

# Steuer & Bilanz aktuell - März 2021

## Inhalt

### Editorial

<b>Für Unternehmer und Freiberufler</b>	<b>2</b>
Umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen	2
Veräußerung eines auch privat genutzten Betriebs-Pkw	6
<b>Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer</b>	<b>7</b>
Erhöhung der Behindertenpauschbeträge	7
Übernahme von Verwarnungsgeldern durch Arbeitgeber	8
Firmenwagen und Home-Office	9
Grundrente: Änderungen für Minijobber ab 01.01.2021	10
<b>Für Bezieher von Kapitaleinkünften</b>	<b>11</b>
Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020	11
Anteilsveräußerungsgewinn aus Mitarbeiterbeteiligungsprogramm	12
<b>Für Kapitalgesellschaften</b>	<b>13</b>
Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt	13
Bewertung einer Pensionsrückstellung für Alleingesellschafter	14
<b>In eigener Sache</b>	<b>15</b>
<b>Termine für Steuerzahlungen</b>	<b>16</b>
Termine für März und April	16

## Editorial



Sehr geehrte Leserin,  
sehr geehrter Leser,

die Tage werden wieder länger und die ersten Lockerungen im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie sind erkennbar.

Die Bewältigung der Auswirkungen des Lockdowns ist sicher mit einem Marathonlauf zu vergleichen und aus eigener Erfahrung darf ich Ihnen versichern, dass die letzten 12 km oft die härtesten sind, aber das Ziel doch langsam in Sicht ist.

Steuerlich schlägt sich das in aktuellen Regelungen zum Firmenwagen und Home Office nieder. Des Weiteren ergibt sich eine geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Bilanzierung von Verbindlichkeiten, für die eine Rangrücktrittserklärung abgeben wurde.

Wir haben Ihnen in dieser Ausgabe wieder die aus unserer Sicht aktuellen und interessanten steuerlichen Neuerungen und Entscheidungen zusammengestellt.

Ich hoffe, dass Sie hier praxisrelevante Hinweise finden. Sollten Sie Fragen dazu haben, freuen wir uns, wenn Sie uns und unsere Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter direkt darauf ansprechen. Wir erörtern dann gerne mit Ihnen die Auswirkungen der Änderungen für Sie in einem persönlichen Gespräch.

Ich wünsche Ihnen eine aufschlussreiche Lektüre und verbleibe mit besten Grüßen

Axel Becker

**Für umsatzsteuerpflichtige  
Unternehmer**

Stellungnahme der Finanzverwaltung zur Abgrenzung von Einzweck- und Mehrzweckgutscheinen:

Gutscheine müssen durch den leistenden Unternehmer eindeutig als Einzweck- oder Mehrzweck-Gutschein gekennzeichnet sein.

Definition und Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutschein

## Für Unternehmer und Freiberufler

### Umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen

Mit Wirkung vom 1.1.2019 ist die EU-Gutschein-Richtlinie in nationales Recht umgesetzt worden. Zweck der Vorgaben war die Gewährleistung einer einheitlichen steuerlichen Behandlung von im Binnenmarkt gehandelten Gutscheinen. Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 2.11.2020 (Aktenzeichen III C 2 – S 7100/19/10001 :002) ausführlich zur Abgrenzung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen und zu Einzelfragen der umsatzsteuerlichen Behandlung Stellung genommen.

#### Zunächst gilt grundlegend:

- **Definition „Gutschein“:** Ein Gutschein liegt vor, wenn die Verpflichtung besteht, ihn als Gegenleistung – ganz oder teilweise anstelle einer regulären Zahlung – für eine Lieferung von Gegenständen oder eine Erbringung von sonstigen Leistungen anzunehmen. Die äußere Form ist unerheblich, d.h. der Gutschein kann körperlicher Art sein (z.B. Papierdokumente oder Plastikkarten) oder in elektronischer Form bestehen.
- **Abgrenzung:** Insbesondere Gutscheine, die den Inhaber **nur zu einem Preisnachlass** oder einer Preiserstattung berechtigen, aber nicht das Recht verleihen, solche Gegenstände oder Dienstleistungen zu erhalten, sind von den neuen Regelungen nicht betroffen. Briefmarken, Fahrscheine, Eintrittskarten für Kinos und Museen sowie vergleichbare Instrumente fallen ebenfalls nicht in den Anwendungsbereich, da in diesen Fällen bereits über die bloße Annahmeverpflichtung hinausgehende Ansprüche bestehen, und es sich hierbei vorrangig um Zahlungsnachweise handelt.
- Für die umsatzsteuerliche Behandlung ist die **Unterscheidung zwischen Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen** maßgebend.
- Gutscheine sollen bei Ausgabe als Einzweck- und als Mehrzweck-Gutschein **eindeutig gekennzeichnet werden**. Grundlage dieser Kennzeichnung ist die rechtliche Einordnung des Gutscheins durch den leistenden Unternehmer. Auf die rechtliche Einordnung und die darauf basierende Kennzeichnung dürfen der Aussteller des Gutscheins sowie die nachfolgenden Unternehmer der Leistungskette vertrauen, jedenfalls soweit nicht offensichtlich ist, dass die Kennzeichnung fehlerhaft ist.

	<b>Einzweck-Gutschein</b>	<b>Mehrzweck-Gutschein</b>
Definition	Ein Einzweck-Gutschein ist dadurch gekennzeichnet, dass der Ort der Lieferung oder sonstige Leistung, zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, sowie die geschuldete Umsatzsteuer bei dessen Ausgabe bzw. erstmaligen Übertragung durch den Aussteller des Gutscheins feststehen.	Ein Mehrzweck-Gutschein liegt vor, wenn zum Zeitpunkt der Übertragung bzw. Ausgabe des Gutscheins der Ort der Leistung und/oder der leistende Unternehmer und/oder der Leistungsgegenstand noch nicht endgültig feststehen und daher die geschuldete Umsatzsteuer nicht bestimmbar ist.

	<b>Einzweck-Gutschein</b>	<b>Mehrzweck-Gutschein</b>
Beispiel	Eine Parfümerie gibt einen Gutschein zur Einlösung gegen alle im Sortiment befindlichen Parfümartikel im Wert von 20 € an einen Kunden aus.  Es handelt sich um einen Einzweck-Gutschein, da Leistungsort (Standort der Parfümerie) und Steuersatz (regulärer Umsatzsteuersatz) bei Ausgabe des Gutscheins feststehen.	Ein Kunde erwirbt in einem Kaufhaus einen Gutschein im Wert von 50 €. Der Gutschein berechtigt den Kunden, diesen sowohl in der Lebensmittel- als auch in der Haushaltsgeräteabteilung einzulösen.  Es handelt sich um einen Mehrzweck-Gutschein, da sich zum Zeitpunkt der Gutscheinausgabe die geschuldete Umsatzsteuer nicht bestimmen lässt.
Steuerliche Behandlung bei <b>Ausgabe</b> des Gutscheins	Umsatzsteuer <b>entsteht</b> bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten (Regelfall) im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins.	Die Ausgabe eines Mehrzweck-Gutscheins ist steuerlich <b>unbeachtlich</b> .
Steuerliche Behandlung bei <b>Einlösung</b> des Gutscheins	Die spätere Gutscheineinlösung, also die tatsächliche Lieferung bzw. Leistungserbringung, ist für die umsatzsteuerliche Würdigung <b>nicht mehr relevant</b> , da diese nicht als unabhängiger Umsatz gilt.	Bei einem Mehrzweck-Gutschein gilt die Lieferung der Gegenstände oder die Erbringung der sonstigen Leistung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Erbringung der <b>Leistung als erbracht</b> .

**Hinweis:** In den Fällen, bei denen Aussteller des Gutscheins und leistender Unternehmer nicht identisch sind, muss insoweit eine Absprache hinsichtlich der rechtlichen Einordnung erfolgen.

#### Weitere Detailfragen zu Einzweck-Gutscheinen:

- Auf einem Einzweck-Gutschein sind die Identität des leistenden Unternehmers, die Gattung des Leistungsgegenstandes und der Wert anzugeben. Bei Gutscheinen über Dienstleistungen muss auch angegeben werden, ob der Leistungsempfänger ein Unternehmer oder ein Nichtunternehmer ist, wenn dies für die Bestimmung des Leistungsortes maßgebend ist. Daneben ist dieser vom Aussteller als „Einzweck-Gutschein“ zu kennzeichnen.
- Da die Ausgabe eines Einzweck-Gutscheins die Erbringung der dahinterstehenden Leistung fingiert, hat der Unternehmer bereits in diesem Zeitpunkt eine ordnungsgemäße Rechnung über die fiktive Leistung auszustellen. Insoweit gilt in Bezug auf die Leistungsbeschreibung vereinfachend, dass die Bezeichnung „Einzweck-Gutschein“ sowie eine kurze Beschreibung der Leistung (= Gattung), zu deren Bezug der Gutschein berechtigt, ausreichend ist.
- Die Umsatzsteuer für die durch den Einzweck-Gutschein geschuldete Leistung entsteht bei Besteuerung nach vereinbarten Entgelten im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins. Sollte eine Zuzahlung durch den Gutscheininhaber bei Einlösung des Gutscheins erfolgen, so ist dann bei Einlösung des Gutscheins lediglich die bislang noch nicht versteuerte Differenz zu versteuern.

Unterschiedlicher Zeitpunkt der steuerlichen Wirksamkeit der Gutscheine

Einzweckgutschein: Alle Merkmale, die für die Umsatzbesteuerung relevant sind, müssen auf dem Gutschein angegeben sein.

Im Zeitpunkt der Gutscheinausgabe ist auch die Rechnung auszustellen.

Die Umsatzsteuer entsteht bei Ausgabe des Gutscheins.

Bei Zuzahlung im Zeitpunkt der Einlösung ist dann die Differenz zu versteuern.

Ein Einzweck-Gutschein kann auch zum Bezug mehrerer Einzelleistungen berechnen.

Gibt ein Unternehmer im fremden Namen Einzweck-Gutscheine aus, erbringt derjenige die Leistung, auf dessen Namen gehandelt wurde.

**Beispiel:**

Ein Kunde A erwirbt anlässlich einer Werbeaktion im Januar beim örtlichen Elektro Einzelhändler B in Cottbus einen Gutschein im Wert von 50 € für 40 €. Der Gutschein berechtigt zum Erwerb eines Elektroartikels in dem Geschäft des B. A erwirbt im April ein Lautsprecher-System bei B im Gesamtwert von 350 € und begleicht den Rechnungsbetrag unter Anrechnung seines Gutscheins im Wert von 50 €, durch die Zuzahlung von 300 € in bar.

Es handelt sich um einen Einzweck-Gutschein. Die Bemessungsgrundlage für den Umsatz des B beträgt im Zeitpunkt der Ausgabe des Gutscheins im Januar 40 € abzüglich USt. Im April 01 hat B noch einen Umsatz i.H.v. 300 € abzüglich USt zu versteuern.

**Hinweis:** Wichtig ist dann die entsprechende Programmierung des Kassensystems bei Einlösung des Gutscheins. Wird der Einzweck-Gutschein eingelöst, so mindert dies die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage.

**Beispiel:**

Im Januar gibt das Modehaus einen Einzweck-Gutschein über 50 € aus. Im Mai kauft der Kunde dann eine Hose für 80 € und der Gutschein wird angerechnet.

Die Ausgabe des Gutscheins muss in der Kasse des Modehauses als Umsatz erfasst werden: 42,01 € + 19 % USt. Bei Kauf der Ware und Einlösung des Gutscheins darf nur noch ein Bruttoumsatz von 80 € (Warenwert) abzgl. 50 € (Gutscheinwert), also brutto 30 € erfasst werden.

– Es kann sich auch dann um einen Einzweck-Gutschein handeln, wenn der Gutschein zum Bezug mehrerer, genau bezeichneter Einzelleistungen berechnen.

**Beispiel:**

Ein Restaurant in München gibt im Januar einen Gutschein im Wert von 150 € (zwei Essen im Restaurant inklusive zwei alkoholfreie Getränke für zwei Personen im Wert von 100 € sowie das Buch „Der Restaurant-Guide“ im Wert von 50 €; der Restaurantgutschein berechtigt ausschließlich zum Verzehr an Ort und Stelle) zu einem Preis von 100 € an eine Privatperson aus. Der Gutschein wird im April vom Gutscheininhaber in diesem Restaurant eingelöst. Es handelt sich um einen Einzweck-Gutschein. Das Restaurant muss in diesem Fall den erhaltenen Gesamtbetrag von 100 € im Verhältnis 100/150 zu 19 % und 50/150 zu 7 % aufteilen (die temporäre Regelung zum ermäßigten Steuersatz im Zusammenhang mit der Corona-Pandemie soll in diesem Beispiel außer Acht bleiben).

– Gibt ein Unternehmer einen Einzweck-Gutschein im fremden Namen aus, wird er nicht Teil der Leistungskette. Vielmehr gilt die Ausgabe des Gutscheins an den Kunden als Leistung desjenigen, in dessen Namen der Unternehmer handelt.

**Beispiel:**

Der Unternehmer B betreibt ein Gutscheinportal, auf dem er Büchergutscheine im Namen und für Rechnung des Buchhändlers A anbietet. Diese Gutscheine können im Buchladen des A eingelöst werden. B hat mit A vereinbart, im Falle eines ausgegebenen Gutscheins 20 % des Gutscheinwerts als Vermittlungsprovision einzu-

behalten und den Rest an A weiterzuleiten. B erstellt gegenüber A monatliche Abrechnungen über die veräußerten Gutscheine und gibt diese zusammen mit seiner eigenen Provisionsabrechnung an A weiter. Kunde C erwirbt einen Büchergutschein des A auf der Internetseite des B. C bezahlt hierfür 10 € an B.

A muss für den Verkauf eines Buchs 10 € abzüglich 7 % USt versteuern. B muss für die Vermittlung des Gutscheins 2 € abzüglich 19 % USt versteuern. Aus der Vermittlungsleistung des B steht A unter den übrigen Voraussetzungen zudem ein Vorsteuerabzug zu.

- Wird ein Einzweck-Gutschein entgeltlich übertragen bzw. ausgegeben, bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach den allgemeinen Vorschriften.

**Beispiel:**

Kunde C erwirbt einen Büchergutschein bei Händler B für die Buchhandlung des A. Der Gutschein hat einen Wert von 60 €. Er wird für 50 € verkauft.

Damit beträgt die Bemessungsgrundlage des B 50 € abzüglich USt, also 46,73 €.

- Im Übrigen gelten vorstehende Regeln auch für jede Übertragung eines Einzweck-Gutscheins im eigenen Namen, d.h. auch für die Weiterveräußerung eines Einzweck-Gutscheins in einer Vertriebskette. Unbeachtlich ist insoweit, ob der Wiederverkäufer auf eigene Rechnung oder auf fremde Rechnung (im Kommissionsgeschäft) tätig wird.

**Beispiel:**

Der Elektromarkt E in Bonn veräußert im Januar 01 zehn Gutscheine für eine Kaffeemaschine im Wert von 500 € für jeweils 300 € an einen Gutschein Händler G und rechnet hierüber im Januar ab. Der Gutschein Händler veräußert im März einen Gutschein für 400 € an einen Kunden. Der Kunde löst den Gutschein im Mai bei E ein und erhält die Kaffeemaschine im Wert von 500 €.

Der Elektromarkt hat im Januar aus dem Verkauf der Gutscheine einen Umsatz von 3 000 € (= 10x 300 €) zu besteuern. G ist im Januar aus der Rechnung über die zehn Einzweck-Gutscheine für Kaffeemaschinen zum Vorsteuerabzug berechtigt. Im März hat G 400 € aus dem Verkauf des Gutscheins der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Bei Einlösung des Gutscheins im Mai erfolgt keine weitere Besteuerung bei E oder G.

- Sollte ein Einzweck-Gutschein vom Gutscheininhaber nicht (innerhalb der Gültigkeitsdauer) eingelöst werden und somit verfallen, ergeben sich hieraus allein keine weiteren umsatzsteuerlichen Folgen, da die ursprüngliche Leistung bereits bei Übertragung bzw. Ausgabe des Gutscheins als erbracht gilt und demzufolge in diesem Zeitpunkt zu versteuern ist. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage und damit Korrektur der Umsatzsteuer kommt nur dann in Betracht, wenn das Entgelt ausnahmsweise zurückgezahlt wird. Wird ein Einzweck-Gutschein zurückgegeben und erhält der Kunde den Gutscheinwert ausnahmsweise zurückerstattet, so wird der ursprüngliche Umsatz rückgängig gemacht.

**Weitere Detailfragen zu Mehrzweck-Gutscheinen:**

- Mehrzweck-Gutscheine in Vertriebsketten (Handeln im fremden und im eigenen Namen): Die Übertragung und Ausgabe eines Mehrzweck-Gutscheins in der Vertriebskette stellt lediglich einen Tausch von Zahlungsmitteln dar. Der erkennbar im Namen des ausstellenden/übertragenden Unternehmers handelnde Ver-

Bei entgeltlicher Übertragung von Einzweck-Gutscheinen bestimmt sich die Bemessungsgrundlage nach den allgemeinen Vorschriften.

Im Falle der Nichteinlösung des Einzweck-Gutscheins hat der Verfall keine umsatzsteuerlichen Folgen, es sei denn, das Entgelt wird zurückerstattet.

Die Übertragung von Mehrzweck-Gutscheinen in einer Vertriebskette ist nur ein Tausch von Zahlungsmitteln.

mittler erbringt im Zeitpunkt der Übertragung und Ausgabe eine grundsätzlich steuerbare Vermittlungsleistung.

**Beispiel:**

Eine deutsche Parfümerie A überträgt Gutscheine im Wert von jeweils 50 € im Januar an den Unternehmer B zum Preis von jeweils 40 €. Mit den Gutscheinen können sowohl Waren, die dem Regelsteuersatz, als auch Waren, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, erworben werden. A und B vereinbaren, dass B die Gutscheine im eigenen Namen zum Preis von 45 € an Kunden ausgibt. B gibt im Februar einen Gutschein an den Kunden C aus. C löst den Gutschein im April ein und erwirbt eine Ware zum Regelsteuersatz.

B hat im Februar einen Umsatz i.H.v. 5 € abzüglich USt zu versteuern. A hat im April einen Umsatz von 45 € abzüglich USt zu versteuern.

- Nichteinlösung von Mehrzweck-Gutscheinen: Sollte ein Mehrzweck-Gutschein vom Gutscheininhaber nicht (innerhalb der Gültigkeitsdauer) eingelöst werden und somit verfallen, ergeben sich hieraus keine umsatzsteuerlichen Konsequenzen, da bei einem Mehrzweck-Gutschein die tatsächliche Leistungserbringung durch den leistenden Unternehmer erst in dem Zeitpunkt erfolgt, in dem der Gutschein eingelöst wird. Die Nichteinlösung des Gutscheins hat allerdings Auswirkung auf die Bemessungsgrundlage einer Vermittlungsleistung, wenn der auf den leistenden Unternehmer entfallende Entgeltanteil bei Nichteinlösung beim Vermittler verbleibt und das Entgelt für die Vermittlungsleistung sich erhöht.
- Wird ein Mehrzweck-Gutschein zurückgegeben und erhält der Kunde ausnahmsweise den Gutscheinwert zurückerstattet, so ergeben sich ebenfalls keine umsatzsteuerlichen Auswirkungen, da lediglich ein Rücktausch von Zahlungsmitteln erfolgt.

**Anwendungsregelung:**

- Die dargestellten Regeln sind auf Gutscheine anzuwenden, die nach dem 31.12.2018 ausgestellt werden. Die Finanzverwaltung beanstandet allerdings nicht – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs – wenn ab dem 1.1.2019 und vor dem 2.2.2021 ausgestellte Gutscheine von den Beteiligten nicht entsprechend den Vorgaben dieses BMF-Schreibens behandelt worden sind.

**Handlungsempfehlung:** Spätestens ab 2.2.2021 sind diese Regelungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen zwingend zu beachten. Insoweit sollte die bestehende Praxis überprüft werden.

**Besonderheiten bei Ausgabe von Gutscheinen im Zeitraum 1.7. bis 31.12.2020:**

- Mit Schreiben vom 4.11.2020 hatte das BMF dazu Stellung genommen, wie bei der Ausgabe von Gutscheinen im Zeitraum 1.7. bis 31.12.2020, also unter den temporär abgesenkten Umsatzsteuersätzen, umzugehen ist. Danach ist bei der Ausgabe von Einzweck-Gutscheinen in diesem Zeitraum der dann geltende (abgesenkte) Umsatzsteuersatz maßgebend.

**Beispiel:**

Ein Restaurant gibt am 1.12.2020 einen Gutschein im Wert von 100 € aus. Der Gutschein berechtigt zum Verzehr von Speisen vor Ort im Restaurant und kann bis

Der Verfall eines Mehrzweck-Gutscheins aufgrund Nichteinlösung hat keine umsatzsteuerlichen Folgen.

Ebenso folgenlos wäre die Rückerstattung des Gutscheinwerts, da es sich nur um den Rücktausch von Zahlungsmitteln handelt.

Eine abweichende umsatzsteuerliche Behandlung wird dann nicht beanstandet, wenn der Gutschein vor dem 2.2.2021 ausgestellt wurde.

Im Falle der Ausgabe eines Einzweck-Gutscheins im Zeitraum der Gültigkeit des abgesenkten Umsatzsteuersatzes ist dieser maßgeblich.

zum 30.11.2023 eingelöst werden. Getränke können mit dem Gutschein nicht bezahlt werden.

Da der Leistungsgegenstand (Speisen zum Vor-Ort-Verzehr) feststeht, handelt es sich aus Sicht der Finanzverwaltung um einen Einzweck-Gutschein. Dieser unterliegt dem im Zeitpunkt der Ausgabe gültigen Steuersatz von 5 %, ungeachtet der Tatsache, dass der Steuersatz im Zeitpunkt der Einlösung bei 5 % (Einlösung bis 31.12.2020), 7 % (Einlösung 1.1.2021 bis voraussichtlich 31.12.2022) oder gar 19 % (Einlösung ab voraussichtlich 1.1.2023 bis 30.11.2023) liegen wird.

### **Veräußerung eines auch privat genutzten Betriebs-Pkw**

Strittig war die Frage, wie der Veräußerungsgewinn eines Betriebs-Pkw zu ermitteln ist, der auch für Privatfahrten genutzt wurde und daher entsprechend auch Betriebseinnahmen aus Nutzungsentnahmen erfasst wurden, welche die Aufwendungen des Pkw teilweise wieder neutralisiert haben.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.6.2020 (Aktenzeichen VIII R 9/18) entschieden, dass der Veräußerungsgewinn des Pkw nach den allgemeinen Regeln zu ermitteln ist, also als Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und dem steuerlichen Buchwert. Der Umstand, dass die tatsächlich für das Fahrzeug in Anspruch genommene Abschreibung infolge der Besteuerung der Nutzungsentnahme bei wirtschaftlicher Betrachtung teilweise neutralisiert wird, rechtfertigt weder eine lediglich anteilige Berücksichtigung des Veräußerungserlöses bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinns, noch eine gewinnmindernde Korrektur des Veräußerungsgewinns in Höhe der auf die private Nutzung entfallenden Abschreibung.

Im Urteilsfall nutzte ein Freiberufler einen Pkw zu 25 % für seine freiberufliche Tätigkeit und zu 75 % für private Zwecke. In den Steuererklärungen der Jahre 2008 bis 2013 wies der Stpfl. den Pkw in den Anlageverzeichnissen jeweils mit den fortgeführten Anschaffungskosten aus. Das Finanzamt berücksichtigte antragsgemäß die Abschreibung für den Pkw unter Zugrundelegung einer fünfjährigen Nutzungsdauer, so dass der Pkw bis zum Abgang aus dem Betriebsvermögen im Streitjahr 2013 vollständig abgeschrieben wurde. Des Weiteren berücksichtigte das Finanzamt in den Einkommensteuerfestsetzungen der Jahre 2008 bis 2013 erklärungsgemäß jeweils Betriebseinnahmen aus einer Nutzungsentnahme für die private Nutzung des Pkw i.H.v. 75 % der entstandenen Aufwendungen einschließlich der Abschreibung.

Im Streitjahr schaffte der Stpfl. einen neuen Pkw an. Dabei gab er den bis dahin genutzten Pkw für 28 000 € in Zahlung. Das Finanzamt setzte den gesamten Anrechnungsbetrag als Betriebseinnahme an. Dieses Ergebnis bestätigt der Bundesfinanzhof. Die Besteuerung der Veräußerung unter Aufdeckung stiller Reserven sei rechtlich wie wirtschaftlich von der Bewertung und Besteuerung der Nutzungsentnahme zu trennen und ausschließlich Folge der vollumfänglichen Zugehörigkeit des Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen.

**Handlungsempfehlung:** Dies verdeutlicht, dass die Zuordnung eines Kfz zum gewillkürten Betriebsvermögen (betrieblicher Nutzungsanteil unter 50 %) sorgfältig bedacht sein muss. Möglicherweise kann die Zuordnung zum Privatvermögen verbunden mit einem Ansatz von 0,30 € je gefahrenem betrieblichen Kilometer steuerlich günstiger sein. Des Weiteren können Leasing- oder Mietmodelle vorteilhaft sein. Weiterhin sind auch umsatzsteuerliche Aspekte zu beachten.

### **Für alle Unternehmer und Freiberufler**

Streitfall: Ein Freiberufler nutzte sein betriebliches Fahrzeug zu 75% privat. Ein Teil der Aufwendungen wurden deshalb wieder neutralisiert.

Fraglich war, ob ein Gewinn aus der Veräußerung des Fahrzeugs auch nur anteilig anzusetzen ist.

Der Bundesfinanzhof bestätigte das Finanzamt dahingehend, dass der Veräußerungsgewinn in voller Höhe zu besteuern ist.

## Für Steuerpflichtige mit Behinderung

Die steuerbegünstigten Regelungen für Menschen mit Behinderung wurden erweitert.

Die Verdoppelung des Behinderten-Pauschbetrages wird im Lohnsteuerabzugsverfahren automatisch berücksichtigt.

Da die zusätzlichen Anspruchsvoraussetzungen bei Behinderungen unter 50° wegfallen, haben Betroffene erstmals Anspruch auf einen Pauschbetrag.

Der Antrag auf Lohnsteuerermäßigung ist beim Wohnsitzamt zu stellen.

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge

Zum 1.1.2021 treten bei der Lohn- und Einkommensteuer für Menschen mit Behinderungen verschiedene begünstigende Regelungen in Kraft, 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.

In einem Informationsschreiben vom 8.12.2020 stellt die Finanzverwaltung heraus, dass die Finanzämter bei Arbeitnehmern die verdoppelten Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung **für die meisten Fälle im Lohnsteuerabzugsverfahren automatisch berücksichtigen**. Sofern bereits bisher ein Pauschbetrag für Menschen mit Behinderung als Freibetrag in Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt wurde, muss grundsätzlich kein neuer Antrag auf Lohnsteuerermäßigung beim Wohnsitzfinanzamt gestellt werden. Vielmehr arbeiten die Finanzämter die verdoppelten Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung schnellstmöglich in die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) ein. Sofern der Erhöhungsbetrag in Einzelfällen erst nachträglich berücksichtigt wird, kann der Arbeitgeber die bisherigen Lohn-/Gehaltsabrechnungen rückwirkend korrigieren und die zu hoch einbehaltene Lohnsteuer erstatten.

Sofern Arbeitnehmer eine **erstmalige Berücksichtigung eines Pauschbetrages für Menschen mit Behinderung** für den monatlichen Lohnsteuerabzug wünschen, haben sie dies ihrem Wohnsitzfinanzamt durch Abgabe eines einmaligen Antrags auf Lohnsteuerermäßigung mitzuteilen. Dies gilt auch in den Fällen, in denen bislang ein Pauschbetrag für Menschen mit Behinderung nicht gewährt werden konnte, da die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür nicht erfüllt waren (z.B. Fälle mit einem Grad der Behinderung von 20 oder Fälle mit einem Grad der Behinderung unter 50 ohne die bislang notwendigen zusätzlichen Anspruchsvoraussetzungen).

Von einer vollautomatischen Verdoppelung der Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung sind folgende Fälle ausgenommen:

- Übertragung der Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung durch Kinder auf Eltern,
- Übertragung der Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung zwischen Ehegatten und Lebenspartnern,
- der Lohnsteuerabzug erfolgt unter Berücksichtigung des Faktorverfahrens,
- der Pauschbetrag für Menschen mit Behinderung verteilt sich auf mehrere Dienst-/Beschäftigungsverhältnisse,
- die Gültigkeit des Pauschbetrages für Menschen mit Behinderung läuft zum 31.12.2020 ab.



**Handlungsempfehlung:** In der Gehaltsabrechnung für Januar 2021 sollten betroffene Arbeitnehmer prüfen, ob diese Aspekte berücksichtigt worden sind. Andernfalls ist zu prüfen, ob ein (erneuter) Antrag auf Lohnsteuerermäßigung zu stellen ist. Sofern erstmals Anspruch auf einen Freibetrag bei der Lohnsteuer besteht, muss ein Antrag auf Lohnsteuerermäßigung beim Wohnsitzfinanzamt gestellt werden.

## Übernahme von Verwarnungsgeldern durch Arbeitgeber

Im vom Bundesfinanzhof entschiedenen Streitfall ging es um ein Unternehmen der Paketzustellung. Teilweise erlangte dieses bei den Städten Ausnahmegenehmigungen zum kurzfristigen Halten zum Be- und Entladen. Soweit eine Ausnahmegenehmigung nicht erhältlich war, wurde es zur Gewährleistung eines reibungslosen Betriebsablaufs und im Interesse der Kunden im Einzelfall hingenommen, dass die Fahrer ihre Fahrzeuge auch in Halteverbotsbereichen oder Fußgängerzonen kurzfristig anhalten und hierfür dann ggf. Verwarnungsgelder erhoben wurden.

Die Verwarnungsgelder wurden teilweise direkt vom Paketzustellungsunternehmen als Halter der Fahrzeuge erhoben. Zum Begleichen des Verwarnungsgeldes wurde in diesem Fall ein Überweisungsvordruck beigefügt und ein Zahlungsziel von einer Woche bestimmt. In anderen Fällen wurden dem Unternehmen als Halter ein Zeugenfragebogen und ein Überweisungsvordruck übersandt, mit der Aufforderung, zur Vermeidung weiterer Ermittlungen die Personalien des Fahrers mitzuteilen oder das Verwarnungsgeld innerhalb von einer Woche zu entrichten. In beiden Varianten leistete das Unternehmen die Verwarnungsgelder innerhalb der gesetzten Wochenfrist. Das Unternehmen entrichtete nur die Verwarnungsgelder, die auf den vorgenannten Verkehrsverstößen ihrer Fahrer beruhten. Verwarnungs- oder Bußgelder für andere Verstöße ihrer Fahrer, wie etwa überhöhte Geschwindigkeit, trug sie nicht.

In Frage stand, ob hinsichtlich der übernommenen Ordnungsgelder lohnsteuerliche Konsequenzen zu ziehen seien. Der Bundesfinanzhof lehnt dies mit Urteil vom 13.8.2020 (Aktenzeichen VI R 1/17) ab. Der Arbeitgeber als Halter eines Kfz leiste die Zahlung eines Verwarnungsgeldes wegen einer ihm erteilten Verwarnung auf eine eigene Schuld. Die Zahlung führe daher nicht zu Arbeitslohn des die Ordnungswidrigkeit begehenden Arbeitnehmers.

Entscheidend sei, dass die Paketzustellungsfirma die Verwarnung durch Zahlung des Verwarnungsgeldes sich gegenüber hat wirksam werden lassen. Da ihr die Verwarnung ungeachtet ihres fehlenden Tatbeitrags erteilt wurde, war nur die Stpfl. Beteiligte des Verwaltungsverfahrens und nicht der Fahrer, der die Ordnungswidrigkeit begangen hatte. Unerheblich sei daher in diesem Zusammenhang, dass das Unternehmen durch die Zahlung des Verwarnungsgeldes und die Nichtbenennung des Fahrzeugführers die Einleitung eines Bußgeldverfahrens gegen den Fahrzeugführer vermieden hat.

**Hinweis:** Dies wäre anders, wenn der Arbeitgeber gegen die Arbeitnehmer erhobene Bußgelder übernimmt. Auch ergäbe sich ein anderes Ergebnis, wenn der Arbeitgeber einen Regressanspruch gegen den jeweiligen Fahrer hat, z.B. weil sich dies aus Arbeitsanweisungen oder dem Arbeitsvertrag ergibt. Der Arbeitslohn fließt in einem solchen Fall in dem Zeitpunkt zu, in dem der Arbeitgeber zu erkennen gibt, dass er keinen Rückgriff nehmen wird und sich der Arbeitnehmer hiermit einverstanden erklärt.

### Für alle Arbeitnehmer und Arbeitgeber

Streitfall: Der Arbeitgeber (Paketzusteller) hat es hingenommen, Verwarnungen zu begleichen, die für kurzfristiges Anhalten ihrer Mitarbeiter in Halteverbotsbereichen erhoben werden.

Bundesfinanzhof: Die Übernahme der Verwarnungsgelder stellen keinen Arbeitslohn für den betroffenen Arbeitnehmer dar.

Dem Unternehmen wurde die Verwarnung erteilt. Durch Zahlung ist diese gegenüber dem Arbeitgeber wirksam geworden.

### **Für Arbeitnehmer mit Firmenwagen**

Nutzer eines Firmenwagens werden in der Regel monatlich mit 0,03% des Listenpreises je Kilometer zur Tätigkeitsstätte besteuert.

Dieser geldwerte Vorteil fällt auch dann an, wenn vermehrt durch Home-office tatsächlich keine Fahrten durchgeführt werden.

Verwaltungsanweisung: Möglich ist auch eine taggenaue Einzelbewertung mit jeweils 0,002% des Listenpreises.

Bei Berücksichtigung der Einzelbewertung im Lohnsteuerabzug ist ein schriftlicher Nachweis des Arbeitnehmers erforderlich.

Die Einzelbewertung kann nur einheitlich im Kalenderjahr vorgenommen werden. Sie ist auf 180 Fahrten im Jahr begrenzt.

Die Einzelbewertung kann auch im Rahmen der Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers erfolgen.

### **Firmenwagen und Home-Office**

Wird dem Arbeitnehmer ein Firmenwagen gestellt und kann dieser auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt werden, so gilt – soweit kein Fahrtenbuch geführt wird – dass grundsätzlich ein pauschaler Ansatz in Höhe von kalendermonatlich 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorzunehmen ist. In diesem Ansatz ist auch ein Nutzungsausfall, etwa durch Urlaub oder Krankheit, pauschal berücksichtigt.

Seit einigen Monaten und voraussichtlich auch noch in den kommenden Monaten arbeiten Arbeitnehmer teilweise aber fast ausschließlich im Home-Office, so dass keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anfallen. Hinsichtlich der Ermittlung des geldwerten Vorteils aus einer Firmenwagengestellung gibt es aber keine neuen Regelungen. Allerdings kann auf bisherige Verwaltungsanweisungen zurückgegriffen werden, mit denen einer nur geringfügigen Nutzung eines überlassenen Firmenwagens Rechnung getragen werden kann.

Insoweit ist zu unterscheiden zwischen dem Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber und Möglichkeiten bei der Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers:

#### **Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber:**

- Möglich ist eine auf das Kalenderjahr bezogene Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit jeweils 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer für höchstens 180 Tage.
- Der Arbeitnehmer hat gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich zu erklären, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kfz tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat. Diese Erklärungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Aus Vereinfachungsgründen kann für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zu Grunde gelegt werden.
- Wird im Lohnsteuerabzugsverfahren eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorgenommen, so hat der Arbeitgeber für alle dem Arbeitnehmer überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge eine jahresbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten vorzunehmen. Eine monatliche Begrenzung auf 15 Fahrten ist ausgeschlossen.
- Der Arbeitgeber muss die Anwendung der 0,03 %-Regelung oder der Einzelbewertung für jedes Kalenderjahr einheitlich für alle dem Arbeitnehmer überlassenen betrieblichen Kfz festlegen. Die Methode darf während des Kalenderjahres nicht gewechselt werden.

#### **Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers:**

- Im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung ist der Arbeitnehmer nicht an die im Lohnsteuerabzugsverfahren angewandte 0,03 %-Regelung gebunden und kann einheitlich für alle ihm überlassenen betrieblichen Kfz für das gesamte Kalenderjahr zur Einzelbewertung wechseln. Hierzu muss der Arbeitnehmer fahrzeugbezogen darlegen, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kfz tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat.

- Zudem hat er durch geeignete Belege glaubhaft zu machen, dass und in welcher Höhe der Arbeitgeber den Zuschlag mit 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ermittelt und versteuert hat. Hierzu können z.B. Gehaltsabrechnungen, die die Besteuerung des Zuschlags erkennen lassen, oder eine Bescheinigung des Arbeitgebers verwendet werden.

**Hinweis:** Im Einzelfall ist also für 2020 zu prüfen, ob in der Einkommensteuererklärung eine Einzelbewertung vorgenommen werden kann. Für 2021 kann ggf. bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren eine Einzelbewertung erfolgen, was mit dem Arbeitgeber abzustimmen ist.

## Grundrente: Änderungen für Minijobber ab 1.1.2021

Ab dem Jahr 2021 gilt die Grundrente. Dies ist ein Zuschlag zur durch die Rentenversicherung gezahlten Rente zur Aufstockung auf ein Niveau, welches eine ausreichende Absicherung gewährleistet. Von der Grundrente können sowohl Personen, die bereits eine Rente erhalten (die sogenannten Bestandsrentner), aber auch zukünftige Bezieher einer Rente der gesetzlichen Rentenversicherung profitieren. Um eine Grundrente beziehen zu können, sind mindestens 33 Jahre mit Pflichtbeiträgen zur Rentenversicherung aus Beschäftigung, Kindererziehung oder Pflegetätigkeit erforderlich. Das sind sogenannte Grundrentenzeiten.

Ein Minijob hat keinen Einfluss auf die Höhe der Grundrente. Allerdings werden für die Grundrentenzeiten auch die Zeiten hinzugerechnet, in denen Minijobber eigene Beiträge zur Rentenversicherung gezahlt haben. Damit gilt: Allein durch Minijobs kann eine Grundrente nicht erreicht werden, da die Zeiten des Minijobs selbst für die Berechnung des Grundrentenzuschlags nicht berücksichtigt werden. Jedoch kann der Minijob dazu beitragen, die geforderten 33 Jahre für den Anspruch auf die Grundrente zu erreichen.

**Handlungsempfehlung:** Betroffene Arbeitnehmer, also solche, die eine Zeitlang in einem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis gestanden und nun einen Minijob haben, sollten überprüfen, ob freiwillige Rentenversicherungsbeiträge sinnvoll sind, sie also auf die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht verzichten sollten.

**Hinweis:** Arbeitnehmer, die von ihrem Recht Gebrauch gemacht haben, sich von der Rentenversicherungspflicht im 450 €-Minijob befreien zu lassen, erwerben keine Grundrentenzeiten. Sie sparen sich damit den Eigenanteil von 3,6 %. Der Arbeitgeber zahlt dann zwar weiterhin seinen Pauschalbeitrag von 15 %, allerdings erwirbt der Arbeitnehmer dadurch keine Pflichtbeitragszeiten.

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

### Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2020

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) wurden auch Änderungen im Bereich der Kapitaleinkünfte verabschiedet.

- Gesetzlich ist geregelt, dass bestimmte Kapitalforderungen ohne Gewinnrealisation in andere Wertpapiere umgewandelt werden können. Dabei gehen die Anschaffungskosten der sonstigen Kapitalforderungen auf die (neuen) Wertpapiere über. Dies wird nun auf den Eintausch in Aktien beschränkt. Damit bezieht

Der Arbeitnehmer muss darlegen, an welchen Tagen er das Fahrzeug für Fahrten zur Tätigkeitsstätte genutzt hat und dass in der Lohnabrechnung die Versteuerung nach der pauschalen 0,03%-Methode erfolgte.

### Für Minijobber

Für die Erlangung der neuen Grundrente sind mindestens 33 Jahre mit Pflichtbeiträgen erforderlich.

Minijob-Zeiten werden grundsätzlich nicht berücksichtigt, es sei denn, es werden freiwillig Rentenversicherungsbeiträge geleistet.

### Für alle Bezieher von Kapitaleinkünften

Die steuerfreie Umwandlung bestimmter Kapitalforderungen in andere Wertpapiere ist nunmehr nur noch als Eintausch in Aktien möglich.

Bestimmte Verlustverrechnungsbeschränkungen wurden von 10 T€ auf 20 T€ erhöht.

Verluste aus der Uneinbringlichkeit von Kapitalforderungen können mit Kapitaleinkünften im selben Jahr bis 20 T€ ausgeglichen werden. Nicht verrechnete Verluste werden auf Folgejahre vorgetragen.

Erträge aus dem Darlehen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft werden tariflich besteuert, wenn der gegenläufige Aufwand als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

#### Für Arbeitnehmer

Sind Gewinne aus der Rückveräußerung von Mitarbeiterbeteiligungen Arbeitslohn oder Kapitaleinkünfte?

Bundesfinanzhof: Es sind Kapitaleinkünfte, wenn der Arbeitnehmer ein Verlustrisiko trägt.

sich die Regelung nur noch auf **Umtausch- und Aktienanleihen**, bei denen statt Rückgabe des Nominalbetrages Aktien an den Inhaber der Anleihe geleistet werden.

- Im vergangenen Jahr wurden in zweierlei Hinsicht Verlustverrechnungsbeschränkungen eingeführt. Die diesbezüglichen Grenzen sind von 10 000 € auf 20 000 € angehoben worden. Damit können **Verluste aus Termingeschäften**, insbesondere aus dem Verfall von Optionen, im laufenden Kalenderjahr bis 20 000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften und mit den Erträgen aus Stillhaltergeschäften ausgeglichen werden. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen werden und jeweils in Höhe von 20 000 € mit Gewinnen aus Termingeschäften oder mit Stillhalterprämien verrechnet werden, wenn nach der unterjährigen Verlustverrechnung ein verrechenbarer Gewinn verbleibt.
- Verluste aus der ganzen oder teilweisen **Uneinbringlichkeit einer Kapitalforderung**, aus der Ausbuchung wertloser Wirtschaftsgüter, aus der Übertragung wertloser Wirtschaftsgüter auf einen Dritten oder aus einem sonstigen Ausfall von Wirtschaftsgütern, können im laufenden Kalenderjahr mit Einkünften aus Kapitalvermögen bis zur Höhe von 20 000 € ausgeglichen werden. Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre vorgetragen und jeweils in Höhe von 20 000 € mit Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden.
- Bei **Forderungen eines Gesellschafters an seine Gesellschaft** wird die gesetzliche Regelung nachgeschärft, die sicherstellen soll, dass Erträge beim Gesellschafter immer dann tariflich besteuert werden, also nicht unter den vergleichsweise günstigen Abgeltungssteuersatz von 25 % fallen, wenn die gegenläufigen Aufwendungen bei der Gesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig sind. Damit sollen Gestaltungen verhindert werden, die die Steuersatzspreizung durch Nutzung des günstigen Abgeltungssteuersatzes ausnutzen. In der Praxis ist in diesen Fällen zukünftig also sorgfältig zu prüfen, ob auf Seiten des Gesellschafters der Abgeltungssteuersatz zur Anwendung kommt oder dieser gerade ausgeschlossen wird. Hinzuweisen ist darauf, dass diese Gesetzesänderung im Grundsatz ab 2021 gilt, für vor dem 1.1.2021 begründete Darlehensverhältnisse jedoch erst ab dem Jahr 2024.

#### Anteilsveräußerungsgewinn aus Mitarbeiterbeteiligungsprogramm

Das Finanzgericht Düsseldorf hat sich erneut mit der Frage beschäftigt, ob Gewinne aus der Rückveräußerung eines im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsprogramms für leitende Angestellte erworbenen Anteils am Unternehmen als Arbeitslohn oder als Kapitaleinkünfte zu erfassen sind. Bedeutung hat dies für die Frage, ob der Abgeltungssteuersatz zur Anwendung kommt.

Mit Urteil vom 22.10.2020 (Aktenzeichen 14 K 2209/17 E) stellt das Gericht fest, dass der Gewinn nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, wenn der Arbeitnehmer hinsichtlich des Anteilswertes ein rechtliches und tatsächliches Verlustrisiko getragen hat und sowohl der Erwerb als auch die Rückübertragung des Geschäftsanteils zu marktgerechten Preisen erfolgt sind. Der Arbeitnehmer nutzt in diesem Fall sein Kapital als eine vom Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Erwerbsgrundlage zur Einkünfteerzielung. Im Urteilsfall selbst ging es noch um einen Zeitraum vor Einführung der Abgeltungssteuer.

Entscheidende Frage hinsichtlich der Zuordnung zur Einkunftsart sei, ob die Gewährung der Mitarbeiterbeteiligung eine Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeit sei (dann Arbeitslohn) oder eine separate Rechtsbeziehung besteht (dann Kapitaleinkünfte). So stellt das Finanzgericht maßgeblich darauf ab, ob der Mitarbeiter aus der Mitarbeiterbeteiligung Chancen und Risiken wie ein Kapitalanleger hat bzw. trägt. Daneben sei auch von Bedeutung, welche Gesellschaftsrechte bestehen. Der Umstand, dass eine bestimmte Form der Kapitalbeteiligung nur Mitarbeitern des Unternehmens angeboten wird, habe nicht zwingend zur Folge, dass die hieraus resultierenden Erträge dem Arbeitsverhältnis zuzuordnen sind.

**Hinweis:** Die Ausgestaltung solcher Mitarbeiterbeteiligungsprogramme ist stets unter Bedenken aller Aspekte vorzunehmen. Letztlich kann eine Würdigung nur für den Einzelfall erfolgen. Aktuell soll zumindest für Start-up-Unternehmen eine Reform der Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen erfolgen.

## Für Kapitalgesellschaften

### Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt

Mit dem sog. Rangrücktritt wird in der Krise der GmbH i.d.R. auf die Abwehr oder Beseitigung von Eröffnungsgründen und Insolvenzantragspflichten abgezielt; zugleich ist darauf zu achten, dass steuerschädliche Buchgewinne vermieden werden. Somit muss der Rangrücktritt so ausgestaltet sein, dass zum einen zwar die bilanzielle Überschuldung der GmbH vermieden wird, zum anderen aber die Passivierung in der Steuerbilanz nicht ausgeschlossen wird.

Eine Rangrücktrittserklärung muss vorsehen, dass die Erfüllung der Verpflichtung nicht nur aus zukünftigen Gewinnen und Einnahmen, sondern auch aus „sonstigem freiem Vermögen“ erfolgt, ansonsten löst sie ein steuerbilanzielles Passivierungsverbot aus. Hierzu hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 19.8.2020 (Aktenzeichen XI R 32/18) - entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung - entschieden, dass eine solche Rangrücktrittserklärung kein Passivierungsverbot auslöst, wenn der Schuldner auf Grund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen, und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird.

Im konkreten Streitfall ging es um eine konzernangehörige GmbH, die ihre operative Geschäftstätigkeit mindestens seit dem Jahr 2006 (mit Ausnahme der Anmietung und Weitervermietung ihres Betriebsgeländes) eingestellt hatte. Das Aktivvermögen der Stpfl. zu den Bilanzstichtagen 30.9.2008, 30.9.2009, 31.12.2009 und 31.12.2010 bestand aus einer (Dritt-)Forderung, die durch eine Grundschuld besichert war, sowie aus dem Kassen- und Bankbestand. Am 21.9.2007 verzichtete der Gesellschafter B gegenüber der Stpfl., die zu diesem Zeitpunkt eine bilanzielle Überschuldung aufwies, auf Forderungen und gab zugleich eine Rangrücktrittserklärung ab:

*„Zur Abwendung der Überschuldung bei Ihrer Gesellschaft werden wir mit unseren Forderungen aus gewährten Tagesgeldern und laufenden Kontokorrent bis zu einer Höhe von maximal ... € hinter die Forderungen aller anderen gegenwärtigen und zukünftigen Gläubiger, die eine solche Rangrücktrittserklärung nicht abgege-*

Erfolgte die Gewährung als Gegenleistung für die individuelle Arbeit, ist ein Gewinn hieraus Arbeitslohn.

### Für Kapitalgesellschaften in der Krise

Eine Rangrücktrittserklärung muss so ausgestaltet sein, dass die Verpflichtung auch aus freiem Vermögen zu bedienen ist.

Streitfall: Eine nicht aktive GmbH ist bilanziell überschuldet.

Die Rangrücktrittserklärung eines Gesellschafters enthält die entsprechenden Voraussetzungen, so dass im Grundsatz kein Passivierungsverbot greift.

Die Finanzverwaltung hat die Verbindlichkeit gewinnerhöhend aufgelöst mit der Begründung, dass mit einer Rückzahlung dieser nicht zu rechnen sei.

Bundesfinanzhof: Die Verbindlichkeit ist weiter zu passivieren. Die wirtschaftliche Belastung der Gesellschaft ist nicht entfallen.

Es kommt nicht darauf an, ob überhaupt freies Vermögen vorhanden ist.

**Für Gesellschafter– Geschäftsführer mit Pensionsanspruch**

*ben haben, in der Weise zurücktreten, dass die Forderungen nur aus sonst entstehenden Jahresüberschüssen, einem Liquidationsüberschuss oder aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen zu bedienen sind. Diese Erklärung erlischt automatisch mit dem Zeitpunkt, zu dem der Tatbestand der Überschuldung aufgehoben ist, oder eine andere Gesellschaft die Forderungen übernimmt und darauf ihrerseits einen entsprechenden Rangrücktritt erklärt.“*

Nach einer Außenprüfung ging die Finanzverwaltung davon aus, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mit einer Rückzahlung der Verbindlichkeiten zu rechnen sei; die Verbindlichkeiten gegenüber B seien daher – mangels wirtschaftlicher Belastung – gewinnerhöhend aufzulösen. Auf Grund der Gesellschafterstellung des B wurde in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung eine verdeckte Einlage erfasst. Der Bundesfinanzhof hat diese Auffassung verworfen; vielmehr seien die Verbindlichkeiten weiter zu passivieren. Auch das steuerbilanzielle Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG greife nicht.

Vorliegend hätten die Verbindlichkeiten weiterhin rechtlichen Bestand und würden nur in ihrem Rang verändert. Mit dem Rangrücktritt sei der Forderung vereinbarungsgemäß eine nachrangige Stellung zugewiesen worden, die eine Befriedigung nur aus freiem, nicht zur Schuldendeckung benötigtem Vermögen der Gesellschaft gestatte. Der Rangrücktritt stelle keinen Forderungsverzicht dar, der Gläubiger bleibe Inhaber der Forderung. Die wirtschaftliche Belastung der Stpfl. sei am Bilanzstichtag nicht entfallen. Das rechtliche Bestehen einer Verbindlichkeit bewirke im Regelfall eine wirtschaftliche Belastung und rechtfertige somit eine Passivierung der Verbindlichkeit.

Auf Rangrücktrittsvereinbarungen, die zum Inhalt haben, dass die Verbindlichkeiten nur aus künftigen Gewinnen oder einem etwaigen Liquidationsüberschuss erfüllt werden müssen, sei § 5 Abs. 2a EStG anwendbar. Dagegen sei § 5 Abs. 2a EStG auf Rangrücktrittsvereinbarungen nicht anwendbar, wenn die Verbindlichkeit auch aus sonstigem Vermögen, dem sog. freien Vermögen, zu tilgen ist. Dabei komme es nicht darauf an, ob überhaupt freies Vermögen am maßgeblichen Bilanzstichtag vorhanden gewesen sei oder die konkrete Möglichkeit bestanden habe, freies Vermögen zu schaffen.

**Hinweis:** Mit diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof die bekannten Leitlinien für die Ausgestaltung von Rangrücktrittsvereinbarungen bestätigt, denen auf Grund der aktuellen wirtschaftlichen Schwierigkeiten in einigen Branchen hohe Bedeutung zukommt. Richtig ausgestaltete Rangrücktrittsvereinbarungen sind nach wie vor ein geeignetes Instrument, um eine insolvenzrechtliche Überschuldung zu vermeiden, ohne zugleich steuerschädliche Buchgewinne durch die gewinnerhöhende Ausbuchung der Verbindlichkeit auszulösen. Zu beachten ist, dass solche Rangrücktrittsvereinbarungen einer sorgfältigen Ausformulierung bedürfen, so dass die Einholung steuerlichen Rats angezeigt ist.

### **Bewertung einer Pensionsrückstellung für Alleingesellschafter**

Mit Urteil vom 27.5.2020 (Aktenzeichen XI R 9/19) hat sich der Bundesfinanzhof mit der Bewertung einer Pensionsrückstellung für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer für den Fall der Entgeltumwandlung befasst.

Für die Bewertung von Pensionsrückstellungen aus Entgeltumwandlung besteht eine Sonderregelung. Im Grundsatz werden Pensionsverpflichtungen mit dem

speziellen Teilwert bewertet. Teilwert ist der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres, dem sog. Anwartschaftsbarwert, abzüglich des sog. Prämienbarwerts. Der Prämienbarwert verkörpert die noch zu erdienenden Ansprüche des Pensionsberechtigten (sog. future service).

Bei durch Entgeltumwandlung finanzierten Pensionsverpflichtungen wird der spezielle Teilwert aber nur dann angesetzt, wenn nicht der Barwert der unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs höher ist. Dieser Barwert wird ohne Abzug eines Prämienbarwerts, dafür aber beschränkt auf die unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen bestimmt und bildet damit nur die Anwartschaft aus dem bereits umgewandelten Entgelt (sog. past service) ab.

Die besondere, in der Regel günstigere Bewertungsregelung gilt allerdings nach der gesetzlichen Regelung nur für Arbeitnehmer i.S.d. Betriebsrentengesetzes (BetrAVG). Für den Streitfall einer Pensionszusage an einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH hat der Bundesfinanzhof in Bestätigung der Auffassung der Finanzverwaltung klargestellt, dass diese Voraussetzung für den Ansatz des Mindestbarwerts gerade nicht erfüllt ist, wenn eine GmbH ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer eine Versorgungszusage aus Entgeltumwandlungen gewährt, da dieser eben kein Arbeitnehmer i.S.d. Betriebsrentengesetzes ist.

Die insoweit gegebene Bevorzugung von Pensionsrückstellungen für Arbeitnehmer i.S.d. BetrAVG sei verfassungsgemäß. Ein anderes Ergebnis ergebe sich auch dann nicht, wenn die vertragliche Pensionszusage mit dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer zur Unverfallbarkeit den gleichen Inhalt wie § 1b Abs. 5 BetrAVG habe.

**Hinweis:** Im Ergebnis sind also durch Entgeltumwandlung finanzierte Pensionsverpflichtungen gegenüber dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH nicht mit dem (höheren) Barwert, sondern mit dem (eben niedrigeren) Teilwert zu bewerten.

## In eigener Sache

### Bremen

Wir freuen uns, dass unsere langjährige Kollegin, **Frau Simone Gruben**, am 1. März 2021 aus der Elternzeit zurückgekehrt ist und unser Team wieder im Bereich Prüfung und Steuern als Steuerberaterin verstärkt. Wir wünschen Frau Gruben einen guten Wiedereinstieg und freuen uns auf die Fortsetzung unserer Zusammenarbeit.

Weiterhin konnten wir **Frau Klaudia Koltonski** zum 1. März 2021 als Sekretärin im Back Office begrüßen und sind froh über die Unterstützung in unserem Team. Wir wünschen Frau Koltonski einen guten Start und freuen uns auf eine gute Zusammenarbeit.

### Gießen

Wir gratulieren **Frau Nicole Endrulat** recht herzlich zu ihrem 10jährigen Firmenjubiläum! Seit dem 7. März 2011 ist Frau Endrulat für uns im Bereich der Wirtschaftsprüfung tätig. Wir bedanken uns an dieser Stelle für ihren sehr engagierten Einsatz für unsere Kanzlei und wünschen ihr für die Zukunft alles Gute und freuen uns auf die weitere Zusammenarbeit.

Pensionsrückstellungen werden im Grundsatz mit dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen abzüglich des Prämienbarwerts (der noch zu erdienenden Ansprüche) bewertet.

Im Falle der Entgeltumwandlung gibt es eine Sonderregelung zur Bewertung, die regelmäßig günstiger ist.

Finanzverwaltung: Diese Sonderregelung gilt nur für Arbeitnehmer im Sinne des Betriebsrentengesetzes.

Bundesfinanzhof: Die Bevorzugung von Pensionsrückstellungen für Arbeitnehmer ist verfassungsgemäß.

## Termine für Steuerzahlungen

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>10.03. (Mittwoch)</b>	15.03. (Montag)	07.03. (Sonntag)
<p><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</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat</p>			

April 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>12.04. (Montag)</b>	15.04. (Donnerstag)	09.04. (Freitag)
<p><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</p> <p><sup>2</sup> Lohnsteuer-<b>Anmeldungen</b> und Umsatzsteuer-<b>Voranmeldungen</b> müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p><sup>3</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p><sup>4</sup> Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			

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**

### 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