000 € bzw. 500 000 €). Allerdings gelten die Obergrenzen des europäischen Beihilferechts.

- Der Höchstbetrag der Abschlagszahlungen wird auf 100 000 € angehoben.
- **Fixkostenerstattung abhängig vom Umsatzrückgang:**

- Die Höhe der Zuschüsse orientiert sich am Rückgang des Umsatzes im Vergleich zum entsprechenden Monat des Jahres 2019 und ist gestaffelt:

Umsatzrückgang	Erstattung der förderfähigen Fixkosten
30-50 %	zu 40 %
50-70 %	zu 60 %
mehr als 70 %	zu 90 %

- Um das Verfahren möglichst einfach auszugestalten, gibt es einen Musterkatalog fixer Kosten, die berücksichtigt werden können: insbesondere Mieten und Pachten, Grundsteuern, Versicherungen, Abonnements und andere feste Ausgaben sowie Mietkosten für Fahrzeuge und Maschinen, Zinsaufwendungen, Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter bis zu einer Höhe von 50 %, der Finanzierungskostenanteil von Leasingraten, Ausgaben für Elektrizität, Wasser, Heizung etc.
- Personalaufwendungen, die nicht von Kurzarbeitergeld erfasst sind, werden pauschal mit 20 % der Fixkosten gefördert.
- Auch können bauliche Maßnahmen zur Umsetzung von Hygienekonzepten gefördert werden sowie Marketing- und Werbekosten.
- **Besondere Regelungen für den Einzelhandel:**
  - Einzelhändler können daher unter bestimmten Voraussetzungen ihre Abschreibungen auf das Umlaufvermögen bei den Fixkosten berücksichtigen. Diese Warenabschreibungen können zu 100 % als Fixkosten zum Ansatz gebracht werden. Dies betrifft vor allem Abschreibungen auf verderbliche Ware und Saisonware (z.B. Weihnachtsartikel, Feuerwerkskörper, Winterkleidung).
  - Voraussetzung ist, dass Unternehmen im Jahr 2019 aus ihrer regulären Geschäftstätigkeit einen Gewinn und im Jahr 2020 einen Verlust erwirtschaftet haben und direkt von Schließungsanordnungen betroffen sind. Für Unternehmen, die erst 2020 gegründet wurden, gelten Sonderregeln.
  - Unternehmen haben Dokumentations- und Nachweispflichten für den jeweiligen Verbleib bzw. die Wertentwicklung der Waren zu erfüllen.
- **Erweiterung des Katalogs der förderfähigen Kosten:**

- Zusätzlich zu den Umbaukosten für Hygienemaßnahmen werden Investitionen in Digitalisierung (z.B. Aufbau oder Erweiterung eines Online-Shops, Eintrittskosten bei großen Plattformen) bei den Fixkosten berücksichtigt. Für beide Bereiche werden nunmehr auch Kosten berücksichtigt, die außerhalb des Förderzeitraums entstanden sind. Konkret werden entsprechende Kosten für bauliche Maßnahmen bis zu 20 000 € pro Monat erstattet, die im Zeitraum März 2020 bis Juni 2021 angefallen sind. Für Digitalinvestitionen können einmalig bis zu 20 000 € gefördert werden. Für Baumaßnahmen gilt, dass das Fehlen einer Schlussrechnung der Erstattungsfähigkeit der Kosten nicht entgegensteht; eine reine Beauftragung der baulichen Maßnahmen reicht hingegen nicht aus (mindestens Zwischenrechnungen erforderlich).
- Zusätzlich zu den übrigen förderfähigen Kosten werden für die Veranstaltungs- und Kulturbranche auch die Ausfall- und Vorbereitungskosten für geschäftliche Aktivitäten im Zeitraum von März bis Dezember 2020 erstattet. Dabei sind sowohl interne projektbezogene (v.a. Personalaufwendungen) als auch externe Kosten (etwa Kosten für beauftragte Dritte, z.B. Grafiker/in) förderfähig. Unternehmen, die Sportveranstaltungen mit Sportlern durchführen, die nicht in einem Beschäftigungsverhältnis zum Unternehmen stehen, werden als Teil der Veranstaltungsbranche betrachtet.
- Für die Pyrotechnikindustrie, die unter dem Ausfall des Silvesterfeuerwerks gelitten hat, gilt eine branchenspezifische Regelung.
- Bei der Reisebranche werden Kosten und Umsatzausfälle durch Absagen und Stornierungen umfassender berücksichtigt als bislang. So werden externe Vorbereitungs- und Ausfallkosten um eine 50 %ige Pauschale für interne Kosten erhöht und auch bei den Fixkosten berücksichtigt.
- Zur zeitlichen Zuordnung von Fixkosten gilt: Betriebliche Fixkosten, bei denen sich die Fälligkeit aus einer Verpflichtung ergibt, die bereits vor dem 1.1.2021 bestand und im Förderzeitraum zur Zahlung fällig sind, dürfen vollständig angesetzt werden (auch bei Stundung). Bei einer Rechnungsstellung ohne Zahlungsziel gelten die Fixkosten mit dem Erhalt der Rechnung als fällig. Betriebliche Fixkosten, die nicht im Förderzeitraum fällig sind, dürfen nicht anteilig angesetzt werden. Dies gilt auch für periodisch (z.B. jährlich oder quartalsweise) anfallende Kosten.
- **Hilfen für Soloselbständige verbessert:**
  - Soloselbständige können im Rahmen der Überbrückungshilfe III statt einer Einzelerstattung von Fixkosten eine einmalige Betriebskostenpauschale („Neustarthilfe“) ansetzen.

Die Neustarthilfe steht Soloselbständigen zu, die ihr Einkommen im Jahr 2019 zu mindestens 51 % aus ihrer selbständigen oder gleichgesetzten Tätigkeit erzielt haben.

- Auch sog. unständig Beschäftigte aller Branchen sowie kurz befristet Beschäftigte in den darstellenden Künsten können die Neustarthilfe beantragen, sofern sie kein Arbeitslosengeld oder Kurzarbeitergeld beziehen.
- Voraussetzung für den Erhalt der vollen Betriebskostenpauschale ist, dass der Umsatz im Zeitraum Januar 2021 bis Juni 2021 im Vergleich zu einem sechsmonatigen Referenzumsatz 2019 um 60 % oder mehr zurückgeht.
- Die einmalige Betriebskostenpauschale wird auf 50 % des Referenzumsatzes verdoppelt. Der Referenzumsatz beträgt im Regelfall 50 % des Gesamtumsatzes 2019. Damit beträgt die Betriebskostenpauschale normalerweise 25 % des Jahresumsatzes 2019. Für Antragsteller, die ihre selbständige Tätigkeit erst ab dem 1.1.2019 aufgenommen haben, gelten besondere Regeln. Die maximale Höhe beträgt 7 500 € (bislang: 5 000 €). Bei einem Umsatz von 20 000 € (Durchschnittsumsatz in der Künstlersozialkasse) werden also 5 000 € Neustarthilfe gezahlt (50 % des Referenzumsatzes für sechs Monate 2019 /10 000 €).
- Der Zuschuss zu den Betriebskosten wird nicht auf Leistungen der Grundsicherung angerechnet und auch nicht bei der Ermittlung des Einkommens zur Bestimmung des Kinderzuschlags berücksichtigt.
- Es handelt sich – wie bei den anderen Zuwendungen der Überbrückungshilfe – um einen steuerbaren Zuschuss.

#### Handlungsempfehlung:

Nach wie vor muss die Überbrückungshilfe zwingend über einen Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer bzw. Rechtsanwalt beantragt werden. Die Beantragung ist bereits möglich und kurzfristig sollen auch Abschlagszahlungen geleistet werden. Die angesetzten Werte (Umsatzerlöse, Fixkosten usw.) sollten sorgfältig dokumentiert werden. Es erfolgt eine Schlussabrechnung. Die Schlussabrechnung erfolgt wie die Antragstellung über den prüfenden Dritten. Sie muss nach Ablauf des letzten Fördermonats bzw. nach Bewilligung, spätestens jedoch bis 30.6.2022 vorgelegt werden. Erfolgt keine Schlussabrechnung, ist die Corona-Überbrückungshilfe in gesamter Höhe zurückzuzahlen. Andererseits gilt auch, dass auf entsprechenden Antrag eine Nachzahlung erfolgt, wenn die tatsächlichen förderfähigen Kosten höher ausfallen als die prognostizierten Kosten (Höhe der Gesamtkosten).

Weiterhin hat die FinVerw eine **Steuerentlastung für freiwillige Helfer in Impfzentren** angekündigt:

- Für Helfer, die direkt im Impfzentrum arbeiten, soll der sog. Übungsleiterfreibetrag von 3 000 € pro Jahr gelten.
- Für alle, die nebenberuflich in der Verwaltung des Impfbereichs, in der Leitung eines Impfzentrums oder in der Infrastruktur tätig sind, gilt die Ehrenamtspauschale von 840 €.

#### Handlungsempfehlung:

Die genaue Ausgestaltung bleibt noch abzuwarten.

### 2. Leistungen für ein Hausnotrufsystem als haushaltsnahe Dienstleistungen

Das Sächsische Finanzgericht hat mit noch nicht rechtskräftigem Urteil vom 14.10.2020 (Aktenzeichen 2 K 323/20) Aufwendungen für ein Hausnotrufsystem als haushaltsnahe Dienstleistungen eingestuft, so dass die Steuerermäßigung gewährt werden kann. Dies gelte auch dann, wenn sich die Notrufzentrale nicht auf demselben Grundstück/im selben Gebäude wie die Wohnung des Stpfl. befindet und die Betreiberin der Notrufzentrale vertraglich keine weiteren Pflege- oder Hilfeleistungen in der Wohnung des Stpfl. schuldet. Maßgeblich sei, dass die Dienstleistung – das Rufen eines Notdienstes – in der Wohnung stattfindet.

#### Hinweis:

Die Aufwendungen für ein Hausnotrufsystem im Rahmen des „betreuten Wohnens“ innerhalb eines Seniorenheims hat der BFH als haushaltsnahe Dienstleistungen anerkannt. Für Alarmüberwachungsleistungen, bei denen eine Notrufzentrale kontaktiert wird, wenn etwa ein Brand ausbricht oder ein Einbruch verübt wird, wurde dagegen die Annahme einer haushaltsnahen Dienstleistung verneint (so für den Notruf einer Sicherheitsfirma). Das Finanzgericht sieht im Urteilsfall jedoch insoweit unterschiedliche Dienstleistungen, die eine andere Behandlung rechtfertigen. Das Finanzamt hat nun die Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH gegen das Besprechungsurteil eingelegt, so dass abzuwarten bleibt, ob letztlich der BFH über diesen Fall entscheiden wird.

### 3. Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Wirtschaftsgütern über eine Internetplattform steuerlich zu erfassen?

Vertreiben Händler Waren über eine Internetplattform, wie bspw. eBay, so erfolgt dies im Rahmen des Gewerbebetriebs des Händlers und muss entsprechend bei der Umsatz-, der Gewerbe- und der Einkommensteuer erfasst werden. Schwieriger ist die Frage einer möglichen steuerlichen Erfassung, wenn „Privatpersonen“ eine solche Internetplattform nutzen, um Wirtschaftsgüter zu verkaufen. Solche Verkäufe können zum steuerlich nicht relevanten Privatbereich gehören, aber auch einen Umfang annehmen oder die Organisation bzw. das Auftreten des Verkäufers kann so wie ein Händler erfolgen, so dass ein Gewerbebetrieb begründet wird. Zunehmend greifen Finanzämter solche Fälle auf, insbesondere wenn von einem Nutzer einer Internetplattform eine Vielzahl an Verkäufen getätigt werden.

Der BFH hat nun im Grundsatz zu Gunsten des Stpfl. entschieden. Der Stpfl. betrieb nebenberuflich einen Internet-Shop, in welchem er Modelleisenbahnen und Zubehörartikel verkaufte und Reparaturen bzw. Umbauten an entsprechenden Modellen vornahm. Die über die Internetplattform eBay verkauften Eisenbahnmodelle stammten seinen Angaben nach aus einer seit 1997 aufgebauten (und nicht zum Zwecke eines späteren Verkaufs erworben) privaten Eisenbahnsammlung. Zukäufe für diese Sammlung hätten bis zum Jahr 2003 stattgefunden. Danach sei die Sammlung ohne nennenswerte Änderungen im Privatbesitz gehalten worden.

Das Finanzamt wollte diese Verkaufsvorgänge betreffend der privaten Sammlung steuerlich erfassen und dies bestätigte auch das Finanzgericht. Der BFH stellt nun aber mit Urteil vom 17.6.2020 (Aktenzeichen X R 18/19) heraus, dass – wenn privat und ohne Veräußerungsabsicht angeschaffte bewegliche Wirtschaftsgüter veräußert werden – dies auch dann der letzte Akt der steuerlich nicht relevanten privaten Vermögensverwaltung sein kann, wenn die Veräußerung über einen langen Zeitraum und in zahlreichen Einzelakten ausgeführt wird. Allein die Verwendung einer auch von gewerblichen Händlern genutzten Internetplattform führt zu keinem anderen Ergebnis. Das Finanzgericht muss jetzt u.a. aufklären, ob es sich bei den über eBay verkauften Modelleisenbahnen tatsächlich um Gegenstände aus einer privaten Sammlung handelte oder ob diese von vornherein für den Gewerbebetrieb angeschafft wurden. Sollte Letzteres der Fall sein, wären die hieraus erzielten Einnahmen den Einkünften aus Gewerbebetrieb hinzuzurechnen.

#### Handlungsempfehlung:

Die bisherige Rechtsprechung hat herausgearbeitet, dass für die Beurteilung, ob eBay-Verkäufe als gewerbliche bzw. unternehmerische Tätigkeiten einzustufen sind, insbesondere die Dauer und die Intensität des Tätigwerdens, die Höhe der Entgelte, die Beteiligung am Markt, die Zahl der ausgeführten Umsätze, das planmäßige Tätigwerden sowie die Vielfalt des Warenangebots entscheidende Beurteilungskriterien sind. Diese Aspekte sind sorgfältig zu dokumentieren. Zu beachten ist, dass bislang die Rechtsprechung bei umfangreichen Verkaufstätigkeiten meist eine steuerliche Relevanz gesehen hat. Letztlich muss dies aber für den Einzelfall geprüft werden. Solche Fälle sollten unter Hinzuziehung steuerlichen Rats sorgfältig geprüft werden, denn es können nicht nur hohe Steuernachzahlungen drohen, sondern u.U. auch steuerstrafrechtliche Konsequenzen.

#### 4. Prozesskosten in Zusammenhang mit einem Umgangsrechtsstreit regelmäßig keine „außergewöhnlichen Belastungen“

Der BFH hat in zwei Entscheidungen vom 13.8.2020 (Aktenzeichen VI R 15/18 und VI R 27/18) die restriktive Auslegung der bestehenden gesetzlichen Regelung zum Abzug von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen bestätigt. Nach der gesetzlichen Regelung sind Aufwendungen für die Führung eines Rechtsstreits (Prozesskosten) vom Abzug ausgeschlossen, es sei denn, es handelt sich um Aufwendungen, ohne die der Stpfl. Gefahr liefe, seine Existenzgrundlage zu verlieren

und seine lebensnotwendigen Bedürfnisse in dem üblichen Rahmen nicht mehr befriedigen zu können.

Das Gericht bestätigt, dass unter der Existenzgrundlage in diesem Sinne nur die **materielle Lebensgrundlage des Stpfl.** zu verstehen ist. Aufwendungen für Streitigkeiten, die einen Kernbereich des menschlichen Lebens berühren, mithin die „immaterielle Existenzgrundlage“ des Stpfl. betreffen, seien dagegen nicht abzugsfähig. Daher sind Prozesskosten anlässlich eines Umgangsrechtsstreits und der Rückführung des Kindes aus dem Ausland zurück nach Deutschland vom Abzug als außergewöhnliche Belastungen ausgeschlossen. Ein derartiger Rechtsstreit betrifft keine finanziellen Ansprüche. Außerdem begegnet das Abzugsverbot nach Auffassung des BFH auch keinen durchgreifenden verfassungsrechtlichen Bedenken.

#### Hinweis:

Damit bestätigt die Rechtsprechung die enge gesetzliche Regelung, welche den Abzug von Prozesskosten als außergewöhnliche Belastungen nur noch im Ausnahmefall zulässt.

## II. FÜR ARBEITGEBER UND ARBEITNEHMER

### 1. Steuererklärungspflicht für 2020 bei Bezug von Kurzarbeitergeld

Personen, die ausschließlich als Arbeitnehmer tätig sind, sind in der Regel nicht verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, da auf die Lohneinkünfte bereits Lohnsteuer einbehalten wurde. Im Einzelfall kann allerdings die Abgabe einer Steuererklärung sinnvoll sein, wenn z.B. Werbungskosten oder Steuerermäßigungen für Handwerkerleistungen geltend gemacht werden sollen oder bspw. Lohneinkünfte nur einen Teil des Jahres bezogen wurden.

Im Hinblick auf den Werbungskostenabzug bei den Lohneinkünften ist zu beachten, dass bereits beim Lohnsteuerabzug der Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1 000 € im Regelfall berücksichtigt wird. Nur soweit höhere tatsächlich angefallene Werbungskosten angesetzt werden können, würde insoweit eine Einkommensteuererklärung vorteilhaft sein. Hinzuwiesen ist auf die in 2020 erstmals geltende Home-Office-Pauschale. Dieser neue Abzugstatbestand tritt neben die Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne. Erfüllt der häusliche Arbeitsplatz des Stpfl. nicht die Voraussetzungen für den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, kann der Stpfl. einen pauschalen Betrag von 5 € für jeden Kalendertag, maximal 600 € im Jahr abziehen, an dem er seine gesamte betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt. Für diese Tage kann allerdings keine Entfernungspauschale geltend gemacht werden.

#### Hinweis:

Jeder Ehegatte kann für sich die Pauschale geltend machen, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, unabhängig davon, ob beide einen gemeinsamen Arbeitstisch in der Wohnung nutzen.

Kosten für Arbeitsmittel, die für die Tätigkeit am häuslichen Arbeitsplatz benötigt werden, werden nicht durch die Pauschale abgegolten. So ist ein Werbungskostenabzug z.B. für Büromöbel, Schreibwaren oder Computierzubehör zusätzlich möglich.

Insbesondere in folgenden Fällen müssen Arbeitnehmer aber eine Einkommensteuererklärung abgeben:

- es liegen Einkünfte vor, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen (Arbeitslosengeld, Kurzarbeitergeld, Elterngeld etc.) und 410 € übersteigen;
- andere Einkünfte ohne Lohnsteuerabzug von mehr als 410 € liegen vor, z.B. Vermietung oder Verpachtung;
- bei mehreren Arbeitslöhnen nebeneinander, also wenn die Lohnsteuerklasse VI abgerechnet wurde;
- Ehegatten haben die Steuerklassenkombination III/V oder IV mit einem eingetragenen Faktor gewählt und beide Ehegatten Arbeitslohn bezogen;
- auf der Lohnsteuerkarte oder auf der Ersatzbescheinigung wurden Freibeträge eingetragen;
- Ehegatten wählen nicht die Zusammenveranlagung und möchten nicht die standardmäßige 50 %ige Aufteilung für bestimmte Freibeträge. In diesem Fall müssen beide Ehegatten eine Steuererklärung abgeben;
- bei Sonderzahlungen und Wechsel des Arbeitgebers im selben Jahr, wenn der neue Arbeitgeber bei der Lohnsteuerberechnung die Vorarbeitgeberwerte nicht berücksichtigt hat;
- die Ehe wurde geschieden bzw. durch Tod beendet, und einer der Ehegatten hat im selben Jahr wieder geheiratet.

## Hinweis:

Aktuell besteht vor allem eine Erklärungspflicht, wenn in 2020 Kurzarbeitergeld von mehr als 410 € bezogen wurde. Auf der Lohnsteuerbescheinigung für 2020 ist dies in der Zeile 15 ausgewiesen.

Hinsichtlich der Fristen zur Abgabe der Steuererklärung gilt:

- Besteht eine Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung für 2020, so muss dies grds. bis zum 31.7.2021 erfolgen. Sofern ein Steuerberater oder ein Lohnsteuerhilfeverein bei der Erstellung der Erklärung mitwirkt, muss die Steuererklärung dem Finanzamt grundsätzlich erst bis zum 28.2.2022 vorliegen.
- Besteht keine Verpflichtung, soll aber freiwillig eine Einkommensteuererklärung für 2020 abgegeben werden, um z.B. Werbungskosten geltend zu machen, so kann dies bis zum 31.12.2024 erfolgen.

## Handlungsempfehlung:

Es sollte geprüft werden, ob eine Abgabepflicht für die Einkommensteuer 2020 besteht und ggf. die entsprechenden Nachweise bspw. für Werbungskosten oder Sonderausgaben zusammenzustellen. Bei Bezug von Kurzarbeitergeld ergeben sich häufig Nachzahlungen, was frühzeitig abgeschätzt werden sollte, um sich darauf einstellen zu können.

## 2. Stundung von Sozialversicherungsbeiträgen im Corona-Lockdown

Für Betriebe, die sich in Liquiditätsschwierigkeiten befinden, kann nach wie vor geprüft werden, ob Sozialversicherungsbeiträge gestundet werden können. Dies betrifft insbesondere von dem Lockdown unmittelbar betroffene Betriebe, die aber auf die Auszahlung der Unterstützungsmassnahmen des Bundes bzw. der Länder (November-/Dezemberhilfe und Überbrückungshilfe III) noch warten. Auf diese Aspekte hat mit Schreiben vom 19.1.2021 der GKV Spitzenverband hingewiesen.

Zunächst gilt allerdings (wie bislang), dass die angesprochenen Wirtschaftshilfen einschließlich des Kurzarbeitergeldes vorrangig zu nutzen und entsprechende Anträge vor dem Stundungsantrag – soweit dies möglich ist – zu stellen sind. Im Falle beantragter Kurzarbeit endet die Stundung der auf das Kurzarbeitergeld entfallenden Beiträge zur Sozialversicherung, sobald der Arbeitgeber die Erstattung für diese Beiträge von der Bundesagentur für Arbeit erhalten hat. Die Beiträge sind nach Erstattung durch die Bundesagentur für Arbeit unverzüglich an die Einzugsstellen weiterzuleiten.

Im Übrigen kann die Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen auf Antrag von der entsprechenden Einzugsstelle (in der Regel also der jeweiligen Krankenkasse) gestundet werden. Dies bedarf eines schriftlichen Antrags bei der jeweiligen Einzugsstelle und einer Darlegung der Gründe, dass die sofortige Einziehung der Beiträge mit erheblichen Härten für den Arbeitgeber verbunden ist. Aktuell gilt vereinfachend insbesondere Folgendes:

- Soweit die Gesamtsozialversicherungsbeiträge in den Monaten November und Dezember 2020 den vom Lockdown betroffenen Unternehmen gestundet wurden, weil die Wirtschaftshilfen nicht ange laufen waren, sind die bislang gestundeten Beiträge grds. mit den Beiträgen für den Beitragsmonat Januar 2021 fällig gestellt worden. Eine weitere Verlängerung der Stundung war bis Ende Februar möglich.
- Vor dem Hintergrund der Annahme, dass die Überbrückungshilfe III erst frühestens im März zufließen wird, können die Beiträge für die Monate Januar und Februar 2021 auf Antrag der vom Lockdown betroffenen Arbeitgeber längstens bis zum Fälligkeitstag für die Beiträge des Monats März 2021 gestundet werden. Dabei wird davon ausgegangen, dass die angekündigten Wirtschaftshilfen für die Monate Januar und Februar 2021 den betroffenen Unternehmen bis Ende März 2021 vollständig zugeflossen sind.

- Hilfestellungen und Unterstützungsmaßnahmen gelten auch für Mitglieder der GKV, die ihre Beiträge selbst zu zahlen haben, sofern sie von dem aktuellen Lockdown betroffen sind.

## Handlungsempfehlung:

Betroffene Arbeitgeber und Selbstzahler sollten frühzeitig auf die jeweiligen Einzugsstellen zugehen und unter Darstellung der wirtschaftlichen Situation Stundungen beantragen.

## III. FÜR UNTERNEHMER UND FREIBERUFLER

### 1. Auch 2021: Erleichterung bei Sondervorauszahlung zur Umsatzsteuer

Die Sondervorauszahlung zur Umsatzsteuer kann auch für das Jahr 2021 ausgesetzt werden, wenn das Unternehmen von der Corona-Pandemie wirtschaftlich unmittelbar und nicht unerheblich negativ betroffen ist. Umsatzsteuerpflichtige Unternehmen können bei ihrem Finanzamt einen Antrag auf Befreiung von der Pflicht zur Zahlung der Sondervorauszahlung auf die Umsatzsteuer für das Jahr 2021 stellen.

## Handlungsempfehlung:

Um eine schnelle Bearbeitung des Antrags zu gewährleisten, empfiehlt z.B. das Ministerium der Finanzen des Landes NRW diesen Unternehmern die Verwendung des bekannten Vordrucks USt 1 H zur Beantragung einer Dauerfristverlängerung 2021 bzw. der entsprechenden ELSTER-Eingabeoberfläche. In der Kennziffer 38 kann die geringere Sondervorauszahlung für das Jahr 2021 entsprechend angemeldet werden. Gleichzeitig ist zur Kennziffer 23 als „Ergänzende Angaben zur Steueranmeldung“ der Grund für die „Krisenbetroffenheit“ zu erklären. Nach aktuellem Stand müssen diese Herabsetzungsanträge bis zum 31.3.2021 erfolgen.

### 2. Vorgesehene Erleichterung bei der Abschreibung von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung

Zur Stützung der Konjunktur und zur Unterstützung des digitalen Wandels sollen die Abschreibungsbedingungen für Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung massiv erleichtert werden. Konkret soll dies dadurch geschehen, dass die FinVerw über ein Schreiben des BMF für diese Wirtschaftsgüter die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf ein Jahr festlegt, sodass diesbezügliche Kosten im Jahr der Anschaffung unmittelbar als Aufwand steuerlich geltend gemacht werden können. Aktuell kommt nur eine Geltendmachung verteilt über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von mehreren Jahren in Betracht. Gelten soll dies im betrieblichen Bereich, aber bspw. auch bei Werbungskosten von Arbeitnehmern.

Aktuell liegt noch nicht das endgültige Schreiben der FinVerw vor, so dass die genaue Ausgestaltung noch offen ist. Vorgesehen sind folgende Regelungen:

- Begünstigt soll Computerhardware sein, was umfassen soll: Computer, Desktop-Computer, Notebook-Computer, Desktop-Thin-Clients, Workstations, Dockingstations, externe Speicher- und Datenverarbeitungsgeräte (Small-Scale-Server), externe Netzteile sowie Peripheriegeräte, wie Bildschirm, Drucker oder Speicherlösungen. Begünstigte „Software“ soll die Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung umfassen. Dazu gehören auch die nicht technisch-physikalischen Anwendungsprogramme eines Systems zur Datenverarbeitung, sowie neben Standardanwendungen auch auf den individuellen Nutzer abgestimmte Anwendungen wie ERP-Software, Software für Warenwirtschaftssysteme oder sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung.

- Diese pauschale Festlegung der Nutzungsdauer auf ein Jahr soll anwendbar sein in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden, im Regelfall also für das Wirtschaftsjahr 2021. In dieser Gewinnermittlung können Restbuchwerte von entsprechenden Wirtschaftsgütern, die in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft oder hergestellt wurden und bei denen eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde, vollständig abgeschrieben werden, sodass auch z.B. Anschaffungen in 2020 zumindest teilweise begünstigt werden.

## Hinweis:

Diese Regelung gilt nur für die steuerliche Gewinnermittlung. In der Handelsbilanz muss im Regelfall weiterhin eine Abschreibung über die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer erfolgen. Die endgültige Regelung bleibt allerdings noch abzuwarten.

### 3. Beurteilung von Beiträgen an Fitnessstudios in Corona-bedingten Schließzeiten

Zur Beurteilung von Beiträgen an Fitnessstudios in Corona-bedingten Schließzeiten hat die FinVerw Schleswig-Holstein mit Kurzinformation vom 3.12.2020 folgende Wertung vertreten:

- Sagt ein Fitnessstudiobetreiber seinen Kunden zu Beginn der Corona-bedingten Schließzeiten zu, dass eine Beitragsfortzahlung zu einer taggenauen Zeitgutschrift führt, die eine Verlängerung des abgeschlossenen Dauervertrages zur Folge hat, handelt es sich um eine umsatzsteuerpflichtige Anzahlung.
- Sagt ein Fitnessstudiobetreiber seinen Kunden zu Beginn der Corona-bedingten Schließzeiten zu, dass bei Beitragsfortzahlung ein Gutschein entsprechend dem ursprünglich gebuchten Leistungsumfang für eine beitragsfreie Zeit, die der Dauer der Schließzeit entspricht, ausgestellt wird, handelt es sich um Anzahlungen auf einen Ein-zweck-Gutschein.

## Hinweis:

Insoweit ergibt sich also in beiden Fällen keine Korrektur bei der Umsatzsteuer. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer und damit eine



Korrektur der ursprünglich angemeldeten Steuer ist nur bei einer Beitragsrückzahlung möglich.

#### 4. Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen, um den vorherigen Betriebsausgabenabzug beim Warenbezug zu kompensieren. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim zuvor erfolgten Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für bestimmte **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die FinVerw Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, so dass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
- Bei **gemischten Betrieben** (Fleischerei/Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das BMF hat mit Schreiben v. 11.2.2021 (Aktenzeichen IV A 8 – S 1547/19/10001 :002) die für das Jahr 2021 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gegeben. Danach sind die Werte, wie in der Übersicht dargestellt, für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen. Bekannt gegeben wurden zunächst **Halbjahreswerte** (also für sechs Monate) für den Zeitraum 1.1.2021 bis 30.6.2021. Die FinVerw hat ebenso geänderte Werte ab 1.7.2021 bekannt gegeben. Diese Werte dürften sich aber erledigen, da aktuell vorgesehen ist, die temporäre Umsatzsteuersatzsenkung im Gastgewerbe über den 30.6.2021 hinauszuführen.

Übersicht: Halbjahreswerte Pauschbeträge für Sachentnahmen für den Zeitraum 1.1. bis 30.6.2021

Gewerbebezug	Halbjahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	664 €	154 €	818 €
Fleischerei/Metzgerei	637 €	255 €	892 €

Gewerbebezug	Halbjahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Gaststätten aller Art			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	731 €	376 €	1 107 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 247 €	443 €	1 690 €
Getränkeeinzelhandel	54 €	155 €	209 €
Café und Konditorei	637 €	269 €	906 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	302 €	41 €	343 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	617 €	309 €	926 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	141 €	121 €	262 €

#### Handlungsempfehlung:

Die Werte sind gegenüber dem Stand für die zweite Jahreshälfte 2020 teilweise deutlich auf Grund des Wiederanstiegs der Umsatzsteuersätze gestiegen. Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Ab Januar 2021 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und der Buchungsbetrag anzupassen. Sind bereits Buchungen für Januar und Februar 2021 vorgenommen worden, so sind diese zu überprüfen und ggf. an die geänderten Werte anzupassen.

#### 5. Aktueller Stand zu den Anforderungen an elektronische Kassensysteme

Nach den gesetzlichen Vorgaben müssen elektronische Kassensysteme seit dem 1.1.2020 über eine zertifizierte manipulationssichere technische Sicherheitseinrichtung (TSE) verfügen. Mittels dieser werden Vorgänge im Kassensystem protokolliert und nachträgliche Änderungen sind nachvollziehbar. Da zuverlässige technische Sicherheitssysteme in den vergangenen Jahren noch nicht auf dem Markt waren, hatten Bund und Länder die ursprüngliche Frist zum Einbau der TSE bereits bis zum 30.9.2020 verschoben.

Entgegen der Vorgaben des BMF hatten damals aber fast alle Bundesländer die Frist weiter bis zum 31.3.2021 verlängert. Die FinVerw dieser Länder beanstanden es bis zum 31.3.2021 nicht, wenn der Einbau der TSE erst bis spätestens zum 31.3.2021 erfolgt, unter der Bedingung, dass

- die erforderliche Anzahl an TSE bei einem Kassensachhändler, einem Kassenshersteller oder einem anderen Dienstleister im Kassensbereich bis zum 30.9.2020 (Sachsen, Niedersachsen und Rheinland-Pfalz: bis zum 31.8.2020) nachweislich verbindlich bestellt bzw. in Auftrag gegeben wurde oder
- der Einbau einer cloudbasierten TSE vorgesehen (z.B. bei einer Zentralkasse in Unternehmen mit einer Vielzahl von Filialen), eine solche jedoch nachweislich noch nicht verfügbar ist.

**Handlungsempfehlung:**

Auch diese Frist 31.3.2021 läuft nun kurzfristig ab. Es ist also dringend angezeigt, die Nachrüstung einer TSE vorzunehmen und dies entsprechend zu dokumentieren.

**Hinweis:**

Weiterhin besteht eine **Mitteilungspflicht über die Verwendung (und Außerbetriebnahme) von elektronischen Kassensystemen**. Die Mitteilung muss vom Stpfl. an das zuständige Finanzamt erfolgen. Mitzuteilen sind Name und Steuernummer des Stpfl.; Art der zertifizierten Sicherheitseinrichtung; Art, Anzahl und Seriennummern der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme, Datum der Anschaffung oder Datum der Außerbetriebnahme. Aktuell ist diese **Mitteilungspflicht von der FinVerw allerdings nach wie vor ausgesetzt**. Die Mitteilungspflicht soll erst dann einsetzen, wenn eine elektronische Übermittlungsmöglichkeit für die Mitteilung eingerichtet ist. Der Termin wird von der FinVerw bekannt gegeben.

**6. Sponsoringaufwendungen eines Freiberuflers als Betriebsausgaben**

Beim Sponsoring wenden Unternehmen (Sponsoren) Geld für (häufig gemeinnützige) Zwecke auf, um positiv auf ihr Unternehmen oder Produkte aufmerksam zu machen. Auf Seiten des Sponsors stellt sich die Frage, ob (a) der Werbecharakter (= Betriebsausgabe) oder (b) der Wille, einen guten Zweck zu fördern (= Spende) überwiegt, oder (c) private Gründe vorherrschen (z.B. als Fan einer Sportart oder Kunstmäzen = Spende, Schenkung oder Kosten der privaten Lebensführung).

Die FinVerw hat hierzu bereits im Jahr 1998 mit dem Sponsoringerlass eine sehr großzügige Regelung zu Gunsten des Betriebsausgabenabzugs getroffen. Danach wird unter Sponsoring die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Leistungen eines Sponsors beruhen häufig auf einer vertraglichen Vereinbarung der Leistungen zwischen dem Sponsor und dem Empfänger (Sponsoring-Vertrag), in der Art und Umfang der Leistungen des Sponsors und des Empfängers geregelt sind. Der Betriebsausgabenabzug wird dann gewährt, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile für sein Unternehmen anstrebt, die insbesondere in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können, oder für Produkte seines Unternehmens werben will. Das ist insbesondere in folgenden Fällen gegeben:

- Der Empfänger der Leistungen weist auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf den von ihm benutzten Fahrzeugen oder anderen Gegenständen auf das Unternehmen oder auf die Produkte des Sponsors werbewirksam hin.

- Die Berichterstattung in Zeitungen, Rundfunk oder Fernsehen kann einen wirtschaftlichen Vorteil, den der Sponsor für sich anstrebt, begründen, insbesondere wenn sie in seine Öffentlichkeitsarbeit eingebunden ist oder der Sponsor an Pressekonferenzen oder anderen öffentlichen Veranstaltungen des Empfängers mitwirken und eigene Erklärungen über sein Unternehmen oder seine Produkte abgeben kann.
- Wirtschaftliche Vorteile für das Unternehmen des Sponsors können auch dadurch erreicht werden, dass der Sponsor durch Verwendung des Namens, von Emblemen oder Logos des Empfängers oder in anderer Weise öffentlichkeitswirksam auf seine Leistungen aufmerksam macht.

Für die Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben kommt es nicht darauf an, ob die Leistungen notwendig, üblich oder zweckmäßig sind; die Aufwendungen dürfen auch dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Geld- oder Sachleistungen des Sponsors und die erstrebten Werbeziele für das Unternehmen nicht gleichwertig sind.

Der BFH hat mit Urteil vom 14.7.2020 (Aktenzeichen VIII R 28/17) diese Grundsätze bestätigt und entschieden, dass dies auch bei Freiberuflern gilt. Erfolgt das Sponsoring durch eine Freiberufler-Personengesellschaft, liegt der erforderliche hinreichende Zusammenhang zum Sponsor auch dann vor, wenn auf die freiberufliche Tätigkeit und Qualifikation der einzelnen Berufsträger hingewiesen wird.

Es ging um eine ärztliche Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer GbR, die im Streitjahr 2009 Einkünfte aus selbständiger Arbeit i.H.v. über 450 000 € erzielte. Die Gesamteinnahmen aus der ärztlichen Tätigkeit beliefen sich auf rd. 946 000 €. Ab dem Jahr 2006 erfolgte ein betragsmäßig durchaus umfangreiches (im Streitjahr 71 400 €) Sponsoring im Bereich des Motorsports.

Der BFH bestätigt den begehrten Betriebsausgabenabzug der Sponsoringaufwendungen. Die Rechtsprechung zum Abzug von Sponsoringaufwendungen sei ausdrücklich auch bei Freiberuflern anwendbar. Der Abzug der Kosten des Sponsorings als betrieblich veranlasste Aufwendungen setze voraus, dass der Sponsoringempfänger öffentlichkeitswirksam auf das Sponsoring oder das Unternehmen bzw. die Dienstleistungen des Freiberuflers hinweist und hierdurch für Außenstehende eine hinreichend konkrete Verbindung zu dem Sponsor und seinen Leistungen erkennbar wird.

Das Gericht verwirft insbesondere das Argument des Finanzgerichts im Vorverfahren, dass die persönliche Verbindung der Ärzte zu bekannten Sportlern auf eine private Veranlassung der Sponsoringaufwendungen schließen lasse. Entscheidend sei, dass die Werbung darauf angelegt war, das Image einer im Sport tätigen Arztpraxis aufzubauen und das Vertrauen des angesprochenen Adressatenkreises in die sportmedizinische Qualifikation der einzelnen Ärzte zu stärken. Allein der Umstand, dass die Gesellschafter der Stpfl. möglicherweise sportbegeistert sind, sei ihrer sportärztlichen Tätigkeit immanent und falle gegenüber einem gegebenen betrieblichen Veranlassungszusammenhang nicht ins Gewicht.

Auch die relative Höhe der Sponsoringaufwendungen im Verhältnis zu den erwarteten zusätzlichen Arzterlösen sei kein Indiz für eine private Veranlassung.

#### **Handlungsempfehlung:**

Stets sollten die Leistungen des gesponsorten Unternehmens bzw. der Körperschaft sorgfältig dokumentiert werden, so z.B. durch Dokumentation des Abdrucks des Hinweises auf den Sponsor auf Ausstellungsplakaten, Eintrittskarten, in Ausstellungskatalogen, auf der Internetseite oder bspw. in Pressemitteilungen.

#### **7. Ermittlung nicht abziehbarer Schuldzinsen**

Betrieblich veranlasste Schuldzinsen können grds. als Betriebsausgaben steuerlich geltend gemacht werden. Gesetzlich eingeschränkt ist der Schuldzinsenabzug aber bei „Überentnahmen“. Hiermit sollen Gestaltungen verhindert werden, bei denen einerseits die Liquidität aus betrieblichen Einnahmen mittels Entnahme zur Finanzierung privater Investitionen verwendet wird und andererseits Betriebsausgaben über einen Kredit finanziert werden und im Ergebnis damit die Fremdfinanzierung der privaten Investitionen in den steuerlich relevanten Bereich verlagert und die entsprechenden Zinsen steuerwirksam würden. Der Begriff der „Überentnahme“ wird definiert als der Betrag, um den die Entnahmen die Summe des Gewinns und der Einlagen des Wirtschaftsjahres übersteigen. Die Feststellung einer Überentnahme ist aus der Bilanz abzuleiten. Insoweit ist eine periodenübergreifende Ermittlung erforderlich.

Der BFH hatte mit Urteil vom 3.12.2019 (Aktenzeichen X R 6/18) entschieden, dass insoweit der Begriff „Gewinn“ als bilanzieller Gewinn zu verstehen ist, so dass einerseits steuerfreie Einnahmen den Gewinn erhöhen, andererseits nicht abziehbare Betriebsausgaben ihn vermindern. Dem folgt nun vollumfänglich die FinVerw, wie mit Schreiben vom 18.1.2021 dargelegt wird.

#### **Hinweis:**

Diese Sichtweise ist regelmäßig ungünstiger als die bisherige Auslegung des Gesetzes. So führen insbesondere nicht abziehbare Betriebsausgaben, wie bspw. die Gewerbesteuer, nunmehr zu einer Verminderung des zulässigen Entnahmevolumens. Daher gewährt die FinVerw eine Übergangsregelung: Auf Antrag des Stpfl. (bei Personengesellschaften einvernehmlich von allen Gesellschaftern zu stellen) können außerbilanzielle Hinzurechnungen entsprechend der bisherigen Verwaltungsanweisung letztmals für das Wirtschaftsjahr 2020 berücksichtigt werden. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn für Vorjahre bereits durchgeführte Berechnungen der Gewinne und Verluste unverändert fortgeschrieben werden und hierfür die neuen Verwaltungsanweisungen unberücksichtigt gelassen werden.

#### **Handlungsanweisung:**

Die Entwicklung von Über- bzw. Unterentnahmen sollte der Stpfl. sorgfältig dokumentieren, da diese Fortschreibung in späteren Jahren relevant werden könnte, auch wenn diese Ermittlung z.B. mangels Schuldzinsen aktuell nicht erforderlich ist.

#### **8. Vorsteuervergütungsverfahren: Vorsteuerbeträge für 2020 aus dem ehemaligen Gemeinschaftsgebiet Großbritannien bis 31.3.2021 geltend machen**

Der Antrag auf Vorsteuervergütung für Vorsteuerbeträge aus dem Gemeinschaftsgebiet muss bis zum 30.9.2021 elektronisch gestellt werden. Durch den Austritt Großbritanniens aus der Europäischen Union mit Ablauf des 31.1.2021 sind Übergangsregelungen in Kraft getreten. Vorsteuerbeträge für 2020 aus dem ehemaligen Gemeinschaftsgebiet Großbritannien sind bis 31.3.2021 geltend zu machen.

Die Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen aus anderen Mitgliedstaaten erfolgt allerdings nicht in dem jeweiligen Mitgliedsstaat, sondern für in Deutschland ansässige Unternehmen zentral beim Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Die Antragstellung erfolgt dort (zwingend) elektronisch. Insoweit gilt grundsätzlich eine Frist zur Vorsteuererstattung für 2020 bis zum 30.9.2021. Anträge auf Vorsteuervergütungen aus Großbritannien für den Zeitraum 2020 können dagegen nur noch bis zum 31.3.2021 gestellt werden.

Das Erstattungsverfahren ist an bestimmte Bedingungen geknüpft, die sich von Land zu Land unterscheiden. Des Weiteren ist das Verfahren vergleichsweise aufwendig. So sind für jede Rechnung, für die die Erstattung der Vorsteuer vom Unternehmer begehrt und die dem Antrag auf Vorsteuervergütung beigefügt wird, folgende Angaben zu machen:

- Name und Anschrift des Lieferers oder Erbringers der sonstigen Leistung,
- Umsatzsteuer-Identifikationsnummer des Lieferers oder Erbringers der sonstigen Leistung,
- Präfix des Mitgliedstaats der Erstattung,
- Datum und Nummer der Rechnung bzw. des Einfuhrdokumentes,
- Bemessungsgrundlage und Steuerbetrag in der Währung des Mitgliedstaats,
- Betrag der abziehbaren Vorsteuer in der Währung des Mitgliedstaats und
- Art der erworbenen Gegenstände bzw. der erhaltenen sonstigen Leistungen, aufgeschlüsselt nach bestimmten Kennziffern (1 = Kraftstoff, 2 = Vermietung von Beförderungsmitteln, 3 = Ausgaben für Transportmittel, 4 = Mautgebühren und andere Straßenbenutzungsgebühren, 5 = Verkehrsmittel, 6 = Beherbergung, 7 = Speisen, Getränke und Restaurationsdienstleistungen, 8 = Eintrittsgelder für Museen und Ausstellungen, 9 = Luxusausgaben, Ausgaben für Vergnügungen und Repräsentationsaufwendungen, 10 = Sonstiges mit Beschreibung).

#### **Handlungsempfehlung:**

Sollen Vorsteuern auf Eingangsleistungen aus Großbritannien geltend gemacht werden, sollte das Verfahren umgehend vorbereitet und durchgeführt werden.

**Hinweis:**

Einen Antrag auf Vergütung der Vorsteuer in einem Drittland (z.B. Schweiz) muss direkt bei der ausländischen Erstattungsbehörde gestellt werden. In diesen Fällen ist der Nachweis der Eintragung als Unternehmer über das vom Betriebsstättenfinanzamt bestätigende Formular USt 1 TN zu erbringen.

### **9. Kurzarbeitergeld führt nicht zu Nachteilen bei der erbschaftsteuerlichen Ermittlung der Lohnsummen**

Werden unternehmerisches Vermögen oder Beteiligungen an Kapital- oder Personengesellschaften vererbt oder unentgeltlich übertragen (Schenkung), so können bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer umfangreiche Vergünstigungen genutzt werden. Dies ist vor allem bei der Übertragung von Unternehmen auf die nächste Familiengeneration von Bedeutung. Voraussetzung für die steuerliche Begünstigung ist allerdings vor allem die Einhaltung der sog. Lohnsummenregelung. Nach der Lohnsummenregelung darf die Summe der maßgebenden jährlichen Lohnsummen des übertragenen Unternehmens innerhalb von fünf (bei Optionsverschönerung sieben) Jahren nach dem Erwerb insgesamt 400 % (bei Optionsverschönerung 700 %) der Ausgangslohnsumme nicht überschreiten (Mindestlohnsumme). Unterschreitet die maßgebende jährliche Lohnsumme die Ausgangslohnsumme um die entsprechenden Prozentsätze, erfolgt eine anteilige, rückwirkende Versagung der Verschönerung und somit eine Nachversteuerung. Ggf. geht die steuerliche Vergünstigung vollständig verloren.

Insofern stellte sich nun die Frage, ob sich die Gewährung von Kurzarbeitergeld schädlich bei dieser Lohnsummenprüfung auswirkt. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben zu dieser Frage in gleich lautenden Erlassen vom 14.10.2020 Stellung genommen. Im Ergebnis mindert das von der Bundesagentur für Arbeit erstattete Kurzarbeitergeld die maßgebliche Lohnsumme danach nicht. Die Regelung ist rückwirkend auf alle noch nicht bestandskräftigen Steuerfestsetzungen anzuwenden.

**Handlungsempfehlung:**

Abhängig von der Verbuchung kann entweder unmittelbar auf den Lohnausweis in der Gewinn- und Verlustrechnung zurückgegriffen werden oder für die Lohnsummenprüfung ist das Kurzarbeitergeld wieder hinzuzurechnen. Insofern ist entscheidend, ob das Kurzarbeitergeld gewinnwirksam gebucht wurde oder nicht.

## **IV. FÜR PERSONENGESELLSCHAFTEN**

### **1. Übertragung einer § 6b EStG-Rücklage vom Mitunternehmer auf eine Personengesellschaft**

Die Norm des § 6b EStG erlaubt unter engen Bedingungen – so insbesondere bei Grundstücken – entstehende Veräußerungsgewinne auf Reinvestitionsobjekte zu übertragen und damit im Ergebnis die Besteuerung u.U. langfristig hinauszuschieben. Soweit eine Übertragung nicht unmittelbar vorgenommen wird, kann eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die eine Übertragung der aufgedeckten stillen

Reserven in den folgenden vier Jahren ermöglicht. Bei Personengesellschaften besteht nun die Besonderheit, dass diese Norm nicht gesellschafts-, sondern gesellschaftsbezogener ausgestaltet ist. Damit kann z.B. ein Gesellschafter einen in seinem eigenen Betrieb entstandenen Veräußerungsgewinn auf eine Reinvestition bei der Personengesellschaft übertragen und umgekehrt.

Allerdings ist in diesen Fällen ungeklärt, in welchen Bescheiden verfahrensrechtlich über die Zulässigkeit der Rücklagenbildung und -übertragung zu entscheiden ist. Diese Frage liegt nun dem BFH zur Entscheidung vor. Im Urteilsfall liegt die Übertragung einer in einem Einzelunternehmen gebildeten § 6b-Rücklage auf eine GmbH & Co. KG zugrunde, an der der Veräußerer beteiligt ist. Für die Entscheidung des Streitfalls ist von Bedeutung, in welchem Festsetzungs- bzw. Feststellungsverfahren darüber zu befinden ist, ob und ggf. wann und in welcher Höhe die Voraussetzungen für eine Bildung der Rücklage erfüllt sind und ob und ggf. in welchem Umfang und auf welche Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens einer Mitunternehmerschaft der in die Rücklage eingestellte Gewinn übertragen werden kann.

Der BFH will klären, ob über die Zulässigkeit der Übertragung stiller Reserven aus einem Einzelunternehmen auf eine Mitunternehmerschaft im Steuerfestsetzungsverfahren des Veräußerers oder im Gewinnfeststellungsverfahren der KG zu befinden ist. Das Gericht will diese wichtige verfahrensrechtliche Frage nun grundlegend klären und hat das BMF zum Beitritt zu diesem Verfahren aufgefordert.

**Handlungsempfehlung:**

In einschlägigen Fällen muss aktuell vorsorglich gegen eine Ablehnung der Rücklagenübertragung verfahrensrechtlich nach Möglichkeit in verschiedenen Bescheiden vorgegangen werden.

## **V. FÜR BEZIEHER VON KAPITALEINKÜNFEN**

### **1. Anschaffung und Veräußerung von Kryptowährungen**

Aktuell erleben Kryptowährungen, wie Bitcoin, Ethereum, Ripple usw., einen erheblichen Boom. Handeln Privatpersonen mit solchen Kryptowährungen, kaufen diese also und verkaufen sie dann später weiter, so werden keine Kapitaleinkünfte erzielt. Vielmehr wird aktuell davon ausgegangen, dass es sich insoweit um ein privates Veräußerungsgeschäft handelt. Dies ist aber letztlich noch nicht abschließend geklärt.

Als steuerliches Veräußerungsgeschäft werden Gewinne oder Verluste steuerlich erfasst, wenn zwischen Erwerb und Veräußerung ein Zeitraum von weniger als einem Jahr liegt. Außerhalb dieses Zeitraums erfolgt keine steuerliche Erfassung. Als Veräußerung gilt auch der Tausch in eine andere Kryptowährung oder die Verwendung zum Bezahlen im Internet.

Bei der steuerlichen Erfassung von privaten Veräußerungsgeschäften gelten folgende Besonderheiten:

- Wenn die Summe aller privaten Veräußerungsgeschäfte nicht die Freigrenze von 600 € im jeweiligen Kalenderjahr überschreitet, sind diese steuerfrei. Sobald diese Freigrenze überschritten wird, sind sämtliche Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften steuerpflichtig.
- Verluste, die bei der Anschaffung und Veräußerung von Kryptowährungen entstehen, dürfen nur mit Gewinnen aus anderen privaten Veräußerungsgeschäften desselben Kalenderjahres verrechnet werden. Soweit eine Verrechnung nicht möglich ist, können die Verluste im unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahr (Rücktrag) oder in den Folgejahren (Vortrag) mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften verrechnet werden, nicht dagegen mit anderen Einkünften.

**Hinweis:**

Kryptowährungen, die durch sog. Mining selbst erzeugt wurden und die Veräußerung von selbst erzeugten Kryptowährungen unterliegen nicht den Regelungen für private Veräußerungsgeschäfte, da kein Anschaffungsvorgang vorliegt. Insoweit wird davon ausgegangen, dass Einkünfte aus Gewerbebetrieb vorliegen.

## VI. FÜR HAUSEIGENTÜMER

### 1. Grunderwerbsteuer bei der Übertragung von Eigentumswohnungen

Der BFH hat mit Urteil vom 16.9.2020 (Aktenzeichen II R 49/17) entschieden, dass beim rechtsgeschäftlichen Erwerb von Teileigentum der vereinbarte Kaufpreis als Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer nicht um die anteilige Instandhaltungsrückstellung zu mindern ist.

Hintergrund ist, dass eine ordnungsmäßige, dem Interesse der Gesamtheit der Wohnungseigentümer entsprechende Verwaltung auch die Ansammlung einer angemessenen Instandhaltungsrückstellung erfordert, die zum Verwaltungsvermögen zählt. Die Instandhaltungsrückstellung ist die Ansammlung einer angemessenen Geldsumme, die der wirtschaftlichen Absicherung künftig notwendiger Instandhaltungs- und Instandsetzungsmaßnahmen am Gemeinschaftseigentum dient und die im Wesentlichen durch Beiträge der Wohnungseigentümer angesammelt wird. Sie bleibt bei einem Eigentümerwechsel Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft. Somit kann die (anteilige) Instandhaltungsrückstellung beim Eigentumserwerb durch Rechtsgeschäft auch bei entsprechender Einigung von Veräußerer und Erwerber über den Übergang der Instandhaltungsrückstellung nicht auf den Erwerber übergehen.

Ein für die Grunderwerbsteuer als Rechtsverkehrsteuer typischer Rechtsträgerwechsel findet bezüglich der Instandhaltungsrückstellung nicht statt. Die Wohnungseigentümer haben keinen Anteil am Verwaltungsvermögen, über den sie verfügen können. Auch wenn die Vertragsparteien vereinbart haben, dass ein Teil des Kaufpreises „für die Übernahme des in der Instandhaltungsrückstellung angesammelten Guthabens“ geleistet wird, und der Instandhaltungsrückstellung im Kaufvertrag

folglich ein eigenständiger Wert zugemessen wurde, handelt es sich dabei nicht um Aufwand für die Übertragung einer geldwerten, nicht unter den Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes fallenden Vermögensposition. Somit gehört auch das Entgelt, das der Erwerber bei wirtschaftlicher Betrachtung für die anteilige Instandhaltungsrücklage aufwendet, zu denjenigen Leistungen, die er gewährt, um das Grundstück zu erwerben.

**Hinweis:**

Größere Beträge der Instandhaltungsrückstellung, die der Erwerber dem Veräußerer mit abgibt, führen also zu einer deutlichen Mehrbelastung bei der Grunderwerbsteuer. Dies muss beim Kauf berücksichtigt werden.

### 2. Grundsteuer-Reform – Ländermodelle

Mit dem Ende 2019 verkündeten Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsrechts wurde eine bundesweit geltende Regelung zur Ermittlung der für die Bemessung der Grundsteuer maßgeblichen Grundsteuerwerte geschaffen. Danach ist vorgesehen, die im Inland belegenen Grundstücke in einer ersten Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 nach dem Ertragswert- bzw. Sachwertverfahren neu zu bewerten. Auf Basis dieser Werte erfolgt ab dem 1.1.2025 die Festsetzung der zu zahlenden Grundsteuer.

Den Bundesländern wurde aber ausdrücklich die Möglichkeit eingeräumt, eigene, also von der grds. bundeseinheitlichen Regelung abweichende, Bewertungen vorzusehen. Hiervon hat bereits Baden-Württemberg Gebrauch gemacht. Einige andere Bundesländer haben landesspezifische Regelungen angekündigt bzw. befinden sich damit bereits im Gesetzgebungsverfahren:

- Das Landesgrundsteuergesetz Baden-Württemberg sieht für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer künftig ein modifiziertes Bodenwertmodell vor. Die Bewertung erfolgt dabei durch Multiplikation der Grundstücksfläche mit dem Bodenrichtwert. Für überwiegend zu Wohnzwecken genutzte Grundstücke wird der so ermittelte Wert um einen Abschlag von 30 % verringert. Auf den sich ergebenden Grundsteuerwert kommt die Steuermesszahl von 1,3 ‰ zum Ansatz, worauf wiederum der Grundsteuer-Hebesatz der Gemeinde anzuwenden ist.
- In Sachsen liegt ein Gesetzentwurf vor, nachdem die Bewertung nach dem Bundesgesetz erfolgen soll. Jedoch ist je nach Nutzungsart eine vom Bundesmodell abweichende Steuermesszahl vorgesehen. Nach dem Bundesmodell beträgt diese einheitlich 0,34 ‰.
- In Bayern sieht der vorliegende Gesetzentwurf ein reines Flächenmodell vor. Danach soll pro Quadratmeter Grundstücksfläche ein Betrag von 0,04 € und pro Quadratmeter Wohn- und Nutzfläche ein Betrag von 0,50 € anzusetzen sein. Bei Wohnflächen mindert sich der für die Gebäudefläche ermittelte Betrag um 30 %. Auf den Messbetrag kommt der gemeindliche Hebesatz zur Anwendung.

- Daneben haben bereits Hamburg, Hessen und Niedersachsen angekündigt, eine landesspezifische Regelung zu erlassen.

## Hinweis:

Somit zeichnet sich ab, dass sich die Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Grundsteuer zukünftig in den einzelnen Bundesländern deutlich unterscheiden kann. Nach wie vor ist aber unklar, welche konkreten Belastungsunterschiede sich zum derzeitigen Recht ergeben werden.

### 3. Anerkennung einer Grundstücksübertragung unter nahen Angehörigen – Erfassung von Versicherungsleistungen als Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung

Das FG Münster hatte über Höhe und Zurechnung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu entscheiden. Es handelte sich um zwei Mietobjekte, die die Eltern an ihre Kinder übertragen hatten. Die Einkünfteermittlung wies diverse Besonderheiten auf und kann zumindest als schwer nachvollziehbar bezeichnet werden. Aus der Entscheidung vom 10.12.2019 (Aktenzeichen 2 K 2497/17 E) können folgende, über den entschiedenen Fall hinaus, wichtige Erkenntnisse abgeleitet werden:

#### Anerkennung der Schenkungsverträge

Mit notariellem Vertrag vom 5.12.2009 übertrugen die Eltern die Immobilie „C-Straße“ durch Schenkung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge auf ihre Tochter. Die Besitzübergabe sollte noch am gleichen Tag erfolgen. Mit notariellem Vertrag vom 27.7.2011 übertrugen sie die Immobilie „X-Straße“ ebenfalls durch Schenkung im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge unter Einbeziehung eines Ergänzungspflegers auf ihren zu diesem Zeitpunkt noch minderjährigen Sohn. Die Besitzübergabe sollte am 1.8.2011 erfolgen. Das Finanzamt wollte die Übertragungsverträge steuerlich nicht anerkennen und die Einkünfte weiterhin den Eltern zurechnen. Als Begründung wurde geltend gemacht, dass wegen diverser Rückforderungsvorbehalte in den notariellen Verträgen diese einem bei nahen Angehörigen erforderlichen Fremdvergleich nicht standhielten. Des Weiteren wurden die Mieter zwar über den Eigentümerwechsel informiert und gebeten, die Mieten auf Konten der Kinder zu überweisen, die Mieten flossen tatsächlich aber noch auf Konten der Eltern und diese Beträge wurden von den Eltern offensichtlich nicht auf Konten der Kinder weitergeleitet.

Hierzu äußert sich das Finanzgericht wie folgt:

- Gegen die **zivilrechtliche Wirksamkeit** der Übertragungsverträge bestehen keine Bedenken. Darüber hinaus sind die Kinder der Stpfl. auch wirtschaftliche Eigentümer der auf sie übertragenen Immobilien geworden. Dagegen sprechen insbesondere nicht die von dem Stpfl. benannten Klauseln in den notariellen Verträgen. Nur für den Eintritt bestimmter Ereignisse behielten sich die Eltern das Recht vor, die Übertragung zu widerrufen. Diese Vereinbarung stand der Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums durch die Eltern an ihre Kinder nicht entgegen.

Sie schränkte insbesondere die Rechtsmacht der Kinder zur Nutzung der Immobilien nach ihrem Willen nicht ein.

- Die Übertragungsverträge sind jedoch **steuerrechtlich nicht anzuerkennen**, da sie nicht tatsächlich wie unter Fremden üblich durchgeführt worden sind. Verträge unter Angehörigen sind nach der ständigen Rechtsprechung des BFH der Besteuerung nur dann zugrunde zu legen, wenn sie zum einen bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen sind und darüber hinaus sowohl die Gestaltung als auch die Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entspricht (sog. Fremdvergleich). Gegen die Fremdüblichkeit der Durchführung der Übertragungsverträge spricht zunächst, dass diejenigen Mietzahlungen, die die Mieter nach den Übertragungszeitpunkten noch auf die Konten der Stpfl. überwiesen haben, von diesen jedenfalls nicht konsequent an die Kinder weiterüberwiesen worden sind. Auch einige Aufwendungen für die übertragenen Mietobjekte flossen weiter von dem Bankkonto der Eltern ab, ohne dass ein Ausgleich erfolgte.

#### Handlungsempfehlung:

Bei der Übertragung von Einkunftsquellen unter nahen Angehörigen ist also streng darauf zu achten, dass die getroffenen Vereinbarungen auch **tatsächlich wie unter fremden Dritten üblich durchgeführt werden**. Vorliegend hätten noch von den Eltern vereinnahmte Miete bzw. verausgabte Kosten zeitnah gegenüber den Kindern abgerechnet werden müssen.

#### Verwendung von Mietkautionen

Weiterhin stand im Streit die steuerliche Erfassung von „Mietkautionen“, sowohl bei deren Vereinnahmung von den Mietern als auch bei deren „Verwendung“ bei Auszug der Mieter durch Verrechnung mit Aufwendungen aus Schäden an der Mietsache. Hierzu stellt das Finanzgericht fest:

- Werden Mietkautionen von den Mietern gezahlt, so handelt es sich nicht um Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Insoweit handelt es sich nur um Mietsicherheiten, über die der Vermieter nicht verfügen kann. Dabei ist es steuerrechtlich unerheblich, auf welche Konten die Kautionsbeträge zunächst geflossen sind, also ob für sie ein eigens eingerichtetes Kautionskonto besteht.
- Erst soweit der Vermieter die Kautionsbeträge nach Ende des Mietverhältnisses einbehält, ist sie bei diesem als Einnahme zu behandeln. Korrespondierend hierzu müssen die damit finanzierten Aufwendungen bis zu dem Betrag der einbehaltenen Kautionsbeträge als Werbungskosten berücksichtigt werden.
- Bei Verrechnung von Mietsicherheiten ist zu unterscheiden: Soweit eine Verrechnung mit Werbungskosten, d.h. Renovierungsleistungen, Müllbeseitigung, Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten etc. stattgefunden hat, sind die einbehaltenen Kautionsbeträge zwar zugeflossen, haben aber wegen der gleichzeitig zu berücksichtigenden Werbungskosten in gleicher Höhe im Ergebnis keine steuererhöhende Wirkung. Eines

Nachweises der Werbungskosten bedarf es insoweit nicht, da bereits die Einbehaltung der Kautions entsprechende Werbungskosten indiziert bzw. – andersherum – ohne das Bestehen von entsprechenden Werbungskosten kein Zufluss der Kautions in dieser Höhe angenommen werden kann. Entsprechendes gilt für die Aufrechnung von Schadensersatzansprüchen der Stpfl. gegen die Mieter wegen Schäden an der Mietsubstanz mit den Kautionsrückzahlungsansprüchen der Mieter.

- Soweit aber eine Verrechnung mit noch ausstehenden Mieten erfolgt sein sollte, handelt es sich bei wirtschaftlicher Betrachtung um eine „Umwandlung“ in Mietzahlungen, sodass die Kautions im Zeitpunkt dieser Umwandlung auch als Mietzahlungen zu behandeln wären.

#### Handlungsempfehlung:

Über die Kautionsbeträge sollte bei Beendigung des Mietverhältnisses der Vermieter gegenüber dem Mieter per Brief oder Mail abrechnen, damit klar dokumentiert ist, wie die einbehaltene Kautions verwendet worden ist.

## VII. FÜR GMBH-GESELLSCHAFTER UND GMBH-GESCHÄFTSFÜHRER

### 1. Organschaft: Notwendigkeit der Anpassung von Ergebnisabführungsverträgen, die keinen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft bietet neben anderen Vorteilen insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital-, einer Personengesellschaft oder einer natürlichen Person) geltend zu machen. Gewinne und Verluste können hierdurch zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft(en) verrechnet werden. Die Organschaft setzt für ihre Anerkennung neben der sog. finanziellen Eingliederung, siehe auch unter Rz. 3, grundsätzlich auch den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Ergebnisabführungsvertrag) voraus. Die Wirksamkeit eines solchen Ergebnisabführungsvertrags einer GmbH oder Unternehmersgesellschaft (haftungsbeschränkt) als Organgesellschaft erfordert nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 10.5.2017, I R 93/15, BStBl II 2019, 278), dass ausdrücklich die Verlustübernahme gem. § 302 AktG in allen seinen Bestandteilen und in den jeweiligen Regelungsfassungen vereinbart worden ist. Dieses Vereinbarungserfordernis bezieht sich auch auf solche Regelungbestandteile des § 302 AktG, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Gewinnabführungsvertrags noch nicht in Kraft getreten waren (im Streitfall: § 302 Abs. 4 AktG). Im Falle der Änderung des § 302 AktG ist nach Auffassung des BFH demnach eine dieser Vorschriften entsprechende Vereinbarung – durch Anpassung des ursprünglichen Gewinnabführungsvertrags – zu treffen.

Zuvor hatte auch das Niedersächsische FG (Urteil v. 11.11.2015, 6 K 386/13, EFG 2016, 1193), formuliert, dass „soweit § 302 AktG geändert wird, [...] wegen § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG a.F. der Ergebnisabführungsvertrag

während seiner Laufzeit an die neue gesetzliche Regelung angepasst werden“ müsse.

Vor diesem Hintergrund ist aktuell die jüngste Gesetzesänderung durch Art. 15 des Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetzes (SanInsFoG) v. 22.12.2020 zu sehen, mit der mit Wirkung ab dem 1.1.2021 der Wortlaut des § 302 Abs. 3 Satz 2 AktG angepasst und um einen Verweis auf den im Gesetz über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für Unternehmen (StaRUG) neu eingeführten Restrukturierungsplan ergänzt worden ist. Für ältere Ergebnisabführungsverträge noch ohne dynamischen Verweis auf § 302 AktG sollte dies erneuten Anpassungsbedarf zur Folge haben.

#### Hinweis:

Besonders dringlich sollte dieser Änderungsbedarf für die Ergebnisabführungsverträge sein, die vor dem 27.2.2013 abgeschlossen und danach auch nicht angepasst wurden, da diese nicht selten noch keinen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten dürften, weil diese sich aus der aktuellen Fassung von § 17 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 KStG ergebende Voraussetzung für entsprechende Altverträge noch nicht anzuwenden war. Im konkreten Einzelfall sollte fachliche Beratung in Anspruch genommen werden.

### 2. Organschaft und vororganschaftliche Rücklagen

In Anlehnung des Falles zu oben Rz. 1 setzt der Gewinnabführungsvertrag des Weiteren voraus, dass die Abführung von Erträgen aus der Auflösung vorvertraglicher Rücklagen auszuschließen ist. Zugleich ist vertraglich ausdrücklich eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung zu vereinbaren.

Im konkreten Streitfall war umstritten, ob der zwischen einer GmbH und ihrer alleinigen Gesellschafterin, ebenfalls einer GmbH, geschlossene Beherrschungs- und Ergebnisabführungsvertrag (EAV) im Streitjahr 2017 zur Anerkennung einer körperschaftsteuerrechtlichen Organschaft führt. Nach dem 2016 abgeschlossenen EAV verpflichtete sich die Stpfl. zur Abführung ihres ganzen Gewinns an die Mutter-GmbH. Der EAV sah vor, dass freie Rücklagen, die während der Dauer des Vertrags gebildet werden, auf Verlangen der Mutter-GmbH aufzulösen und zum Ausgleich eines Jahresfehlbetrags zu verwenden oder als Gewinn abzuführen sind. Nach dem EAV betraf dies auch die Auflösung von Gewinnrücklagen und von Kapitalrücklagen, die vor Abschluss des EAV gebildet worden sind. Des Weiteren regelte der EAV, dass die Mutter-GmbH gegenüber der Stpfl. in entsprechender Anwendung des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung zum vollen Verlustausgleich verpflichtet war.

Das FA und nachfolgend das FG erkannten das Vorliegen einer Organschaft nicht an, weil neben der Auflösung von Gewinnrücklagen auch die Auflösung von Kapitalrücklagen und darüber hinaus auch noch die unbeschränkte Auflösung vororganschaftlicher Rücklagen erlaubt war. Der BFH bestätigt diese Auffassung mit den Hinweisen,

- dass § 302 Abs. 1 AktG einen Verlustausgleich ausdrücklich nur durch die Auflösung solcher Rücklagen zulasse, die während der Vertragslaufzeit des EAV gebildet worden sind,
- und dass – aus dem Gesetzestext resultierend – eine Vereinbarung über die Möglichkeit des Verlustausgleichs durch Auflösung vororganschaftlicher Rücklagen schädlich ist.

## Hinweis:

Bei der vertraglichen Vereinbarung der Verlustübernahme ist also besondere Sorgfalt geboten, da § 302 AktG ausdrücklich eine alleinige Verlustverrechnung mit solchen Beträgen aus den anderen Gewinnrücklagen, „die während der Vertragsdauer in sie eingestellt worden sind“, vorsieht. Im konkreten Einzelfall sollte insoweit fachlicher Rat eingeholt werden.

### **3. Finanzielle Eingliederung nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG bei qualifiziertem Stimmenmehrheitserfordernis auf Ebene der Organgesellschaft**

Die steuerliche Anerkennung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt u.a. die finanzielle Eingliederung voraus, dass der Organträger (Muttergesellschaft) an der Organgesellschaft (Tochtergesellschaft) in einem solchen Maße beteiligt sein muss, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des FG Düsseldorf v. 24.11.2020 (Az. 6 K 3291/19 F) zur finanziellen Eingliederung bei der körperschaftsteuerlichen Organschaft zu sehen. Mit diesem Urteil hat das FG entschieden, dass dann, wenn die Satzung der Organgesellschaft generell für Beschlüsse eine qualifizierte Mehrheit erfordere, das Tatbestandsmerkmal der finanziellen Eingliederung i.S.d. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG auch voraussetze, dass der Organträger über diese qualifizierte Mehrheit verfügt.

Im Streitfall war das Bestehen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft streitig, bei der die vermeintliche Organträgerin an der vermeintlichen Organgesellschaft zwar zu 79,8 % beteiligt war, der Gesellschaftsvertrag der Organgesellschaft aber u.a. die Regelung enthielt, dass Beschlüsse der Gesellschaft einer Mehrheit von 91 % aller in der Gesellschafterversammlung anwesenden Stimmen bedurften.

Das FG hat das Vorliegen einer Organschaft verneint und ausgeführt, dass eine finanzielle Eingliederung dann vorliegt, wenn der Organträger unmittelbar oder mittelbar in einer Weise an der Organgesellschaft beteiligt ist, dass er seinen Willen durchsetzen kann. Hierzu genüge i.d.R. die einfache Mehrheit, also mehr als 50 % der Stimmen. Dies gelte auch, wenn kraft Gesetzes oder Satzung für einzelne Beschlüsse eine qualifizierte Mehrheit erforderlich ist, nicht aber dann, wenn generell oder ganz überwiegend für Beschlüsse der Organgesellschaft eine qualifizierte Mehrheit erforderlich sei. In einem solchen Fall müsse der Organträger auch über diese qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte verfügen.

## Hinweis:

Das FG hat die Revision wegen „grundsätzlicher Bedeutung“ der Rechtssache zugelassen, so dass die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu beobachten ist. Sollten tagesaktuell Gesellschaftsverträge zum Abschluss bzw. zur Änderung anstehen, sollten vor dem Hintergrund der vorgenannten Rechtsprechung die Mehrheitserfordernisse (zumindest soweit eine Organschaft in Betracht kommen könnte) sorgfältig geprüft werden.

### **4. Annahme einer vGA bei der unentgeltlichen Nutzungsmöglichkeit einer Immobilie durch die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft in Auslandsfällen**

Nach ständiger Rechtsprechung führt die unentgeltliche Nutzungsüberlassung von im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft befindlichen Wirtschaftsgütern an die Gesellschafter zu einer verminderten Vermögensmehrung auf der Ebene der Kapitalgesellschaft und somit zu einer vGA, wenn die Unentgeltlichkeit ihre Begründung im Gesellschaftsverhältnis findet.

Vor diesem Hintergrund ist das nicht rechtskräftige Urteil des Hessischen FG v. 14.12.2020 (Az. 9 K 1266/17) zu sehen, mit dem das FG ausgeführt hat,

- dass es für die Annahme einer vGA ausreicht, wenn die in Deutschland ansässigen Gesellschafter einer spanischen Kapitalgesellschaft die Möglichkeit haben, eine von der Kapitalgesellschaft in Spanien gehaltene Immobilie jederzeit unentgeltlich zu nutzen, und
- dass es auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung nicht ankommt.

Im Streitfall waren die zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Ehegatten an zwei spanischen Kapitalgesellschaften je hälftig beteiligt. Diese Kapitalgesellschaften hielten zusammen eine in Spanien belegene Immobilie, in der die Eheleute bis 2007 ihren Familienwohnsitz hatten. Nach Umzug der Eheleute nach Deutschland stand die Immobilie leer, sie wurde 2013 veräußert. Das FA setzte für die Streitjahre 2010 bis 2012 jeweils eine vGA wegen der unentgeltlichen Nutzungsmöglichkeit der Immobilie an und orientierte sich bei deren Bewertung an der marktüblichen Miete. Die Stpfl. brachten hiergegen vor, dass die Immobilie durchgängig zum Kauf angeboten wurde und zwischenzeitliche Aufenthalte lediglich der Instandhaltung dienten und jeweils nur von kurzer Dauer waren.

Das FG bestätigt das Vorliegen von vGA, da es bei den Gesellschaftern zu Kapitaleinkünften führe, wenn eine Kapitalgesellschaft eine in ihrem Gesellschaftsvermögen vorhandene Immobilie ihren Gesellschaftern unentgeltlich ganzjährig zur jederzeitigen Nutzung überlasse und auf die Zahlung marktüblicher Entgelte verzichte.

Insoweit genüge es auch, dass die Eheleute im Streitzeitraum jederzeit die Möglichkeit hatten, die Immobilie unentgeltlich zu nutzen und diese Möglichkeit tatsächlich auch mehrmals wahrnahmen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer hätte die Immobilie



anderweitig vermietet. Die vorgebrachten Verkaufsbemühungen wurden nach Ansicht des Gerichts nicht ausreichend nachgewiesen, würden im Übrigen aber der Annahme einer vGA wegen der jederzeitigen Nutzungsmöglichkeit nicht entgegenstehen.

Die Höhe der vGA ergebe sich aus der Kostenmiete, wie sie nach der BFH-Rechtsprechung auch auf der Gesellschaftsebene anzusetzen sei. Dies ergebe sich vor dem Hintergrund, dass der Vorteil des Gesellschafters nicht in einer verbilligten Nutzung, sondern darin liege, dass er das genutzte Wirtschaftsgut nicht selbst anschaffen und unterhalten müsse. Zur Ermittlung der Kostenmiete sei zunächst eine Kapitalverzinsung nach § 20 II. BV (Zweite Berechnungsverordnung) anzusetzen. Diese richtet sich nach dem marktüblichen Zinssatz für erste Hypotheken – und wird noch erhöht um die AfA und einen angemessenen Gewinnaufschlag.

#### Hinweis:

Ein vergleichbares Ergebnis lässt sich wohl auch dem Urteil des FG Niedersachsen v. 21.8.2003 (Az. 11 K 499/98, EFG 2004, 124) entnehmen. Hier hatte das FG in dem Fall einer Schweizer Ferienimmobilie ausdrücklich festgehalten, dass es für den Ansatz einer vGA unerheblich sei, ob die Immobilie nur drei Monate oder das ganze Jahr über von dem Gesellschafter genutzt worden sei; die Immobilie habe dem Gesellschafter das ganze Jahr hindurch zur Verfügung gestanden, so dass der gesamte Jahresmietwert als vGA anzusetzen sei.

#### 5. Keine Schenkungsteuer auf Grund des Verzichts eines Gesellschafters auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung einer GmbH

Mit seinem Urteil v. 24.6.2020 (Az. 7 K 2352/17) hat das FG Baden-Württemberg entschieden, dass ein gegen Wertausgleich erfolgender Verzicht eines Gesellschafters auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung einer GmbH keine gemischte Schenkung an die Mitgesellschafter darstellt.

Im konkreten Streitfall hatten – abstrakt dargestellt – der Stpfl., sein Vater V und sein Bruder B eine Verwaltungs-GmbH errichtet. Das Stammkapital der Gesellschaft, deren Gegenstand des Unternehmens der Erwerb, die Verwaltung, die Nutzung und Verwertung eigenen Vermögens und die Beteiligung an anderen Unternehmen war, wurde von den Gesellschaftern zu gleichen Teilen übernommen. In der Satzung war geregelt, dass der auszuschüttende Gewinn den Gesellschaftern grundsätzlich im Verhältnis ihrer Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft zusteht, soweit sie nicht unter Zustimmung jedes benachteiligten Gesellschafters eine andere Verteilung beschließen. Dies galt sinngemäß für die Zuweisung und Auflösung von Kapitalrücklagen. Es bestand Einigkeit darüber, dass jeder Gesellschafter über seinen Teil der Rücklagen frei verfügen kann und insbesondere bei disquotalen Einlagen jeder Gesellschafter Rechtsinhaber und Eigentümer seines Anteils der Kapitalrücklagen bleibt, die Kapitalrücklagen also nicht im Verhältnis der Beteiligungen zu je 1/3 den Gesellschaftern zugerechnet werden. Nachfolgend übertrug der Vater Depotvermögen i.H.v. über 4 Mio. € auf die Verwaltungs-GmbH; der Betrag wurde als „Verbindlichkeit“ verbucht. In der Folge wurden auf Basis mehrerer gleichlautender Gesellschafterbeschlüsse die auf

dem Gesellschafter-Verrechnungskonto des Vaters bestehenden Verbindlichkeiten in die Kapitalrücklage der GmbH umgebucht. Danach beschlossen die Gesellschafter der Verwaltungs-GmbH, das Stammkapital zu erhöhen, wobei der Vater auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung verzichtete, so dass sich seine Beteiligungsquote am Gesellschaftsvermögen auf rd. 1,62 % verminderte. Um die Verwässerung des väterlichen Gesellschaftsanteils auszugleichen, versprachen die beiden Söhne mit notariellem Vertrag lebenslängliche Zahlungen an ihren Vater und ihre Mutter. Bei der Berechnung des Wertverlustes des Vaters wurde die Kapitalrücklage den Gesellschaftern mit jeweils 1/3 zugerechnet.

Das FA würdigte den Wertverlust des Vaters beim Verzicht auf die Teilnahme an der Kapitalerhöhung als gemischte Schenkung an die Söhne; die Ausgleichszahlung sei zu niedrig berechnet worden.

Das FG hat der dagegen gerichteten Klage stattgegeben und ausgeführt, dass zwar als freigebige Zuwendungen auch gemischte Schenkungen zu erfassen sind. Diese seien gegeben, wenn einer höherwertigen Leistung eine Gegenleistung von geringerem Wert gegenübersteht und die höherwertige Leistung neben Elementen der Freigebigkeit auch Elemente eines Austauschvertrags enthält, ohne dass sich die höherwertige Leistung in zwei selbständige Leistungen aufteilen lässt. Ein Missverhältnis werde regelmäßig angenommen, wenn die tatsächliche Gegenleistung die sonst übliche angemessene Gegenleistung um 20 bis 25 % unterschreitet. Nehme ein Gesellschafter an einer Kapitalerhöhung nicht im vollen Umfang des ihm zustehenden Bezugsrechts teil, kann dieser Verzicht auf das Bezugsrecht als steuerbare freigebige Zuwendung an die an der Kapitalerhöhung teilnehmenden Gesellschafter zu qualifizieren sein. Erfolge ein offensichtlich unzureichender Wertausgleich, könne dies also auch zu einer gemischten Schenkung führen. Im Streitfall sei aber die Berechnung des FA fehlerhaft gewesen und der tatsächliche Wertverlust des Vaters durch eine angemessene Gegenleistung ausgeglichen worden, so dass keine Schenkung vorlag. Auch die gleichmäßige Aufteilung der Kapitalrücklage auf alle Gesellschafter entsprechend der Beteiligungsquoten sei zutreffend, da insoweit ein Übergang des Vermögens in das Kapital der Verwaltungs-GmbH erfolgt sei, das allein der Gesellschaft und nicht den Gesellschaftern zustehe.

#### Hinweis:

Der Streitfall betrifft zwar eine mittlerweile modifizierte Rechtslage (auf Grund der Einfügung des § 7 Abs. 8 ErbStG für solche Erwerbstatbestände, die ab dem 14.12.2011 stattgefunden haben), gleichwohl sollte die weitere Rechtsentwicklung (unter dem Az. II B 55/20 ist die Nichtzulassungsbeschwerde beim BFH anhängig) aufmerksam verfolgt werden.

## **6. (Veräußerungs-)Gewinn im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsprogramms nicht als Arbeitslohn, sondern nach § 17 EStG zu erfassen**

Mit Urteil v. 22.10.2020 (Az. 14 K 2209/17 E) hat das FG Düsseldorf entschieden, dass Gewinne aus Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen nicht stets und in vollem Umfang als Vorteile aus dem Dienstverhältnis i.S.d. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren sind.

Im Urteilsfall war streitig, ob der vom Stpfl. aus der Veräußerung seiner Mitarbeiterbeteiligung erzielte Gewinn als Arbeitslohn zu seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zählte. Er hatte einen Teilgeschäftsanteil an der A-GmbH erworben, wobei solche Anteile im Rahmen des Beteiligungsprogramms der Unternehmensgruppe ausschließlich von ausgewählten leitenden Mitarbeitern und Mitgliedern des Aufsichtsrats erworben werden konnten. Der Kaufpreis wurde nach dem 15,9-fachen des EBIT der Unternehmensgruppe bestimmt; in Anwendung dieses vereinfachten Bewertungsmodells erfolgte auch die spätere Rückübertragung des Teilgeschäftsanteils. Das FA erfasste die Differenz zwischen dem Rückkaufpreis und dem ursprünglichen Kaufpreis bei den stpfl. Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 19 EStG.

Demgegenüber hat das FG festgestellt, dass i.S.d. § 19 EStG Vorteile nur dann „für“ eine Beschäftigung gewährt werden würden, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sind. Dagegen liege kein Arbeitslohn vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsverhältnisse oder auf Grund sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt werde. Es gäbe keinen Grundsatz, dass sämtliche Kursgewinne und Wertsteigerungen, die durch eine Mitarbeiterbeteiligung erwirtschaftet werden, stets und in vollem Umfang als Vorteile aus dem Dienstverhältnis i.S.d. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu qualifizieren wären.

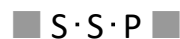
Gegen die Annahme von Arbeitslohn spreche im Streitfall, dass der Stpfl. hinsichtlich seiner Einlage ein rechtliches und tatsächliches Verlustrisiko getragen habe; auch ein vollständiger Verlust der Einlage sei jedenfalls möglich gewesen. Von wesentlicher und letztlich entscheidender Bedeutung sei jedoch, dass der Stpfl. den Geschäftsanteil sowohl zu einem marktgerechten und nicht etwa verbilligten Preis erworben als auch zu einem marktgerechten und nicht etwa überhöhten Preis zurückübertragen habe. Dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer sich auf eine vereinfachte Form der Ermittlung des Verkehrswertes der Anteile geeinigt hatten, sah das FG nicht als schädlich und unter fremden Dritten unüblich an.

### **Hinweis:**

Für die Gestaltungspraxis ist daraus abzuleiten, dass – wenn etwaige Veräußerungsergebnisse nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet werden sollen – darauf zu achten ist, dass für Ankauf wie für Rückkauf die Wertermittlung nach einem marktgerechten Preis zu vereinbaren ist. Die Veräußerung von

Anteilen, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden, ist dann vorrangig nach § 17 EStG (bei Vorliegen einer entsprechend qualifizierten Beteiligungshöhe) bzw. nachrangig nach § 20 Abs. 2 EStG zu erfassen.

## KONTAKTE UND HINWEISE



SPAETH & SCHNEIDER PARTNERSCHAFT mbB

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT • STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT

Gartenstraße 1  
88212 Ravensburg

Telefon: 0751 8801-0  
Telefax: 0751 8801-50  
email@spaeth-schneider.de  
www.spaeth-schneider.de

### Ihre Ansprechpartner

Bei Fragen zu einzelnen Artikeln oder Interesse an den genannten Quellen helfen wir Ihnen gerne weiter. Bitte wenden Sie sich hierzu an die bekannten Mitarbeiter unserer Gesellschaft. Bei Anregungen zum Inhalt oder zur Darstellung unserer Mitteilungen wenden Sie sich bitte an Frau WP/StB Dipl.-Bw. (BA) Cornelia Wiethoff, Telefon 0751/8801-0 oder email@spaeth-schneider.de.

Bei Fragen zum Versand wenden Sie sich bitte an Frau Alexandra Zimoch, Telefon 0751/8801-0.

### Hinweise

Unsere Mitteilungen sollen Mandanten und Geschäftspartner über steuerliche, betriebswirtschaftliche oder allgemein unternehmensbezogene Fragen informieren. Bei der Themenauswahl berücksichtigen wir die Relevanz und Dringlichkeit für unsere Mandanten. Wir können daher keinen Anspruch auf Vollständigkeit erheben. Die fachlichen Aussagen sind zwangsläufig allgemeiner Art und lassen sich nicht unbesehen auf den konkreten Einzelfall übertragen.