

# Steuer & Bilanz aktuell - Februar 2021

## Inhalt

### Editorial

#### Für alle Steuerpflichtigen

Jahressteuergesetz 2020	2
Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen	2
Werbungskostenabzug bei Auslandssemestern	3

#### Für Unternehmer und Freiberufler

Corona-Pandemie: Stundung von Steuerforderungen	3
Steuerliche Gesetzesänderungen bei Gewinneinkünften	4
Rückstellung bei eigenbetrieblichem Interesse	6

#### Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Jahressteuergesetz 2020: Änderungen im Lohn- und Gehaltsbereich	8
---	---

#### Für Hauseigentümer

Erlass von Grundsteuer für 2020	11
Verbilligte Überlassung von Wohnungen	11
Arbeitshilfe der Finanzverwaltung zur Kaufpreisaufteilung von Immobilien	12

#### Für Kapitalgesellschaften

Einschränkung der Verlustverrechnung von Finanzierungshilfen	13
Nachträgliche Anschaffungskosten von Beteiligungen	14
Verlust aus dem Verzicht auf „altes“ Gesellschafterdarlehen	15

#### In eigener Sache

#### Termine für Steuerzahlungen

Termine für Februar und März	16
------------------------------	----

## Editorial



Liebe Leserinnen und Leser,

erstmal möchte ich mich für das späte Erscheinen unserer Februarausgabe 2021 bei Ihnen entschuldigen. Ich kann Ihnen aber versichern, dass es nicht der Wintereinbruch (oder soll ich eher sagen, die Rückkehr des

Winters, wie ich ihn aus meiner Kindheit regelmäßig kannte) war, der diese Verzögerung verschuldet hat.

Aber nicht nur der Winter hat uns fest im Griff, leider auch weiterhin die Corona-Pandemie, die den Gesetzgeber dazu zwingt, zusätzliche Maßnahmen und Hilfspakete auf den Weg zu bringen, um diese schwierige Zeit gemeinschaftlich zu überstehen.

So wurden unter anderem die Möglichkeiten der Steuerstundungen sowie die vereinfachte Anpassung der Steuervorauszahlungen weiter verlängert, die Auszahlung einer steuerfreien „Corona-Sonderzahlung“ bis zum 30.06.2021 eingeräumt, die Steuerfreiheit für Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld ebenfalls verlängert sowie eine Home-Office-Pauschale eingeführt.

Unabhängig von der alles beherrschenden obigen Thematik haben wir weitere interessante Punkte, unter anderem aus dem Jahressteuergesetz 2020 sowie aktuelle Entscheidungen, in diese Ausgabe wieder mit aufgenommen. Alle Themen und Entscheidungen finden Sie in der nebenstehenden Übersicht.

Ich hoffe, auch für Sie ist der ein oder andere interessante Artikel dabei und wünsche Ihnen eine spannende Lektüre.

Genießen Sie die Schönheit des Winters, auch wenn er uns an der einen oder anderen Stelle etwas einschränkt und herausfordert.

Ihr

Torsten Obermann

### Für alle Steuerpflichtigen

Ab 2020: Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wurde unbefristet angehoben.

Ab 2021: Erhöhung des Übungsleiterfreibetrages sowie der Ehrenamtszuschale.

Ab 2020: Erhöhung der Grenze für den vereinfachten Spendennachweis.

### Für alle Steuerpflichtigen

Streitfall: Kosten für die Reinigung der Fahrbahn einer öffentlichen Straße.

Bundesfinanzhof:  
Keine haushaltsnahe Dienstleistung, denn der Haushalt endet an der „Bordsteinkante“.

## Für alle Steuerpflichtigen

### Jahressteuergesetz 2020

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) wurde ein äußerst umfangreiches Gesetzespaket verabschiedet, welches in vielen Detailfragen Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen mit sich bringt. Aus der Vielzahl an Detailänderungen sind folgende Punkte herauszustellen:

- Bereits mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz wurde der **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende** von bislang 1 908 € auf 4 008 € – zzgl. 240 € je weiterem Kind – befristet für die Jahre 2020 und 2021 – angehoben. Diese Anhebung gilt nun unbefristet.
- Der **Übungsleiterfreibetrag** ist von 2 400 € auf 3 000 € angehoben worden und die **Ehrenamtszuschale** von 720 € auf 840 €. Dies gilt ab dem Jahr 2021.
- Die Grenze für **vereinfachte Zuwendungsbestätigungen** („Spendenbescheinigung“) ist von 200 € auf 300 € angehoben worden. Dies gilt bereits für in 2020 geleistete Zuwendungen. Statt einer Zuwendungsbestätigung genügt in diesem Rahmen der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts. Aus der Buchungsbestätigung müssen der Name und die Kontonummer oder ein sonstiges Identifizierungsmerkmal des Auftraggebers und des Empfängers, der Betrag, der Buchungstag sowie die tatsächliche Durchführung der Zahlung ersichtlich sein. Weiterhin soll ein Zuwendungsempfängerregister für den EU- und EWR-Raum eingeführt werden. Dies wird dann die steuerliche Geltendmachung solcher Zuwendungen vereinfachen.

### Handwerkerleistungen und haushaltsnahe Dienstleistungen

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteilen vom 13.5.2020 (Aktenzeichen VI R 7/18 und VI R 4/18) die Bedingungen für die Gewährung der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bzw. haushaltsnahe Dienstleistungen konkretisiert und zu Lasten der Stpfl. eingeschränkt:

- Die **Reinigung der Fahrbahn einer öffentlichen Straße** ist – anders als die Reinigung des öffentlichen Gehwegs vor dem Haus – nicht als haushaltsnahe Dienstleistung begünstigt.
- Soweit **Arbeiten in der Werkstatt eines Handwerkers** erbracht werden, sind die darauf entfallenden Lohnkosten nicht begünstigt.

Im Streitfall wurde die Steuerermäßigung für Tischlerarbeiten und Straßenreinigung geltend gemacht. Bei den Tischlerarbeiten handelte es sich um die Reparatur eines Hoftores, das vom Tischler ausgebaut, in seiner Werkstatt in Stand gesetzt und anschließend wieder eingebaut worden war. Die Straßenreinigung wurde vom Land Berlin als öffentliche Aufgabe für die Anlieger durchgeführt. Die Kosten hierfür hatten die Anlieger zu 75 % zu tragen.

Der Bundesfinanzhof bestätigt die Auffassung der Finanzverwaltung dass die Kosten der Straßenreinigung nicht begünstigt sind. Bei einer haushaltsnahen Dienstleistung muss es sich um Tätigkeiten handeln, die ansonsten üblicherweise von Familienmitgliedern erbracht und in unmittelbarem räumlichem Zusammenhang zum Haushalt durchgeführt werden und dem Haushalt dienen. An diesem Zusammenhang fehlt es in Bezug auf die öffentliche Fahrbahn, denn der **Haushalt endet an der „Bordsteinkante“**, d.h. mit dem öffentlichen Gehweg.

**Hinweis:** Anders ist dies für Kosten der **Reinigung und Schneeräumung des Gehwegs**, weil entsprechende Dienstleistungen notwendiger Annex zur Haushaltsführung und deshalb nicht nur anteilig, soweit sie auf Privatgelände entfallen, sondern in vollem Umfang begünstigt sind.

Weiterhin wurde entschieden, dass die Tischlerarbeiten nur insoweit steuerlich begünstigt sind, als diese **im Haushalt des Stpfl. erbracht werden**. Nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut sind Leistungen, die außerhalb des Haushalts erbracht werden, nicht begünstigt, auch wenn sie für den Haushalt erbracht werden. Insofern kommt es auf die tatsächliche Erbringung der Leistung an. Die räumlich-funktionale Verbindung zum Haushalt kann nicht allein dadurch begründet werden, dass sich die Handwerkerleistung auf einen Haushaltsgegenstand bezieht.

**Handlungsempfehlung:** Mithin muss in diesen Fällen eine **Aufteilung der Arbeitskosten** in einen „Werkstattlohn“ und in einen „Vor-Ort-Lohn“ erfolgen. Diese Aufteilung sollte daher bereits in der Handwerkerrechnung erscheinen.

## Werbungskostenabzug bei Auslandssemestern

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 14.5.2020 (Aktenzeichen VI R 3/18) entschieden, dass Studierende Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen eines Auslandssemesters als vorab entstandene Werbungskosten geltend machen können, wenn sie bereits eine Erstausbildung abgeschlossen haben. Entsprechendes gilt in der Regel auch für Studierende, die im Rahmen ihres Studiums ein Praxissemester oder Praktikum ableisten können bzw. müssen und dabei ein Dienstverhältnis begründen.

Entscheidend ist, dass der Studierende bei Ableistung des Auslandssemesters der inländischen Hochschule zugeordnet bleibe und diese damit weiterhin „erste Tätigkeitsstätte“ im steuerlichen Sinne darstellt. Damit können die Kosten des Auslandssemesters nach Werbungkostengrundsätzen angesetzt werden. Kosten für Unterkunft und Verpflegungsmehraufwand im Ausland seien deshalb als vorweggenommene Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen, auch wenn keine doppelte Haushaltsführung vorliege.

**Hinweis:** Von dieser Rechtsprechung profitieren allerdings nur Studierende, die bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Bachelorstudiengang) abgeschlossen haben oder bei denen das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet (duales Studium). Aufwendungen für die erste Ausbildung (Berufsausbildung oder Studium) sind dagegen vom Werbungskostenabzug gesetzlich ausgenommen.

**Handlungsempfehlung:** In einschlägigen Fällen sollten Belege über die Aufwendungen des Auslandssemesters aufbewahrt und für das Jahr eine Steuererklärung abgegeben werden, in der die vorweggenommenen Werbungskosten erklärt werden. Dies führt dann im Regelfall zu einer entsprechenden Feststellung des entstandenen Verlustes, der in späteren Jahren mit Einkünften verrechnet werden kann.

## Für Unternehmer und Freiberufler

### Corona-Pandemie: Stundung von Steuerforderungen

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben des BMF vom 22.12.2020 (Aktenzeichen IV A 3 – S 0336/20/10001:025) die Möglichkeiten der Stundung von

Streitfall: Kosten für Tischlerarbeiten, die in der Werkstatt des Handwerkers erbracht wurden.

Bundesfinanzhof:  
Keine begünstigte Handwerkerleistung, da sie nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht worden ist.

### Für Steuerpflichtige in der Ausbildung

Studierende, die bereits eine Erstausbildung abgeschlossen haben, können Kosten für ein Auslandssemester als Werbungskosten geltend machen.

Voraussetzung ist eine bestehende Zuordnung zu einer inländischen Hochschule während des Auslandssemesters.

### Für alle Unternehmer und Freiberufler

Wirtschaftlich Betroffene können bis zum 31.3.2021 Antrag auf Steuerstundung stellen.

Stundungen sind bis zum 30.6.2021 zu gewähren. Danach sind Ratenzahlungsvereinbarungen möglich.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Ein Investitionsabzugsbetrag (IAB) bzw. eine Sonderabschreibung kann angesetzt werden, wenn im Abzugsjahr der Gewinn 200 T€ nicht übersteigt.

Steuerforderungen sowie die vereinfachte Anpassung von Steuervorauszahlungen verlängert.

#### **Steuerstundungen:**

- Die nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ von der Corona-Pandemie wirtschaftlich betroffenen Stpfl. können bis zum 31.3.2021 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Stundung der bis zum 31.3.2021 fälligen Steuern stellen. Die Stundungen sind längstens bis zum 30.6.2021 zu gewähren.
- Über den 30.6.2021 hinaus können Anschlussstundungen für die bis zum 31.3.2021 fälligen Steuern im Zusammenhang mit einer angemessenen, längstens bis zum 31.12.2021 dauernden Ratenzahlungsvereinbarung gewährt werden.
- Bei der Prüfung der Voraussetzungen für diese (Anschluss-)Stundungen sollen keine strengen Anforderungen gestellt werden. Die Anträge sind nicht deshalb abzulehnen, weil die Stpfl. die entstandenen Schäden wertmäßig nicht im Einzelnen nachweisen können.
- Auf die Erhebung von Stundungszinsen kann in den vorgenannten Fällen verzichtet werden.

#### **Anpassung von Vorauszahlungen:**

- Die nachweislich unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffenen Stpfl. können bis zum 31.12.2021 unter Darlegung ihrer Verhältnisse Anträge auf Anpassung der Vorauszahlungen auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer 2021 stellen. Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen sind keine strengen Anforderungen zu stellen.

**Handlungsempfehlung:** Die Finanzverwaltung lässt offen, wann ein Stpfl. „nicht unerheblich negativ betroffen“ ist. Im Einzelfall sollten möglichst rasch Anträge auf Stundung fälliger Steuern oder Anträge auf Anpassung von Vorauszahlungen gestellt werden und formlos umschrieben werden, inwiefern der Stpfl. von der Corona-Pandemie betroffen ist, z.B. auf Grund behördlich angeordneter Betriebsschließungen, wirtschaftlichen Schwierigkeiten von wichtigen Kunden, o.Ä.

## **Steuerliche Gesetzesänderungen bei Gewinneinkünften**

### **a) Investitionsabzugsbetrag/Sonderabschreibung für kleinere Betriebe**

Die Regelungen zum Investitionsabzugsbetrag haben eine umfassende Neuregelung erfahren, welche bereits für Investitionsabzugsbeträge und Sonderabschreibungen gilt, die in **nach dem 31.12.2019 endenden Wirtschaftsjahren** in Anspruch genommen werden. Das heißt die Neuregelungen sind im Jahresabschluss zum 31.12.2020 (Sonderabschreibung) bzw. in der Steuererklärung für 2020 (Investitionsabzugsbeträge) zu berücksichtigen. Folgende Aspekte sind herauszustellen:

- **Anwendungsvoraussetzung für Investitionsabzugsbetrag/Sonderabschreibung:** Unabhängig von der Gewinnermittlungsart können Investitionsabzugsbeträge bzw. Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden, wenn im lfd. Jahr der **Gewinn 200 000 €** (ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge) nicht übersteigt. Diese Grenze gilt unabhängig von der Zahl der Gesellschafter auch für Kapital- und Personengesellschaften.
- **Höhe des Investitionsabzugsbetrages:** Der Investitionsabzugsbetrag kann bis

zur Höhe von **50 % (bislang: 40 %)** der voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten gebildet werden. Es bleibt bei der **Obergrenze** für Investitionsabzugsbeträge **in Höhe von 200 000 €**. Diese Obergrenze gilt insgesamt für im jeweiligen Wirtschaftsjahr und in den drei vorangegangenen Jahren geltend gemachten Investitionsabzugsbeträge, die noch nicht auf Neuinvestitionen übertragen bzw. aufgelöst wurden.

– **Durchführung der Investition/Sonderabschreibung:** Wird die Investition später durchgeführt, kann der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag im Umfang von 50 % des Investitionsvolumens wieder gewinnerhöhend hinzugerechnet werden (er kann aber auch bis zum Ende des Investitionszeitraums fortgeführt werden). Eine Steuererhöhung kann aber vermieden werden, weil im selben Umfang ein steuermindernder Abzug von den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Investitionsgutes erfolgen kann, was dann die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung mindert. Zudem kann eine Sonderabschreibung von bis zu insgesamt 20 % der (verbleibenden) Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben der regulären Abschreibung zum Ansatz gebracht werden. Dies setzt voraus, dass der Betrieb im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, einen Gewinn von nicht mehr als 200 000 € erzielt.

– **Begünstigung auch von vermieteten Wirtschaftsgütern:** Bislang waren nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens begünstigt, die im Jahr der Investition und im Folgejahr ausschließlich oder fast ausschließlich, d.h. zu mindestens 90 %, im Betrieb genutzt werden. Künftig fallen auch in diesem Zeitraum vermietete Wirtschaftsgüter in den Anwendungsbereich.

**Hinweis:** Investitionsabzugsbeträge ermöglichen die Vorverlagerung von Abschreibungspotenzial in ein Wirtschaftsjahr vor Anschaffung oder Herstellung der begünstigten Wirtschaftsgüter. Damit wird steuerlicher Aufwand vorgezogen und die Steuerlast schon früher gemindert, was es erlaubt, die Investition bereits teilweise hieraus zu finanzieren. Insgesamt sind dies wichtige Instrumente zur Steuerbilanzpolitik. Diese Instrumente können nicht in der Handelsbilanz geltend gemacht werden, sondern ausschließlich in der steuerlichen Gewinnermittlung bzw. der Steuererklärung.

Unabhängig von der Geltendmachung von Investitionsabzugsbeträgen – und auch der insoweit bestehenden Maximalgrenze – können in der steuerlichen Gewinnermittlung (nicht in der Handelsbilanz) Sonderabschreibungen von bis zu 20 % geltend gemacht werden, wenn der Betrieb im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, einen Gewinn von nicht mehr als 200 000 € erzielt. Damit kommt die Sonderabschreibung nicht mehr nur bei „kleinen und mittleren“ Betrieben in Betracht, wie dies die Überschrift der Gesetzesvorschrift nahelegt, sondern auch bei Großbetrieben, die im Jahr vor der Investition einen geringen Gewinn oder einen Verlust erwirtschaftet haben.

#### **b) Home-Office-Pauschale**

Hinzuweisen ist an dieser Stelle darauf, dass die Home-Office-Pauschale auch bei gewerblichen oder freiberuflichen Tätigkeiten zur Anwendung kommt (ausführlich siehe hierzu unter „Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber“). Die Pauschale von 5 € (max. 600 € im Jahr) kann auch insoweit nur für Tage angesetzt werden, an denen die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird und kein häusliches Arbeitszimmer vorliegt bzw. dieses nicht

Der IAB darf bis max. 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen.

Nach der Investition kann eine Sonderabschreibung von bis zu 20 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Abzug gebracht werden.

Auch vermietete Wirtschaftsgüter sind begünstigt.

Sonderabschreibungen können auch unabhängig vom IAB geltend gemacht werden.

Auch gewerblich oder freiberuflich Tätige können die Home-Office-Pauschale von 5 € geltend machen.

geltend gemacht wird.

**Hinweis:** In der betrieblichen Gewinnermittlung ist die Pauschale zwingend auf einem separaten Aufwandskonto zu buchen.

### c) Pauschalierter Verlustrücktrag: Verzinsung

Beim pauschalierten Verlustrücktrag ist nun ausdrücklich die reguläre Verzinsungsregelung für Steuernachzahlungen in Bezug genommen worden. Wird also der pauschalierte Verlustrücktrag nach 2019 geltend gemacht und stellt sich später bei der Veranlagung für 2020 heraus, dass ein Verlust nicht in dieser Höhe entstanden ist, so erfolgt – auch im bisherigen Recht – eine Korrektur des Verlustrücktrags und damit eine Korrektur der Steuerzahlung für 2019. Nun wird diese dann fällige Steuernachzahlung aber auch nach den üblichen Regeln verzinst. Nach aktuellem Gesetzesstand setzt dann ab dem 1.4.2021 eine Verzinsung mit 6 % p.a. ein; voraussichtlich erfolgt allerdings eine Änderung dahingehend, dass bezogen auf das Steuerjahr 2019 die Verzinsung erst am 1.10.2021 einsetzt.

Dies hat zur Folge, dass es nicht mehr sinnvoll ist, den pauschalierten Verlustrücktrag – soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – in maximaler Höhe in Anspruch zu nehmen und ggf. später eine Korrektur anhand des tatsächlich entstandenen – oder möglicherweise gar nicht entstandenen – Verlustes in 2020 hinzunehmen. Nach der bisherigen Gesetzesfassung wurde in diesen Fällen vom Fiskus quasi ein zinsloser Kredit gewährt. Nach der nunmehrigen Gesetzesfassung sollte der pauschalierte Verlustrücktrag nur in Höhe des erwarteten tatsächlichen Verlustes in 2020 geltend gemacht werden.

Somit kann nach wie vor erreicht werden, dass der Verlustrücktrag und die damit verbundene Steuerrückzahlung der Steuer 2019 möglichst frühzeitig geltend gemacht werden kann. Soweit bislang ein höherer pauschalierter Verlustrücktrag geltend gemacht wurde als voraussichtlich tatsächlich für 2020 ein Verlust entstehen wird, kann der pauschalierte Verlustrücktrag korrigiert werden. So kann eine spätere Verzinsung der ansonsten eintretenden Steuernachzahlung für 2019 verhindert werden.

**Hinweis:** Nicht aufgegriffen wurden die Überlegungen zur betragsmäßigen und zeitlichen Ausweitung des Verlustrücktrags

Wurde ein pauschalierter Verlustrücktrag nach 2019 geltend gemacht und ist der Verlust nicht in der Höhe entstanden, entsteht eine Steuerrückzahlung.

Die Rückzahlung ist nach üblichen Regeln zu verzinsen.

Um die Verzinsung zu verhindern, kann der Verlustrücktrag korrigiert werden.

**Für bilanzierende Unternehmen**

### Rückstellung bei eigenbetrieblichem Interesse

Der Bundesfinanzhof hatte die insbesondere für die Bauwirtschaft wichtige Frage zu klären, ob Rückstellungen für die mit der Auflösung von Baustellenlagern verbundenen Aufwendungen zu bilden waren. Die Stpfl. war im Wesentlichen im Spezialgerüstbau für Großindustrieanlagen tätig. Mit den Betreibern dieser Anlagen schloss sie jeweils Rahmenverträge mit einer Laufzeit von regelmäßig drei Jahren. Auf dieser Grundlage vereinbarte sie mit den jeweiligen Auftraggebern Einzelverträge („Abrufe“) über konkret zu erbringende Gerüstbauarbeiten. In den Rahmenverträgen waren Entgelte für die Erstellung von Gerüsten vereinbart, die überwiegend nach der Größe bemessen waren. Mit diesen Entgelten waren auch der An- und Abtransport des Gerüstmaterials, dessen Vorhaltung, die Baustelleneinrichtung sowie die Montage und die Demontage der Gerüste abgegolten. Die Abrechnung der Arbeiten mit dem jeweiligen Auftraggeber und die gewinnerhö-

hende Erfassung der Entgelte bei der Stpfl. erfolgte jeweils nach Abwicklung der Einzelaufträge.

Um der Vorhalteverpflichtung nachzukommen und die geschuldeten Arbeiten zeitnah ausführen zu können, errichtete die Stpfl. in zahlreichen Fällen mit Zustimmung des jeweiligen Auftraggebers auf dem Gelände der Industrieanlagen Materiallager, in denen sich die für die Abwicklung der Aufträge benötigten Materialbestände sowie weitere Betriebs- und Geschäftsausstattung befanden.

Mit den Rahmenverträgen verpflichtete sich die Stpfl. regelmäßig gegenüber ihren Auftraggebern, von diesen zur Verfügung gestellte Lager- und Arbeitsplätze sowie Zufahrtswege in ordnungsgemäßem Zustand zu erhalten bzw. wieder in den Zustand zu versetzen, in dem sie der Stpfl. zu Beginn des Vertrages zur Verfügung gestellt worden waren.

Ab dem Jahre 2004 erfasste die Stpfl. eine Rückstellung für den bei Auslaufen der Rahmenverträge erforderlichen Abtransport des auf der jeweiligen Baustelle befindlichen Materials. Die Bemessung der Rückstellung nahm die Stpfl. in der Weise vor, dass sie zum jeweiligen Bilanzstichtag den auf der Baustelle gelagerten Materialbestand erfasste und hiervon ausgehend eine Kalkulation der Personalkosten im Zusammenhang mit der Rückführung des Materials ins Zentrallager nach Y sowie der Kosten für den Transport vornahm.

Das Finanzamt erkannte die Rückstellungen nicht an. Dies bestätigte im Ergebnis der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 22.1.2020 (Aktenzeichen XI R 2/19). Im Wesentlichen begründet das Gericht die Entscheidung wie folgt:

- Der Ansatz einer (steuerlich wirksamen) Verbindlichkeitsrückstellung setzt eine Verpflichtung voraus, die gegenüber einer dritten Person besteht (sog. **Außenverpflichtung**) und als erzwingbarer Anspruch eine wirtschaftliche Belastung darstellt.
- Auch wenn eine solche Außenverpflichtung besteht, kann diese jedoch im Einzelfall durch die eigenen Interessen des Unternehmers überlagert werden (sog. **eigenbetriebliches Interesse als wirtschaftlich auslösendes Moment** der Belastung). Dann liege – so das Gericht – bei wirtschaftlicher Betrachtung eine Aufwandsrückstellung vor, die steuerlich nicht angesetzt werden darf.
- Wendet man die vorstehenden Grundsätze auf den Streitfall an, scheidet der Ansatz einer Rückstellung für die Räumung und den Abtransport des (Gerüstbau-) Materials aus.
- Vorliegend nahm das eigenbetriebliche Interesse der Stpfl. an der Auflösung des (jeweiligen) Materiallagers an den Baustellen und der Rückführung des (für die weitere Betriebsfortführung der Stpfl. notwendigen) Materials in das Zentrallager der Stpfl. eine wirtschaftliche Bedeutung ein, die den Umstand der zivilrechtlichen Verpflichtung zur Räumung des jeweiligen Grundstücks vollen Umfangs überlagerte. Gerade mit Blick auf den Leistungsgegenstand der Einzelverträge („Abrufe“), der insbesondere An- und Abtransport und Montage und Demontage am Bauobjekt beinhaltete, lag das Einrichten des Materiallagers auf dem Grundstück für künftige Verwendungen im Interesse der Stpfl. und die Grundstücksräumung wies einen untrennbaren Zusammenhang mit dem (Rück-)Transport der eigenen Materialien in das Zentrallager der Stpfl. auf. Auch sei ein Gerüstbauunternehmen darauf angewiesen, Gerüstbaumaterialien und Betriebs- und Geschäftsausstattung für Folgeaufträge wieder zur Verfügung zu haben.

Streitfall:

Ein Gerüstbauunternehmen richtet sich regelmäßig bei den Auftraggebern ein Materiallager ein, das nach Beendigung der Arbeiten wieder entfernt wird. Für die Kosten des Rückbaus wurde eine Rückstellung gebildet.

Das Finanzamt erkannte die Rückstellung nicht an. Der Bundesfinanzhof bestätigte das.

Zwar bestehe eine Außenverpflichtung, die aber durch ein eigenbetriebliches Interesse überlagert wird. Somit liege eine nicht abzugsfähige Aufwandsrückstellung vor.

## Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Mit der Home-Office-Pauschale sollen die häuslichen Mehraufwendungen abgedeckt werden.

Wer Aufwendungen für ein Arbeitszimmer geltend machen kann, kann nicht zusätzlich die Home-Office-Pauschale nutzen.

Die Ermittlung der Pauschale erfolgt taggenau. Die Entfernungspauschale kann an solchen Tagen nicht geltend gemacht werden.

Die Tagespauschale beträgt 5 € bis zum Höchstbetrag von 600 € pro Jahr.

Teilen sich zwei oder mehrere Berufstätige eine Wohnung, kann jeder den Pauschalbetrag geltend machen.

**Hinweis:** Dies ist eine weitere Facette bei der Abgrenzung von steuerlich zulässigen Verbindlichkeitsrückstellungen. Die Abgrenzung ist in der Praxis oftmals schwierig. Dies zeigt, dass der Einzelfall sorgfältig zu würdigen und zu dokumentieren ist.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### Jahressteuergesetz 2020: Änderungen im Lohn- und Gehaltsbereich

#### a) Home-Office-Pauschale

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind gar nicht oder nur unter sehr engen Restriktionen steuerlich abzugsfähig. Da nun gerade während der Corona-Pandemie viele Stpfl. pandemiebedingt gezwungen waren, ihrer Tätigkeit in ihrer privaten Wohnung nachzugehen, wurde nun eine „Home-Office-Pauschale“ eingeführt. Damit sollen in pauschaler Weise entstandene Mehraufwendungen abgedeckt werden.

Dieser neue Abzugstatbestand tritt neben die Regelung zum häuslichen Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne. Erfüllt der häusliche Arbeitsplatz des Stpfl. nicht die Voraussetzungen für den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, kann der Stpfl. einen pauschalen Betrag von 5 € für jeden Kalendertag abziehen, an dem er seine gesamte betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt. Der Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers ist keine Tatbestandsvoraussetzung für den Abzug der Pauschale, so dass die Tätigkeit z.B. auch in der Küche oder im Wohnzimmer ausgeübt werden kann. Mit der Tagespauschale sind alle (Mehr-)Aufwendungen für die Nutzung der häuslichen Wohnung abgegolten. Aus Vereinfachungsgründen können auch Stpfl., bei denen die Abzugsvoraussetzungen für die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im steuerlichen Sinne vorliegen, anstelle eines Abzugs der tatsächlichen Aufwendungen den Abzug des Pauschalbetrages vornehmen.

Für den Abzug dieser Home-Office-Pauschale gelten folgende Grundsätze:

- Der pauschale Abzugsbetrag für die Nutzung des Arbeitsplatzes in der Wohnung des Stpfl. wird nur für die Kalendertage gewährt, an denen der Stpfl. seine betriebliche/berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine andere betriebliche/berufliche Betätigungsstätte aufsucht. Für diese Tage kann **folglich keine Entfernungspauschale** geltend gemacht werden.
- Insgesamt ist der Abzug dieser Pauschale für einen häuslichen Arbeitsplatz auf einen Höchstwert von 600 € pro Jahr begrenzt. Übt der Stpfl. verschiedene betriebliche oder berufliche Tätigkeiten aus, sind sowohl die Tagespauschale von 5 € als auch der Höchstbetrag von 600 € auf die verschiedenen Betätigungen aufzuteilen; er wird nicht tätigkeitsbezogen vervielfacht.
- Keine Einschränkungen bei der Abzugsfähigkeit ergeben sich dann, wenn in der Wohnung mehrere Stpfl. ihrer beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit nachgehen. Ehegatten können also jeder für sich die Pauschale geltend machen, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, unabhängig davon, ob beide einen gemeinsamen Arbeitstisch in der Wohnung nutzen.
- Die Pauschale kann für 2020 nur in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden.

– Die Pauschale gilt sowohl für Arbeitnehmer als auch für Selbständige und Gewerbetreibende. In der betrieblichen Gewinnermittlung ist die Pauschale zwingend auf einem separaten Aufwandskonto zu buchen.

– Bei Arbeitnehmern kann die Pauschale nur wie andere Werbungskosten geltend gemacht werden. Dies bedeutet, dass sich diese nur dann auswirkt, wenn zusammen mit anderen Werbungskosten (wie etwa Entfernungspauschale, Arbeitsmittel, Weiterbildung) der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 000 € je Jahr überschritten wird. Insofern kann es für 2020 geboten sein, diese Werbungskosten geltend zu machen, wenn zusammen mit der Home-Office-Pauschale der Arbeitnehmer-Pauschbetrag überschritten wird.

– Zur Anwendung kommt diese Pauschale für in den Jahren 2020 und 2021 in der häuslichen Wohnung ausgeübte Tätigkeiten.

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

**Handlungsempfehlung:** Für das Jahr 2020 ist in der Einkommensteuererklärung zu prüfen, ob die Pauschale geltend gemacht werden kann.

#### b) Zeitliche Verlängerung der Steuerfreiheit von „Corona-Sonderzahlungen“

Eingeführt wurde in 2020 die Möglichkeit, steuer- und sozialversicherungsfrei Sonderzuwendungen an die Arbeitnehmer auf Grund der Corona-Krise bis zu 1 500 € zu zahlen. Begünstigt sind Zuschüsse (Bonuszahlungen) und Sachbezüge. Voraussetzung ist, dass diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Diese Regelung war begrenzt auf Zahlungen bis zum 31.12.2020. Die Steuerfreiheit wurde nun **bis zum 30.6.2021 ausgedehnt**. In der Gesetzesbegründung wird zum Ausdruck gebracht, dass der Höchstbetrag über den gesamten Zeitraum insgesamt gilt. Mithin soll nur eine Verlängerung der Zahlungsfrist erfolgen. Dies bedeutet, dass alle Arbeitgeber, die den steuerfrei gestellten Betrag von 1 500 € bislang noch nicht ausgeschöpft haben, dies bis zum 30.6.2021 noch nachholen können.

Somit bietet sich die Möglichkeit in allen Fällen, in denen bislang noch keine Verpflichtungen gegenüber den Arbeitnehmern zur Zahlung einer zusätzlichen Leistung bestehen, diese Sonderzahlung nun unter den sonstigen Bedingungen als steuerfreien Corona-Bonus auszugestalten. Damit kann die Steuerfreiheit auch für **aktuell anstehende Sonderzahlungen** genutzt werden, die auf freiwilliger Basis geleistet werden, auf die also kein Rechtsanspruch besteht – betragsmäßig begrenzt für solche seit dem 1.3.2020 geleisteten Zuzahlungen auf 1 500 €.

**Hinweis:** Unter diesen Bedingungen können also bis zum 30.6.2021 noch steuerfreie Bonuszahlungen geleistet werden. Auch falls bereits ein steuerfreier Bonus gezahlt wurde, können weitere Zahlungen unter die Steuerfreiheit gefasst werden, bis insgesamt der Betrag von 1 500 € erreicht wird.

#### c) Zusätzlichkeitserfordernis bei begünstigten Bar- oder Sachbezügen

Vielfach ist die Gewährung einer Steuerfreistellung oder einer Lohnsteuerpauschalierung für einen Bar- oder Sachbezug davon abhängig, dass der Arbeitgeber

Die Pauschale kann nur in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden. Bei Arbeitnehmer wirkt sich diese erst dann aus, wenn der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.000 € überschritten ist.

Die Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit der Corona-Sonderzahlung wurde bis zum 30.6.2021 verlängert.

Der Höchstbetrag von 1.500 € wurde nicht geändert.

Voraussetzung für eine steuerliche Begünstigung von Bar- oder Sachbezügen ist oft, dass der Vorteil zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Lohn erbracht wird.

Der Bundesfinanzhof hatte es zugelassen, dass der Vorteil auch dann begünstigt ist, wenn zuvor der Arbeitslohn herabgesetzt wurde.

Die Finanzverwaltung wollte diese Rechtsprechung nicht anwenden.

Der Gesetzgeber hat deshalb die Regelung ab dem 1.1.2021 weiter eingegrenzt.

dem Arbeitnehmer den Vorteil „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbringt (Zusätzlichkeitskriterium). So etwa z.B. beim Corona-Bonus, Kindergarten-Zuschüssen, Job-Ticket, Maßnahmen zur betrieblichen Gesundheitsförderung oder Fahrradüberlassung.

Der Bundesfinanzhof hatte mit Urteil vom 1.8.2019 (Aktenzeichen VI R 32/18) entschieden, dass das Zusätzlichkeitserfordernis auch dann als erfüllt anzusehen sei, wenn Arbeitgeber oder Arbeitnehmer den ohnehin geschuldeten Arbeitslohn für künftige Lohnzahlungszeiträume zunächst arbeitsrechtlich wirksam herabsetzen und sodann den Sachbezug vereinbaren. Diese Rechtsprechung wendet die Finanzverwaltung nicht an. Eine eingrenzende Regelung wurde nun gesetzlich festgeschrieben. Das Zusätzlichkeitserfordernis ist danach nur unter folgenden Bedingungen erfüllt, nämlich wenn:

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

Unter diesen Voraussetzungen ist von einer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistung auch dann auszugehen, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie Einzelvertrag, Betriebsvereinbarung, Tarifvertrag, Gesetz) einen Anspruch auf diese hat.

**Handlungsempfehlung:** Diese Neuregelung, welche **ab dem 1.1.2021** gilt, erfordert die Überprüfung bestehender Zusagen, sei dies in einzelvertraglichen Vereinbarungen oder z.B. auch in Betriebsvereinbarungen. Es kann erforderlich sein, bei Hingabe von begünstigten Bar- oder Sachbezügen eine Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer zu treffen, nach der dieser bei Wegfall des begünstigten Bar- oder Sachbezugs kein Anrecht auf die arbeitgeberseitige Leistung hat, sondern ihre Freiwilligkeit ausdrücklich bestätigt.

#### **d) Weitere Änderungen**

Daneben ist auf folgende Änderungen hinzuweisen:

- Die **Steuerfreiheit für Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld** und Saison-Kurzarbeitergeld bis zu 80 % des Sollentgelts ist bis zum 31.12.2021 verlängert worden.
- Der monatliche **Sachbezugsfreibetrag** wird von 44 € auf 50 € angehoben. Dies gilt allerdings erst ab dem 1.1.2022.
- Einführung einer **Steuerbefreiung für Weiterbildungsleistungen** des Arbeitgebers (oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten) für Maßnahmen nach § 82 Abs. 1 und 2 SGB III oder solche zur Verbesserung der Beschäftigungsfähigkeit des Arbeitnehmers. Die Steuerfreiheit gilt auch für Beratungsleistungen zur beruflichen Neuorientierung bei Beendigung des Dienstverhältnisses (sog. „Outplacement“-Beratung, „Newplacement“-Beratung).

## Für Hauseigentümer

### Erlass von Grundsteuer für 2020

Bleiben Erträge aus vermieteten Immobilien aus, weil Wohnungen oder gewerbliche Räume leer stehen, sollte geprüft werden, ob ein Erlass der Grundsteuer möglich ist. Eine Erstattung erfolgt, wenn sich der normale Rohertrag bei bebauten Grundstücken um mehr als 50 % gemindert hat und dies vom Besitzer nicht zu vertreten war.

Der Antrag für 2020 ist bis zum 31.3.2021 unter Beifügung entsprechender Belege bei der zuständigen Gemeinde bzw. in Berlin, Bremen und Hamburg beim zuständigen Finanzamt zu stellen. Nachzuweisen ist insbesondere, dass ein Leerstand nicht durch den Stpfl. verschuldet ist, d.h. der Stpfl. muss seine Vermietungsbestrebungen z.B. in Form von Inseraten oder der Einschaltung eines Maklers nachweisen.

Allerdings muss die Ertragsminderung mehr als 50 % betragen. Dann erfolgt ein Erlass der Grundsteuer um 25 %. Ein Erlass in Höhe von 50 % erfolgt, wenn der Ertrag für das gesamte Jahr ausgefallen ist, etwa weil die Wohnung komplett leer stand, der Mieter nicht zahlte oder die Räume nicht nutzbar waren.

Grund für einen Erlassantrag können auch Mietausfälle, z.B. wegen Zahlungsunfähigkeit des Mieters sein. Gerade auf Grund der teilweisen Nutzungseinschränkungen in 2020 bspw. bei für Gastronomiebetriebe oder Einzelhandelsbetriebe genutzten Immobilien kann dies vermehrt gegeben sein.

**Handlungsempfehlung:** Ein Antrag auf Grundsteuererlass ist zwingend bis zum 31.3.2021 zu stellen. Insoweit handelt es sich um eine Ausschlussfrist. Daher sollte rechtzeitig geprüft werden, ob ein solcher Antrag in Frage kommt. Um den Termin einzuhalten, reicht erst einmal die Vorlage des Antragschreibens. Die Begründungen und Nachweise für ausbleibende Mieterträge können nachgereicht werden.

### Verbilligte Überlassung von Wohnungen

Wird eine **Wohnung verbilligt vermietet**, was insbesondere bei der Vermietung an nahe Angehörige vorkommt, so ist zu beachten, dass gesetzlich ggf. der Werbungskostenabzug eingeschränkt ist. Insoweit galt bisher:

- Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 % der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich und die auf die Wohnung entfallenden Werbungskosten können in vollem Umfang geltend gemacht werden.
- Beträgt die Miete dagegen weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete, so können Werbungskosten nur anteilig geltend gemacht werden; die Miete ist auch in diesem Fall in vollem Umfang als Einnahme anzusetzen.

Diese Grenze von 66 % ist nun mit Wirkung ab 2021 **auf 50 % herabgesetzt worden**.

### Für Vermieter

Hat sich der Rohertrag beim Vermieter unverschuldet um mehr als 50 % gemindert, ist ein Teilerlass der Grundsteuer möglich.

Der Antrag ist bis zum 31.3. des Folgejahres zu stellen. Nachweise sind dabei erforderlich.

Der Erlass beträgt 25 % der Grundsteuer. Ist die Miete im gesamten Jahr komplett ausgefallen, erfolgt ein Erlass von 50 %.

### Für Vermieter

Der Vermieter hat vollen Werbungskostenabzug, wenn die Vermietung zu mindestens 50 % (bis 2020: 66 %) der ortsüblichen Miete erfolgt.

Die ortsübliche Marktmiete (Kaltmiete zzgl. Umlagen) sollte geprüft und dokumentiert werden.

Oberfinanzdirektion NRW:  
Eine Mietminderung aufgrund der Corona-Pandemie ist in diesem Sinne keine verbilligte Vermietung.

#### Für Erwerber von Mietwohnungen

Für Zwecke der Aufteilung einer erworbenen Immobilie in Grund und Boden und Gebäude hat die Finanzverwaltung eine Arbeitshilfe herausgegeben.

#### Streitfall:

Im Kaufvertrag war eine Aufteilung vereinbart. Das Finanzamt hatte diese nicht anerkannt und anhand der Arbeitshilfe die Verteilung geändert.

Die Anwendung der Arbeitshilfe wurde vom Bundesfinanzhof verworfen.

**Hinweis I:** Nunmehr sollte bei verbilligter Vermietung geprüft und **dokumentiert** werden, dass die 50 %-Grenze nicht unterschritten wird, um den vollen Werbungskostenabzug zu erhalten. Wird der Werbungskostenabzug eingeschränkt, so kann sich dies sehr nachteilig auswirken, insbesondere dann, wenn umfangreiche Erhaltungsaufwendungen anfallen oder Finanzierungskosten und Abschreibungen zu berücksichtigen sind. Bei der ortsüblichen Marktmiete soll es sich um die Kaltmiete zzgl. gezahlter Umlagen handeln. Maßgeblich ist dabei die Miete für eine Wohnung in vergleichbarer Lage und vergleichbarer Art und Ausstattung. Insoweit sollten die Vergleichsmieten anhand von Mietangeboten oder dem Mietspiegel dokumentiert werden.

**Hinweis II:** Aktuell hat die OFD NRW in der Kurzinformation v. 2.12.2020 in Bezug auf die Situation durch die Corona-Pandemie darauf hingewiesen, dass wenn der Vermieter der Wohnung **auf Grund einer finanziellen Notsituation des Mieters die Mietzahlung zeitlich befristet ganz oder teilweise erlässt**, hierdurch nicht der Anwendungsbereich der Sonderregelung einer verbilligten Vermietung eröffnet wird. Insoweit wird keine Veränderung der vereinbarten Miete gesehen, so dass sich folglich auch keine Auswirkungen auf die bisherige Beurteilung des Mietverhältnisses ergeben. Auch wenn bislang bereits eine verbilligte Vermietung vorlag, werden aus einem solchen Mieterlass von der Finanzverwaltung keine negativen Folgen gezogen. In der Praxis sollten diese Fälle sorgfältig dokumentiert werden.

### Arbeitshilfe der Finanzverwaltung zur Kaufpreisaufteilung von Immobilien

Wird für eine Immobilie ein einheitlicher Kaufpreis bezahlt, so muss dieser für Zwecke der Berechnung der Gebäude-Abschreibung auf das Gebäude einerseits und den Grund und Boden andererseits aufgeteilt werden. Zu diesem Zweck hat die Finanzverwaltung eine Arbeitshilfe in Form einer Excel-Tabelle herausgegeben, die nach Abfrage verschiedener Daten eine Kaufpreisaufteilung vornimmt. Diese Arbeitshilfe ist allgemein zugänglich, wird aber insbesondere von den Finanzämtern genutzt. Problematisch an dieser Arbeitshilfe ist insbesondere, dass diese standortbezogene Bewertungsparameter nur unzureichend einbezieht, so dass sich nicht selten ein sehr hoher Kaufpreisanteil für den Grund und Boden und entsprechend ein sehr niedriger Gebäudeanteil ergibt, was sich bei der Gebäudeabschreibung nachteilig auswirkt.

Der Bundesfinanzhof hatte in einem konkreten Fall über die Anwendung dieser Arbeitshilfe der Finanzverwaltung zur Aufteilung des Kaufpreises zu entscheiden und hat dieses Verfahren genutzt, um generelle Aussagen über die Anwendbarkeit dieser Arbeitshilfe zu treffen. Im Ergebnis hat das Gericht mit Urteil vom 21.7.2020 (Aktenzeichen IX R 26/19) die Anwendung der Arbeitshilfe wegen **schwerwiegender systematischer Mängel verworfen**. Die Arbeitshilfe gewährte die von der Rechtsprechung geforderte Aufteilung nach den realen Verkehrswerten von Grund und Gebäude im Hinblick auf die Verengung der zur Verfügung stehenden Bewertungsverfahren auf das (vereinfachte) Sachwertverfahren und die Nichtberücksichtigung eines sog. Orts- oder Regionalisierungsfaktors bei der Ermittlung des Gebäudewerts nicht.

Im Urteilsfall hatten die Beteiligten im Kaufvertrag eine Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits vereinbart. Diese vertragliche Aufteilung hatten das Finanzamt und dem folgend das Finanzgericht aber verworfen, weil die realen Wertverhältnisse offensichtlich in grundsätzlicher Weise verfehlt wurden. An diese Feststellung war der Bundesfinanzhof gebunden. Das Gericht bekräftigt aber, dass grundsätzlich die von den Beteiligten vorgenom-

mene Kaufpreisaufteilung maßgeblich ist und von ihr nur abgewichen werden darf, wenn die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt wurden und wirtschaftlich unhaltbar sind.

Sind die Werte unreal, müsse eine Grundstücksbewertung im Prinzip auf der Grundlage der ImmoWertV vorgenommen werden. Dabei sei von den vorgesehenen Verfahren das zu wählen, welches den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalles vorrangig entspricht. Im Zweifel müsse eine Grundstücksbewertung durch einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erfolgen.

**Handlungsempfehlung:** In der Praxis ist nach wie vor anzuraten, bereits im Kaufvertrag eine Kaufpreisaufteilung zu vereinbaren. Diese muss allerdings die realen Wertverhältnisse widerspiegeln. Nimmt die Finanzverwaltung eine Kaufpreisaufteilung auf Basis ihrer Arbeitshilfe vor, so ist diese für den Einzelfall kritisch zu hinterfragen. Es müsste ggf. eine abweichende Aufteilung mittels eines Sachverständigengutachtens nachgewiesen werden.

## Für Kapitalgesellschaften

### Einschränkung der Verlustverrechnung von Finanzierungshilfen

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 vom 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096) hat der Gesetzgeber die Regelung, dass der Abgeltungsteuertarif (bei Beteiligungen von mindestens 10 % an der Gesellschaft) ausgeschlossen ist, um eine Tatbestandsvoraussetzung ergänzt. Der Ausschluss gilt nur, soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der **inländischen Besteuerung unterliegen**. Diese Regelung ist grundsätzlich anzuwenden auf Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2020 erzielt werden. Für bereits vor diesem Datum ausgereichte Darlehen ist die Neuregelung erst ab dem Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden.

Mit der Neuregelung soll – ausweislich der Gesetzesbegründung – „in der Praxis bekannt gewordenen Gestaltungen begegnet werden“, bei denen „künstlich erzeugte Verluste“ in voller Höhe mit tariflich versteuerten Einkünften verrechnet werden. Derartige Gestaltungen werden in der Gesetzesbegründung allerdings nicht näher spezifiziert; bereits im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens war kritisiert worden, dass auch „reale Verluste“ benachteiligt werden.

In der verabschiedeten Form bewirkt die zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung jedenfalls praktisch, dass positive wie negative Kapitalerträge aus stillen Beteiligungen und aus sonstigen Kapitalforderungen – insbesondere also Darlehen, die an zu mindestens 10 % beteiligte Gesellschafter gezahlt werden, nur noch dann i.R. der Regelbesteuerung erfasst werden sollen, wenn (verkürzt formuliert) die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Dies bedeutet im Vergleich zur bisherigen Rechtslage für Substanzverluste aus Finanzierungshilfen eines zu mindestens 10 % beteiligten GmbH-Gesellschafters (z.B. auf Grund des Ausfalls eines Gesellschafterdarlehens oder des Verzichts auf ein Gesellschafterdarlehen) gravierende Nachteile. Da entsprechenden Substanzverlusten des Gesellschafters regelmäßig keine Betriebsausgaben auf Seiten der GmbH gegenüberstehen, werden die Darlehensverluste der tariflichen Besteuerung

Grundsätzlich sei die vertragliche Kaufpreisaufteilung maßgeblich, es sei denn, sie entspricht nicht den realen Wertverhältnissen.

### Für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften

Die Abgeltungsteuer ist bei Anteilseignern (von mind. 10 %) ausgeschlossen, soweit den Kapitalerträgen entsprechende Aufwendungen Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind.

Grund der gesetzlichen Neuregelung ist die Vermeidung bestimmter steuerlicher Gestaltungen.

In der Folge unterliegen Aufwendungen eines Gesellschafters aus einem Darlehensausfall den Regelungen der Abgeltungsteuer.

### Für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften

Aufwendungen aus Darlehensverlusten und Bürgschaftsregressansprüchen sind nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung.

### Für Anteilseigner von Kapitalgesellschaften

Streitfall:

Der Gesellschafter stellte 2007 seiner GmbH ein Darlehen zur Verfügung. In 2011 verkaufte er seinen Anteil und verzichtete dabei auf sein Darlehen. Hieraus machte er einen Verlust geltend.

Der Bundesfinanzhof erkannte den Verlust aus dem Darlehensverzicht nicht an. Die Regelungen seit 2009 seien hierauf nicht anwendbar.

zung entzogen und stattdessen dem Regime der Abgeltungsteuer (mit der zeitlich gestreckten und auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen beschränkten Verlustverrechnung) unterworfen.

**Hinweis:** Dies gilt allerdings nur, wenn solche Darlehensverluste nicht vorrangig als nachträgliche Anschaffungskosten, die eine „gesellschaftsrechtliche Veranlassung“ voraussetzen, zu berücksichtigen sind. Hierzu definiert § 17 Abs. 2a Satz 4 EStG, dass eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung regelmäßig dann gegeben ist, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte.

### Nachträgliche Anschaffungskosten von Beteiligungen

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 hat der Gesetzgeber die umstrittene Regelung des § 17 Abs. 2a EStG – entgegen anderslautender Vorschläge der Ausschüsse und des Bundesrats – nicht gestrichen. Das heißt, dass die erst mit dem Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften („JStG 2019“ vom 17.12.2019, BGBl. I 2019, 2451) geschaffene gesetzliche Normierung von (nachträglichen) Anschaffungskosten im Bereich der Veräußerung privat gehaltener Anteile an Kapitalgesellschaften bestehen bleibt. Mit dieser Neuregelung hatte der Gesetzgeber in 2019 auf die Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung reagiert. Die frühere Rechtsprechung soll fortgeführt werden, wonach nachträgliche Anschaffungskosten weit verstanden wurden und insbesondere auf Basis des gesellschaftsrechtlichen Eigenkapitalrechts auch Darlehensverluste und Bürgschaftsregressforderungen bei § 17 EStG abzugsfähig waren, wenn diese eigenkapitalersetzend waren bzw. eine Krise der Gesellschaft vorlag.

### Verlust aus dem Verzicht auf „altes“ Gesellschafterdarlehen

Mit Urteil vom 14.1.2020 (Aktenzeichen IX R 9/18) hat sich der Bundesfinanzhof zu der Frage geäußert, ob der Verzicht eines GmbH-Gesellschafters auf eine private Darlehensforderung (im Urteilsfall: Gesellschafterdarlehen) zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust im Rahmen der Kapitaleinkünfte führen kann.

Im konkreten Streitfall hatte ein zu 30 % an einer GmbH beteiligter Gesellschafter-Geschäftsführer schon 2007 seiner GmbH ein verzinsliches Darlehen zur Verfügung gestellt, auf das er im Streitjahr 2011 verzichtete. Für 2011 machte er neben einem Verlust aus der Veräußerung seiner Gesellschaftsanteile auch einen anteiligen Verlust dieses Gesellschafterdarlehens geltend, den das Finanzamt aber nicht anerkannte. Demgegenüber ließ das Finanzgericht eine steuerliche Berücksichtigung bei den Kapitaleinkünften zu.

Der Bundesfinanzhof hat die Entscheidung des Finanzgerichts aber mit folgender Begründung aufgehoben:

– Nach der durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 neu eingeführten Regelung gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch Gewinne und Verluste aus der Veräußerung von sonstigen Kapitalforderungen jeder Art.

– Im Streitfall sei aber die neue Fassung der Vorschrift gerade **nicht** auf das vom Stpfl. hingebene Gesellschafterdarlehen anwendbar, weil – unter Berücksichtigung des zeitlichen Anwendungsbereichs der Neuregelung – dieses bereits im Jahr 2007 begründete, rückzahlbare und festverzinsliche Darlehen lediglich die Tatbe-

standsvoraussetzungen der alten Regelung erfüllt habe. Der Umstand, dass das Darlehen über den 1.1.2009 hinaus gewährt und mithin „stehen gelassen“ wurde, bewirkt bereits begrifflich keinen Erwerb der Darlehensforderung nach dem 31.12.2008.

Eine Berücksichtigung des Verlusts aus dem Verzicht des Gesellschafter-Geschäftsführers auf sein Gesellschafterdarlehen kommt nach Auffassung der Rechtsprechung auch nicht bei den gewerblichen Einkünften (§ 17 EStG) in Betracht. Denn der Stpfl. könne, da das Darlehen vor dem 27.9.2017 geleistet wurde, zwar Vertrauensschutz nach der jüngeren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu den sog. nachträglichen Anschaffungskosten beanspruchen. Das Darlehen sei aber weder in der Krise gewährt worden noch als ein in der Krise stehen gelassenes Darlehen anzusehen. Daher lägen auch keine sog. nachträglichen Anschaffungskosten vor, die ggf. nach § 17 EStG relevant wären.

**Hinweis:** Der Bundesfinanzhof hat weiterhin die Frage offen gelassen, ob der Verzicht auf eine Darlehensforderung überhaupt einer Veräußerung gleichzusetzen sein kann – weil die Vorschrift schon in zeitlicher Hinsicht nicht auf das vom Stpfl. hingeebene Gesellschafterdarlehen anwendbar war, da der Erwerb der Darlehensforderung vor dem 1.1.2009 erfolgt war.

## In eigener Sache

### Bremen

Wir freuen uns, dass wir **Frau Lisa Avemarg** zum 1. Februar 2021 als Prüfungsassistentin in unserem Team Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung begrüßen konnten, nachdem sie bereits schon als Werkstudentin für uns tätig war.

Wir wünschen Frau Avemarg einen guten Start in ihrer neuen Position und freuen uns auf die Fortsetzung unserer guten Zusammenarbeit.

### Gießen



Wir freuen uns sehr, Ihnen die Ernennung von **Herrn Sven Abel zum Gesellschafter-Geschäftsführer** bekannt geben zu können. Herr Abel ist seit 2001 für unsere Kanzlei und seit 2014 als Partner tätig. Er wird den gesamten Bereich der Steuerberatung führen.

Wir wünschen Herrn Abel weiterhin viel Erfolg und freuen uns sehr auf die weitere Zusammenarbeit.

Auch eine Berücksichtigung als Verlust aus gewerblicher Tätigkeit komme nicht in Betracht.

## Termine für Steuerzahlungen

Februar 2021			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup>	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>	<b>10.2. (Mittwoch)</b>	15.2. (Montag)	7.2. (Sonntag)
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Gewerbesteuer</li> <li>▶ Grundsteuer<sup>5</sup></li> </ul>	<b>15.2. (Montag)</b>	18.2. (Donnerstag)	12.2. (Freitag)

<sup>1</sup> bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

<sup>2</sup> Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

<sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

<sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

<sup>5</sup> Vierteljahres- und Halbjahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)

März 2021			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung <sup>1</sup>	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> <li>▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)<sup>2,3</sup></li> <li>▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ)</li> <li>▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ)</li> <li>▶ Umsatzsteuer<sup>2,4</sup></li> </ul>	<b>10.3. (Mittwoch)</b>	15.3. (Montag)	7.3. (Sonntag)

<sup>1</sup> bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

<sup>2</sup> Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

<sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

<sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

**Westprüfung Emde GmbH & Co. KG**  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

**Bremen**  
Wilhelm-Herbst-Straße 8  
28359 Bremen  
T 0421 696 88-0  
bremen@wpe-partner.de

**Gießen**  
Südanlage 5  
35390 Gießen  
T 0641 98 44 57-0  
giessen@wpe-partner.de

**Kiel**  
Bollhörnkai 1  
24103 Kiel  
T 0431 982 658-0  
kiel@wpe-partner.de

A member of



A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

[www.westpruefung-emde.de](http://www.westpruefung-emde.de)

### Impressum

#### Herausgeber

**Westprüfung Emde GmbH & Co. KG**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
**Steuerberatungsgesellschaft**

mit Sitz in Bremen  
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

#### Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel  
RA, FA f StR Erik Spielmann, Gießen  
StB Olaf Seidel, Bremen