

Schiff-Martini & Cie. GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft
Amelia-Mary-Earhart-Straße 8
D-60549 Frankfurt/Main
Phone +49-(0) 69-63 15 64-0
www.schiffmartini.com | info@schiffmartini.com

30. Dezember 2021 / AnH
Info-2021 / 586192

Mandanten-Rundschreiben 8 | 2021
(Dezember 2021)

Jahresabschluss zum 31.12.2021 • Corona-Maßnahmen – was läuft aus, was kann weiter genutzt werden • Änderungen bei der Lohnsteuer ab 1.1.2022: Gutscheine, Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen, Sachbezugswerte

Sehr geehrte Damen und Herren,

der anstehende Jahreswechsel sollte zum Anlass genommen werden, eine Bestandsaufnahme durchzuführen hinsichtlich der Regelungen, die sich ab dem 1.1.2022 ändern, und entsprechende Maßnahmen zu ergreifen. Dies gilt insbesondere für Fragen des Lohnsteuerabzugs.

Aber auch der regelmäßig zum 31.12.2021 anstehende Jahresabschlussstichtag bedarf der Vorbereitung. Insbesondere müssen sachverhaltsgestaltende Maßnahmen der Bilanzpolitik rechtzeitig eingeleitet werden, um bestehendes Gestaltungspotenzial auszuschöpfen. Dabei sind auch die anstehenden bzw. bereits eingetretenen Änderungen in den Blick zu nehmen, so z.B. das Auslaufen der degressiven Abschreibung und die Möglichkeit der „Sofortabschreibung“ bei Investitionen in bestimmte IT-Hardware und Anwendersoftware.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Verfassungswidrigkeit der aktuellen gesetzlichen Regelung zu Steuerzinsen
 - 2 Geltendmachung der ab 2021 erhöhten Behinderten-Pauschbeträge
 - 3 Nachgelagerte Rentenbesteuerung kann verfassungswidrig sein
 - 4 Steuerermäßigung für Dienst- und Handwerkerleistungen im Privathaushalt
-

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2022, Beitragssätze Sozialversicherung
 - 6 Sachbezugswerte für 2022
 - 7 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2022
 - 8 Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen ab 1.1.2022 unverändert zu den Werten aus 2021
 - 9 Steuerfreier Corona-Bonus noch bis zum 31.3.2022 möglich
 - 10 Betriebsveranstaltung: Aufteilung der angefallenen Kosten auf die tatsächlich teilnehmenden Arbeitnehmer
 - 11 Kurzarbeitergeld: Abschlussprüfung nach dem Ende der Kurzarbeit
 - 12 Home-Office/häusliches Arbeitszimmer in 2021
 - 13 Sachbezüge und Gutscheine: Änderungen ab 1.1.2022
-

Für Unternehmer und Freiberufler

- 14 Corona-Maßnahmen – was läuft aus, was kann weiter genutzt werden
 - 15 Bilanzpolitik mittels Sachverhaltsgestaltungen
-

Für Personengesellschaften

- 16 Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften ab 2022 möglich
 - 17 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten
-

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 18 Steuerliche Behandlung von Negativzinsen
 - 19 Verluste bei Kapitalanlagen
-

Für Hauseigentümer

- 20 Kleine Photovoltaikanlagen und vergleichbare Blockheizkraftwerke können ggf. auf Antrag als steuerlich unbeachtlich behandelt werden
-

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 21 Gestaltungshinweise für Verlustsituationen
 - 22 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel
 - 23 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter
 - 24 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)
-

Abgabe- und Zahlungstermine 2022

- 25 Wichtige Steuertermine 2022
- 26 Hinweise

Für alle Steuerpflichtigen

1 **Verfassungswidrigkeit der aktuellen gesetzlichen Regelung zu Steuerzinsen**

Das Bundesverfassungsgericht hat in den Verfahren 1 BvR 2237/14 und 1 BvR 2422/17 mit Beschluss vom 8.7.2021 im Ergebnis entschieden, dass

- der bei der Berechnung von Nachzahlungs- und Erstattungszinsen zu Steuerzahlungen zu Grunde gelegte **Zinssatz von 6 % p.a.** für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2014 verfassungswidrig ist;
- für **Verzinsungszeiträume bis 31.12.2018** das bisherige Recht aber weiter angewendet werden kann;
- dagegen für **Verzinsungszeiträume ab 1.1.2019** eine Anwendung des bisherigen Rechts nicht mehr erfolgen darf, sondern vielmehr der Gesetzgeber verpflichtet ist, bis zum 31.7.2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu schaffen.

Hierzu hat mittlerweile auch die **FinVerw** mit Schreiben vom 17.9.2021 (Az. IV A 3 – S 0338/19/10004 :005) **Stellung genommen**. Insoweit gilt zunächst folgende Handhabung durch die Finanzbehörden:

- Steuerzinsen für Verzinsungszeiträume bis zum 31.12.2018 werden auf Basis des bisherigen Rechts (also mit einem Zinssatz von 6 % p.a.) zu Gunsten wie zu Lasten des Stpfl. endgültig berechnet und festgesetzt. Bestehende Einspruchsverfahren werden auf dieser Basis abgeschlossen.
- Für Verzinsungszeiträume ab dem 1.1.2019 werden bei erstmaliger Zinsfestsetzung zunächst vorläufig keine Zinsen berechnet. Die Festsetzung erfolgt vorläufig. Eine Korrektur bzw. erstmalige Festsetzung erfolgt dann später, wenn eine gesetzliche Neuregelung erfolgt ist.
- Die Unvereinbarkeitserklärung erstreckt sich ausdrücklich nicht auf die anderen Verzinsungstatbestände nach der Abgabenordnung zulasten der Stpfl., namentlich auf Stundungs-, Hinterziehungs- und Aussetzungszinsen.

Hinsichtlich der zu betrachtenden Zeiträume ist zu beachten, dass es nicht etwa auf das Jahr ankommt, für das die Steuer festgesetzt bzw. geändert wird, sondern auf den Zinszeitraum. Erfolgt eine Steueränderung für ein weiter zurückliegendes Steuerjahr, so kann die Verzinsung bis zum aktuellen Zahlungszeitpunkt die verschiedenen angesprochenen Zinszeiträume betreffen.

Hinweis:

Zukünftig ist eine Verzinsung von Steuernachforderungen und auch Steuererstattungen mit einem insgesamt marktgerechten Zinssatz vorzunehmen. Insoweit bleibt die gesetzliche Neuregelung abzuwarten. Vorgaben für die gesetzlich notwendige Neuregelung hat das Bundesverfassungsgericht nicht gemacht. Herausgestellt hat das Gericht, dass der Gesetzgeber zu Typisierungen befugt ist. Betroffen sind Zinsfestsetzungen betreffend Steuernachzahlungen bzw. -erstattung insbesondere der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer sowie der Umsatzsteuer.

2 **Geltendmachung der ab 2021 erhöhten Behinderten-Pauschbeträge**

Zum 1.1.2021 sind für Menschen mit Behinderungen deutliche begünstigende Regelungen in Kraft getreten, insbesondere:

- Verdoppelung der Behinderten-Pauschbeträge,
- Einführung einer behinderungsbedingten Fahrtkostenpauschale,
- Verzicht auf die zusätzlichen Anspruchsvoraussetzungen zur Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrages bei einem Grad der Behinderung kleiner 50.

Handlungsempfehlung:

Es besteht für die Betroffenen Handlungsbedarf:

- Soweit ein Arbeitsverhältnis besteht, werden die Pauschbeträge in der Regel bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt. Insoweit sollte im konkreten Fall anhand der Lohnabrechnungen kontrolliert werden, ob dies entsprechend erfolgt ist.

- Bei Nichtarbeitnehmern bzw. falls die Pauschbeträge beim Lohnsteuerabzug nicht oder nicht in entsprechender Höhe berücksichtigt wurden, kann dies in der Einkommensteuererklärung für 2021 nachgeholt werden. Auch kann eine Herabsetzung von Einkommensteuer-Vorauszahlungen zu prüfen sein.
- Sofern nach den Neuregelungen nun erstmals Anspruch auf einen Freibetrag bei der Lohnsteuer besteht, muss ein Antrag auf Lohnsteuerermäßigung beim Wohnsitzfinanzamt gestellt werden. Dies kann ggf. nun auch noch zumindest für 2022 erfolgen.

3 Nachgelagerte Rentenbesteuerung kann verfassungswidrig sein

Von großer Tragweite sind zwei Grundsatzentscheidungen des BFH vom 19.5.2021 zur **nachgelagerten Rentenbesteuerung** (Az. X R 33/19 und X R 20/19). In beiden Entscheidungen ging es um Freiberufler, die ihre Beiträge zur Altersversorgung in der Ansparphase auf Grund der damals geltenden Rechtslage nur teilweise als Sonderausgaben steuerlich absetzen konnten, jedoch der nunmehr geltenden nachgelagerten Rentenbesteuerung, also der grds. steuerlichen Erfassung der Rentenzahlungen, unterliegen. Grundsätzlich sieht der BFH keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Einführung der nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften. In beiden Fällen wurden im Ergebnis die Revisionen abgewiesen. Die grundsätzliche Bedeutung der Entscheidungen liegt jedoch darin, dass der BFH davon ausgeht, dass es für zukünftige Rentnerjahrgänge zu einer verfassungswidrigen „doppelten Besteuerung“ kommen kann und der Gesetzgeber deshalb die aktuell geltenden steuerlichen Regelungen nachbessern muss. Relevant ist dies für Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung, den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Basisrentenverträgen, da diese seit 2005 grundsätzlich der nachgelagerten Besteuerung unterliegen, d.h. die steuerliche Erfassung erfolgt in der Rentenphase.

Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts müssen die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen „in jedem Fall“ so aufeinander abgestimmt sein, dass eine **doppelte Besteuerung vermieden** wird. Dies wird negativ abgegrenzt: Eine solche doppelte Besteuerung ist dann nicht gegeben, wenn die Summe der voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus bereits versteuertem Einkommen aufgebrachtten Altersvorsorgeaufwendungen. Diese Berechnungsmethodik hat der BFH jüngst nochmals in dem Beschluss vom 24.8.2021 (Az. X B 53/21) bestätigt.

Da die aktuellen gesetzlichen Rahmenbedingungen eine doppelte Besteuerung nicht in jedem Fall ausschließen, muss nun der Gesetzgeber für künftige Rentnerjahrgänge steuerliche Erleichterungen schaffen.

Hinweis:

Betroffene Stöpl. müssen insbesondere prüfen, ob Altersvorsorgeaufwendungen in ausreichendem Maße steuerlich berücksichtigt werden. Insoweit ist eine individuelle Berechnung vorzunehmen. Nicht einfach ist das Zusammentragen der erforderlichen Daten. Wichtig ist bei Fällen, die von einer verfassungswidrigen Doppelbelastung betroffen sein könnten, dass entsprechende Steuerbescheide entweder insoweit vorläufig erlassen wurden oder es ist zu prüfen, ob ein Einspruch eingelegt werden sollte.

4 Steuerermäßigung für Dienst- und Handwerkerleistungen im Privathaushalt

Bei der Einkommensteuer können nebeneinander folgende Steuerermäßigungen in Anspruch genommen werden:

- 20 % der Aufwendungen im Privathaushalt für **haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse und haushaltsnahe Dienstleistungen** wie Rasenmähen, Fensterputzen oder Pflegeleistungen, höchstens 4 000 € p.a. und
- 20 % der Aufwendungen für **Handwerkerleistungen**, also alle im eigenen Haushalt getätigten Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen, höchstens aber 1 200 € p.a.

Handwerkerleistungen sind nur begünstigt, wenn sie im räumlichen Bereich eines vorhandenen Haushalts erbracht werden. Damit scheiden Handwerkerleistungen, die die Errichtung eines „Haushalts“, also einen Neubau betreffen, aus.

Handlungsempfehlung:

Für die Steuerermäßigung werden nur der **Lohnanteil** sowie **Maschinen- und Fahrtkosten**, nicht dagegen der Materialanteil berücksichtigt. Sollten die Höchstbeträge in 2021 noch nicht ausgeschöpft sein, ist zu überlegen, geplante Leistungen noch in das Jahr 2021 vorzuziehen. Zu beachten ist, dass die Steuerermäßigung nur bei Vorliegen eines Nachweises gewährt wird; es muss also über die Leistung eine Rechnung vorliegen. Da eine Barzahlung für die Steuerermäßigung nicht anerkannt wird, muss die **Rechnung** noch in 2021 **durch Überweisung** bezahlt werden, um die Kosten in 2021 noch geltend machen zu können.

Sofern die Höchstgrenzen in 2021 (Handwerkerleistungen max. 6 000 € und daneben haushaltsnahe Dienstleistungen max. 20 000 €) bereits ausgeschöpft sind, sollten die Zahlungen erst in 2022 erfolgen.

Hinzuweisen ist auf folgende aktuelle Entwicklungen:

- Für Handwerkerleistungen der öffentlichen Hand, die nicht nur einzelnen Haushalten, sondern allen an den Maßnahmen der öffentlichen Hand beteiligten Haushalten zugutekommen, ist eine Begünstigung ausgeschlossen. Dies betrifft bspw. den **Ausbau des allgemeinen Versorgungsnetzes oder die Erschließung einer Straße**, aber auch den Winterdienst auf der Fahrbahn.
- Die **Reparatur des privaten Kfz** ist keine begünstigte Handwerkerleistung, da es sich insoweit nicht um einen „Haushaltsgegenstand“ handelt – so die Entscheidung des Finanzgerichts Thüringen vom 25.6.2020 (Az. 1 K 103/20).
- Nach wie vor strittig ist, ob eine Steuerermäßigung für Aufwendungen für ein **Hausnotrufsystem**, das in einem außerhalb eines „Betreuten Wohnens“ befindlichen Haushalt eines Stpfl. installiert ist, gewährt wird.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Rechengrößen der Sozialversicherung für 2022, Beitragssätze Sozialversicherung

Die maßgeblichen Rechengrößen für die Sozialversicherung werden alljährlich an die Einkommensentwicklung angepasst und stellen sich für 2022 wie in der Übersicht „Beitragsbemessungsgrenzen“ aufgeführt dar.

Übersicht: Beitragsbemessungsgrenzen

Rentenversicherung und Arbeitslosenversicherung	West		Ost	
	2021	2022	2021	2022
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	85 200,00 €	84 600,00 €	80 400,00 €	81 000,00 €
– monatlich	7 100,00 €	7 050,00 €	6 700,00 €	6 750,00 €
Gesetzliche Krankenversicherung/Pflegeversicherung	2021	2022	2021	2022
Beitragsbemessungsgrenze				
– jährlich	58 050,00 €	58 050,00 €	58 050,00 €	58 050,00 €
– monatlich	4 837,50 €	4 837,50 €	4 837,50 €	4 837,50 €
Versicherungspflichtgrenze				
– jährlich	64 350,00 €	64 350,00 €	64 350,00 €	64 350,00 €
– monatlich	5 362,50 €	5 362,50 €	5 362,50 €	5 362,50 €
Versicherungspflichtgrenze für Arbeitnehmer, die am 31.12.2002 PKV-versichert waren				
– jährlich	58 050,00 €	58 050,00 €	58 050,00 €	58 050,00 €
– monatlich	4 837,50 €	4 837,50 €	4 837,50 €	4 837,50 €

Die Beitragssätze zur Sozialversicherung stellen sich nach jetzigem Stand wie folgt dar:

gesetzliche Rentenversicherung	18,6 %
Arbeitslosenversicherung	2,40 %
gesetzliche Pflegeversicherung	3,05 % (3,40 % bei kinderlosen Versicherten, die das 23. Lebensjahr vollendet haben)
gesetzliche Krankenversicherung	14,6 %
	durchschnittlicher Zusatzbeitragssatz in der gesetzlichen Krankenversicherung: 1,30 % (2021: 1,3 %) – der Zusatzbeitrag (und die Umlagesätze) der einzelnen Krankenkassen können sich hiervon abweichend entwickeln

6 Sachbezugswerte für 2022

Werden den Arbeitnehmern kostenlos oder **verbilligt Verpflegung, Wohnung oder Unterkunft zur Verfügung gestellt**, liegen sog. Sachbezüge vor. Diese sind Teil des Arbeitslohns und deshalb als „geldwerter Vorteil“ steuer- und sozialversicherungspflichtig. Zu bewerten sind diese Sachbezüge nach den Ansätzen der Sozialversicherungsentgeltverordnung. Die Sachbezugswerte entwickeln sich wie in der Übersicht „Sachbezugswerte“ dargestellt.

Übersicht: Sachbezugswerte

Jahr	freie Verpflegung insgesamt (kein minderjähriger Familienangehöriger)	freie allgemeine Unterkunft bei Belegung mit einem volljährigen Beschäftigten	Frühstück		Mittag- und Abendessen je	
	monatlich	monatlich	monatlich	täglich	monatlich	täglich
2022	270,00 €	241,00 €	56,00 €	1,87 €	107,00 €	3,57 €
2021	263,00 €	237,00 €	55,00 €	1,83 €	104,00 €	3,47 €

Handlungsempfehlung:

Wegen der vergleichsweise geringen Sachbezugswerte kann es günstiger sein, wenn statt Barlohn Sachbezüge, z.B. in Form von Restaurantgutscheinen, an die Arbeitnehmer ausgegeben werden. Sachbezüge sind (insgesamt) bis zu einer Freigrenze von 50,00 € je Monat (zum 1.1.2022 steigt die Grenze von 44 € auf 50 €) lohnsteuerfrei und unterliegen auch nicht der Sozialversicherungspflicht. Im Einzelfall sollte die Umsetzung einer solchen Gestaltung unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen, da die Anerkennung von Sachbezügen an enge Bedingungen geknüpft ist.

7 Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns zum 1.1.2022

Zum 1.1.2022 erfolgt eine weitere Stufe der Erhöhung des gesetzlichen Mindestlohns, und zwar von bislang 9,60 € je Stunde auf dann 9,82 € je Stunde. Zum 1.7.2022 erfolgt eine weitere Erhöhung auf 10,45 €.

Handlungsempfehlung:

Bei betroffenen Arbeitnehmern, also solchen, bei denen der vereinbarte Lohn zwischen 9,60 € und 9,82 € je Stunde liegt, sind zum 1.1.2022 Anpassungen erforderlich. Vorsicht ist geboten in den Fällen, in denen die Anpassung des Mindestlohns dazu führt, dass die 450 €-Grenze überschritten wird. Dann entsteht entweder ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis oder die Arbeitszeit muss entsprechend vermindert werden, damit bei dem angehobenen Stundenlohn die 450 €-Grenze weiter eingehalten wird.

Hinweis:

Im politischen Raum ist eine Erhöhung des Mindestlohns auf 12,00 € und auch eine Anpassung der Minijob-Grenze geplant. Wann dies umgesetzt wird, ist aber noch ungewiss.

Daneben ist zu beachten, dass es etliche **Branchen-Mindestlöhne** gibt. Diese werden von Gewerkschaften und Arbeitgebern in einem Tarifvertrag ausgehandelt und von der Politik für allgemeinverbindlich erklärt.

Branchen-Mindestlöhne gelten für alle Betriebe der Branche – auch für die, die nicht tarifgebunden sind. Zum 1.1.2022 werden auch verschiedene Mindestlöhne nach oben angepasst, nicht nur aus aktuellen Tarifverhandlungen (so bspw. in der Gebäudereinigung und dem Elektrohandwerk), sondern auch aus bereits laufenden Vereinbarungen.

8 Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen ab 1.1.2022 unverändert zu den Werten aus 2021

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Wird vom Arbeitgeber keine steuerfreie Erstattung geleistet, kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Werbungskosten geltend machen.

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der FinVerw bekannt gegeben. Die FinVerw hat nun mitgeteilt, dass „pandemiebedingt“ die Auslandstage- und Auslandsübernachtungsgelder nach dem Bundesreisekostengesetz zum 1.1.2022 nicht neu festgesetzt werden. Die zum 1.1.2021 veröffentlichten Beträge gelten somit für das Kalenderjahr 2022 unverändert fort. Demzufolge sind die durch das Schreiben des BMF v. 3.12.2020 (Az. IV C 5 – S 2353/19/10010 :002) veröffentlichten steuerlichen Pauschalbeträge auch für das Kalenderjahr 2022 anzuwenden.

Hinweis:

Insoweit bedürfen also Reisekostenermittlungen keiner Aktualisierung.

9 Steuerfreier Corona-Bonus noch bis zum 31.3.2022 möglich

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

Mittels dieses Instruments können also auch aktuell noch steuerfrei Zahlungen an die Arbeitnehmer erfolgen. Dabei ist insbesondere Folgendes zu beachten:

- Für die Steuerfreiheit der Leistungen ist es erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer oder anderen Vereinbarungen bzw. Erklärungen erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt und die übrigen Voraussetzungen – insbesondere, dass diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden – eingehalten werden.
- Der Zusammenhang der Beihilfen und Unterstützungen mit der Corona-Krise kann sich aus einzelvertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer, aus ähnlichen Vereinbarungen oder aus Erklärungen des Arbeitgebers ergeben. Ähnliche Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer können z.B. Tarifverträge oder gesonderte Betriebsvereinbarungen sein. Als Erklärungen des Arbeitgebers werden z.B. individuelle Lohnabrechnungen oder Überweisungsbelege anerkannt, in denen die Corona-Sonderzahlungen als solche ausgewiesen sind.

Hinweis:

Die steuerfreien Leistungen sind **im Lohnkonto aufzuzeichnen**, so dass diese bei der Lohnsteuer-Außenprüfung als solche erkennbar sind und die Rechtsgrundlage für die Zahlung bei Bedarf geprüft werden kann.

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

Bei der lohnsteuerlichen Abrechnung von Betriebsveranstaltungen ist zu beachten, dass der BFH mit Urteil vom 29.4.2021 (Az. VI R 31/18) entschieden hat, dass

- bei der Bewertung von Arbeitslohn anlässlich einer Betriebsveranstaltung alle mit dieser in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Arbeitgebers anzusetzen sind, ungeachtet dessen, ob sie beim Arbeitnehmer einen Vorteil begründen können.
- die danach zu berücksichtigenden Aufwendungen (Gesamtkosten) des Arbeitgebers zu gleichen Teilen auf die bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer aufzuteilen sind. Eine Bemessung des dem einzelnen Arbeitnehmer zufließenden Vorteils nach der Anzahl der angemeldeten Arbeitnehmer komme nach aktueller Gesetzesfassung nicht in Betracht.

Hinweis:

Falls nun entgegen den Planungen des Arbeitgebers tatsächlich weniger Arbeitnehmer an der Betriebsveranstaltung teilnehmen, kann diese rechnerische Aufteilung der tatsächlich angefallenen Kosten auf die Anzahl der teilnehmenden Arbeitnehmer zu einem Überschreiten des Freibetrags von 110 € je Teilnehmer führen, so dass dann ein lohnsteuerpflichtiger Sachbezug vorliegt.

11 Kurzarbeitergeld: Abschlussprüfung nach dem Ende der Kurzarbeit

Während der Corona-Pandemie mussten viele Betriebe Kurzarbeit einsetzen. Wurde Kurzarbeitergeld bei der Agentur für Arbeit beantragt und bewilligt, so ist zu beachten, dass die Bewilligung und Auszahlung durch die Agentur für Arbeit nur vorläufig erfolgt. Eine endgültige Bewilligung erfolgt vielmehr erst nach einer Abschlussprüfung durch die Agentur für Arbeit. Diese wird nach Beendigung der Kurzarbeit angesetzt. **Nach Anforderung durch die Agentur für Arbeit** sind entsprechende Unterlagen und Belege vorzulegen. Die Prüfung erfolgt in der Regel nicht im Unternehmen selbst, sondern nach Einreichung der Unterlagen und Belege bei der Agentur für Arbeit. Nach Ende der Abschlussprüfung erhält der Arbeitgeber einen abschließenden Bescheid über die Höhe des Kurzarbeitergeldes.

Folgende Unterlagen werden u.a. für die Abschlussprüfung benötigt:

- Arbeitszeitcheck und Arbeitszeitkonto: Diese können formlos in schriftlicher oder in digitaler Form im Betrieb geführt werden.
- Entgeltabrechnungen: d.h.: Gehalts- oder Lohnabrechnung.
- Die Einzelvereinbarung mit den Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern oder die Betriebsvereinbarung mit dem Betriebsrat über die Einführung von Kurzarbeit.
- Kündigungsschreiben und/oder Aufhebungsverträge.
- Urlaubsplan oder Urlaubsliste.

Daneben können je nach Fallgestaltung weitere Unterlagen benötigt werden, wie bspw. Nachweis des Kinderfreibetrags bei Arbeitnehmern und Arbeitnehmerinnen mit der Steuerklasse V und VI (z.B. durch Kindergeldbescheid oder Lohnsteuermerkmale des Ehepartners), Auszahlungsnachweise (Kontoauszug) oder Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen.

Handlungsempfehlung:

Grundsätzlich werden alle Arbeitgeber geprüft. Daher sollte rechtzeitig eine Vorbereitung der Unterlagen erfolgen. Insbesondere müssen zwingend die Aufstellungen von Arbeits- und Ausfalltagen mit Angabe der Arbeitszeit vorliegen. Arbeitszeiten können schriftlich aufgezeichnet oder auch in digitaler Form geführt werden. Arbeitszeitcheck müssen bei Kurzarbeit z.B. auch für Beschäftigte im Außendienst und im Home-Office geführt werden. Geprüft werden allerdings nur die Mitarbeiter, die in Kurzarbeit waren.

Nach Beendigung der Prüfung ergeht ein abschließender Bescheid über die Höhe des Kurzarbeitergeldes. Dies kann zur Nachzahlung von Kurzarbeitergeld, aber auch zu Rückzahlungen führen.

12 Home-Office/häusliches Arbeitszimmer in 2021

Auch für 2021 gilt die zeitlich befristete Regelung zur Home-Office-Pauschale. Danach kann ein pauschaler Betrag für jeden Tag, an dem der Stpfl. seine betriebliche oder berufliche Betätigung ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt, als Werbungskosten (bzw. bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern als Betriebsausgaben) abgezogen werden. 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 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.

Hinsichtlich der Geltendmachung der Home-Office-Pauschale gelten folgende Rahmenbedingungen:

- Soweit die **zeitlichen Abläufe hinsichtlich der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers bzw. des Home-Office** nicht lückenlos dokumentiert worden sind, reichen „schlüssige Angaben“ aus. Letztlich wird die Frage, inwieweit Nachweise für die Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitszimmers vorgelegt werden müssen oder ob eine Schlüssigkeitsprüfung, z.B. anhand bereits vorhandener Angaben aus dem Vorjahr, ausreicht, im Einzelfall im Rahmen der Bearbeitung der Einkommensteuererklärung entschieden. Empfehlenswert ist jedenfalls, für eine ausreichende Dokumentation zu sorgen. Insoweit sind auch Weisungen des Arbeitgebers zur Nutzung der Büroräume bzw. zum Home-Office („Hygienekonzept“) hilfreich.
- Für die Geldendmachung der Home-Office-Pauschale ist die beim Arbeitszimmer geltende Voraussetzung „kein anderer Arbeitsplatz“ nicht erforderlich. Generell gelten insoweit nicht die strengen Anforderungen des häuslichen Arbeitszimmers im steuerlichen Sinne. Das heißt die Home-Office-Pauschale kann auch dann geltend gemacht werden, wenn die Tätigkeiten bspw. in einer „Arbeitsecke“, am Küchentisch o.Ä. ausgeübt werden.
- **Aufwendungen für Arbeitsmittel und Telefon-/Internetkosten** sind durch die Home-Office-Pauschale nicht abgegolten. Vielmehr können solche Kosten nach den üblichen Regelungen als Werbungskosten angesetzt werden.
- 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 zur ersten 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.
- Die tatsächlich geleisteten **Aufwendungen für eine Zeitfahrkarte zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel** für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (z.B. Jahres- und Monatsfahrkarten) können als Werbungskosten geltend gemacht werden, soweit diese die insgesamt im Kalenderjahr ermittelte Entfernungspauschale übersteigen. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer eine Zeitfahrkarte in Erwartung der regelmäßigen Benutzung für den Weg zur ersten Tätigkeitsstätte erworben hat, er die Zeitfahrkarte dann aber auf Grund der Tätigkeit im Home-Office nicht im geplanten Umfang verwenden kann. Die Aufwendungen sind nicht auf einzelne Arbeitstage aufzuteilen.

Andererseits bestehen aktuell aber auch Vereinfachungen für die Fälle, in denen ein **häusliches Arbeitszimmer** besteht:

- Der Abzug von **Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers** erfordert, dass dem Arbeitnehmer „kein anderer Arbeitsplatz“ zur Verfügung steht. Dies ist in der Zeit vom 1.3.2020 bis 31.12.2021 auch dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer aus Gründen des Gesundheitsschutzes (Vermeidung von Kontakten mit Kollegen) zu Hause gearbeitet, die Entscheidung über das Tätigwerden im Home-Office der Stpfl. auch ohne eine ausdrückliche (schriftliche) Anweisung des Auftraggebers/Arbeitgebers getroffen hat und er damit der Empfehlung der Bundesregierung/der Länder gefolgt ist.

- Während der Corona-Pandemie gilt folgende Annahme: Verfügt der Stpfl. über ein dem Typusbegriff entsprechendes häusliches Arbeitszimmer und erbringt er seine berufliche/betriebliche Betätigung während der Corona-Pandemie ausschließlich oder überwiegend in seinem häuslichen Arbeitszimmer, wird für die qualitative Beurteilung der Betätigung eine mindestens gleichwertige Arbeit wie beim bisherigen Arbeitsplatz angenommen. Bei zeitlich überwiegender Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer liegt dann der Mittelpunkt der betrieblichen oder beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer. Bei der Prüfung sind unverändert alle betrieblichen und beruflichen Betätigungen (Gesamtstätigkeit) zusammen zu beurteilen. Das ermöglicht während der Corona-Pandemie, wenn ein dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers entsprechendes Zimmer benutzt wird, bei zeitlich überwiegender Tätigkeit in diesem den vollen Werbungskostenabzug.

Handlungsempfehlung:

Für die Steuererklärung 2020 und 2021 ist daher für den Einzelfall zu prüfen, ob Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers als Werbungskosten angesetzt werden können.

13 Sachbezüge und Gutscheine: Änderungen ab 1.1.2022

Änderungen treten zum 1.1.2022 hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung von Sachbezügen und Gutscheinen ein. Zunächst ist festzustellen, dass die monatliche **Freigrenze für Sachbezüge** ab dem 1.1.2022 von derzeit 44 € auf 50 € ansteigt.

In einem ersten Schritt ist die Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachlohn zu beachten. Nur bei Sachlohn kann die **Freigrenze von 50 €** genutzt werden. Entgegen dem früheren Recht liegt in folgenden Fällen kein Sachlohn, sondern Barlohn vor:

- Zweckgebundene Geldleistungen werden dem Barlohn zugerechnet.
- Auch eine nachträgliche Kostenerstattung führt zu einer Geldleistung.

Beispiel 1:

Die Arbeitnehmer sind nach arbeitsrechtlicher Vereinbarung berechtigt, ihren privateigenen Pkw bei einer Tankstelle ihrer Wahl mit bis zu 40 € im Monat zu betanken. Nach monatlicher Vorlage der Benzinquittung erfolgt eine entsprechende Kostenerstattung. Insoweit handelt es sich um Barlohn.

Beispiel 2:

Ein Arbeitgeber gibt seinem Arbeitnehmer einen selbst erstellten Gutschein zum Tanken an einer bestimmten lokalen Tankstelle, bei der der Arbeitgeber ein Kundenkonto unterhält. Mit Einsatz des Gutscheins tankt der Arbeitnehmer an dieser Tankstelle und die Abrechnung zwischen Tankstelle und dem Arbeitgeber erfolgt durch eine Sammelrechnung jeweils am Monatsende. In diesem Fall handelt es sich um einen Sachbezug.

Andererseits zählen Gutscheine und Geldkarten auf Grund gesetzlicher Änderung bereits seit dem 1.1.2020 nur dann zum begünstigten Sachlohn, wenn

- sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden,
- sie ausschließlich zum Bezug von Waren und Dienstleistungen berechtigen und
- die Gutscheine/Geldkarten bestimmte Kriterien des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes erfüllen.

Die zuletzt genannte Tatbestandsvoraussetzung ist erst **ab dem 1.1.2022 auf Gutscheine und Geldkarten anwendbar** und muss damit nun zum Jahreswechsel in der Praxis Berücksichtigung finden.

Die FinVerw hat in dem Anwendungsschreiben zu diesen Änderungen Beispiele aufgeführt. Danach sind die folgenden Gutscheine und Geldkarten im Rahmen der 50 €-Freigrenze auch nach dem 31.12.2021 begünstigt:

- wieder aufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel,
- Shop-in-Shop-Lösungen mit Hauskarte,
- von einer Tankstellenkette ausgegebene Tankkarten zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen in einzelnen Tankstellen mit einheitlichem Marktauftritt,
- ein vom Arbeitgeber selbst ausgegebener Gutschein (z.B. Tankgutschein), wenn die Tankstelle oder Tankstellenkette unmittelbar mit dem Arbeitgeber abrechnet,

- Karten eines Online-Händlers, die nur zum Bezug einzelner Produkte oder Dienstleistungen berechtigen (nicht jedoch von Fremdanbietern, z.B. Marketplace),
- Center-Gutscheine, „City-Cards“, Stadtgutscheine,
- Gutscheine oder Geldkarten, die nur berechtigen, Waren- oder Dienstleistungen aus einer sehr begrenzten Palette zu beziehen (z.B. Gutscheine oder Geldkarten begrenzt auf Personennah- und Fernverkehr; Kraftstoff, Ladestrom; Fitnessleistungen oder Streamingdienste),
- Zweckkarten, die zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen für bestimmte soziale oder steuerliche Zwecke im Inland berechtigen (z.B. Verzehrkarten in einer sozialen Einrichtung, Behandlungskarten für ärztliche Leistungen oder Reha-Maßnahmen, Karten für betriebliche Gesundheitsmaßnahmen).

Weiterhin ist auf die bereits seit 2020 geltende gesetzliche Regelung zum **Zusätzlichkeitserfordernis** hinzuweisen. Sachlohn ist nur dann begünstigt, wenn dieser zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Das Zusätzlichkeitskriterium ist danach nur noch erfüllt, wenn

- die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
- der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
- die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
- bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Handlungsempfehlung:

Insoweit sind bestehende Anreizsysteme aus lohnsteuerlicher Sicht dringend zu überprüfen. Auch ist zu beachten, dass vom Betriebsstättenfinanzamt in der Vergangenheit erteilte Anrufungsauskünfte auf Grund der geänderten gesetzlichen Rahmenbedingungen ihre Bindungswirkung verlieren. Ggf. muss nun für den neuen Rechtsstand eine erneute Anrufungsauskunft eingeholt werden, um die lohnsteuerliche Behandlung abzusichern.

Für Unternehmer und Freiberufler

14 Corona-Maßnahmen – was läuft aus, was kann weiter genutzt werden

a) Auslaufen der degressiven Abschreibung zum 31.12.2021

Befristet für die Anschaffung oder Herstellung von beweglichen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens in den Kalenderjahren 2020 und 2021 wurde 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) i.H.v. bis zu 25 %, höchstens das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibung berechnet werden.

Nach aktuellem Stand läuft die Möglichkeit der degressiven AfA nun aus und gilt nur noch für Wirtschaftsgüter, die bis zum 31.12.2021 angeschafft oder hergestellt werden.

Handlungsempfehlung:

Zu prüfen ist daher ein Vorziehen der Anschaffung bzw. Herstellung noch in das Jahr 2021. In 2021 kann damit zwar lediglich eine anteilige (bei Anschaffung im Dezember: 1/12) AfA geltend gemacht werden, jedoch wird für solche Wirtschaftsgüter damit die degressive AfA für die gesamte Nutzungsdauer gesichert.

b) Sofortabschreibung für Computer-Hardware und Software („digitale Wirtschaftsgüter“)

Zur Förderung von Investitionen in die Digitalwirtschaft wurde mit Schreiben der FinVerw vom 26.2.2021 für bestimmte Computerhardware und Software die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer auf ein Jahr festgelegt, so dass der Aufwand aus dem Erwerb unmittelbar steuerlich geltend gemacht werden kann. Dies gilt sowohl für gewerbliche oder freiberufliche Einkünfte als auch bspw. beim Werbungskostenabzug von Arbeitnehmern.

Begünstigt sind die materiellen Wirtschaftsgüter „**Computerhardware**“: Computer, Desktop-Computer, Notebook-Computer, Desktop-Thin-Clients, Workstations, Dockingstations, externe Speicher- und

Datenverarbeitungsgeräte (Small-Scale-Server), externe Netzteile sowie Peripheriegeräte. Daneben ist **Software** begünstigt, und zwar die Betriebs- und Anwendersoftware zur Dateneingabe und -verarbeitung. Dies ist also z.B. ein Textverarbeitungsprogramm, aber auch ein Buchhaltungsprogramm oder eine komplexe ERP-Software.

Hinsichtlich der erstmaligen Anwendung dieser „Sofortabschreibung“ gilt:

- 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 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.

Hinweis:

In der **Handelsbilanz** kann dieser eher als Konjunkturstützungsmaßnahme einzustufenden Verwaltungsanweisung in der Regel nicht gefolgt werden. Die Nutzungsdauer von einem Jahr kann nur ausnahmsweise dann in der Handelsbilanz angesetzt werden, wenn diese „Sofortabschreibung“ dem tatsächlichen Wertverzehr entspricht. Ansonsten muss die tatsächliche Nutzungsdauer der Abschreibung zu Grunde gelegt werden. Insoweit kann es zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz kommen.

c) Erhöhter Verlustrücktrag für 2021 und pauschalierter Verlustrücktrag

Bei einer im Einzelfall in 2021 negativen geschäftlichen Entwicklung sollte auf Basis einer aktuellen BWA geprüft werden, ob eine **Anpassung der Steuervorauszahlungen für 2021** erfolgen kann. Dies ist ein einfach umzusetzendes und wirksames Mittel, um die Liquidität zu schonen.

Wird für 2021 ein negatives Ergebnis erwartet, so bietet eine Anpassung der Vorauszahlungen auf 0 € auch die Möglichkeit eines **pauschalierten Verlustrücktrags** in das Jahr 2020. Das heißt, für 2020 kann dann ein Verlustrücktrag aus 2021 in pauschalierter Weise i.H.v. 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des Jahres 2020 (ohne Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit) bereits jetzt berücksichtigt werden, ohne dass bereits das Ergebnis für 2021 oder gar die Steuererklärung für 2021 vorliegt. Sobald dann später die Veranlagung für 2021 erfolgt, wird dieser pauschalierte Verlustrücktrag durch den tatsächlich angefallenen Verlust ersetzt. Sofern ein voraussichtlich höherer Verlustrücktrag als der pauschalisierte der Höhe nach nachgewiesen werden kann, kann auch dieser auf Antrag berücksichtigt werden. Hinzuweisen ist darauf, dass hinsichtlich des vorläufigen Verlustrücktrags keine Beschränkung dahingehend besteht, dass die Steuererleichterungen nur (etwaig nachweislich) von der Pandemie Betroffene beanspruchen können.

Im Übrigen gelten für das Jahr 2021 die erhöhten Möglichkeiten der Verlustberücksichtigung. Ein Verlust des Jahres 2021 kann in 2020 berücksichtigt werden (sog. Verlustrücktrag) bis maximal 10 Mio. € bzw. bei Zusammenveranlagung 20 Mio. €. Dies setzt allerdings voraus, dass in 2020 entsprechende positive Einkünfte erzielt wurden. Diese erhöhten Rücktragsmöglichkeiten gelten unabhängig davon, aus welchem Grund der Verlust entstanden ist. Die Corona-Pandemie braucht also nicht Ursache zu sein. Vielmehr kann dies auch einschlägig sein, z.B. für Betroffene der Hochwasserkatastrophen im Juli 2021.

Hinweis I:

Ein Verlustrücktrag aus 2021 in das Jahr 2020 ist nur bei der Einkommensteuer und – so für Kapitalgesellschaften – bei der Körperschaftsteuer möglich. Bei der Gewerbesteuer ist dagegen auch weiterhin kein Verlustrücktrag vorgesehen.

Hinweis II:

Wird für 2021 ein Verlust erwartet, so legt dies auch steuerbilanzpolitische Überlegungen nahe. So kann geprüft werden, ob die Realisierung von Erträgen vorgezogen oder der Anfall von Aufwendungen verschoben werden soll. Auch können Bilanzierungs- und Bewertungsspielräume genutzt werden, so bspw. bei Ansatz und Bewertung von Rückstellungen. Dies kann auch dazu beitragen, dass steuerbilanzielle Risikopositionen abgebaut werden.

d) Ermäßigter Steuersatz in der Gastronomie gilt weiterhin

Nach wie vor gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz von 7 % bei Restaurant- und Verpflegungsleistungen. Dies gilt für **alle Restaurant- und Verpflegungsleistungen**, die in Gaststätten, durch Cateringunternehmen, Metzgereien, Bäckereien, Imbissbetrieben usw. erbracht werden. So muss z.B. in Bäckereien oder Metzgereien nicht mehr unterschieden werden, ob die Verpflegungsleistungen zum Verzehr an Ort und

Stelle oder zum Mitnehmen verkauft werden – in beiden Fällen kommt der ermäßigte Umsatzsteuersatz zur Anwendung.

Ausdrücklich **nicht einbezogen ist die Abgabe von Getränken** – insoweit gilt in Restaurants usw. weiterhin der reguläre Umsatzsteuersatz von 19 % (soweit die Getränke nicht ausnahmsweise dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterliegen, wie z.B. Milch oder Milchmodergetränke).

Ist **für Speisen und Getränke ein Gesamtpreis** vereinbart, z.B. bei einem Gesamtpreis für ein Menü mit Getränken, ist dieser entsprechend aufzuteilen in einen Anteil für die begünstigten Speisen (7 % USt) und einen Anteil für Getränke (19 % USt).

Hinweis:

Der ermäßigte Umsatzsteuersatz auf Restaurant- und Verpflegungsleistungen gilt grds. noch befristet bis zum 31.12.2022. Im politischen Raum wurde allerdings angekündigt, dass diese Befristung aufgehoben werden soll, so dass der ermäßigte Umsatzsteuersatz möglicherweise dauerhaft zur Anwendung kommen wird. Dies ist allerdings noch abzuwarten.

e) Umsatzsteuerliche Behandlung von Sachspenden

Im Hinblick auf die zeitweise angeordnete Schließung von Geschäften während der Corona-Pandemie hat die FinVerw Erleichterungen hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Sachspenden ausgesprochen. Mit Schreiben vom 18.3.2021 (Az. III C 2 – S 7109/19/10002:001, Dok 2021/0251343) wurde 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.

Im Übrigen unterliegen Sachspenden der Umsatzsteuer. Dies gilt grds. auch für Saisonwaren oder Waren mit nur noch kurzem Mindesthaltbarkeitsdatum (MHD), wenn also die Ware nicht oder nur noch schwer verkäuflich ist. Insoweit hat die FinVerw aber mit Schreiben vom 18.3.2021 (Az. III C 2 – S 7109/19/10002:001, Dok 2021/0251308) Hinweise zur Ermittlung der Umsatzsteuer gegeben, die im Einzelfall die Belastung reduziert. So ist bei der Bemessung der umsatzsteuerpflichtigen Sachspende der Zeitwert der Ware anzusetzen. Dieser bestimmt sich insbesondere 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:

- Die Minderung ist im Umfang der Einschränkung der Verkehrsfähigkeit 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 Verkehrsfähigkeit** liegt dagegen insbesondere 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.

f) Test- und Schutzmaskenaufwendungen

Im Grundsatz gilt, dass Aufwendungen eines Stpfl., die im Zusammenhang mit dem Erwerb von Schutzmasken zum Schutz vor der Ansteckung mit dem Coronavirus SARS-CoV-2 und Antigen-Selbsttests zum Nachweis einer möglichen Ansteckung mit dem Coronavirus SARS-CoV-2 anfallen, typischerweise Kosten der privaten Lebensführung und damit steuerlich nicht berücksichtigungsfähig sind. Insoweit können aber folgende Ausnahmen Anwendung finden:

- Die **Aufwendungen des Arbeitnehmers** für Schutzmasken, die für die berufliche Nutzung angeschafft werden, z.B. auf Grund der Vorgaben des Arbeitgebers (Veranlassungszusammenhang), sind Werbungskosten. Dies gilt auch **im Bereich der Gewinneinkünfte**. So z.B. wenn Stpfl. mit regelmäßigem Kontakt zu anderen Menschen, wie im Einzelhandel oder bspw. Physiotherapeuten, Schutzmasken anschaffen, um der beruflichen Tätigkeit nachzugehen.
- **Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern** die Schutzmasken sowie ggf. Antigen-Selbsttests zur Ausübung der beruflichen Tätigkeit zur Verfügung, ist ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers anzunehmen. Es handelt sich hierbei nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn. Gleiches gilt für das Testangebot des Arbeitgebers in Form von POC-Antigen-Schnelltests oder PCR-Tests auf freiwilliger Basis bzw. nach § 5 Corona-Arbeitsschutzverordnung sowie die Übernahme der Kosten für diese Tests durch den Arbeitgeber.

15 Bilanzpolitik mittels Sachverhaltsgestaltungen

Wird für 2021 ein positives Ergebnis erwartet, so ist stets zu prüfen, ob durch sachverhaltsgestaltende Maßnahmen der Bilanzpolitik die Besteuerung aufgeschoben und damit die Liquidität geschont werden kann. Soweit der Jahreswechsel wie im Regelfall mit dem Bilanzstichtag übereinstimmt, sind vorbereitend noch sachverhaltsgestaltende Maßnahmen zu prüfen. Hinzuweisen ist auf folgende Aspekte:

- Werden noch in 2021 Investitionen getätigt, so kann zumindest für die verbleibende Zeit in 2021 die **Abschreibung** der Anschaffungskosten geltend gemacht werden, also bei einer Anschaffung noch im Dezember 2021 mit 1/12 der Jahresabschreibung. Insoweit ist zu beachten, dass mit einer Anschaffung noch in 2021 die Möglichkeit der steuerlich degressiven Abschreibung für die gesamte Nutzungsdauer gesichert werden kann.
- Werden noch in 2021 **geringwertige Wirtschaftsgüter** – also selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter mit Anschaffungskosten bis 800 € (netto) – angeschafft, so können die Ausgaben in voller Höhe in 2021 steuermindernd geltend gemacht werden.
- Bei der Anschaffung von bestimmter **IT-Hardware und Anwendersoftware** können auf Basis einer Billigkeitsregelung der FinVerw unabhängig von der Einhaltung der GWG-Grenze die Anschaffungskosten sofort abgeschrieben werden. Dies gilt betragsmäßig unbeschränkt, also auch bei umfangreichen Investitionen. Soweit bei solchen Wirtschaftsgütern noch Restbuchwerte aus der Bilanz zum 31.12.2020 vorhanden sind, können (Wahlrecht) diese im Jahresabschluss zum 31.12.2021 ebenfalls in vollem Umfang abgeschrieben, d.h. in den Aufwand gebucht werden.
- Soweit bestehende Rechtsverhältnisse (z.B. Arbeitsverträge, Mietverträge) aufgelöst werden sollen und sich dadurch eine **Abfindungsverpflichtung** ergibt, sollte in Erwägung gezogen werden, dies noch im Jahr 2021 zu vollziehen, da dann die Abfindungsverpflichtung in der Bilanz zum 31.12.2021 ergebnismindernd zu berücksichtigen ist.
- Für die Zusage später auszahlbarer Gratifikationen, **Tantiemen, Corona-Bonuszahlungen** o.Ä. für 2021 darf in der Bilanz zum 31.12.2021 nur dann gewinnmindernd eine Rückstellung gebildet werden, wenn die Zusage noch im Jahr 2021 erfolgt.
- Werden **Instandhaltungs- oder Modernisierungsaufwendungen** noch im Jahr 2021 durchgeführt, entstehen sofort abziehbare Betriebsausgaben. Soweit es sich um notwendige Instandsetzungsarbeiten handelt, die erst in den ersten drei Monaten des folgenden Geschäftsjahrs nachgeholt werden, besteht die Verpflichtung zur Bildung einer Rückstellung sowohl in der Handelsbilanz als auch in der steuerlichen Gewinnermittlung.
- Beim **Vorratsvermögen** ist zwingend eine Abwertung vorzunehmen, wenn der Marktpreis zum Bilanzstichtag unter den Anschaffungskosten liegt. Insoweit ist eine Dokumentation der Preise zum Bilanzstichtag vorzunehmen und für wichtige Bestände an Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen sollten ggf. aktuelle Marktpreise bei den Lieferanten abgefragt werden.
- Bei **Forderungen aus Lieferungen und Leistungen** ist zum Bilanzstichtag deren Werthaltigkeit vor dem Hintergrund der aktuellen wirtschaftlichen Entwicklung zu überprüfen. Zu prüfen sind Einzelwertberichtigungen, aber auch eine Anhebung der Pauschalwertberichtigungen. Hierzu muss eine konkrete Prüfung der Einzelbestände erfolgen und hinsichtlich der Pauschalwertberichtigung kann auch auf die wirtschaftliche Entwicklung von Branchen zurückgegriffen werden. Für die Bewertung sind grds.

die Verhältnisse zum Bilanzstichtag maßgebend, so dass diese zu dokumentieren sind. Zur Dokumentation von Wertberichtigungen geeignet sind z.B. die erfolgten Zahlungserinnerungen/Mahnungen, eingeleitete gerichtliche Mahnverfahren, diesbezügliche Korrespondenz mit dem Kunden, Informationen über eingetretene Zahlungsschwierigkeiten oder gar die Einleitung eines Insolvenzverfahrens.

- **Unverzinsliche Verbindlichkeiten** mit einer Laufzeit von mehr als zwölf Monaten sind in der steuerlichen Gewinnermittlung zwingend abzuzinsen. Insbesondere aus der erstmaligen Abzinsung kann sich insoweit ein hoher steuerlicher Ertrag ergeben. Dem kann vorgebeugt werden, wenn bis zum Bilanzstichtag eine Verzinsungsvereinbarung getroffen wird. Dabei ist ein sehr geringer Zins ausreichend, um die Abzinsung zu vermeiden.

Handlungsempfehlung:

Dies ist nur eine beispielhafte Aufzählung sachverhaltsgestaltender Maßnahmen der Bilanzpolitik. Insoweit muss jeder einzelne Fall einer sorgfältigen Analyse unterzogen werden.

Für Personengesellschaften

16 Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandelsgesellschaften ab 2022 möglich

Personengesellschaften bieten insbesondere gesellschaftsrechtlich vielfältige Vorteile gegenüber Kapitalgesellschaften. So besteht eine deutlich weitgehendere Flexibilität hinsichtlich der Ausgestaltung des Gesellschaftsvertrages bspw. im Hinblick auf eine Einschränkung der Einflussmöglichkeiten der Gesellschafter auf die laufende Geschäftsführung, die Kapitalbereitstellung und -rückführung kann weitgehend flexibel geregelt werden und Gleiches gilt für die Gewinnverteilungsabreden. Auch bieten Personengesellschaften weitgehende Möglichkeiten, die unternehmerische Mitbestimmung zu vermeiden und die Wirkungen der Jahresabschlusspublizität einzuschränken.

In steuerlicher Hinsicht bieten Personengesellschaften auf der einen Seite in besonderen Besteuerungssituationen deutliche Vorteile gegenüber Kapitalgesellschaften. So kann im Fall des Beteiligungserwerbs ein bezahlter Mehrwert über eine steuerliche Ergänzungsbilanz in steuerlichen Aufwand transformiert werden und Einzelwirtschaftsgüter können sehr weitgehend steuerneutral von der Gesellschaft in ein anderes Betriebsvermögen eines Gesellschafters und umgekehrt übertragen werden.

Andererseits ist allerdings die laufende Steuerbelastung der transparent besteuerten Personengesellschaft ganz gravierend höher als die der Kapitalgesellschaft, wenn Gewinne im Unternehmen belassen werden, also nicht entnommen bzw. ausgeschüttet werden. Damit steht vor allem ertragreichen größeren Personengesellschaften eine deutlich geringere Möglichkeit der Selbstfinanzierung offen als einer vergleichbaren Kapitalgesellschaft. Weiterhin muss festgestellt werden, dass das System der transparenten Mitunternehmerbesteuerung, bei dem die steuerlichen Merkmale der Gesellschaft bis auf die Gesellschafterebene wirken, bei einem größeren Gesellschafterkreis sehr aufwendig ist. Dies ist bei den Kapitalgesellschaften mit der klaren Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterebene sehr viel einfacher.

Vor diesem Hintergrund ist nun die mit dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz eingeführte Option für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften zur Körperschaftbesteuerung zu sehen. Diese können auf Antrag unter vollständiger Beibehaltung des gesellschaftsrechtlichen Status für steuerliche Zwecke zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft optieren. Damit unterliegt eine solch optierende Gesellschaft der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer und eine weitere Belastung auf Gesellschafterebene erfolgt erst und nur dann, wenn die Gewinne von den Gesellschaftern entnommen werden – dann als steuerliche Gewinnausschüttung.

Vorteilhaft ist diese Option zur Körperschaftsteuer insbesondere

- für große und ertragreiche Familien-Personengesellschaften, die die Gewinne weitgehend im Unternehmen belassen,
- einzelne Unternehmen in einer mittelständischen Unternehmensgruppe,

- Besitzgesellschaften im Rahmen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung und Beteiligungs-Personengesellschaften.

Handlungsempfehlung:

Aktuell besteht bei Personengesellschaften die Aufgabe, die Vorteilhaftigkeit einer möglichen Option zur KSt zu prüfen. Dabei muss jeder Einzelfall einer eingehenden Analyse unterzogen werden. Zu beachten ist insbesondere auch, dass der Übergang zum Körperschaftsteuersystem steuerlich wie ein fiktiver Formwechsel behandelt wird und damit bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein müssen, damit insoweit ein steuerneutraler Übergang gewährleistet ist.

Insoweit bietet das Anwendungsschreiben der FinVerw, welches am 10.11.2021 bekannt gegeben wurde, Hinweise zur Klärung von Detailfragen, aber auch Aussagen zu Aspekten, bei denen die FinVerw eine eher einschränkende Sichtweise vertritt.

Zu beachten ist allerdings, dass der Antrag auf Option zur Körperschaftbesteuerung spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs zu stellen ist, ab dem die Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft gelten soll, also für das Kalenderjahr 2022 spätestens bis zum 30.11.2021.

17 Sicherstellung einer Verlustverrechnung bei Kommanditisten

Bei Gesellschaftern, die für Schulden der Gesellschaft nur beschränkt haften, also insbesondere Kommanditisten, ist die Möglichkeit des Ausgleichs von ihnen zuzurechnenden steuerlichen Verlusten der Gesellschaft mit anderen positiven Einkünften grundsätzlich auf die geleistete Einlage begrenzt. Vor dem Hintergrund der wirtschaftlichen Verwerfungen durch die Corona-Pandemie tritt vermehrt der Fall auf, dass die Gesellschaft 2021 mit einem steuerlichen Verlust abschließen wird. In diesen Fällen sollte deren steuerliche Verrechenbarkeit mit anderen Einkünften geprüft werden. Ist eine steuerliche Verrechenbarkeit im Jahr 2021 nicht oder nicht vollständig zu realisieren, weil durch die Verluste das Kapitalkonto negativ würde oder dieses bereits im negativen Bereich ist, sind diese nur mit Gewinnanteilen aus dem Gesellschaftsanteil in Folgejahren verrechenbar (verrechenbare Verluste). Das Verlustverrechnungspotenzial kann unter Umständen durch geeignete Maßnahmen, die allerdings noch in 2021 ergriffen werden müssen, erhöht werden.

Handlungsempfehlung:

Zunächst ist erforderlich, dass ein etwaiger steuerlicher Verlustanteil schon vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs möglichst exakt prognostiziert wird. Zur Sicherstellung einer umfassenden Verlustverrechnung stehen dann verschiedene Gestaltungsmaßnahmen (z.B. die Erbringung von Bar- und Sacheinlagen oder die Erhöhung des Kapitalkontos durch Umwandlung von Gesellschafterforderungen in eine gesamthänderisch gebundene Rücklage) zur Verfügung. Die Konsequenzen – v.a. auch nichtsteuerlicher Art – derartiger Maßnahmen sind bedeutsam, so dass dringend anzuraten ist, steuerrechtliche Beratung in Anspruch zu nehmen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 Steuerliche Behandlung von Negativzinsen

Zunehmend fordern Banken ab einem bestimmten Kontostand Negativzinsen. **Negative Einlagezinsen stellen keine Zinsen bei den Kapitaleinkünften dar**, da sie nicht vom Kapitalnehmer an den Kapitalgeber 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. Bei Anlageprodukten mit gestaffelten Zinskomponenten („Staffelzinsen“) ist nach Ansicht der FinVerw die Gesamtverzinsung im Zeitpunkt des Zuflusses zu betrachten. Ist die Gesamtverzinsung positiv, so handelt es sich insgesamt um Kapitaleinkünfte. Eine negative Gesamtverzinsung ist hingegen stets insgesamt als Verwahr- oder Einlagegebühr zu behandeln.

Handlungsempfehlung:

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

19 Verluste bei Kapitalanlagen

Sind Wertminderungen bei Kapitalanlagen eingetreten, ist zu prüfen, ob und inwieweit ihre Geltendmachung als ausgleichsfähige Verluste möglich und sinnvoll ist. Im Grundsatz erkennt die FinVerw mittlerweile – der Rechtsprechung folgend – Verluste aus Kapitalanlagen umfassend an. So z.B. der Verfall von Optionen oder das Wertloswerden von Knock-out-Produkten. Ggf. kann es sich anbieten, bis zum Jahresende noch bewusst eingetretene Buchverluste bspw. durch Veräußerung der Wertpapiere zu realisieren.

Problematisch ist allerdings die Geltendmachung solcher Verluste. Gesetzlich wurden in mehrfacher Weise Verlustverrechnungsbeschränkungen umgesetzt. Grundsätzlich können Verluste bei Kapitalvermögen nur mit Gewinnen aus Kapitalvermögen verrechnet werden. Daneben ist die Verrechnungsmöglichkeit mittlerweile für etliche Kapitalverluste **auf 20 000 € je Jahr begrenzt** worden. Insoweit muss individuell geprüft werden, ob sich Verluste bei Kapitalanlagen tatsächlich im aktuellen Jahr steuerlich auswirken.

Hinweis:

Allerdings ist fraglich, ob diese Verlustverrechnungsbeschränkungen verfassungsmäßig sind. So hat der BFH mit Beschluss vom 17.11.2020 (Az. VIII R 11/18) dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob die Verlustverrechnungsbeschränkung insoweit verfassungsgemäß ist, als Verluste aus der Veräußerung von Aktien nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechnet werden dürfen. In der Praxis sollten realisierte Verluste stets in der Steuererklärung geltend gemacht werden und eine Nichtberücksichtigung ggf. mit Hinweis auf diese Entscheidung verfahrensrechtlich offengehalten werden.

Besteht für Wertpapierdepots bei Kreditinstituten ein Verlusttopf (durch dort realisierte, aber nicht mit Erträgen verrechnete Verluste) und sollen die Verluste mit anderweitigen Kapitaleinkünften (bspw. bei einem anderen Kreditinstitut) verrechnet werden, ist es erforderlich, **bis zum 15.12.2021** bei dem Kreditinstitut einen Antrag auf Erteilung einer Bescheinigung über den nicht ausgeglichenen Verlust zu stellen, den die auszahlende Stelle dann nicht mehr vortragen kann. Eine Verrechnung erfolgt dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung.

Für Hauseigentümer

20 Kleine Photovoltaikanlagen und vergleichbare Blockheizkraftwerke können ggf. auf Antrag als steuerlich unbeachtlich behandelt werden

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage ist grundsätzlich eine gewerbliche Tätigkeit. Bei der Gewerbesteuer führt dies bei kleineren Anlagen allerdings im Ergebnis regelmäßig nicht zu einer Belastung mit Gewerbesteuer, da insoweit ein Freibetrag von 24 500 € gilt. Gewinne und Verluste aus einer solchen Anlage sind im Grundsatz aber bei der Einkommensteuer als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu erfassen, was durchaus steuerlich attraktiv sein kann, weil regelmäßig auf Grund von Abschreibungen in den ersten Jahren steuerliche Verluste erzielt werden, die mit anderen Einkünften verrechnet werden können und damit zur Minderung der Steuerlast führen.

Dies gilt allerdings nur dann, wenn mit dem Betrieb der Anlage eine Gewinnerzielungsabsicht besteht. Ein solcher Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht und die Tatsache, dass bei solchen **Anlagen auf dem privatgenutzten Einfamilienhaus** regelmäßig nur geringe Erträge erzielt werden, führt zu vergleichsweise hohem Aufwand für den Stpfl. und das Finanzamt bei der Erfassung dieser Einkünfte. Aus diesem Grund gewährt die FinVerw mit Schreiben des BMF vom 29.10.2021 (Az. IV C 6 – S 2240/19/10006 :006) eine Billigkeitsregelung. Im Kern gilt:

- **Anwendungsbereich:** Die Regelung gilt für kleine Photovoltaikanlagen und vergleichbare Blockheizkraftwerke (BHKW). „Kleine Photovoltaikanlagen“ sind Anlagen mit einer installierten Leistung von bis zu 10 kW, die auf zu eigenen Wohnzwecken genutzten oder unentgeltlich überlassenen Ein- und Zweifamilienhausgrundstücken einschließlich Außenanlagen (z.B. Garagen) installiert sind und nach dem 31.12.2003 oder vor mehr als 20 Jahren in Betrieb genommen wurden. Vergleichbare BHKW sind solche mit einer installierten Leistung von bis zu 2,5 kW, wenn die übrigen vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind. Werden mehrere Photovoltaikanlagen/BHKW betrieben, so ist insoweit eine Gesamtbetrachtung anzustellen. Weiterhin ist Voraussetzung, dass der von der

Photovoltaikanlage/dem BHKW erzeugte Strom neben der Einspeisung in das öffentliche Stromnetz ausschließlich in den zu eigenen Wohnzwecken genutzten Räumen verbraucht wird. Der Verbrauch des erzeugten Stroms in einem häuslichen Arbeitszimmer ist unschädlich. Der (teilweise) Verbrauch des durch die Photovoltaikanlage/das BHKW erzeugten Stroms durch einen Mieter oder zu anderweitigen eigenen oder fremden betrieblichen Zwecken muss technisch ausgeschlossen sein.

- **Fehlende Gewinnerzielungsabsicht:** Bei diesen Photovoltaikanlagen und vergleichbaren BHKW ist auf schriftlichen Antrag der steuerpflichtigen Person aus Vereinfachungsgründen ohne weitere Prüfung in allen verfahrensrechtlich offenen Jahren zu unterstellen, dass diese nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werden. Bei ihnen liegt grds. eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei vor. Der Antrag wirkt auch für die Folgejahre. Veranlagte Gewinne und Verluste (z.B. bei unter dem Vorbehalt der Nachprüfung oder vorläufig durchgeführten Veranlagungen) aus zurückliegenden Jahren, die verfahrensrechtlich noch änderbar sind, sind in der Steuerveranlagung nicht mehr zu berücksichtigen.
- **Antragstellung:** Bei Neuanlagen, die nach dem 31.12.2021 in Betrieb genommen werden, ist der Antrag bis zum Ablauf des Veranlagungszeitraums zu stellen, der auf das Jahr der Inbetriebnahme folgt. Bei Altanlagen (Inbetriebnahme vor dem 31.12.2021) ist der Antrag bis zum 31.12.2022 zu stellen.
- **Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht durch den Stpfl.:** Unabhängig von den Regelungen dieses Schreibens bleibt es der steuerpflichtigen Person unbenommen, eine Gewinnerzielungsabsicht nachzuweisen.

Hinweis:

Der Nachweis der Gewinnerzielungsabsicht erfolgt anhand einer Einkünfteprognose über die voraussichtliche Nutzungsdauer der Anlage. Der Nachweis einer Gewinnerzielungsabsicht und damit die steuerliche Berücksichtigung der Anlage kann im Einzelfall sinnvoll sein, wenn Abschreibungen oder auch Sonderabschreibungen in den ersten Jahren des Betriebs der Anlage zu steuerlichen Verlusten führen, die mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden können.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

21 Gestaltungshinweise für Verlustsituationen

a) Deutlich erweiterter Verlustrücktrag in 2021

Für Verluste der Jahre 2020 und 2021 gelten zeitlich befristet deutlich erweiterte Grenzen: Eine GmbH kann bei der Körperschaftsteuer Verluste bis max. 10 Mio. € mit positiven Ergebnissen des Vorjahres verrechnen. Diese erhöhten Grenzen gelten generell, sind also nicht etwa beschränkt auf durch die Corona-Pandemie verursachte Verluste. Auch bspw. von der Unwetterkatastrophe im Juli 2021 Betroffene können dies geltend machen. Ab dem Jahr 2022 gilt wieder die ursprüngliche Höchstgrenze für den Verlustrücktrag i.H.v. 1 Mio. €.

Insbesondere dann, wenn der Verlustrücktrag wegen zu geringer Einkünfte im Vorjahr nicht oder nur geringfügig zur Anwendung kommt, sollten Unternehmen, die mit hohen Verlusten für 2021 rechnen, Möglichkeiten zur Einkünfte- bzw. Aufwandsverlagerung prüfen. Zu denken ist an folgende Maßnahmen:

- Verbesserung des Ergebnisses der GmbH durch Verzicht des Gesellschafters auf Nutzungs- oder Tätigkeitsvergütungen bzw. Zinsen. Allerdings ist ein solcher Verzicht mit steuerlicher Rückwirkung nicht möglich, da sonst die Qualifizierung als verdeckte Einlage droht und der sich ergebende bilanzielle Ertrag vom steuerlichen Einkommen der GmbH in gleicher Höhe wieder abgezogen wird. Aus Gesellschaftersicht gilt die Vergütung zudem dennoch als zugeflossen. Der Verzicht sollte daher frühzeitig und mit Wirkung für künftige Zahlungsverpflichtungen der GmbH erfolgen;
- Vorziehen gewinnrealisierender Vorgänge auf 2021, z.B. durch Veräußerungen im Unternehmensverbund oder vorgezogene Abnahmen eines Auftrags;
- Verschieben von Aufwendungen, z.B. von Erhaltungs- oder Werbemaßnahmen, in das Jahr 2022;

- Soweit dies im Einzelfall noch zulässig ist, können zur Ergebnisbeeinflussung u.U. auch Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechte anders als bisher ausgeübt werden. Spielräume bieten sich insbes. im Bereich der Rückstellungen und bei der Bewertung des Vorratsvermögens;
- Auch die bewusste Herbeiführung der Unverzinslichkeit eines Gesellschafterdarlehens kann geprüft werden. Dies hat bei der GmbH einen Abzinsungsertrag zur Folge, welcher gegen den Verlust gerechnet werden kann, wohingegen die spätere aufwandswirksame Aufzinsung der Verbindlichkeit sich etwaig in Gewinnjahren vollzieht.

Hinweis:

Derartige Gestaltungen sollten stets unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

b) Stützungsmaßnahmen in der Krise und „Verlusttransfer“ auf die Gesellschafterebene

Grob skizziert kommen als typische Stützungsmaßnahmen die Zuführung von Eigenkapital bzw. die Gewährung von Gesellschafterdarlehen, der Rangrücktritt, die verbilligte bzw. unentgeltliche Nutzungsüberlassung wie auch die Herabsetzung von Tätigkeitsvergütungen und der Verzicht auf Pensionsansparungen in Betracht.

Darüber hinaus könnte auch erwogen werden, etwaige Verluste auf den bzw. die Gesellschafter zu verlagern („Verlusttransfer“). Überblicksartig könnten insoweit in Betracht kommen

- die Vereinbarung einer ertragsteuerlichen Organschaft (die insbesondere den Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrags voraussetzt),
- der Verzicht auf Vergütungsansprüche (und zwar vor deren Entstehung), die bei der GmbH Betriebsausgaben und bei den Gesellschaftern Einkünfte sind, z.B. also Geschäftsführergehälter oder Vergütungen für Nutzungsüberlassungen,
- die Verschmelzung gewinnträchtiger Unternehmen auf die Verlust-GmbH.

Problematisch ist eine Verlustsituation der Kapitalgesellschaft auch dann, wenn es zu einem mehrheitlichen Anteilseignerwechsel kommen soll. Nach § 8c Abs. 1 KStG droht ein Wegfall des Verlustvortrags sowie des laufenden Verlustes bis zum Zeitpunkt des maßgeblichen Anteilseignerwechsels, wenn innerhalb von fünf Jahren mehr als 50 % der Anteile an einer verlustbehafteten Kapitalgesellschaft auf einen Anteilserwerber oder auf eine Gruppe von Anteilserwerbern mit gleichgerichteten Interessen übergehen.

Hinweis:

Nach wie vor ist diese Regelung verfassungsrechtlich umstritten. Im Einzelfall kann der Verlustuntergang auch verhindert werden, wenn die Möglichkeit des fortführungsgebundenen Verlustvortrags genutzt werden kann. Dieser kann nur geltend gemacht werden, wenn die Kapitalgesellschaft seit ihrer Gründung oder zumindest seit dem Beginn des dritten Jahres, welches der Anteilsübertragung vorausgegangen ist, ausschließlich denselben Geschäftsbetrieb unterhält, nicht ihrerseits an einer Personengesellschaft beteiligt ist oder aber die Stellung eines Organträgers im Rahmen einer körperschaftsteuerlichen Organschaft innehat. Voraussetzung für die Fortführung des Verlustvortrags mit der Möglichkeit der Verrechnung in künftigen Jahren ist zudem, dass nach dem Anteilseignerwechsel u.a. ausschließlich derselbe Geschäftsbetrieb unterhalten wird. Begünstigt ist auch der Anteilserwerb zu Sanierungszwecken, wobei von Seiten der FinVerw sehr hohe Anforderungen gestellt werden.

In solchen Fällen sollte stets rechtzeitig steuerlicher Rat eingeholt werden, um bestehende Möglichkeiten zu prüfen.

22 Gestaltungsüberlegungen zum Jahreswechsel**a) Bilanzpolitik: Bedeutung der Größenklassen des HGB**

Kleine Kapitalgesellschaften genießen gegenüber mittelgroßen und großen Kapitalgesellschaften eine Reihe von Vorteilen, so dass auch vor dem kommenden Bilanzstichtag die Schwellenwerte der Größenklassen des HGB für Kapitalgesellschaften genau betrachtet werden sollten. So unterliegen kleine Kapitalgesellschaften insbesondere nicht der gesetzlichen Prüfungspflicht durch einen vereidigten Buch- oder Wirtschaftsprüfer. Die Aufstellung des Jahresabschlusses kann für diese Gesellschaften zeitlich später erfolgen. Außerdem sind auch deutlich weniger Pflichtangaben im Anhang zu machen, die Bilanz braucht weniger tief gegliedert zu werden und auf einen Lagebericht kann verzichtet werden. Darüber hinaus

existieren noch deutliche Erleichterungen bei der Publizität des Jahresabschlusses im Bundesanzeiger, insbesondere braucht die Gewinn- und Verlustrechnung nicht offengelegt zu werden.

Daher sollte zum Jahresende geprüft werden, ob die jeweiligen Schwellenwerte durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Allerdings treten die Rechtsfolgen erst dann ein, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen unter- oder überschritten werden.

Die Größenklassen stellen sich nach geltendem Recht (§ 267 HGB) wie folgt dar:

	Kleine GmbH	Mittelgroße GmbH	Große GmbH
Bilanzsumme	≤ 6 Mio. €	≤ 20 Mio. €	> 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 12 Mio. €	≤ 40 Mio. €	> 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	> 250

Entsprechende Gestaltungsüberlegungen sind auch bei Vorliegen von Tochtergesellschaften bezüglich der Schwellenwerte zur Befreiung von der Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses anzustellen. Es besteht dann eine Verpflichtung zur Aufstellung eines Konzernabschlusses, wenn mindestens zwei der drei nachfolgend genannten Merkmale überschritten werden (vgl. § 283 HGB):

	Bruttomethode	Nettomethode
Bilanzsumme	≤ 24 Mio. €	≤ 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 48 Mio. €	≤ 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 250	≤ 250

Handlungsempfehlung:

Soweit beabsichtigt wird, gerade das gestaltbar erscheinende Kriterium der Bilanzsumme mit dem Ziel des Unterschreitens der Schwellenwerte zu mindern, können verschiedene sachverhaltsgestaltende wie auch bilanzpolitische Instrumente genutzt werden, deren Einsatz im konkreten Einzelfall zu prüfen wäre. Zu denken ist an folgende Instrumente: Aufschub von Investitionen und/oder Außenfinanzierungen, Rückführung von Außenfinanzierungen, Sale-and-lease-back-Gestaltungen, Vornahme von Gewinnausschüttungen, Abtretung von Forderungen oder die Auslagerung von Pensionsverpflichtungen. Unter Hinzuziehung steuerlicher Beratung sollten rechtzeitig die Situation analysiert und mögliche Strategien entwickelt werden.

b) Bilanzpolitik: Besondere Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften

Besondere Erleichterungen werden nach § 267a HGB sog. Kleinstunternehmen (Kleinstkapitalgesellschaften) gewährt. Ein Unternehmen wird dann als Kleinstkapitalgesellschaft oder als Kleinst-GmbH & Co. KG eingestuft, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen jeweils zwei der folgenden drei Größenmerkmale nicht überschritten werden:

- **Bilanzsumme** (nach Abzug eines etwaigen Fehlbetrags): 350 000 €,
- **Umsatzerlöse**: 700 000 €,
- **Arbeitnehmerzahl** im Jahresdurchschnitt: 10 Personen.

Damit verbunden sind – zusätzlich zu den bereits für kleine Gesellschaften geltenden Erleichterungen – erhebliche Vereinfachungen hinsichtlich des Jahresabschlusses: wesentliche Verkürzung und Vereinfachung der Gliederungen von Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung, Befreiung von der Aufstellung eines Anhangs; daneben auch deutliche Erleichterungen bei der Offenlegungspflicht.

Hinweis:

Gerade im Hinblick auf die im Bundesanzeiger zu veröffentlichenden Daten sind die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften wichtig. Von Bedeutung ist, dass durchaus auch für diese Kleinstkapitalgesellschaften ein ausführlicher Jahresabschluss aufgestellt werden kann, um z.B. gegenüber den Gesellschaftern oder der Hausbank ausreichende Informationen zu geben. Ein weiterer zur Hinterlegung beim Bundesanzeiger bestimmter Jahresabschluss kann dann unabhängig davon nach den vereinfachten Regeln für Kleinstkapitalgesellschaften aufgestellt werden.

Handlungsempfehlung:

Vor dem Hintergrund dieser Erleichterungen ist zum Jahreswechsel 2021/2022 zu prüfen, ob die Schwellenwerte für Kleinstkapitalgesellschaften durch geeignete Gestaltungsmaßnahmen noch vor dem Bilanzstichtag unterschritten werden können. Auch insoweit ist zu beachten, dass die begünstigenden Rechtsfolgen erst dann eintreten, wenn zwei der genannten Merkmale (Schwellenwerte) an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden.

c) Überlegungen zur Ausschüttungspolitik zum Jahreswechsel 2021/2022

Werden aktuell Gewinnausschüttungen geplant, so ist abzuwägen, ob diese noch in 2021 oder aber erst in 2022 erfolgen sollen. Bei dieser Entscheidung sind einerseits die steuerliche Situation der Gesellschaft und andererseits die des Gesellschafters zu berücksichtigen (dabei wird davon ausgegangen, dass die Rückführung des Solidaritätszuschlags bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2021 als verfassungskonform eingestuft werden wird):

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Privatvermögen** mit der Folge, dass die sog. **Abgeltungsteuer** zur Anwendung kommt, macht es nach derzeitiger Rechtslage (also vorbehaltlich etwaiger Steuererhöhungen durch die neue Bundesregierung) i.d.R. keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2021 oder in 2022 erfolgt. Die Gewinnausschüttung wird in beiden Fällen mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer belastet. Rein aus Sicht des EStG ist eine differenzierte Betrachtung nur in den seltenen Ausnahmefällen erforderlich, in denen der persönliche Grenzsteuersatz unter 25 % liegt und der Gesellschafter im Rahmen der sog. „Günstigerprüfung“ eine teilweise Erstattung der Abgeltungsteuer beantragen kann. Dies kann bspw. gegeben sein, wenn aus anderen Einkunftsquellen Verluste resultieren und sich deshalb eine sehr niedrige steuerliche Bemessungsgrundlage ergibt.
- Ist der **Gesellschafter** der GmbH eine **natürliche Person** und hält er die Geschäftsanteile in seinem steuerlichen **Betriebsvermögen**, so kommt die Abgeltungsteuer nicht zur Anwendung, sondern das Teileinkünfteverfahren, bei dem die Gewinnausschüttung zu 40 % steuerfrei gestellt ist und im Übrigen dem regulären Einkommensteuertarif unterliegt. Für die Ausschüttungspolitik ist in diesem Fall entscheidungserheblich, in welchem Veranlagungszeitraum der persönliche Spitzensteuersatz niedriger ist; in diesem Veranlagungszeitraum sollte dann ausgeschüttet werden.

Gleiches gilt, wenn der Gesellschafter die Geschäftsanteile zwar in seinem steuerlichen **Privatvermögen** hält, die Anwendung der sog. **Abgeltungsteuer** aber gleichwohl **ausscheidet**, z.B. weil ein zu mindestens 25 % an der Kapitalgesellschaft beteiligter Gesellschafter beantragt, auf die Anwendung des besonderen Steuersatzes zu verzichten. Auch in diesem Fall werden die Ausschüttungen mit dem tariflichen Einkommensteuersatz besteuert. Ein Vorteil kann für den beantragenden Gesellschafter darin bestehen, dass bei Ausübung des Wahlrechts auch Werbungskosten geltend gemacht werden können, was z.B. bei hohen Refinanzierungskosten der Beteiligung steuerlich zu einem günstigeren Ergebnis führen kann.

- Ist der **Gesellschafter** der GmbH seinerseits **eine Kapitalgesellschaft**, macht es nach der derzeitigen Rechtslage ebenfalls keinen Unterschied, ob die Ausschüttung in 2021 oder in 2022 erfolgt. Auf Ebene der die Ausschüttung empfangenden Kapitalgesellschaft erfolgt eine Steuerfreistellung der Gewinnausschüttung.

23 Wichtige aktuelle Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen für GmbH und Gesellschafter

Nachfolgend sind wichtige in 2021 veröffentlichte finanzgerichtliche Entscheidungen und Verwaltungsanweisungen zusammengefasst, die für die GmbH und ihre Gesellschafter Anlass sein können, bestehende Gestaltungen und Vereinbarungen zu überprüfen:

Organschaft

- **Notwendigkeit der Anpassung von Ergebnisabführungsverträgen, die keinen dynamischen Verweis auf § 302 AktG enthalten:** Die Wirksamkeit eines Ergebnisabführungsvertrags erfordert nach der Rechtsprechung des BFH, dass ausdrücklich die Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG (in allen seinen Bestandteilen und in den jeweiligen Regelungsfassungen) vereinbart worden ist. Im Falle der

Änderung des § 302 AktG ist daher eine dieser Vorschrift entsprechende Vereinbarung – durch Anpassung des ursprünglichen Gewinnabführungsvertrags – zu treffen.

Mit Wirkung ab dem 1.1.2021 ist nun der Wortlaut des § 302 Abs. 3 Satz 2 AktG angepasst und um einen Verweis auf den im StaRUG neu eingeführten Restrukturierungsplan ergänzt worden. Für ältere Ergebnisabführungsverträge noch ohne dynamischen Verweis auf § 302 AktG sollte dies erneuten Anpassungsbedarf zur Folge haben. Die FinVerw lässt es genügen, wenn die Anpassung der Altverträge zur Aufnahme des dynamischen Verweises spätestens bis zum Ablauf des 31.12.2021 vorgenommen oder aber das Organschaftsverhältnis vor dem 1.1.2022 beendet wird.

Hinweis:

Der noch vor Jahresende 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 enthalten dürften, weil diese sich aus der aktuellen Gesetzesfassung ergebende Voraussetzung für entsprechende Altverträge noch nicht anzuwenden war.

- **Organschaft und vororganschaftliche Rücklagen:** Die steuerliche Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt u.a. voraus, dass die Abführung von Erträgen aus der Auflösung vorvertraglicher Rücklagen ausgeschlossen ist. Dies hat der BFH mit Beschluss vom 19.10.2020 (Az. I B 20/20) bestätigt: Die Anerkennung einer Organschaft ist zu verwehren, wenn ein Gewinnabführungsvertrag mit einer GmbH als Organgesellschaft die Möglichkeit des Verlustausgleichs durch Auflösung vororganschaftlicher Rücklagen vorsieht.

Hinweis:

Bei der Ausgestaltung der vertraglichen Vereinbarung der Verlustübernahme ist also besondere Sorgfalt geboten.

- **KöMoG – Ersatz der Ausgleichsposten bei organschaftlichen Mehr- und Minderabführungen durch die sog. Einlagelösung:** Das zum 1.1.2022 in Kraft tretende Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) bringt als Neuregelung für die körperschaftsteuerliche Organschaft, dass die Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen durch ein einfacheres System, die sog. Einlagelösung, ersetzt werden (§ 14 Abs. 4 KStG neu). Dies betrifft insbes. die Fälle, in denen der an den Organträger abgeführte Gewinn vom Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und diese Abweichung in organschaftlicher Zeit verursacht ist.

Hinweis:

Mit dieser Einlagelösung soll ausweislich der Gesetzesbegründung Bürokratieaufwand verringert werden. Mehrabführungen werden künftig als Rückzahlungen aus dem Einlagekonto (Einlagenrückgewähr) und Minderabführungen als Einlagen behandelt. Sie mindern oder erhöhen damit unmittelbar den Wert der Beteiligung in der Steuerbilanz des Organträgers.

- **Finanzielle Eingliederung bei der Satzungsanforderung einer qualifizierten Stimmenmehrheit auf Ebene der Organgesellschaft:** Die steuerliche Anerkennung der körperschaftsteuerlichen Organschaft setzt u.a. voraus, dass der Organträger an der Organgesellschaft in einem solchen Maße beteiligt sein muss, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht. Zu diesem Erfordernis der sog. finanziellen Eingliederung hat das FG Düsseldorf mit nicht rechtskräftigem Urteil vom 24.11.2020 (Az. 6 K 3291/19 F) entschieden, dass die einfache Mehrheit (also mehr als 50 % der Stimmen) genügt, und zwar selbst dann, wenn kraft Gesetzes oder Satzung für einzelne Beschlüsse der Organgesellschaft eine qualifizierte Mehrheit erforderlich ist. Nur wenn für Beschlüsse generell oder überwiegend eine qualifizierte Mehrheit der Stimmrechte erforderlich ist, muss der Organträger für die finanzielle Eingliederung auch über diese verfügen.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist angesichts des beim BFH unter dem Az. I R 50/20 anhängigen Revisionsverfahrens aufmerksam zu beobachten. Sollten in naher Zukunft Gesellschaftsverträge zum Abschluss bzw. zur Änderung anstehen, sollten vor dem Hintergrund der Rechtsprechung im konkreten Einzelfall die Mehrheitserfordernisse (zumindest soweit eine Organschaft in Betracht kommen könnte) sorgfältig geprüft werden.

- **Atypisch stille Beteiligung an der vermeintlichen Organgesellschaft verhindert die Anerkennung der Organschaft:** Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil vom 12.4.2021 hat das FG Düsseldorf (Az. 6 K 2616/17 K,G,F) in Bestätigung der Auffassung der FinVerw entschieden, dass das Bestehen einer atypisch stillen Beteiligung an einer vermeintlichen Organgesellschaft die körperschaftsteuerliche Organschaft ausschließt. Denn diese setzt für ihre Anerkennung neben der sog. finanziellen

Eingliederung grundsätzlich auch den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrags voraus, auf dessen Basis der ganze Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen ist.

Eine GmbH, an der eine atypisch stille Beteiligung besteht, kann also nicht Organgesellschaft sein, da sie gerade nicht ihren „ganzen Gewinn“ abführen kann, da sie auf Grund des Vertrags über die atypisch stille Gesellschaft verpflichtet ist, einen Teil ihres Gewinns an den atypisch still beteiligten Gesellschafter abzuführen.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist angesichts des beim BFH unter dem Az. I R 17/21 anhängigen Revisionsverfahrens aufmerksam zu beobachten. Vor der Etablierung einer Organschaft sollte geprüft werden, ob entsprechende atypisch stille Beteiligungen bei der Organgesellschaft bestehen; solche müssten nach der vorgenannten Rechtsprechung im Vorfeld eines Ergebnisabführungsvertrags beendet werden. Erfolgt eine Gewinnabführung trotz „verunglückter Organschaft“, ist diese als vGA zu qualifizieren.

Steuerfragen auf der Gesellschaftsebene:

- **Rückbeziehungsfiktion bei Streubesitzdividenden – Berechnung des Vorliegens einer 10 %igen Beteiligung:** § 8b KStG regelt im Grundsatz, dass – verkürzt dargestellt – Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 2, 9 und 10 Buchst. a EStG aus Beteiligungen an in- und ausländischen Körperschaften bei der Einkommensermittlung der Mutter-Körperschaften außer Ansatz bleiben. Dies gilt aber nur dann, wenn schon zu Beginn des Kalenderjahrs eine mind. 10 %ige Beteiligung vorgelegen hat. Erträge aus Beteiligungen mit einer Beteiligungshöhe von unter 10 % (sog. Streubesitz) sind entsprechend nicht steuerfrei. Der unterjährige Erwerb einer Beteiligung von mind. 10 % gilt allerdings als bereits zu Beginn des Kalenderjahres erfolgt (sog. Rückbeziehungsfiktion).

Nach der jüngst veröffentlichten Auffassung der FinVerw (OFD Frankfurt v. 16.8.2021) zum unterjährigen Hinzuerwerb, die im Fachschrifttum umstritten ist, soll diese Rückbeziehungsfiktion ausschließlich für den Erwerb von Anteilspaketen i.H.v. mind. 10 % im Rahmen eines einzelnen Erwerbsvorgangs gelten. Die Rückbeziehung soll danach z.B. nicht anzuwenden sein, wenn im laufenden Kalenderjahr durch verschiedene Erwerbsvorgänge jeweils Anteile von weniger als 10 % erworben werden, die Erwerbe insgesamt aber die Grenze von 10 % erreichen. Der Hinzuerwerb einer Beteiligung im Laufe des Jahres von bspw. 11 % führt zur Steuerfreiheit der Erträge aus dieser Beteiligung bereits im Erwerbsjahr. Hat zuvor aber nur eine Beteiligung zu Beginn des Jahres von 4 % vorgelegen, soll die Befreiung nur für die Erträge gelten, die auf den hinzuerworbenen 11 %igen Anteil entfallen.

Hinweis:

Es ist ungewiss, ob sich diese Auffassung durchsetzen wird. In der Praxis sollte gleichwohl darauf hingewirkt werden, dass bereits zu Beginn des Kalenderjahres eine Beteiligung in Höhe der gesetzlichen Vorgaben besteht – bzw. dass unter Beachtung der Rückbeziehungsfiktion unterjährig möglichst Mindestbeteiligungen i.H.v. 10 % erworben werden. Alternativ sollte versucht werden, die Ausschüttungspolitik im Erwerbsjahr möglichst restriktiv zu halten.

Steuerfragen auf der Gesellschafterebene:

- **Auswirkung der Ausübung der Option zur Körperschaftsteuer nach § 1a KStG (KöMoG) in Bezug auf § 17 EStG:** Durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts wurde mit § 1a KStG für Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit der Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft geschaffen. Dabei ist u.a. bei Gestaltungsüberlegungen die Tatsache zu berücksichtigen, dass die Veräußerung von Anteilen an einer optierenden Gesellschaft steuerlich wie die Veräußerung von Anteilen einer auch gesellschaftsrechtlich als Kapitalgesellschaft eingestuften Gesellschaft behandelt wird. Werden die Anteile im steuerlichen Privatvermögen natürlicher Personen gehalten, so liegen i.d.R. Anteile i.S.d. § 17 EStG vor. Bei Veräußerung kommt somit das Teileinkünfteverfahren (Steuerfreiheit zu 40 %) zur Anwendung. Die Begünstigungen des § 16 EStG in Form des Freibetrags und der Tarifiermäßigung nach § 34 EStG entfallen hingegen.

Hinweis:

Mit dem Optionsmodell ist (über § 17 EStG hinaus) eine Vielzahl von steuerlichen Aspekten und Problemen verbunden, so dass in jedem Fall fachlicher Rat eingeholt werden sollte.

- **Veräußerung i.S.d. § 17 EStG i.V.m. § 6 AStG bei Wohnortwechsel ins Ausland (sog. Wegzugsbesteuerung):** Durch das Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-

Umsetzungsgesetz) v. 25.6.2021 hat der Tatbestand des § 6 AStG für Sachverhalte, die nach dem 31.12.2021 verwirklicht werden, beträchtliche Ausweitungen erfahren. Verkürzt dargestellt wird dann bei Stpfl., die zu mind. 1 % an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt sind und die einen Wohnortwechsel ins Ausland vornehmen, eine Veräußerung der Anteile fingiert. Zur Abmilderung wird auf Antrag eine zinslose Ratenstundung der „Wegzugsteuer“ über sieben Jahre vorgenommen. Diese gilt für alle Stpfl., die innerhalb eines Betrachtungszeitraums von zwölf Jahren vor Wegzug in mind. sieben Jahren unbeschränkt in Deutschland steuerpflichtig waren. Verschärfungen sind gegenüber der bisherigen Rechtslage u.a. hinsichtlich des Zeitraums der unbeschränkten Steuerpflicht vor Wegzug und der sog. Rückkehrerregelung eingetreten. Auch war bei Wegzug in ein anderes EU-/EWR-Land bisher eine zeitlich unbegrenzte und unverzinsliche Stundungsmöglichkeit gegeben.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen (geplanter Wohnortwechsel ins Ausland) sollte fachlicher Rat eingeholt werden. Soweit ein Wegzug in das EU-Ausland kurzfristig ansteht, kann es aus steuerlichen Gründen sinnvoll sein, diesen noch in 2021 zu vollziehen, um die aktuell noch bestehende Stundungsregelung in Anspruch nehmen zu können.

- **(Veräußerungs-)Gewinn im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsprogramms nicht als Arbeitslohn, sondern nach § 17 EStG zu erfassen:** Mit seinem rechtskräftigen Urteil v. 22.10.2020 hat das FG Düsseldorf (Az. 14 K 2209/17 E) 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. Eine Veranlassung durch das Arbeitsverhältnis kann insbes. dann fehlen, wenn der Mitarbeiter hinsichtlich seiner Einlage ein Verlustrisiko trägt und sowohl der Erwerb als auch die Rückübertragung der Anteile durch den Arbeitnehmer jeweils zum Verkehrswert der Anteile erfolgen.

Hinweis:

Für die Gestaltungspraxis ist aus dem Urteil abzuleiten, dass es für die Abgrenzung sehr auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalls ankommt, und dass – wenn Veräußerungsergebnisse dem § 17 EStG unterworfen werden sollen – darauf zu achten ist, dass für Ankauf wie für Rückkauf die Wertermittlung nach einem marktgerechten Preis zu vereinbaren ist.

24 VGA-Checkliste: Wichtige aktuelle Entscheidungen zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Der anstehende Jahreswechsel sollte wieder zum Anlass genommen werden, bestehende Vereinbarungen zwischen der GmbH und ihren Gesellschaftern bzw. Gesellschafter-Geschäftsführern in Hinblick auf vGA-Risiken zu überprüfen, wobei insbesondere die nachfolgend genannten, zumeist im Jahr 2021 bekannt gewordenen finanzgerichtlichen Entscheidungen zu beachten sind. Die Überprüfung der Vereinbarungen könnte nach Art einer **Checkliste** strukturiert anhand folgender Schwerpunkte erfolgen:

- Übergreifende Fragen**
- Geschäftsführerverträge** (Gesamtausstattung, Nebenleistungen)
- Pensionszusagen/Altersversorgung** (insbesondere Erdienbarkeit und Finanzierbarkeit)
- Übernahme von Aufwendungen** durch die GmbH bzw. **Minderungen des Vermögens** bei der GmbH

Im Einzelnen:

a) Übergreifende Fragen

- **Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen – auch ohne entsprechende Satzungsregelung:** Schon mit Urteil v. 6.5.2020 hatte das FG Münster zur Problematik der steuerlichen Anerkennung sog. inkongruenter Gewinnausschüttungen entschieden, dass es auch ohne entsprechende Satzungsregelung nur eines Beschlusses aller Gesellschafter über eine solche abweichende Gewinnverteilung bedürfe.

Diese Rechtsauffassung hat das FG Münster mit seinem Urteil vom 30.6.2021 (Az. 13 K 272/19 G,F) erneut mit der Feststellung bekräftigt, dass inkongruente Gewinnausschüttungen im Regelfall keinen Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellen.

Hinweis:

Da inkongruente Gewinnausschüttungen in der Praxis häufiger vorkommen, kommt diesem erfreulich deutlich zu Gunsten der Stpfl. getroffenen Urteil eine besondere Bedeutung zu. Die FinVerw erkennt inkongruente Gewinnausschüttungen allerdings nur in engerem Rahmen an.

- **Zur Vorteilsgeneigtheit bei vGA in Gestalt einer verhinderten Vermögensmehrung:** Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil vom 17.12.2020 hat das Schleswig-Holsteinische FG (Az. 1 K 16/19, EFG 2021, 578) entschieden, dass eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auf der Grundlage einer verhinderten Vermögensmehrung nur dann vorliegt, wenn diese verhinderte Vermögensmehrung auf der Ebene der Gesellschaft einen korrespondierenden Vorteil auf der Ebene des Gesellschafters (oder eines diesem nahestehenden Dritten) begründet. Denn eine vGA setzt u.a. voraus, dass der Vorgang geeignet ist, bei dem begünstigten Gesellschafter einen Bezug i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen.

Inhaltlich hatte in diesem Streitfall die Besonderheit vorgelegen, dass (verkürzt dargestellt) eine Konzernmutter ihrer Konzerntochter – vor dem Hintergrund eines staatlichen Wirtschaftsembargos – die Fortführung von Aufträgen in dem vom Embargo betroffenen Staat untersagt hatte. Wäre der Fall so gelagert gewesen, dass die Konzernmutter ihre Kosten auf die Tochter verlagert oder aber Erträge/Ertragschancen der Tochter für eigene Rechnung übernommen hätte, wäre das Vorliegen einer vGA wohl nicht strittig. Vorliegend konnte das FG aber weder eine Kostenverlagerung noch einen sachlich korrespondierenden wirtschaftlichen Vorteil bei der Konzernmutter erkennen, sondern nur einen Umsatzausfall für den gesamten Konzern. Wegen des Fehlens des Merkmals der sog. Vorteilsgeneigtheit lag keine vGA vor.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist angesichts des beim BFH unter dem Az. I R 2/21 anhängigen Revisionsverfahrens aufmerksam zu beobachten.

- **VGA auch bei Verbleiben des Vermögensgegenstandes im Konzernverbund:** Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil vom 24.11.2020 (Az. 1 K 395/18) hat das FG Nürnberg entschieden, dass es dann, wenn bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung eintritt, im Rahmen der gebotenen betriebsbezogenen Betrachtungsweise für die Annahme einer vGA unerheblich ist, ob der aus der Firma abgeflossene Vermögensgegenstand im Konzernverbund verbleibt. Denn Gewinne könnten nur dann zusammengefasst der Besteuerung zugrunde gelegt werden, wenn ein Organschaftsverhältnis begründet wurde (was im Streitfall nicht der Fall war).

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist aufmerksam zu beobachten; unter dem Az. I B 14/21 wurde beim BFH Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt.

b) Geschäftsführerverträge (Gesamtausstattung, Nebenleistungen)

- **Stark schwankende Vergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers ohne vorherige schriftliche Vereinbarung stellt eine vGA dar:** Mit seinem Beschluss vom 17.12.2020 hat das FG Münster (Az. 9 V 3073/20 E) bestätigt, dass rückwirkende Gehaltsvereinbarungen oder Sonderzahlungen bei beherrschenden Gesellschaftern nicht anzuerkennen sind und somit zu vGA führen. Zudem sind solche Zahlungen an einen Allein-Gesellschafter-Geschäftsführer als vGA zu qualifizieren, bei denen für einen fremden Dritten wegen der Höhe nach erheblicher monatlicher Schwankungen nicht klar erkennbar ist, dass die Zahlungen auf einer mündlichen Gehaltsvereinbarung beruhen.

Hinweis:

Auch dieser Beschluss unterstreicht die Notwendigkeit klarer, zivilrechtlich wirksamer und im Voraus getroffener Vereinbarungen. Für die Praxis sind schriftliche Vereinbarungen anzuraten, auch wenn eine Gehaltsvereinbarung nicht grundsätzlich oder gar generell der Schriftform bedarf.

c) Pensionszusagen/Altersversorgung

- **VGA bei nicht eindeutiger Pensionszusage wegen Vereinbarung eines möglichen Pensionseintritts schon mit Vollendung des 60. Lebensjahres:** Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 9.6.2021 hat das FG Düsseldorf (Az. 7 K 3034/15) zur Problematik des gesetzlichen Erfordernisses der Eindeutigkeit einer Pensionszusage (Bestimmtheitsgebot nach § 6a Abs. 1 Nr. 3 EStG) entschieden, dass

- das Bestimmtheitsgebot auch dann noch erfüllt ist, wenn sich ein eindeutiger Inhalt der Pensionszusage erst durch deren Auslegung einfach und ohne verbleibende Restzweifel am Auslegungsergebnis feststellen lässt,
- sich ein ordentlich und gewissenhaft handelnder Geschäftsleiter für die Zusage einer Altersversorgung an der Regelung für die gesetzliche Sozialversicherungsrente orientieren wird und
- daher dann, wenn für den beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer die Möglichkeit besteht, bereits mit Vollendung des 60. Lebensjahres bei Ausscheiden aus der GmbH eine Pension zu beziehen, die Pensionszusage durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst ist, weshalb jedenfalls die Pensionszahlungen vor Erreichen des gesetzlichen Renteneintrittsalters als vGA anzusehen sind.

Hinweis:

Die weitere Rechtsentwicklung ist angesichts des beim BFH anhängigen Revisionsverfahrens aufmerksam zu verfolgen. Der Aspekt der Eindeutigkeit gehört (ebenso wie das Erfordernis der Schriftform und der klaren und eindeutigen Formulierungen) jedenfalls in jede Checkliste zur Prüfung von Pensionsrückstellungen. Hinsichtlich des Pensionsalters wird empfohlen, sich an den Regelungen der gesetzlichen Rentenversicherung zu orientieren.

- **VGA bei Rentenzahlung und Weiterbeschäftigung als Geschäftsführer:** Mit Urteil v. 17.6.2020 hat der BFH (Az. I R 56/17) in der Frage des Vorliegens von vGA bei Weiterbeschäftigung eines Gesellschafter-Geschäftsführers nach Eintritt des Versorgungsfalles entschieden, dass die entsprechende Zahlung der Altersrente bei fortbestehender entgeltlicher Tätigkeit des Gesellschafter-Geschäftsführers nur insoweit (partiell) eine vGA nach sich zieht, wie das Einkommen aus der Tätigkeit als Geschäftsführer nicht auf die Versorgungsleistung angerechnet wird.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH seine ständige Rechtsprechung fortgeführt, nach der das Ausscheiden aus den Diensten der GmbH nicht Voraussetzung für die Anerkennung der betrieblichen Altersversorgung ist. Allerdings vertritt der BFH die Auffassung, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter zur Vermeidung einer vGA insbesondere verlangen würde, dass das Einkommen aus der fortbestehenden Tätigkeit als Geschäftsführer auf die Versorgungsleistung angerechnet wird.

d) Übernahme von Aufwendungen durch die GmbH bzw. Minderungen des Vermögens bei der GmbH

- **Überhöhte Verzinsung als vGA:** Mit Urteil vom 18.5.2021 hat der BFH (Az. I R 62/17) festgestellt, dass es allgemeinen Erfahrungssätzen widerspricht, wenn ein fremder Dritter für ein unbesichertes und nachrangiges Darlehen denselben Zins vereinbaren würde wie für ein besichertes und vorrangiges Darlehen. Im Streitfall hatte eine GmbH ihrer Tochter-GmbH ein unbesichertes Darlehen zu 8 % ausgereicht; die Tochter-GmbH hatte daneben ein besichertes und vorrangig zu bedienendes Bankdarlehen zu 4,78 % erhalten. Das FA und das FG Köln nahmen in Höhe der Differenz zwischen 5 % und den 8 % eine vGA an. Der BFH hat dieses Ergebnis verworfen mit dem Hinweis, ein fremder Dritter würde bei gegebener Sachlage (Nachrangigkeit des Darlehens, fehlende Sicherheiten) einen höheren „Preis“ für die Überlassung des Kapitals fordern als ein abgesicherter Gläubiger.

Hinweis:

Damit unterstreicht der BFH seine bisherige Rechtsprechung, nach der der Ansatz einer vGA nur dann in Betracht kommt, wenn der der Mutter-GmbH als Darlehensgeberin zustehende Zins für die Kapitalüberlassung das Maß des Fremdüblichen überschreitet. Bei der Zinsfestlegung müssen dabei spezielle Umstände, die im Verhältnis zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen eine abweichende Preisgestaltung veranlassen würden, berücksichtigt werden (Zinszuschlag für unbesicherte Nachrangdarlehen).

- **VGA auf Grund der Nichtverzinsung eines Gesellschafterverrechnungskontos:** Mit seinem nicht rechtskräftigen Urteil v. 28.5.2020 hat das Schleswig-Holsteinische FG (Az. 1 K 67/17) in Fortführung der Rechtsprechung des BFH 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.

Hinweis:

Da das FG die Revision zugelassen hat (Az. des BFH: I R 27/20), ist die weitere Rechtsentwicklung aufmerksam zu beobachten. Eine Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung erscheint allerdings wenig wahrscheinlich, so dass für entsprechende Verrechnungskonten regelmäßig auch eine Verzinsung vereinbart und durchgeführt werden sollte.

- **VGA bei Vermietung einzelner Räume in der Wohnung des beherrschenden Gesellschafters an die Gesellschaft (formeller Fremdvergleich):** Mit seinem rechtskräftigen Urteil vom 19.4.2021 hat das FG München (Az. 7 K 1162/19) entschieden, dass bei Mietverträgen zwischen einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter den Anforderungen an den sog. formellen Fremdvergleich schon dann Genüge getan ist, wenn im schriftlichen Mietvertrag die wesentlichen Geschäftseigenschaften wie Mietobjekt, Mietpreis und Mietbeginn niedergelegt sind und unzweideutig feststeht, auf welche Räume sich der Mietvertrag bezieht. Die Vereinbarung einer Bruttomiete ohne Abrechnung der Betriebskosten allein löst keine vGA aus, da Bruttomieten bei Untermietverhältnissen nicht unüblich sind.

Hinweis:

Im Streitfall wurde das dem Fremdvergleich entsprechende Untermietverhältnis anerkannt, da die Vertragspartner ihre Hauptpflichten erfüllt haben (zu denen die Überlassung einer konkret bestimmten Sache, eine klare Vereinbarung über die Höhe der Miete und deren Bezahlung gehören).

- **VGA auf Grund der Ausreichung eines nicht ernstlich vereinbarten Darlehens:** Mit seinem noch nicht rechtskräftigen Urteil vom 9.6.2021 hat das FG Münster (Az. 13 K 668/19 E) entschieden, dass es zu einer vGA auch dann kommen kann, wenn eine GmbH an den Gesellschafter ein von vornherein nicht ernstlich vereinbartes Darlehen ausreicht. Im Streitfall war zeitnah zur Darlehensgewährung über das Vermögen des Gesellschafters das Insolvenzverfahren eröffnet worden, so dass auf Grund der wirtschaftlichen Situation des Gesellschafters mit einer Rückzahlung der „Darlehensbeträge“ nicht gerechnet werden konnte.

Hinweis:

Das FG Münster unterstreicht insoweit die Notwendigkeit, bei Darlehensgewährungen an Gesellschafter sehr sorgfältig auf den Fremdvergleich zu achten; es sollte möglichst auch die Stellung von Sicherheiten vereinbart werden.

Abgabe- und Zahlungstermine 2022

25 Wichtige Steuertermine 2022¹

(in Klammern der letzte Tag der Zahlungs-Schonfrist – siehe unten 2.b, bb)

Monat	Termin ²	Steuer	monatlich	vierteljährlich
Januar	10.1. (13.1.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	12/2021	IV/2021
		Lohn- und Kirchensteuer – Jahresanmeldung 2021	11/2021	
	25.1./27.1.	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	1/2022	
Februar	10.2. (14.2.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	1/2022	IV/2021
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	12/2021	
	15.2 (18.2.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		I/2022

Monat	Termin ²	Steuer	monatlich	vierteljährlich
	15.2.	Sozialversicherung – Jahresmeldung 2021		
	15.2.	Ablauf Einreichungsfrist der UV-Jahresmeldung 2021		
	22.2./24.2.	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	2/2022	
März	10.3. (14.3.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	2/2022	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	1/2022	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		I/2022
	25.3./29.3.	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	3/2022	
April	11.4. (14.4.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	3/2022	I/2022
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	2/2022	
	25.4./27.4.	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	4/2022	
Mai	10.5. (13.5.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	4/2022	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	3/2022	I/2022
	16.5. (19.5.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		II/2022
	24.5./27.5.	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	5/2022	
Juni	10.6. (13.6.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	5/2022	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	4/2022	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		II/2022
	24.6./28.6.	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	6/2022	
Juli	11.7. (14.7.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	6/2022	II/2022
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	5/2022	
	1.7. (4.7.)	Grundsteuer (beantragte jährliche Fälligkeit)		
	25.7./27.7.	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	7/2022	
August	10.8. (15.8.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	7/2022	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	6/2022	II/2022
	15.8. (18.8.)	Gewerbsteuer, Grundsteuer		III/2022
	25.8./29.8.	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	8/2022	
September	12.9. (15.9.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	8/2022	
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	7/2022	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		III/2022

Monat	Termin ²	Steuer	monatlich	vierteljährlich
	26.9./28.9.	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	9/2022	
Oktober	10.10. (13.10.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer, Steuerabzug § 50a EStG	9/2022	III/2022
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	8/2022	
	25.10./27.10. ⁵	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	10/2022	
November	10.11. (14.11.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	10/2022	III/2022
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	9/2022	
	15.11. (18.11.)	Gewerbesteuer, Grundsteuer		IV/2022
	24.11./28.11.	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	11/2022	
Dezember	12.12. (15.12.)	Kapitalertragsteuer, ³ Lohn- und Kirchensteuer, Umsatzsteuer, Bauabzugsteuer	11/2022	IV/2022
		Umsatzsteuer mit Dauerfristverlängerung	10/2022	
		Einkommensteuer, Körperschaftsteuer		
	23.12./28.12.	Meldung ⁴ /Zahlung Sozialversicherungsbeiträge	12/2022	

¹ Vgl. auch die folgenden Hinweise. ²Hinweis: Bei Zahlungen durch Scheck gilt die Zahlung erst drei Tage nach Eingang als entrichtet. ³Bei Kapitalerträgen i.S.d § 43 Abs. 1 Satz 1 EStG (v.a. von Kapitalgesellschaften vorgenommene Gewinnausschüttungen) ist die einbehaltene Steuer, soweit es sich nicht um Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG handelt, zu dem Zeitpunkt abzuführen, in dem die Kapitalerträge den Gläubigern zufließen. Der Zufluss gilt als an dem Tage erfolgt, der im Beschluss als Tag der Auszahlung bestimmt worden ist. ⁴Zur Wahrung der Frist muss der Beitragsnachweis am Vortag bis spätestens 24:00 Uhr eingereicht sein. ⁵Bzw. 24.10./26.10. in den Bundesländern, in denen der Reformationstag ein gesetzlicher Feiertag ist.

26 Hinweise

Nachfolgend werden einzelne Grundsätze zu den Erklärungs- und Zahlungspflichten dargestellt.

a) Einzelne Steuerarten

aa) Umsatzsteuer (USt)

Die USt-Voranmeldungen sind jeweils für einen bestimmten sog. **Voranmeldungszeitraum** abzugeben. Voranmeldungszeitraum ist das **Kalendervierteljahr**, wenn die USt des vorangegangenen Kalenderjahrs **nicht mehr als 7 500 €** betrug. In diesem Fall sind die Voranmeldungen grds. bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahrs (IV. Quartal) zu übermitteln. Bis zu diesen Terminen ist die angemeldete USt regelmäßig auch zu entrichten.

Betrag die USt für das vorangegangene Kalenderjahr **mehr als 7 500 €**, sind die USt-Voranmeldungen für **jeden Monat** zu übermitteln, und zwar immer bis zum 10. eines Monats für den vorangegangenen Monat. Bis dahin ist die angemeldete USt auch zu zahlen.

Betrag die USt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 1 000 €**, kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe der Voranmeldungen und Entrichtung der Vorauszahlungen **befreien**. In diesem Fall ist lediglich die USt-Jahreserklärung zu übermitteln.

Diese Regeln gelten auch für Existenzgründer.

Die Fristen zur Abgabe der Voranmeldungen können auf Antrag des Unternehmers um einen Monat verlängert werden (sog. **Dauerfristverlängerung**). Dementsprechend verlängert sich auch die Zahlungsfrist. Bei Unternehmern, die zur monatlichen Voranmeldung verpflichtet sind, wird dem Antrag auf Dauerfristverlängerung nur stattgegeben, wenn sie bis zum 10.2. eine **Sondervorauszahlung** i.H.v. $\frac{1}{11}$ der gesamten Vorauszahlungen für das vorangegangene Kalenderjahr anmelden und entrichten. Die Sondervorauszahlung wird i.d.R. bei der USt-Vorauszahlung für den Dezember des Jahres angerechnet.

Die **Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer**, für die ein Zahlungsaufschub bewilligt ist, wurde auf den 26. des zweiten auf die Einfuhr folgenden Monats verschoben.

bb) Lohnsteuer (LSt)

Jeder Arbeitgeber muss für den jeweiligen **LSt-Anmeldungszeitraum** eine LSt-Anmeldung zu übermitteln, und zwar **bis zum 10. des nachfolgenden Monats**. Bis zu diesen Terminen ist die LSt auch an das Finanzamt abzuführen. Anmeldezeitraum ist der **Kalendermonat**, wenn die LSt für alle Arbeitnehmer zusammen im vorangegangenen Kalenderjahr **mehr als 5 000 €** betragen hat.

Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 5 000 €, aber mehr als 1 080 €** betragen, ist das **Kalendervierteljahr** der Anmeldezeitraum. Die LSt-Anmeldungen sind dann bis zum 10.4. (I. Quartal), 10.7. (II. Quartal), 10.10. (III. Quartal) und 10.1. des Folgejahrs (IV. Quartal) abzugeben. Hat die LSt für das vorangegangene Kalenderjahr **nicht mehr als 1 080 €** betragen, ist das **Kalenderjahr** der Anmeldezeitraum (Abgabetermin: 10.1. des Folgejahrs).

Hinweis:

Bei der LSt gibt es nicht die Möglichkeit einer Dauerfristverlängerung.

cc) Bauabzugsteuer

Die Bauabzugsteuer ist jeweils bis zum 10. des nachfolgenden Monats anzumelden und abzuführen, und zwar ohne die Möglichkeit der Dauerfristverlängerung.

dd) Grundsteuer

Die Grundsteuer wird im Regelfall zu je einem Viertel des Jahresbetrags am 15.2., 15.5., 15.8. und 15.11. fällig. Bei Kleinbeträgen (bis 30 €) können abweichende Fälligkeiten von den Gemeinden bestimmt werden. Auf Antrag des Schuldners der Grundsteuer kann die Grundsteuer am 1.7. in einem Jahresbetrag entrichtet werden. Der Antrag hierfür muss spätestens bis zum 30.9. des vorangegangenen Kalenderjahrs gestellt werden. Die Zahlungsweise bleibt so lange maßgebend, bis ihre Änderung beantragt wird.

ee) Steuerabzug nach § 50a EStG

Der Steuerabzug nach § 50a EStG betrifft insbesondere künstlerische, sportliche, unterhaltende u.ä. Leistungen von in Deutschland beschränkt Stpfl. Ebenfalls betroffen sind Vergütungen an in Deutschland beschränkt steuerpflichtige Aufsichtsratsmitglieder. Anzumelden und abzuführen ist die Steuer **vom Leistungsempfänger** für das **Kalendervierteljahr**. Abführungszeitpunkt ist spätestens der 10. des Monats, der dem Kalendervierteljahr folgt.

Die elektronische Anmeldung der Abzugssteuern ist an das Bundeszentralamt für Steuern zu richten.

ff) Sozialversicherungsbeiträge

Der Beitragsnachweis zur Sozialversicherung ist am drittletzten Bankarbeitstag des Monats zur Zahlung fällig (Zahlungseingang bei der Krankenkasse). Zwei Tage vor Fälligkeit sind die Beiträge per Beitragsnachweis durch Datenübermittlung zu melden. Der Nachweis muss am Vortag bis spätestens 24:00 Uhr eingereicht sein.

b) Schonfristen

aa) Abgabefrist

Wird eine USt-Voranmeldung, LSt-Anmeldung oder Steuererklärung nicht rechtzeitig abgegeben, kann das Finanzamt einen **Verspätungszuschlag** festsetzen. Bei der Abgabefrist gibt es keine Schonfrist. Das

Finanzamt kann in begründeten Fällen auf Antrag des Stpfl. eine Fristverlängerung zur Abgabe der Steuererklärung gewähren.

Hinweis:

USt-Voranmeldungen und LSt-Anmeldungen sind **auf elektronischem Wege** nach Maßgabe der Steuerdaten-Übermittlungsverordnung einzureichen. Nur wenn in Einzelfällen eine elektronische Übermittlung nicht möglich ist, kann das Finanzamt auf Antrag die Abgabe in Papierform zulassen. Eine Freistellung von der elektronischen Abgabe kommt jedoch nur in sog. Härtefällen in Frage. Hiervon ist auszugehen, wenn eine Übermittlung durch Datenfernübertragung für den Stpfl. wirtschaftlich oder persönlich unzumutbar ist. Sofern die Übermittlung durch einen Angehörigen der steuerlich beratenden Berufe erfolgt, hat diese stets auf elektronischem Wege zu erfolgen.

bb) Zahlungsschonfrist

Wenn der Steueranspruch nicht rechtzeitig ausgeglichen wird, entstehen **Säumniszuschläge**. Erfolgt die Zahlung innerhalb von **drei Tagen** nach dem Fälligkeitstermin, werden Säumniszuschläge nicht erhoben. Diese Zahlungsschonfrist gilt jedoch **nicht bei Barzahlungen oder Scheckeinreichungen**. Eine Barzahlung muss spätestens am Fälligkeitstag erfolgen. Bei Hingabe von Schecks gilt die Zahlung nicht bereits am Tag des Eingangs bei dem Finanzamt, sondern erst drei Tage nach dem Eingangstag als entrichtet.

Die Finanzämter erheben aber ausnahmsweise keinen Säumniszuschlag, wenn eine Anmeldung erst nach dem Fälligkeitstag bei dem Finanzamt eingeht und die Zahlung mit Abgabe der Anmeldung – ggf. unter Einhaltung der Zahlungsschonfrist – erfolgt. Wegen der verspäteten Einreichung der Anmeldung kann jedoch die Festsetzung eines **Verspätungszuschlags** drohen. Die rechtzeitige Zahlung muss durch eine pünktliche Überweisung oder Erteilung einer Abbuchungsermächtigung (SEPA-Mandat) gewährleistet werden.

Hinweis:

Eine Zahlung durch den Stpfl. nach dem Fälligkeitstermin, aber noch innerhalb der Zahlungsschonfrist, ist keine fristgerechte Zahlung. Sie ist pflichtwidrig, bleibt aber sanktionslos. Wird jedoch die Zahlungsschonfrist – wenn auch versehentlich – überschritten (z.B. durch einen Fehler der Bank), setzt das Finanzamt Säumniszuschläge fest, ohne dass ein Erlass in Betracht käme. Dies gilt jedenfalls für die Stpfl., die ihre Steuern laufend unter Ausnutzung der Schonfrist zahlen, denn sie sind aus Sicht der FinVerw keine pünktlichen Steuerzahler und gelten daher nicht als erlasswürdig.

c) Termine am Wochenende oder Feiertag

Fällt einer der genannten Abgabe- oder Zahlungstermine auf einen Samstag, Sonntag oder gesetzlichen Feiertag, verlängert sich die Frist bis zum Ablauf des nächstfolgenden Werktags.

Mit freundlichen Grüßen

Schiff-Martini & Cie. GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft