

Steuer & Bilanz aktuell - Mai 2021

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Hausnotrufsystem als haushaltsnahe Dienstleistung	2
Veräußerung über eine Internetplattform	2
Für Unternehmer und Freiberufler	3
Corona-Krise: Stundung und Herabsetzung von Vorauszahlungen	3
Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben	3
Beiträge an Fitnessstudios in Corona-bedingten Schließzeiten	5
Definition von Werklieferungen	5
Umsatzsteuer-Voranmeldung bei Betriebseröffnung	6
Für Personengesellschaften	6
Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG	6
Mehrstöckige Freiberufler-Personengesellschaft	7
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	8
Home-Office-Pauschale: Berücksichtigung von Fahrtkosten	8
Verwaltungsanweisung zum Reisekostenrecht	9
Für Kapitalgesellschaften	12
Organschaft: Anpassung von Ergebnisabführungsverträgen	12
Organschaft und vororganschaftliche Rücklagen	13
Gewinne im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsprogramms	14
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Mai und Juni	16

Editorial



Geschätzte Mandantinnen und Mandanten,

liebe Leserinnen und Leser,

nach wie vor bestimmen die Auswirkungen der Corona-Pandemie die Nachrichten und die öffentliche Meinung in Deutschland und der Welt. Wir alle sind weiterhin auf der einen Seite auf der Suche nach unserem

Weg durch die Pandemie, müssen aber auf der anderen Seite unsere privaten wie beruflichen Herausforderungen meistern. Es ist spannend zu beobachten, wie dynamisch sich Unternehmen und Gesellschaft weiterentwickeln.

Wir wollen Sie auch weiterhin unterstützen, vorausschauend und umfassend beraten. Der vorliegende Newsletter ist ein Baustein unseres Beratungskonzeptes. Ihre Aufmerksamkeit will ich besonders auf das neue BMF-Schreiben, mit dem die steuerlichen Maßnahmen zur Vermeidung unbilliger Härten im Hinblick auf die wirtschaftlichen Folgen der Corona-Pandemie verlängert wurden, richten. Für Personengesellschaften und deren Gesellschafter gibt es wichtige Hinweise zur Übertragung von Veräußerungsgewinnen nach § 6b EStG auf Reinvestitionsobjekte. Praxisrelevant sind insbesondere auch die neue Verwaltungsanweisung zum Reisekostenrecht und das BMF-Schreiben zur Organschaft. Sprechen Sie uns bei Fragen dazu direkt an.

Während ich dieses Editorial schreibe, scheint die Sonne aus einem blauen Himmel und es kommt aufgrund der aktuellen Entwicklungen mit Blick auf die Zukunft bei mir etwas Optimismus auf. Ich hoffe, dass Ihr Blick auf die kommenden Monate von Zuversicht geprägt ist und wünsche Ihnen, Ihrer Familie und allen Mitarbeitenden alles Gute und bleiben Sie gesund.

Herzliche Grüße

Erik Spielmann

Für alle Steuerpflichtigen

Kosten für ein Hausnotrufsystem sind haushaltsnahe Dienstleistungen.

Ob das auch für Alarmüberwachungsleistungen gilt, ist strittig.

Für alle Steuerpflichtigen

Wird eine Vielzahl von Waren über eine Internetplattform verkauft, kann eine gewerbliche und steuerpflichtige Tätigkeit vorliegen.

Streitfall: Ein Steuerpflichtiger verkauft über eBay Eisenbahnmodelle, die er über lange Zeit im Privatbesitz gehalten hatte.

Bundesfinanzhof: Privat und ohne Verkaufsabsicht angeschaffte Gegenstände sind im Falle des Verkaufs nicht steuerrelevant.

Für alle Steuerpflichtigen

Hausnotrufsystem als haushaltsnahe Dienstleistung

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

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

Veräußerungen über eine Internetplattform

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

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

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

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

Für Unternehmer und Freiberufler

Corona-Krise: Stundung und Herabsetzung von Vorauszahlungen

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

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

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

Sponsoringaufwendungen als Betriebsausgaben

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

Die Finanzverwaltung hat hierzu bereits im Jahr **1998 mit dem Sponsoringerlass** eine sehr großzügige Regelung zu Gunsten des Betriebsausgabenabzugs getroffen. Danach wird unter Sponsoring die Gewährung von Geld oder geldwerten Vorteilen durch Unternehmen zur Förderung von Personen, Gruppen und/oder Organisationen in sportlichen, kulturellen, kirchlichen, wissenschaftlichen, sozialen, ökologischen oder ähnlich bedeutsamen gesellschaftspolitischen Bereichen verstanden, mit der regelmäßig auch eigene unternehmensbezogene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Leistungen eines Sponsors beruhen häufig auf einer vertraglichen Vereinbarung der Leistungen zwischen dem Sponsor und dem Empfänger (Sponsoring-Vertrag), in der Art und Umfang der Leistungen des Sponsors und des Empfängers geregelt sind.

Ob eine gewerbliche Tätigkeit vorliegt, muss stets im Einzelfall geprüft werden.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Pandemiebetroffene können Steuern zinslos stunden lassen; längstens bis zum 30.9.2021.

Auf Antrag werden Vorauszahlungen auch ohne detaillierte Nachweise herabgesetzt.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Finanzverwaltung: Mit Sponsoring werden eigene Ziele der Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit verfolgt.

Strebt der Sponsor wirtschaftliche Vorteile an, sind die Aufwendungen als Betriebsausgaben abzugsfähig.

Das ist insbesondere dann der Fall, wenn der Sponsor für seine Produkte oder Leistungen öffentlichkeitswirksam werben kann.

Es ist für den Betriebsausgabenabzug nicht erforderlich, dass Leistung des Sponsors und Werbeziel gleichwertig ist.

BFH: Diese Grundsätze gelten auch für Freiberufler.

Streitfall: Eine ärztliche Gemeinschaftspraxis betrieb Sponsoring im Motorsport.

BFH: Der Betriebsausgabenabzug ist auch dann zulässig, wenn eine persönliche Verbindung zwischen Sponsor und Empfänger besteht.

Es sei nur entscheidend, dass die Werbung darauf angelegt ist, das Image der Arztpraxis zu stärken.

Der Betriebsausgabenabzug wird dann gewährt, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile für sein Unternehmen anstrebt, die insbesondere in der Sicherung oder Erhöhung seines unternehmerischen Ansehens liegen können, oder für Produkte seines Unternehmens werben will. Das ist insbesondere in folgenden Fällen gegeben:

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

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

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

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

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

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

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

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

Beiträge an Fitnessstudios in Corona-bedingten Schließzeiten

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

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

Hinweis: Insoweit ergibt sich also in beiden Fällen keine Korrektur bei der Umsatzsteuer. Eine Änderung der Bemessungsgrundlage der Umsatzsteuer und damit eine Korrektur der ursprünglich angemeldeten Steuer ist nur bei einer Beitragsrückzahlung möglich.

Definition von Werklieferungen

Mit Schreiben vom 1.10.2020 (Aktenzeichen III C 2 – S 7112/19/10001 :00) hat das Bundesfinanzministerium (BMF) die Definition von Werklieferungen im Umsatzsteuer-Anwendungserlass überarbeitet: Für eine Werklieferung ist es nun erforderlich, dass zu der Verschaffung der Verfügungsmacht die Be- oder Verarbeitung eines fremden Gegenstands dazukommt. Fehlt es an der Be- oder Verarbeitung eines **fremden Gegenstands** bzw. werden ausschließlich eigene Gegenstände des Leistenden be- oder verarbeitet, liegt demnach keine Werklieferung vor.

Handlungsempfehlung: Bedeutung hat diese Änderung insbesondere für im Ausland ansässige Unternehmer, die in Deutschland lediglich **Montagelieferungen** und damit keine Werklieferungen i.S.d. oben genannten Definition ausführen. Diese müssen sich nun hier registrieren und deutsche Umsatzsteuer berechnen. Denn der Steuerschuldübergang kommt nur für Werklieferungen eines im Ausland ansässigen Unternehmers zur Anwendung. Insoweit muss auch der Leistungsempfänger prüfen, ob der leistende Unternehmer berechtigt ist, das Reverse-Charge-Verfahren in Anspruch zu nehmen.

Hinweis: Das Schreiben des BMF legt eine Übergangsfrist bis zum 31.12.2020 fest. Demnach wird nicht beanstandet, wenn bis zu diesem Zeitpunkt noch eine Werklieferung angenommen wird, auch wenn keine fremden Gegenstände be- oder verarbeitet werden. Aktuell wird eine Verlängerung der **Nichtbeanstandungsfrist bis zum 30.6.2021** in Aussicht gestellt.

Eine sorgfältige Dokumentation ist notwendig.

Für umsatzsteuerpflichtige Unternehmer

Erhält der Kunde zu Beginn der Schließzeit eine taggenaue Zeitgutschrift oder wird entsprechend ein Gutschein ausgestellt, ergibt sich infolge der Schließung keine Umsatzsteuerkorrektur.

Für Handels- und Produktionsunternehmen

Die Definition von Werklieferungen hat sich geändert. Es muss sich um die Verarbeitung eines fremden Gegenstandes handeln.

Umsatzsteuerlich hat diese Änderung vor allem Bedeutung für ausländische Unternehmen.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Ab 2021 ist in Neugründungsfällen der Umsatzsteuer-Voranmeldezeitraum das Quartal.

Beträgt die voraussichtliche Jahressteuer mehr als 7.500 €, ist Voranmeldezeitraum der Kalendermonat.

Die alte Regelung ist bis 2026 ausgesetzt.

Für Personengesellschaften bei Übertragung von Grundstücken

Gewinne aus der Veräußerung von Betriebsgrundstücken können unter bestimmten Voraussetzungen steuerneutral auf Reinvestitionsobjekte übertragen werden.

Erfolgt die Reinvestition erst in einem Zeitraum von vier Jahren nach der Veräußerung, kann eine Rücklage gebildet werden.

Die Rücklage kann auch aus dem Betriebsvermögen eines Gesellschafters in das Betriebsvermögen einer Personengesellschaft übertragen werden.

Umsatzsteuer-Voranmeldung bei Betriebseröffnung

Bislang bestand in Neugründungsfällen die Verpflichtung, die **Umsatzsteuer-Voranmeldungen** zwingend monatlich abzugeben. Diese Regelung wird für die Jahre 2021 bis 2026 ausgesetzt. Vielmehr bestimmt sich der Abgabetermin nun nach der voraussichtlichen Jahressteuer:

- im Grundsatz ist Voranmeldungszeitraum das Kalendervierteljahr;
- beträgt die Jahressteuer voraussichtlich mehr als 7 500 €, so ist der Kalendermonat Voranmeldungszeitraum.

Im Folgejahr nach der Aufnahme der unternehmerischen Tätigkeit bestimmt sich der Voranmeldungszeitraum dann – wie allgemein – nach der Vorjahressteuer.

Handlungsempfehlung: Die voraussichtliche Steuer ist bei Aufnahme der Tätigkeit zu schätzen und dem Finanzamt mitzuteilen. Dies erfolgt in dem „Fragebogen zur steuerlichen Erfassung“.

Diese **Anzeigepflicht** bei Betriebseröffnung bzw. Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit, welche innerhalb von einem Monat nach Eröffnung des Betriebs bzw. Aufnahme der Tätigkeit erfolgen muss, ist ab 1.1.2021 zwingend elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Dies kann bspw. auf www.elster.de erfolgen.

Hinweis: In wenigen Ausnahmefällen, so bei der Gründung eines Vereins, ist nach wie vor das Papierformular zu verwenden und postalisch an das Finanzamt zu übermitteln.

Für Personengesellschaften

Übertragung einer Rücklage nach § 6b EStG

Die Norm des § 6b EStG erlaubt unter engen Bedingungen – so insbesondere bei Grundstücken – entstehende Veräußerungsgewinne auf Reinvestitionsobjekte zu übertragen und damit im Ergebnis die Besteuerung u.U. langfristig hinauszuschieben. Soweit eine Übertragung nicht unmittelbar vorgenommen wird, kann eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage gebildet werden, die eine Übertragung der aufgedeckten stillen Reserven in den folgenden vier Jahren ermöglicht. Bei Personengesellschaften besteht nun die Besonderheit, dass diese Norm nicht gesellschafts-, sondern gesellschaftsbezogener ausgestaltet ist. Damit kann z.B. ein Gesellschafter einen in seinem eigenen **Betrieb entstandenen Veräußerungsgewinn** auf eine Reinvestition bei der **Personengesellschaft übertragen und umkehrt**.

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

kann.

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

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

Mehrstöckige Freiberufler-Personengesellschaft

Örtlich größere Zusammenschlüsse von Freiberuflern sind oft so organisiert, dass regional tätige Personengesellschaften existieren und diese wiederum durch übergeordnete Personengesellschaften zusammengefasst sind. So lag auch der Streitfall, über den der BFH zu entscheiden hatte. Das Urteil betrifft einen Steuerberater-, Wirtschaftsprüfer- und Rechtsanwaltskonzern, der aus einer Vielzahl von Personen- und Kapitalgesellschaften bestand. Insbesondere existierten doppelstöckige Personengesellschaftsstrukturen. Strittig war, ob die Berufsträger als Gesellschafter dieser Struktur freiberufliche Einkünfte erzielen.

Hinweis: Erfolgt die Berufsausübung in einer Kapitalgesellschaft, so liegen von Gesetzes wegen gewerbliche Einkünfte vor und es besteht mithin auch eine Gewerbesteuerpflicht.

Im Grundsatz ist klar, dass freiberufliche Einkünfte auch in einer Personengesellschaft erzielt werden können, wenn jeder der Gesellschafter über die erforderliche Berufsqualifikation verfügt und innerhalb seines Tätigkeitsbereichs auf Grund eigener Fachkenntnisse leitend und eigenverantwortlich tätig wird. Strittig waren aber die Voraussetzungen bei mehrstöckigen Personengesellschaftsstrukturen. Es stand die Frage im Raum, ob ein Gesellschafter einer oberen Gesellschaft in allen unteren Gesellschaften selbst leitend und eigenverantwortlich tätig sein muss. Der BFH setzte mit Urteil vom 4.8.2020 (Aktenzeichen VIII R 24/17) insoweit strenge Maßstäbe. Entschieden wurde:

- Eine Unterpersonengesellschaft erzielt nur dann freiberufliche Einkünfte, wenn neben den unmittelbar an ihr beteiligten natürlichen Personen alle mittelbar an ihr beteiligten Gesellschafter der Obergesellschaften sowohl über die persönliche Berufsqualifikation verfügen als auch darüber hinaus in der Unterpersonengesellschaft zumindest in geringem Umfang leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten.
- Es reicht für die Anerkennung freiberuflicher Einkünfte einer Unterpersonengesellschaft nicht aus, dass jeder Obergesellschafter für die Obergesellschaft oder zumindest eine andere Unterpersonengesellschaft des Personengesellschaftsverbands als Freiberufler leitend und eigenverantwortlich tätig wird.

Im Streitfall wurden freiberufliche Einkünfte verneint und vielmehr gewerbliche Einkünfte angenommen. Gesellschafter der Obergesellschaften waren zwar ausschließlich Steuerberater, Wirtschaftsprüfer und Rechtsanwälte. Die Gesell-

Der BFH muss klären, ob in dem Bescheid der Gesellschaft oder des Gesellschafters über die Zulässigkeit der Rücklage zu befinden ist.

Für Freiberufler – Gesellschaften

Sachverhalt: Ein Freiberufler-Konzern besteht aus einer Vielzahl von Personen- und Kapitalgesellschaften in einer mehrstöckigen Struktur.

BFH: Die Unterpersonengesellschaft hat freiberufliche Einkünfte, wenn alle unmittelbar und mittelbar beteiligten natürlichen Personen an der Untergesellschaft leitend und eigenverantwortlich mitarbeiten.

Die leitende und eigenverantwortliche Tätigkeit nur bei der Obergesellschaft reicht nicht aus.

Ist die Untergesellschaft dadurch gewerblich tätig, schlägt das auf die Obergesellschaft durch.

Für alle Arbeitnehmer

Eingeführt wurde eine Home-Office-Pauschale von 5 € pro Tag, höchstens 600 € im Jahr.

Die Pauschale kann nur im Rahmen der Einkommensteuererklärung als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Entsprechend kommt für diese Tage kein Abzug von Fahrtkosten in Betracht.

schafter waren fachlich von Fall zu Fall teilweise für Untergesellschaften in besonderen Einzelfällen und der fachlichen Leitung tätig. Die Stpfl. als eine der Untergesellschaften konnte jedoch nicht nachweisen, dass sämtliche Gesellschafter der Obergesellschaften für sie fortlaufend zumindest geringfügige freiberufliche Aufgaben leitend und eigenverantwortlich durchführten. Zu beachten ist, dass die Gewerblichkeit von Untergesellschaften auf die Obergesellschaften durchschlägt, weil die Beteiligung an gewerblichen Mitunternehmenschaften diese gewerblich infiziert.

Handlungsempfehlung: Auch wenn der Streitfall eine komplexe Struktur hatte, die eher selten anzutreffen ist, sollten mehrstöckige Personengesellschaftsstrukturen bei Freiberuflern nur mit Bedacht eingesetzt werden. Bestehende Strukturen sollten vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung überprüft werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Home-Office-Pauschale: Berücksichtigung von Fahrtkosten

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

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

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

Nun stellte sich die Frage, wie in diesem Zusammenhang die Abziehbarkeit von

Aufwendungen für **ÖPNV-Zeitkarten** zu handhaben ist. Hierzu teilt mit Erlass vom 17.2.2021 (Az. S 1901-2020 Corona 21.15, 30169/2021) das Finanzministerium Thüringen die bundeseinheitliche Meinung der Finanzverwaltung mit:

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

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

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

Verwaltungsanweisung zum Reisekostenrecht

Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat das Anwendungsschreiben zur steuerlichen Behandlung von Reisekosten von Arbeitnehmern mit Schreiben vom 25.11.2020 umfassend neu gefasst. Mit der Neufassung reagiert die Finanzverwaltung auf die jüngere Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Reisekostenrecht und passt die seit 1.1.2020 geltenden gesetzlichen Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen und die neuen Sachbezugswerte an. Dieses Verwaltungsschreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden und daher auch für die Diskussion mit dem Lohnsteuer-Außenprüfer von Interesse. Herauszustellen sind folgende Änderungen zur früheren Fassung aus 2014:

Konkretisierung des Begriffs der ersten Tätigkeitsstätte:

- Der Begriff der Tätigkeitsstätte wird im Hinblick auf die neuere Rechtsprechung konkretisiert, der die Finanzverwaltung damit folgt. Die Tätigkeitsstätte wird definiert als eine von der Wohnung getrennte, ortsfeste betriebliche Einrichtung, die räumlich zusammengefasste Sachmittel umfasst, die der Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden. Zudem äußert sich die Finanzverwaltung zu großflächigen erschlossenen Gebieten (z.B. Werksanlage, Betriebsgelände, Zechengelände, Bahnhof oder Flughafen) als eine einzige Tätigkeitsstätte.
- Die Prüfung der ersten Tätigkeitsstätte erfolgt in zwei Schritten. Eine Zuordnung durch den Arbeitgeber hat Vorrang vor quantitativen Merkmalen. Hier-

Finanzverwaltung: Die Kosten für eine ÖPNV-Zeitfahrkarte können in vollem Umfang als Werbungskosten geltend gemacht werden.

Das gilt auch dann, wenn diese aufgrund der Home-Office-Tätigkeit nicht wie geplant genutzt werden konnte.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Die Finanzverwaltung hat die steuerliche Behandlung von Reisekosten für Arbeitnehmer in einem Anwendungsschreiben neu gefasst.

Der Begriff der Tätigkeitsstätte ist weiter konkretisiert worden.

Für die Zuordnung zur ersten Tätigkeitsstätte reichen berufsspezifische Tätigkeiten in nur geringem Umfang an dem Ort aus.

Die Zuordnung durch den Arbeitgeber hat Vorrang vor quantitativen Kriterien.

Die Zuordnung durch den Arbeitgeber zu einer Tätigkeitsstätte muss auf Dauer angelegt sein. Was das im Einzelnen bedeutet, konkretisiert das Anwendungsschreiben.

zu gibt es eine Klarstellung, die Arbeitgeber beachten sollten: Für die Zuordnung eines Arbeitnehmers ist es ausreichend, dass berufsspezifische Tätigkeiten bereits in geringem Umfang am Ort der ersten Tätigkeitsstätte erbracht werden. Die maßgebliche dienst- oder arbeitsrechtliche Zuordnung kann auch mündlich oder konkludent erfolgen und ist unabhängig davon, ob sich der Arbeitgeber der steuerlichen Folgen bewusst ist. Die Zuordnungsentcheidung muss nicht dokumentiert werden und kann sich z.B. auch aus Protokollnotizen, Einsatzplänen, Reiserichtlinien, Reisekosten- und Dienstwagenabrechnung ergeben. Arbeitgeber sollten daher die entsprechende Dokumentation arbeits- und steuerrechtlich sorgfältig prüfen.

Beispiel:

Der Vertriebsmitarbeiter V für die Region A soll einmal wöchentlich an den Firmensitz nach B fahren, dem er zugeordnet ist. Dort soll er die anfallenden Bürotätigkeiten erledigen und an Dienstbesprechungen teilnehmen.

B ist erste Tätigkeitsstätte auf Grund der arbeitsrechtlichen Zuordnung. Dabei ist unerheblich, dass V überwiegend in der Region A und nicht in B tätig werden soll.

Abwandlung: Ordnet der Arbeitgeber den V dem Firmensitz in B nicht oder nicht eindeutig zu, erfolgt die Prüfung, ob eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, anhand der quantitativen Kriterien. In diesem Fall liegt in B keine erste Tätigkeitsstätte vor.

- Die Zuordnung durch den Arbeitgeber zu einer Tätigkeitsstätte muss auf Dauer angelegt sein. Typische Fälle einer dauerhaften Zuordnung sind die unbefristete Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer bestimmten betrieblichen Einrichtung, die Zuordnung für die gesamte Dauer des – befristeten oder unbefristeten – Dienstverhältnisses oder die Zuordnung über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus. Die Zuordnung „bis auf Weiteres“ ist eine Zuordnung ohne Befristung und damit dauerhaft. Eine Zuordnung ist unbefristet, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt. Auch der Umstand, dass der Arbeitnehmer jederzeit einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet werden könnte, führt nicht zur Annahme einer befristeten Zuordnung.
- Wird ein befristetes Beschäftigungsverhältnis vor Ablauf der Befristung schriftlich durch bloßes Hinausschieben des Beendigungszeitpunkts bei ansonsten unverändertem Vertragsinhalt verlängert, liegt ein einheitliches Beschäftigungsverhältnis vor. Für die Frage, ob eine Zuordnung für die Dauer des Beschäftigungsverhältnisses erfolgt, ist daher ab dem Zeitpunkt der Verlängerung auf das einheitliche Beschäftigungsverhältnis und nicht lediglich auf den Zeitraum der Verlängerung abzustellen.
- Der Umstand, dass ein Beamter unter Beachtung der dienstrechtlichen Vorschriften (jederzeit) auch einer anderen Dienststelle zugeordnet werden könnte, führt nicht zur Annahme einer befristeten Zuordnung.

Definition der Mahlzeitengestellung bei Auswärtstätigkeiten

- Eine vom Arbeitgeber während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit zur Verfügung gestellte „übliche“ Mahlzeit wird mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet. Als „üblich“ gilt eine Mahlzeit, deren Preis 60 € nicht übersteigt, wobei die zur Mahlzeit eingenommenen Getränke einzubeziehen sind. Die Preisgrenze von 60 € gilt unabhängig davon, ob die Mahlzeit im Inland oder im Ausland zur Verfügung gestellt wird.
- Die steuerliche Erfassung einer solchen üblichen Mahlzeit als Arbeitslohn ist ausgeschlossen, wenn der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen könnte.
- Für dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandene Mehraufwendungen für Verpflegung auf Grund einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit können ab einer Abwesenheitsdauer von mehr als acht Stunden Verpflegungspauschalen als Werbungskosten angesetzt oder in entsprechender Höhe steuerfreier Arbeitgeberersatz gezahlt werden. Das Merkmal „tatsächlich entstandene“ Mehraufwendungen bringt dabei zum Ausdruck, dass die Verpflegungspauschalen nicht mehr zum Ansatz kommen, soweit der Arbeitnehmer während seiner beruflichen Auswärtstätigkeit durch den Arbeitgeber „verpflegt“ wird.
- Wird dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, wird die Verpflegungspauschale gekürzt, und zwar um 5,60 € für ein Frühstück und jeweils 11,20 € für ein Mittag- und Abendessen.
- Keine Mahlzeiten sind z.B. auf Flügen oder bei anderen Anlässen gereichte kleine Tüten mit Chips, vergleichbare Knabbereien und unbelegte Backwaren. Folglich führen diese nicht zur Kürzung der Verpflegungspauschalen. Im Gegenzug ist davon auszugehen, dass belegte Backwaren wohl den Begriff der Mahlzeit erfüllen. Dies kann zu einer Erweiterung der Kürzungsvorschriften führen.
- Die Zurverfügungstellung einer Mahlzeit durch den Arbeitgeber (oder auf dessen Veranlassung durch einen Dritten) erfordert nicht, dass der Arbeitnehmer die Mahlzeit auch tatsächlich einnimmt. Aus welchen Gründen der Arbeitnehmer eine ihm von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellte Mahlzeit nicht einnimmt, ist dabei unerheblich.
- Dem Arbeitnehmer kann bei Nichteinnahme eine weitere gleichartige Mahlzeit im Rahmen der arbeitsrechtlichen Erstattung und Belegvorlage beim Arbeitgeber zur Verfügung gestellt werden. Bei einer Zuzahlung des Arbeitnehmers zur gestellten Mahlzeit ist die Minderung des Kürzungsbetrags anzuwenden, zu denen nun umfangreiche Beispiele im Schreiben dargestellt werden.
- Bei der Ausgabe von Essenmarken durch den Arbeitgeber im Rahmen einer beruflichen Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers handelt es sich innerhalb der Dreimonatsfrist nicht um eine vom Arbeitgeber gestellte Mahlzeit, sondern lediglich um eine Verbilligung der vom Arbeitnehmer selbst veranlassenen und bezahlten Mahlzeit.

Eine vom Arbeitgeber gestellte „übliche“ Mahlzeit bei einer Auswärtstätigkeit ist mit dem amtlichen Sachbezugswert zu versteuern.

Das gilt dann nicht, wenn der Arbeitnehmer die Verpflegungspauschale geltend machen kann.

Die Verpflegungspauschale kann nicht angesetzt werden, wenn der Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber „verpflegt“ wird.

Das Anwendungsschreiben konkretisiert, in welchen Fällen die Verpflegungspauschale gekürzt wird.

Doppelte Haushaltsführung: Die Kosten für Miete und angemessener Einrichtung kann der Arbeitgeber (begrenzt auf Höchstwerte) steuerfrei erstatten.

Für Gesellschaften mit Organ- schaftsverhältnissen

Im Falle der Organschaft mit einem wirksamen Ergebnisabführungsvertrag können Gewinne und Verluste zwischen Mutter- und Tochterunternehmen verrechnet werden.

Erforderlich für die Wirksamkeit der Vereinbarung ist der ausdrückliche Hinweis auf Verlustübernahme nach § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung.

Klarstellung der Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung

- Bei der doppelten Haushaltsführung sind Hauptwohnung und Zweitwohnung (-unterkunft) zu bestimmen. Hier verweist die Finanzverwaltung auf die Grundsätze der neueren Rechtsprechung und sieht zudem eine Vereinfachungsregel vor. Aus Vereinfachungsgründen kann für die Frage, ob die Hauptwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte belegen ist oder nicht, z.B. wenn sie innerhalb derselben politischen Gemeinde, Stadt oder in deren unmittelbaren Umkreis liegen, die Entfernung der kürzesten Straßenverbindung zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte herangezogen werden. Beträgt die Entfernung zwischen Hauptwohnung und erster Tätigkeitsstätte mehr als 50 km, ist davon auszugehen, dass sich die Hauptwohnung außerhalb des Ortes der ersten Tätigkeitsstätte befindet.
- Arbeitgeber können die Kosten der angemessenen Einrichtung der Zweitwohnung neben den Mietkosten der Unterkunft (Begrenzung auf 1 000 € pro Monat) steuerfrei erstatten. Bei Kosten bis zu 5 000 € (inkl. Umsatzsteuer) für die Einrichtung sieht das Schreiben der Finanzverwaltung eine Vermutung vor, dass die Kosten sich auf notwendige Gegenstände beziehen.

Handlungsempfehlung: Insgesamt enthält das BMF-Schreiben eine Vielzahl von Konkretisierungen, die teilweise den Bedürfnissen der Arbeitgeber und Arbeitnehmer entgegenkommen, teilweise aber auch Haftungsrisiken bergen. Arbeitgeber sind gut beraten, ihre Reisekostenrichtlinien zu sichten und ggf. anzupassen. Dabei ist die Vielzahl an Beispielen in dem Schreiben der Finanzverwaltung sehr hilfreich.

Für Kapitalgesellschaften

Organschaft: Anpassung von Ergebnisabführungsverträgen

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft bietet neben anderen Vorteilen insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital- oder Personengesellschaft) geltend zu machen (also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns – zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft – zu verrechnen). Die Organschaft setzt für ihre Anerkennung neben der sog. finanziellen Eingliederung, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert, grundsätzlich auch den Abschluss und die tatsächliche Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (Ergebnisabführungsvertrag) voraus.

Die Wirksamkeit eines solchen Ergebnisabführungsvertrags erfordert nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil v. 10.5.2017, I R 93/15), dass ausdrücklich die Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG (in allen seinen Bestandteilen und in den jeweiligen Regelungsfassungen) vereinbart worden ist. Dieses Vereinbarungserfordernis bezieht sich auch auf solche Regelungsbestandteile des § 302 AktG, die zum Zeitpunkt des Abschlusses des Gewinnabführungsvertrags noch nicht in Kraft getreten waren. Im Falle der Änderung des § 302 AktG ist nach Auffassung des BFH demnach eine dieser Vorschrift entsprechende Vereinbarung – durch Anpassung des ursprünglichen Gewinnabführungsvertrags – zu treffen.

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

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

In diesen Fällen stelle die Anpassung des Gewinnabführungsvertrages zur Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG keinen Neuabschluss des Vertrages dar, daher werde auch keine neue Mindestlaufzeit von fünf Jahren in Gang gesetzt.

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

Organschaft und vororganschaftliche Rücklagen

Ein Gewinnabführungsvertrag im Rahmen einer Organschaft setzt voraus, dass die Abführung von Erträgen aus der Auflösung vorvertraglicher Rücklagen auszuschließen ist. Zugleich ist vertraglich ausdrücklich eine Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung zu vereinbaren.

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

In Altverträgen ist dieser dynamische Verweis regelmäßig nicht vereinbart.

BMF: Zur Anerkennung der Organschaft reicht es aus, wenn die Anpassung der Altverträge bis zum 31.12.2021 erfolgt.

Für Gesellschaften mit Organschaftsverhältnissen

Streitfall: Im Ergebnisabführungsvertrag (EAV) wurde u. a. geregelt, dass auch Gewinn- und Kapitalrücklagen, die vor Vertragsabschluss gebildet wurden, an die Mutter abzuführen sind.

BFH: Der EAV ist nicht anzuerkennen.

Für Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft

Streitfall: Ein Steuerpflichtiger hatte im Rahmen eines Beteiligungsprogramms für ausgewählte leitende Mitarbeiter einen Geschäftsanteil erworben, den er später wieder mit Gewinn veräußerte.

Das Finanzamt qualifizierte den Gewinn als Arbeitslohn.

Finanzgericht Düsseldorf: Es liegt kein Arbeitslohn vor.

gleich verpflichtet war.

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

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

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

Gewinne im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsprogramms

Mit Urteil v. 22.10.2020 (Az. 14 K 2209/17 E) hat das Finanzgericht Düsseldorf entschieden, dass Gewinne aus Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen nicht stets und in vollem Umfang als Vorteile aus dem Dienstverhältnis zu qualifizieren sind.

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

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

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

Hinweis: Für die Gestaltungspraxis ist daraus abzuleiten, dass – wenn etwaige Veräußerungsergebnisse nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet werden sollen – darauf zu achten ist, dass für Ankauf wie Rückkauf die Wertermittlung nach einem **marktgerechten Preis** zu vereinbaren ist. Die Veräußerung von Anteilen, die nach dem 31.12.2008 erworben wurden, ist dann vorrangig nach § 17 EStG (gewerbliche Einkünfte bei Vorliegen einer entsprechend qualifizierten Beteiligungshöhe) bzw. nachrangig nach § 20 Abs. 2 EStG (Kapitaleinkünfte) zu erfassen.

An- und Verkauf erfolgten zu marktgerechten Preisen. Der Steuerpflichtige war einem Verlustrisiko ausgesetzt. Deshalb sei der hieraus entstandene Gewinn kein Vorteil aus dem Dienstverhältnis.

Termine für Steuerzahlungen

Mai 2021			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.5. (Montag)	14.5. (Freitag)	7.5. (Freitag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	17.5. (Montag)	20.5. (Donnerstag)	14.5. (Freitag)
<p>¹ 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>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p> <p>⁵ Vierteljahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)</p>			
Juni 2021			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.6. (Donnerstag)	14.6. (Montag)	7.6. (Montag)
<p>¹ 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>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat</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