

Steuer & Bilanz aktuell - September 2021

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Nachgelagerte Rentenbesteuerung	2
Steuererklärungsfristen für 2019 und für 2020	4
Für Unternehmer und Freiberufler	5
Überbrückungshilfe III: Erneute Erweiterung der Hilfen	5
Weitere Verlängerung der Reinvestitionsfristen	9
Technische Sicherheitseinrichtung bei Kassen- und Parkscheinautomaten	9
Für Personengesellschaften	9
Option für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer	9
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	12
Steuererklärungspflicht für 2020 bei Bezug von Kurzarbeitergeld	12
Fahrzeugüberlassung in Zeiten von Home-Office	13
Für Kapitalgesellschaften	14
GmbH & atypisch stille Beteiligung	14
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für September und Oktober	16

Editorial



Sehr geehrte Leserin,
sehr geehrter Leser,

kurz vor der bevorstehenden Bundestagswahl Ende des Monats kursieren die unterschiedlichsten Steuerpläne der einzelnen Parteien. Die Vorschläge reichen von in Kraft treten der ausgesetzten Vermögensteuer, Ab-

schaffung des Ehegattensplittings, Erhöhung des Spitzensteuersatzes, effektive Mindestbesteuerung großer Betriebsvermögen bei der Erbschaftsteuer, beschränkter Abzug von Managergehältern, Abschaffung der „10jährigen Spekulationsfrist“ bei Immobilienveräußerungen bis hin zur Abschaffung der Gewerbe- und Erbschaftsteuer. Überwiegende Einigkeit besteht, dass kleine und mittlere Einkommen entlastet werden sollen. Es bleibt spannend, welche steuerlichen Maßnahmen am Ende umgesetzt werden.

Ebenso spannend ist hoffentlich auch unsere heutige Lektüre. Insbesondere möchte ich Sie auf die beiden Grundsatzentscheidungen des BFH zur nachgelagerten Rentenbesteuerung sowie auf die Optionsmöglichkeit von Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer hinweisen.

Gerne stehen wir Ihnen für weitere Informationen zur Verfügung.

Ich wünsche Ihnen und Ihren Familien eine schöne ausklingende Sommerzeit und verbleibe mit herzlichen Grüßen

Sven Abel

Für alle Steuerpflichtigen

BFH: Die nachgelagerte Rentenbesteuerung im Zeitpunkt der Rentenzahlung ist grundsätzlich nicht verfassungswidrig.

Allerdings führen die jetzigen Regelungen dazu, dass zukünftige Rentnerjahrgänge verfassungswidrig einer doppelten Besteuerung unterliegen.

Die Neuregelung der Rentenbesteuerung in 2005 ist verbunden mit einer langen Übergangsphase bis 2040.

Diese gelten für alle gesetzlichen Alterssicherungssysteme und für Basisrentenverträge.

In der Übergangsphase steigt sowohl die Besteuerung der Rente, als auch die Abziehbarkeit der Vorsorgebeiträge sukzessive an.

Für alle Steuerpflichtigen

Nachgelagerte Rentenbesteuerung

Von großer Tragweite sind zwei Grundsatzentscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) v. 19.5.2021 zur **nachgelagerten Rentenbesteuerung** (Az. X R 33/19 und X R 20/19). In beiden Entscheidungen ging es um Freiberufler, die ihre Beiträge zur Altersversorgung in der Ansparphase auf Grund der damals geltenden Rechtslage nur teilweise als Sonderausgaben steuerlich absetzen konnten, jedoch der nunmehr geltenden nachgelagerten Rentenbesteuerung, also der grds. steuerlichen Erfassung der Rentenzahlungen, unterliegen. Grundsätzlich sieht der BFH keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Einführung der nachgelagerten Besteuerung von Alterseinkünften. In beiden Fällen wurden im Ergebnis die Revisionen abgewiesen. Die grundsätzliche Bedeutung der Entscheidungen liegt jedoch darin, dass der BFH davon ausgeht, dass es für **zukünftige Rentnerjahrgänge zu einer verfassungswidrigen „doppelten Besteuerung“ kommen kann** und der Gesetzgeber deshalb die aktuell geltenden steuerlichen Regelungen nachbessern muss.

Zum Hintergrund: Es gibt eine Vielzahl an unterschiedlichen Altersvorsorgeprodukten, die steuerlich unterschiedlich behandelt werden. Hieran hat sich durch die Neuregelung der Besteuerung von Alterseinkünften zum 1.1.2005 nur teilweise etwas geändert, da diese Änderungen mit einer langen Übergangsphase verbunden sind. Diese Übergangsphase ist notwendig, da es einerseits um die steuerliche Berücksichtigung der Beitragsleistungen in der Ansparphase und andererseits um die steuerliche Erfassung der Leistungen in der Rentenphase geht. Beide Phasen müssen aufeinander abgestimmt sein.

Seit dieser Reform werden grundsätzlich Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung zunehmend steuerlich erfasst, im Gegenzug Altersvorsorgeaufwendungen aber auch ebenso zunehmend als Sonderausgaben steuerlich berücksichtigt. Dieser Übergang zu einer **am Ende vollständigen nachgelagerten Besteuerung** dauert insgesamt bis zum Jahr 2040. Bei Personen, die im Jahr 2040 oder später in Rente gehen, unterliegt die Rente nach aktueller Gesetzeslage dann in voller Höhe der Besteuerung.

Steuerlich ist hinsichtlich wichtiger Altersvorsorgeprodukte zu unterscheiden:

- **Leibrenten und andere Leistungen aus den gesetzlichen Alterssicherungssystemen:** Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung, den landwirtschaftlichen Alterskassen, den berufsständischen Versorgungseinrichtungen und aus Basisrentenverträgen unterliegen seit 2005 grundsätzlich der nachgelagerten Besteuerung, d.h. die steuerliche Erfassung erfolgt in der Rentenphase. Auf Grund des Systemwechsels im Jahre 2005 kommt für die Besteuerung von Renten aus den gesetzlichen Alterssicherungssystemen und Basisrentenverträgen bis zum Jahr 2039 eine Übergangsregelung zur Anwendung. Dabei steigt sowohl die Besteuerung der Leistungen als auch der Abzug der Altersvorsorgeaufwendungen sukzessive an. Für jede Rente wird der anteilige Rentenbetrag gesondert ermittelt, der zu versteuern ist (Besteuerungsanteil). Maßgebend ist insoweit das Jahr des erstmaligen Rentenbezugs, und dieser Rentenanteil bleibt dann für die gesamte Rentenbezugsdauer konstant. Der Besteuerungsanteil bei einem Rentenbeginn im Jahr 2020 beträgt z.B. 80 %.
- **Andere Leibrenten:** Lebenslange Leibrenten, die nicht aus einem der gesetzli-

chen Alterssicherungssysteme bzw. aus einer Basisrente stammen, werden mit dem sog. Ertragsanteil steuerlich erfasst. Mit dem Ertragsanteil soll in typisierender Form der Teil der ab dem Beginn der Auszahlungsphase anfallenden Zinsen ermittelt werden. So beträgt bspw. der Ertragsanteil bei Beginn der Rente mit der Vollendung des 65. Lebensjahres 18 %. Dies betrifft z.B. Renten aus privaten Lebensversicherungen. Andererseits können die Beitragszahlungen grundsätzlich nicht als Sonderausgaben angesetzt werden. Lediglich Beiträge zu Lebens- und Rentenversicherungen, die vor 2005 abgeschlossen wurden, sind als Sonderausgaben abzugsfähig, wobei allerdings Maximalbeträge gelten, die oftmals bereits durch die Beiträge für Kranken- und Pflegeversicherung ausgeschöpft sind.

- **Riester-Versicherungen:** Der Staat fördert die Riester-Rente sowohl direkt über Zulagen, als auch indirekt über Steuervorteile durch den Sonderausgabenabzug von max. 2 100 €. Der Sonderausgabenabzug wird aber nur gewährt, wenn er für die Stpfl. günstiger ist als die Zulagen. Ob das der Fall ist, hängt von mehreren Faktoren ab, etwa der Zahl der Kinder, dem Steuersatz und der gezahlten Riester-Beiträge. Insoweit erfolgt im Rahmen der Steuerveranlagung eine Günstigerprüfung durch das Finanzamt. Entsprechend werden die Leistungen in der Auszahlungsphase besteuert. Allerdings korrespondiert die Höhe der Besteuerung mit der steuerlichen Freistellung der Beiträge in der Ansparphase. Wurden die jeweiligen Beitragszahlungen steuerlich gefördert, dann sind die sich daraus ergebenden Altersleistungen voll nachgelagert zu versteuern. Hat der Anleger hingegen keine Förderung erhalten, werden maximal die entstandenen Erträge und Wertsteigerungen besteuert.
- **Besteuerung von Pensionen:** Versorgungsbezüge (insbesondere Beamten- und Werkspensionen) gehören als Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen zu den – nachträglichen – Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Da für diese Altersbezüge anders als für Renten im aktiven Arbeitsleben keine eigenen Beiträge gezahlt werden, unterliegen Versorgungsbezüge grundsätzlich in vollem Umfang der Besteuerung. Allerdings wird der Versorgungsfreibetrag gewährt, so dass ein Teil der Pensionszahlungen steuerfrei ist.

Hinweis: Im Einzelfall sind weitere Varianten zu differenzieren, so dass die steuerliche Behandlung für jeden Fall unter Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse zu ermitteln ist.

Entscheidend ist der **Übergang zur nachgelagerten Besteuerung** deshalb, weil schon aktuell beginnende Renten mit einem hohen Anteil und ab einem Rentenbeginn im Jahr 2040 Renten in vollem Umfang besteuert werden, andererseits aber bei diesem Personenkreis in der langen Rentenansparphase viele Jahre liegen, in denen die Rentenbeiträge nur zu einem geringen Anteil steuerlich berücksichtigt werden konnten. Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts müssen die Besteuerung von Vorsorgeaufwendungen für die Alterssicherung und die Besteuerung von Bezügen aus dem Ergebnis der Vorsorgeaufwendungen „in jedem Fall“ so aufeinander abgestimmt sein, dass eine **doppelte Besteuerung vermieden** wird. Dies wird negativ abgegrenzt: Eine solche doppelte Besteuerung ist dann nicht gegeben, wenn die Summe der voraussichtlichen steuerfrei bleibenden Rentenzufüsse mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus bereits versteuertem Einkommen aufgebracht Altersvorsorgeaufwendungen.

Andere Leibrenten (z. B. aus privaten Lebensversicherungen) werden mit dem Ertragsanteil besteuert.

Die Riester-Vorsorge wird in der Einzahlungsphase entweder mit Zulagen oder mit einem Sonderausgabenabzug gefördert. Entsprechend ist die Auszahlung voll steuerpflichtig.

Pensionen sind nachträgliche Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, da keine eigenen Beiträge eingezahlt wurden.

In der jetzigen Übergangsphase ist der Anteil der Rente, die versteuert wird, höher als der Anteil der abziehbaren Beiträge in der Ansparphase.

BFH: In Berechnungen zur Vermeidung einer doppelten Besteuerung darf der Grundfreibetrag nicht einbezogen werden.

Der Gesetzgeber muss für künftige Rentnerjahrgänge die derzeit geltenden Regelungen nachbessern.

Für alle Steuerpflichtigen

Verlängerung der Fristen für die Abgabe von Steuererklärungen der Jahre 2019 und 2020.

Erstmals hat der X. Senat jetzt **konkrete Berechnungsparameter für die Ermittlung einer etwaigen doppelten Besteuerung** von Renten festgelegt. Dabei hat er klargestellt, dass zum steuerfreien Rentenbezug nicht nur die jährlichen Rentenfreibeträge des Rentenbeziehers, sondern auch die eines etwaig länger lebenden Ehegatten aus dessen Hinterbliebenenrente zu rechnen sind.

Alle anderen Beträge, die die Finanzverwaltung ebenfalls als „steuerfreien Rentenbezug“ in die Vergleichsrechnung einbeziehen möchte, bleiben allerdings nach Auffassung des BFH unberücksichtigt. Sie dienen anderen – überwiegend verfassungsrechtlich gebotenen und daher für den Gesetzgeber nicht dispositiven – Zwecken und können daher nicht nochmals herangezogen werden, um eine doppelte Besteuerung von Renten rechnerisch zu vermeiden. Damit bleibt insbesondere auch der sog. **Grundfreibetrag**, der das steuerliche Existenzminimum jedes Stpfl. sichern soll, bei der Berechnung des „steuerfreien Rentenbezugs“ unberücksichtigt.

Bei Anwendung dieser Berechnungsgrundsätze konnte die Revision der Stpfl. in den Urteilsfällen keinen Erfolg haben. Angesichts der jeweils noch recht hohen Rentenfreibeträge von 46 % (Rentenbeginn im Jahr 2007) bzw. 42 % (Rentenbeginn im Jahr 2009) der Rentenbezüge der Stpfl. ergab sich nach Ansicht des BFH keine doppelte Besteuerung. Diese zeichnet sich allerdings für **spätere Rentnerjahrgänge**, für die der Rentenfreibetrag nach der gesetzlichen Übergangsregelung immer weiter abgeschmolzen wird, ab. Denn auch diese Rentnerjahrgänge haben erhebliche Teile ihrer Rentenbeiträge aus versteuertem Einkommen geleistet.

Hinweis: Der Gesetzgeber muss nun für künftige Rentnerjahrgänge steuerliche Erleichterungen schaffen, um eine verfassungswidrige doppelte Besteuerung zu vermeiden.

Steuererklärungsfristen für 2019 und für 2020

Die Steuererklärungsfristen wurden auf Grund der schwierigeren Bedingungen während der Corona-Pandemie sowohl für das Jahr 2019 als auch für 2020 verlängert. Diese stellen sich jetzt folgendermaßen dar:

Steuererklärungsjahr	2019	2020
Allgemeine Abgabefrist bei vom Stpfl. selbst erstellter Erklärung	31.7.2020	1.11.2021
Abgabefrist für Steuererklärungen, die von Steuerberatern erstellt werden	31.8.2021	31.5.2022
Wenn Bezieher von Arbeitslohn nicht verpflichtet sind, eine Steuererklärung abzugeben, dies aber freiwillig vornehmen (Antragsveranlagung)	31.12.2023	31.12.2024

Hinweis:

- Das Finanzamt kann aus verschiedenen Gründen die Steuererklärung auch vor Ablauf dieser Fristen beim Stpfl. anfordern.
- Zu beachten ist, dass ein Versäumnis dieser Fristen automatisch zu Verspätungszuschlägen führt. In solchen Fällen sollte – möglichst vor Ablauf der Frist – mit dem Finanzamt Kontakt aufgenommen und um Fristverlängerung gebeten werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

Überbrückungshilfe III: Erneute Erweiterung der Hilfen

Die Überbrückungshilfe III umfasst nach derzeitigem Stand nach wie vor die Phase von November 2020 bis Juni 2021. Allerdings wird das zentrale Programm nun als Überbrückungshilfe III Plus bis Ende September 2021 verlängert.

Im Einzelnen gibt es folgende Änderungen:

- **Eigenkapitalzuschuss** für Unternehmen mit einem Umsatzeinbruch von mindestens 50 % in mind. drei Monaten im Zeitraum von November 2020 bis Juni 2021: Die entsprechenden Monate müssen nicht unmittelbar aufeinander folgen. Es werden nur Monate berücksichtigt, für die Überbrückungshilfe III beantragt wurde. Bei Unternehmen, die November- und/oder Dezemberhilfe erhalten, wird im jeweiligen Monat November und/oder Dezember ein Umsatzrückgang von 50 % angenommen. Der Eigenkapitalzuschuss zur Substanzstärkung beträgt bis zu 40 % der förderfähigen Fixkosten. Insoweit erfolgt eine Staffelung des Eigenkapitalzuschusses nach der Anzahl der Monate mit einem Umsatzeinbruch von mindestens 50 %. Der Eigenkapitalzuschuss wird gewährt, wenn mindestens drei Monate mit einem Umsatzeinbruch von mindestens 50 % vorliegen.

Beispiel:

Ein Unternehmen A erleidet in den Monaten Januar, Februar und März 2021 einen Umsatzeinbruch von 55 %. Das Unternehmen hat jeden Monat 10 000 € betriebliche Fixkosten (u.a. Mietverpflichtungen, Zinsaufwendungen und Ausgaben für Elektrizität, Wasser und Heizung) und beantragt dafür die Überbrückungshilfe III. Das Unternehmen erhält eine reguläre Förderung aus der Überbrückungshilfe III i.H.v. jeweils 6 000 € für Januar, Februar und März (60 % v. 10 000 €). Es erhält für den Monat März zusätzlich einen Eigenkapitalzuschuss i.H.v. 1 500 € (25 % v. 6 000 €).

- **Erhöhung der Fixkostenerstattung auf 100 %** für Unternehmen mit einem Umsatzeinbruch von mehr als 70 %: Nach wie vor muss für jeden Monat des Förderzeitraums geprüft werden, ob Überbrückungshilfe III gewährt wird. Dies ist dann gegeben, wenn in dem einzelnen Monat ein Umsatzeinbruch (verglichen mit dem Vergleichsmonat 2019) von mindestens 30 % vorliegt. Die Fixkostenerstattung ist wie folgt gestaffelt:

Umsatzrückgang	Förderfähige Fixkosten
mehr als 70 %	Bis zu 100 %
von 50 % bis 70 %	Bis zu 60 %
von 30 % bis 50 %	Bis zu 40 %

- Antragsberechtigung für kirchliche Unternehmen und **bis 31.10.2020 gegründete Start-ups**.
- Sonderabschreibungsmöglichkeiten für mehr Waren (bisher nur Winterware und verderbliche Ware) auf Hersteller, Großhändler und professionelle Verwender erweitert.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Die Verlängerung des Förderzeitraums bis Ende September 2021 erfolgt als Überbrückungshilfe III Plus.

Neu ist, dass zusätzlich zur Überbrückungshilfe ein Eigenkapitalzuschuss von bis zu 40 % der Fixkosten gewährt werden kann.

Ebenso neu ist die Erhöhung der Fixkostenerstattung auf 100 % bei einem Umsatzeinbruch von mehr als 70 %.

Eine Erweiterung der Hilfen wurde für die Veranstaltungs-, Kultur- und Reisewirtschaft geregelt.

In begründeten Ausnahmefällen kann der Antragstellende einen alternativen Vergleichszeitraum wählen.

Kosten für Digitalisierungs- und Hygienemaßnahmen werden gefördert, wenn sie begründet werden können.

- Für **Unternehmen der Veranstaltungs-, Kultur- und Reisewirtschaft** wird zusätzlich zur allgemeinen Personalkostenpauschale für jeden Fördermonat eine Anschubhilfe i.H.v. 20 % der Lohnsumme eingeführt, die im entsprechenden Referenzmonat 2019 angefallen wäre. Die maximale Gesamtförderhöhe dieser Anschubhilfe beträgt 2 Mio. €.
- Die **Veranstaltungs- und Kulturbranche** kann zusätzlich Ausfall- und Vorbereitungskosten, die bis zu 12 Monate vor Beginn des geplanten Veranstaltungsdatums angefallen sind, geltend machen.
- Antragstellenden wird in begründeten Fällen bei außergewöhnlichen betrieblichen Umständen die Möglichkeit eingeräumt, **alternative Vergleichszeiträume** zur Ermittlung des Umsatzrückgangs im Jahr 2019 zu wählen: Antragsteller haben bei begründeten außergewöhnlichen betrieblichen Umständen (z.B. Umbau, längere Elternzeit, krankheitsbedingte Schließung) die Möglichkeit, den monatlichen Durchschnittsumsatz eines Quartals von 2019 (z.B. Q1: Januar bis März 2019 oder Q3: Juli bis September 2019) als Vergleichsumsatz heranzuziehen. Alternativ kann in solchen Fällen auf den Durchschnitt aller Monate im Jahr 2019, in denen ein Umsatz erzielt wurde, abgestellt werden. Insofern muss der Ansatz des abweichenden Zeitraums begründet und nachgewiesen werden.
- Unternehmen und Soloselbständige erhalten nachträgliches **Wahlrecht zwischen Neustarthilfe und Überbrückungshilfe III** zum Zeitpunkt der Schlussabrechnung.

Gefördert werden auch **Kosten für Digitalisierungs- und Hygienemaßnahmen**. Die Hygienemaßnahmen müssen Teil eines schlüssigen Hygienekonzeptes sein. Allerdings wird darauf hingewiesen, dass eine Begründung und eine Einzelfallprüfung in jedem Fall erforderlich sind. In den FAQ zur Überbrückungshilfe werden Beispiele für solche Maßnahmen genannt, die als Orientierungshilfe herangezogen werden können, allerdings einer Überprüfung im Einzelfall bedürfen:

Beispiele für Investitionen in Digitalisierung	Beispiele für bauliche Modernisierungs-, Renovierungs- oder Umbaumaßnahmen	Beispiele für Hygienemaßnahmen bzw. Maßnahmen zur temporären Verlagerung des Geschäftsbetriebs in Außenbereiche
<ul style="list-style-type: none"> – Aufbau oder Erweiterung eines Online-Shops – Eintrittskosten bei großen Plattformen – Lizenzen für Videokonferenzsystem – Bearbeitung/Aktualisierung des Internetauftritts/der Homepage zur Umsetzung von Click-and-Collect- oder Click-and-Meet-Konzepten – Anschaffung von Hardware und Software-Lizenzen zur Umsetzung von Home-office-Lösungen – Investitionen in digitales Marketing (Social Media, SEO, SEA, E-Mail Marketing etc.) – Neuinvestitionen in Social-Media-Aktivitäten – Kompetenz-Workshops in digitalen Anwendungen – Weiterbildungsmaßnahmen zur Weiterentwicklung digitaler Geschäftsmodelle – Update von Softwaresystemen zur Weiterentwicklung digitaler Geschäftsmodelle – Implementierung von digitalen Buchungs-, Reservierungs- und Warenwirtschaftssystemen – Wechsel des Kassensystems, um neue digitale Services zu ermöglichen, z.B. „am Tisch per Handy ordern“ – Entwicklung oder Anpassung einer App für Kundenregistrierung – Ausrüstung zur Bereitstellung digitaler Service-Angebote (Kamera, Mikrofon etc.) – Foto-/Video-Shootings, wenn sie zur Ausübung der betrieblichen oder selbständigen Tätigkeit erforderlich sind 	<ul style="list-style-type: none"> – Abtrennungen, Trennwände und Plexiglas – Teilung von Räumen – Absperrungen oder Trennschilder – Errichtung von Doppelstrukturen im Indoorbereich, um Schlängenbildung im To-Go-Geschäft vorzubeugen (zweite Theke) – Umstrukturierung des Gastraums im Restaurantbereich zur Einhaltung der Sitzabstände (z.B. Elektroinstallationsarbeiten zur Verlegung von Lampen über den Tischen) – Umrüstung von Türschließanlagen auf kontaktlos – Bauliche Erweiterung des Außenbereichs – Bauliche Maßnahmen zur Nutzung des Außenbereichs bei schlechterem Wetter (z.B. Überdachung) 	<ul style="list-style-type: none"> – Anschaffung mobiler Luftreiniger, z.B. durch Hepafilter oder UVC-Licht – Nachrüstung bereits bestehender stationärer Luftreiniger bspw. durch Hepafilter oder UVC-Licht – Anschaffung Handtrockner, z.B. mit Hepafilter oder UVC-Licht – Anschaffung Dampfreiniger mit UVC-Licht zur Oberflächen- und Bodenreinigung – Anschaffung von Besucher- und Kundenzählgeräten – Anschaffung mobiler Raumteiler – Schulung von Mitarbeiter/innen zu Hygienemaßnahmen – Nicht-bauliche Maßnahmen zur Nutzung des Außenbereichs bei schlechterem Wetter (Heizpilz, Sonnenschirm etc.) – Einmalartikel zur Umsetzung von Hygienemaßnahmen, wie Schnelltests, Desinfektionsmitteln und Schutzmasken

Beispiele für förderfähige Maßnahmen aus den FAQ des Finanzministeriums, die darüber hinaus nachweispflichtig sind.

Voraussetzungen und Regelungen für die Förderung von baulichen Modernisierungs- und Umbaumaßnahmen

Neuanträge oder Änderungsanträge können bis zum 31.10.2021 gestellt werden.

Überbrückungshilfe III Plus: Neu ist die Restart-Prämie als Zuschuss zu den steigenden Personalkosten nach Wiedereröffnung.

In bestimmten Fällen werden auch Rechts- und Beratungskosten ersetzt.

Im Übrigen gilt für den Ansatz von baulichen Modernisierungs-, Renovierungs- oder Umbaumaßnahmen:

- Förderfähig sind Kosten, die im Zeitraum März 2020 bis Juni 2021 angefallen sind.
- Die Kosten, die ab November 2020 anfallen, sind dem jeweiligen Fördermonat zuzuordnen. Die Kosten März 2020 bis Oktober 2020 können frei auf den Förderzeitraum verteilt werden.
- Dabei ist für jeden einzelnen Monat die Höchstgrenze von 20 000 € zu beachten.
- Das Fehlen einer Schlussrechnung zum Zeitpunkt der Antragstellung steht der Erstattungsfähigkeit der Kosten nicht entgegen; eine reine Beauftragung der baulichen Maßnahmen reicht hingegen nicht aus; es ist mindestens eine Zwischenrechnung erforderlich.

Hinweis: Zur Überbrückungshilfe III gilt, dass **Neuanträge** bis zum **31.10.2021** gestellt werden können. Allerdings wurden Abschlagszahlungen nur für Neuanträge gewährt, die bis 30.5.2021 gestellt wurden.

Weiterhin können mittlerweile auch **Änderungsanträge** für bereits gestellte Anträge (sowohl bewilligte/teilbewilligte als auch noch nicht bewilligte/teilbewilligte Anträge) gestellt werden. Dies bietet die Möglichkeit, weitere Fördermonate einzubeziehen und von den mittlerweile erweiterten Fördermöglichkeiten auch in diesen Fällen zu profitieren, in denen ein Antrag schon frühzeitig gestellt wurde. Alternativ können die Änderungen auch in der späteren Schlussabrechnung berücksichtigt werden, was aber wohl mit einer späteren Auszahlung der Hilfe verbunden ist.

Neu ist die Verlängerung der Überbrückungshilfe III bis September 2021 – sog. „**Überbrückungshilfe III Plus**“:

- Inhaltlich ist das Programm Überbrückungshilfe III Plus weitgehend identisch mit der Überbrückungshilfe III. Insbesondere sind auch in der Überbrückungshilfe III Plus nur Unternehmen mit einem Corona-bedingten Umsatzeinbruch von mind. 30 % antragsberechtigt.
- Neu im Programm der Überbrückungshilfe III Plus ist, dass Unternehmen, die im Zuge der Wiedereröffnung Personal aus der Kurzarbeit zurückholen, neu einstellen oder anderweitig die Beschäftigung erhöhen, wahlweise zur bestehenden Personalkostenpauschale eine Personalkostenhilfe („**Restart-Prämie**“) als Zuschuss zu den dadurch steigenden Personalkosten erhalten können. Konkret werden folgende Zuschüsse gewährt: Auf die Differenz der tatsächlichen Personalkosten im Fördermonat Juli 2021 zu den Personalkosten im Mai 2021 wird ein Zuschuss von 60 % gewährt, im August beträgt der Zuschuss 40 % und im September 20 %. Nach September 2021 wird kein Zuschuss mehr gewährt.
- Ersetzt werden künftig Anwalts- und Gerichtskosten von bis zu 20 000 € pro Monat für die **insolvenzabwendende Restrukturierung von Unternehmen** in einer drohenden Zahlungsunfähigkeit.
- Auch wird die **Neustarthilfe für Soloselbständige** verlängert und erhöht sich von bis zu 1 250 € pro Monat für den Zeitraum von Januar bis Juni 2021, auf bis zu 1 500 € pro Monat für den Zeitraum von Juli bis September 2021.

Weitere Verlängerung der Reinvestitionsfristen

Die Reinvestitionsfristen betreffend Gewinne aus der Veräußerung langfristig gehaltenen Grundbesitzes (§ 6b EStG) sind um ein weiteres Jahr verlängert worden. Soweit eine Reinvestitionsrücklage am Schluss des nach dem 28.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist und aufzulösen wäre, endet die Reinvestitionsfrist erst am Schluss des **zweiten darauffolgenden Wirtschaftsjahres**. Generell wird die Reinvestitionsfrist um ein Jahr verlängert, sofern eine Reinvestitionsrücklage am Schluss des nach dem 31.12.2020, aber vor dem 1.1.2022 endenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist und aufgelöst werden müsste.

Auch die Investitionsfrist für Investitionsabzugsbeträge ist abermals verlängert worden: läuft die dreijährige oder bereits verlängerte vierjährige Frist in 2021 aus, können die Investitionen noch steuerunschädlich im Jahr 2022 erfolgen.

Handlungsempfehlung: In diesen Fällen ist anzuraten, steuerlichen Rat einzuholen, da die Einhaltung der Reinvestitionsfristen große materielle Bedeutung haben kann.

Technische Sicherheitseinrichtung bei Kassen- und Parkscheinautomaten

Auch wenn **Kassen- und Parkscheinautomaten** der Parkraumbewirtschaftung sowie **Ladepunkte für Elektro- oder Hybridfahrzeuge** über Bezahlungsfunktionen verfügen, brauchen diese nicht wie andere elektronische Kassensysteme durch eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung geschützt zu werden. Nach aktuellem Recht fallen diese zwar noch unter den Anwendungsbereich der Kassensicherungsverordnung. Es soll aber eine gesetzliche Änderung erfolgen. Die FinVerw hat im Vorgriff auf die Änderung der Kassensicherungsverordnung die Pflicht zur Aufrüstung dieser Systeme mit einer zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung bis zum Inkrafttreten dieser Änderung ausgesetzt (so Schreiben des BMF v. 3.5.2021, Az. IV A 4 – S 0319/21/10001 :001). Der Änderung der Kassensicherungsverordnung hat der Bundesrat am 25.6.2021 zugestimmt, so dass diese dann auch kurzfristig in Kraft treten kann.

Handlungsempfehlung: Soweit also aktuell Aufrüstungen/Neuanschaffungen in diesem Bereich vorgesehen sind, sollten diese neuen geringeren Anforderungen berücksichtigt werden.

Für Personengesellschaften

Option für Personengesellschaften zur Körperschaftsteuer

a) Weg zu einer rechtsformneutralen Besteuerung

Mit dem Körperschaftsteuermodernisierungsgesetz (KöMoG) wird ab 2022 Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften die Möglichkeit eröffnet, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen (**Option zur Körperschaftsteuer**). Damit wird also insbes. der OHG, KG und GmbH & Co. KG eine Besteuerungsoption eröffnet, die steuerliche Rechtsformnachteile zur Kapitalgesellschaft verhindert.

Für Unternehmer und Freiberufler mit Betriebsgrundstücken

Sofern eine Rücklage nach § 6b EStG am 31.12.2020 noch vorhanden ist und aufgelöst werden müsste, verlängert sich für diese die Reinvestitionsfrist um weitere zwei Jahre. Die Verlängerung beträgt ein Jahr für Rücklagen, die bis zum 31.12.2021 aufzulösen sind.

Für alle Unternehmer und Freiberufler

Ladestationen für Elektrofahrzeuge mit Bezahlungsfunktion brauchen nicht durch eine zertifizierte Sicherheitseinrichtung geschützt werden.

Für alle Personengesellschaften

Ab 2022 wird einer Personengesellschaft die Option eröffnet, sich wie eine Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen.

Durch die geringere Besteuerung bei Gewinnthesaurierung können sich hieraus Vorteile ergeben.

Im Falle der Optionsausübung wird die Gesellschaft mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer belastet. Den Gesellschafter trifft die Besteuerung erst bei Gewinnentnahme.

Gesellschaftervergütungen sind beim Gesellschafter Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Bei der Gesellschaft sind diese steuerliche Betriebsausgaben.

Da alle Entnahmen aus dem Eigenkapital wie eine Gewinnausschüttung besteuert werden, ist eine klare Abgrenzung zu einem Gesellschafter-Verrechnungskonto erforderlich.

Vorteilhaft ist eine solche Option zur Körperschaftsteuer (KSt) dann, wenn die Gewinne im Unternehmen (zumindest überwiegend) belassen werden. Dann beträgt die Steuerbelastung lediglich ca. 30 %, während eine Personengesellschaft (PersGes) im Grundsatz unabhängig von der Gewinnverwendung mit ca. 48 % Ertragsteuern besteuert wird. Mit der Option zur KSt kann nun zukünftig auch eine PersGes die (temporären) steuerlichen Vorteile im **Thesaurierungsfall (Nichtentnahme)** und damit die Möglichkeiten der sehr viel umfassenderen Selbstfinanzierung nutzen und wird insoweit einer Kapitalgesellschaft gleichgestellt. Ebenso können sich auf Gesellschafterebene Vorteile bei Anteilsveräußerungen ergeben, da steuerlich von Kapitalgesellschaftsanteilen ausgegangen wird.

Hinweis: Die Vorteile durch eine Option zur KSt können vielfältig sein, es können sich aber auch erhebliche Nachteile einstellen. Insofern ist eine Prüfung des konkreten Einzelfalls erforderlich. Es können ggf. auch andere Instrumente, wie z.B. der Einsatz einer Beteiligungs-Kapitalgesellschaft, sinnvoll sein, um eine günstige steuerliche Belastung zu erreichen. Hierzu bestehen diverse Möglichkeiten.

b) Folgen der Optionsausübung für die laufende Besteuerung

Mit der Option zur Körperschaftsteuer wird die Personengesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft behandelt, d.h. sie unterliegt dann der **Gewerbe- und der Körperschaftsteuer**. Die Gesellschafter der PersGes werden steuerlich wie Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft behandelt. Dies bedeutet, dass die Gewinne der Gesellschaft auf Ebene der Gesellschafter erst und nur insoweit steuerlich erfasst werden, als die Gewinne entnommen werden – dann erfolgt eine steuerliche Erfassung wie eine **Gewinnausschüttung** einer Kapitalgesellschaft. Auch Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschafter und Gesellschaft werden steuerlich wie bei einer Kapitalgesellschaft anerkannt, führen also nicht zur Entstehung von Sonderbetriebsvermögen und somit zu Einkünften aus Gewerbebetrieb. So sind bspw. **Gesellschafter-Geschäftsführer-Vergütungen** bei der optierenden Gesellschaft steuerlich als Betriebsausgaben abzugsfähig und mindern damit die Körperschaft- und Gewerbesteuer; auf Ebene des Gesellschafters liegen Einkünfte aus nicht selbständiger Tätigkeit vor, die dem regulären Einkommensteuertarif unterliegen (insoweit ist dann von der optierenden Gesellschaft als Arbeitgeber Lohnsteuer einzubehalten).

Allerdings erfolgt dann auch eine **Angemessenheitsprüfung**: Überhöhte Leistungsvergütungen an Gesellschafter werden steuerlich nicht als Betriebsausgaben anerkannt, sondern gelten – soweit das angemessene Maß überschritten wird – als „verdeckte Gewinnausschüttung“. Daher ist bei einer optierenden PersGes eine klare Trennung zwischen der Ebene der Gesellschaft und der der Gesellschafter erforderlich.

Zu beachten ist, dass alle **Entnahmen aus dem Eigenkapital** einer solchen optierenden Gesellschaft beim Anteilseigner als Gewinnausschüttung besteuert werden. Hiervon zu unterscheiden sind Zahlungen über ein Verrechnungskonto des Gesellschafters bei der Gesellschaft, welches als Forderungs- bzw. Verbindlichkeitskonto einzustufen ist. Insofern ist dann eine klare Zuordnung erforderlich.

Die Option der Personengesellschaft zur KSt ist eine **rein steuerliche Option**, die gegenüber dem Finanzamt ausgeübt wird. Es erfolgt also kein gesellschaftsrechtlicher Formwechsel. Vielmehr verbleibt es bei der Rechtsform der Personengesell-

schaft, welche in manchen Bereichen **Vorteile gegenüber der Kapitalgesellschaft** bietet:

- so z.B. bei der Mitbestimmung und
- durch Einsatz einer persönlich haftenden natürlichen Person kann die Jahresabschlusspublizität vermieden werden und
- es bleiben die gesellschaftsrechtlichen Vorteile – z.B. hinsichtlich der Flexibilität bei der Kapitalbereitstellung und -rückführung und bei der Gewinnverteilung – erhalten.
- Auch verbleibt es steuerlich bei der Behandlung als **PersGes im Erbschaft-/Schenkungssteuerrecht und bei der Grunderwerbsteuer**, so dass insoweit bestehende Vorteile erhalten bleiben. Lediglich bei der Grunderwerbsteuer sind die Möglichkeiten steuerfreier Übertragungen für die optierende Gesellschaft eingeschränkt worden.

Handlungsempfehlung: Soll die Option für 2022 gelten, so muss der Antrag beim Finanzamt **bis zum 30.11.2021** gestellt werden. Dem muss ein Gesellschafterbeschluss der PersGes zu Grunde liegen. Damit müsste bereits jetzt eine Prüfung erfolgen, ob eine Option zur KSt sinnvoll ist und welche konkreten Auswirkungen sich ergeben, damit auf dieser Basis die notwendigen Schritte – Gesellschafterbeschluss, Antrag beim Finanzamt und ggf. punktuelle Anpassung des Gesellschaftsvertrags – erfolgen können.

c) Konsequenzen der Optionsausübung und Möglichkeit einer Rückoption

Die Option selbst und damit der Wechsel von der transparenten Mitunternehmerbesteuerung in das System der Kapitalgesellschaftsbesteuerung wird steuerlich wie ein **fiktiver Formwechsel** behandelt. Ertragsteuerlich kann dieser grds. ohne Aufdeckung stiller Reserven, also zu Buchwerten, erfolgen. Vorsicht ist allerdings dann geboten, wenn Sonderbetriebsvermögen vorhanden ist, so z.B. eine von einem Gesellschafter an die Gesellschaft zur Nutzung überlassene Immobilien. Dieses Vermögen muss zur Sicherstellung des buchwertneutralen Formwechsels grds. in das Gesamthandsvermögen der PersGes übertragen werden.

Handlungsempfehlung: Die Optionsausübung ist unter **Hinzuziehung** steuerlichen Rats sorgfältig vorzubereiten. Zu denken ist an folgende **Prüfpunkte**:

- Sicherstellung der Buchwertfortführung bei Optionsausübung, insbesondere Analyse steuerlichen Sonderbetriebsvermögens,
- Überprüfung des Gesellschaftsvertrages hinsichtlich der Abrede zur Gewinnverwendung und zu Entnahmen,
- Überprüfung von Verträgen über **Leistungsbeziehungen** zwischen Gesellschafter und Gesellschaft (z.B. Geschäftsführervertrag, Pachtvertrag) auf Angemessenheit und Vorhandensein klarer und eindeutiger Regelungen,
- zeitliche und organisatorische Planung der Optionsausübung (Gesellschafterbeschluss, Antrag beim Finanzamt).

Möglich ist eine spätere **Rückoption zur Mitunternehmerbesteuerung**. Diese ist allerdings faktisch erst nach sieben Jahren möglich und führt – wie ein tatsächlicher Formwechsel einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft – zu einer fiktiven Vollausschüttung bislang nicht entnommener Gewinne und Besteue-

Die Optionsausübung erfolgt nur gegenüber dem Finanzamt. Gesellschaftsrechtlich bleibt die Gesellschaft eine Personengesellschaft.

Der Antrag ist jeweils bis zum 30.11. vor Beginn des ersten Optionsjahres zu stellen.

Der Wechsel der Besteuerung ist ein fiktiver Formwechsel, der zu Buchwerten erfolgen kann.

Vorsicht ist bei Sonderbetriebsvermögen geboten.

Ebenso sind bestehende Verträge unter den Gesellschaftern vorab zu überprüfen.

Die Ausübung einer Rückoption führt zu einer fiktiven Vollausschüttung bisher nicht entnommener Gewinne.

Sinnvoll ist die Option nur für Personengesellschaften, die weitgehend ihre Gewinne im Unternehmen belassen.

Für alle Arbeitnehmer

Grundsätzlich sind Arbeitnehmer, die keine weiteren Einkünfte beziehen, nicht verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung abzugeben.

Bezieht der Arbeitnehmer aber steuerfreie Einkünfte, z. B. Kurzarbeitergeld, besteht eine Erklärungs-pflicht.

Steuerfreie Einkünfte unterliegen dem Progressionsvorbehalt, weshalb es deshalb zu Steuernachzahlungen kommen kann.

zung auf Gesellschafterebene. Daher sollte die Option zur KSt als mittel- bis langfristige Entscheidung angesehen werden.

d) Anwendungsfälle für die Option zur Körperschaftsteuer

Hauptanwendungsfall der Option zur Körperschaftsteuer werden **mittlere bis größere Familien-Personengesellschaften** oder inhabergeführte Personengesellschaften sein, die die Gewinne ganz oder weitgehend im Unternehmen belassen. Aber auch für Immobilieninvestments kann die zur Körperschaftsteuer optierende PersGes eine sinnvolle Struktur darstellen.

Im Einzelfall bedarf die Frage, ob die Option zur KSt sinnvoll ist, einer sorgfältigen Analyse und die Optionsausübung muss steuerlich und durch Überprüfung und ggf. Anpassung des Gesellschaftsvertrages vorbereitet werden. Dabei sind auch bestehende Alternativen zu prüfen, so bspw. der Einsatz von Beteiligungskapitalgesellschaften oder die Nutzung des Sondersteuersatzes für nicht entnommene Gewinne einer PersGes. Mit der Option zur KSt steht nun aber eine weitere Gestaltungsalternative bereit, die zur steuerlichen Optimierung beitragen kann. Gerade dies sollte zum Anlass genommen werden, bestehende Strukturen aus steuerlicher Sicht zu überprüfen und ggf. anzupassen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Steuererklärungspflicht für 2020 bei Bezug von Kurzarbeitergeld

Personen, die ausschließlich als Arbeitnehmer tätig sind, sind i.d.R. nicht verpflichtet, eine Einkommensteuererklärung abzugeben, da auf die Lohn Einkünfte bereits Lohnsteuer einbehalten wurde. Im Einzelfall kann allerdings die Abgabe einer Steuererklärung sinnvoll sein, wenn z.B. Werbungskosten oder Steuerermäßigungen für Handwerkerleistungen geltend gemacht werden sollen oder Lohn Einkünfte nur für einen Teil des Jahres bezogen wurden. Eine **Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung** besteht allerdings dann, wenn steuerfreie Einkünfte von mehr als 410 € bezogen wurden, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen. Hierzu zählen z.B. Arbeitslosen-, Kurzarbeiter- und Elterngeld. Aktuell besteht vor allem eine **Erklärungspflicht, wenn in 2020 Kurzarbeitergeld von mehr als 410 € bezogen wurde**. Auf der Lohnsteuerbescheinigung für 2020 ist dies in der Zeile 15 ausgewiesen. Über die Lohnsteuerbescheinigung hat auch das Finanzamt Kenntnis über insoweit vom Arbeitgeber aufgezeichnete steuerfreie Leistungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen.

Bezieher von solchen steuerfreien Einkünften sollen nun nicht bessergestellt werden als Arbeitnehmer, die durchgängig Lohn bezogen haben. Das Kurzarbeitergeld selbst ist zwar steuerfrei, unterliegt aus diesem Grund aber dem sog. Progressionsvorbehalt, was bedeutet, dass das Kurzarbeitergeld bei der Ermittlung des auf den stpfl. Lohn anzuwendenden Steuersatzes einbezogen wird, was angesichts des progressiven Einkommensteuertarifs von Bedeutung ist.

Mit der Abgabe der Steuererklärung kann das Finanzamt die korrekte Steuerberechnung vornehmen. Vielfach führt die vom Finanzamt durchgeführte Steuerveranlagung zu einer Steuererstattung, weil für den Arbeitslohn zu viel Lohnsteuer einbehalten wurde. Es **können** aber auch **Steuernachzahlungen** anfallen. Dies ist insbes. dann möglich, wenn in den Monaten der Kurzarbeit die Arbeitszeit nicht auf „Null“ herabgesetzt, sondern teilweise gearbeitet wurde.

Handlungsempfehlung: Zunächst sollten Betroffene prüfen, ob eine Steuererklärungspflicht besteht. Wenn dies zu bejahen ist, sollte geprüft werden, ob weitere Werbungskosten, außergewöhnliche Belastungen oder z.B. Kosten für Handwerkerleistungen steuerlich geltend gemacht werden können. Das Ergebnis einer Steuerveranlagung (Steuererstattung oder -nachzahlung) sollte rechtzeitig abgeschätzt werden, damit sich der Stpfl. darauf einstellen kann. Bei Ehegatten kann in Fällen, bei denen der Progressionsvorbehalt zur Anwendung kommt, ggf. auch eine Einzelveranlagung von Vorteil sein.

Fahrzeugüberlassung in Zeiten von Home-Office

Das Finanzministerium Schleswig-Holstein hat mit Kurzinformation v. 21.5.2021 zur Frage des **Ansatzes eines Nutzungsvorteils für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** bei der Firmenwagengestellung nochmals folgende Grundsätze bestätigt:

- Wird dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug dauerhaft zur Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen, so findet die monatliche Zuschlagsregelung mit 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer – unabhängig von der Möglichkeit der ganzjährigen Einzelbewertung – auch Anwendung für volle Kalendermonate, in denen das Fahrzeug tatsächlich nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt wird.
- Die Methode (Anwendung der 0,03 %-Regelung oder Einzelbewertung) darf zwar während des Kalenderjahres nur einheitlich angewendet werden, eine **rückwirkende Änderung** des Lohnsteuerabzugs (Wechsel von der 0,03 %-Regelung zur Einzelbewertung oder umgekehrt für das gesamte Kalenderjahr) ist jedoch grds. möglich.

Zum Hintergrund: Wird dem Arbeitnehmer ein Firmenwagen gestellt und kann dieser auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt werden, so gilt – soweit nicht ausnahmsweise ein Fahrtenbuch geführt wird – dass grundsätzlich ein pauschaler Ansatz i.H.v. 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. Insoweit gilt allerdings beim **Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber**:

- Möglich ist alternativ zur 0,03 %-Methode 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.

Für Arbeitnehmer mit Firmenfahrzeug

Für die Fahrten von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte beträgt die monatliche Besteuerung des Nutzungsvorteils pauschal 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer.

Alternativ ist auch die Einzelbewertung möglich, wenn die Fahrtenbuchmethode nicht zur Anwendung kommt.

Die Einzelbewertung ist anhand der tatsächlichen Fahrten mit jeweils 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer für max. 180 Tage anzusetzen.

Für den Lohnsteuerabzug muss der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber eine schriftliche Erklärung über die gefahrenen Tage abgeben.

Alternativ zum Lohnsteuerabzug kann die Einzelbewertung auch im Rahmen der Einkommensteuererklärung beantragt werden.

Für Anteilseigner und andere Kapitalgeber von Kapitalgesellschaften

Als Mittel zur Finanzierung einer Kapitalgesellschaft dient häufig die Beteiligung eines stillen Gesellschafters.

Es wird zwischen typisch stillen und atypisch stillen Gesellschaftern unterschieden.

In einem Streitfall war der Sohn als stiller Gesellschafter an einer GmbH beteiligt, an der der Vater alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer war.

Der Sohn war am Ergebnis zu 20 % beteiligt, allerdings nicht an den stillen Reserven. Ihm wurde Einzelprokura erteilt.

- 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.

Handlungsempfehlung: Mithin kann auch jetzt noch geprüft werden, ob **rückwirkend zum 1.1.2021 ein Wechsel zur Einzelbewertung** sinnvoll ist. Alternativ kann der Arbeitnehmer auch im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung den Ansatz der Einzelbewertung beantragen, auch wenn im Lohnsteuerabzugsverfahren die pauschale 0,03 %-Regelung angewendet wurde.

Für Kapitalgesellschaften

GmbH & atypisch stille Beteiligung

Die Errichtung einer sog. „GmbH & Still“ kann unter verschiedenen Gestaltungsaspekten interessant sein. Neben der Möglichkeit, die Beteiligung des stillen Gesellschafters geheim zu halten (Anonymitätsinteresse), kann die stille Beteiligung als Finanzierungsmaßnahme z.B. der Herabsetzung der fixen Fremdfinanzierungskosten dienen, als Sanierungsmaßnahme in Betracht gezogen werden, Vehikel für eine Mitarbeiterbeteiligung sein, wie auch als Mittel der Unternehmensnachfolge bzw. der Versorgung der Hinterbliebenen für den Todesfall des Geschäftsinhabers dienen.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 12.4.2021 (Az. VIII R 46/18) zu sehen, bei dem dieser sich mit der Annahme einer typisch stillen Gesellschaft und der Abgrenzung zur sog. atypisch stillen Gesellschaft befasst hat. Zu den Voraussetzungen des Vorliegens eines stillen Gesellschaftsverhältnisses mit einer GmbH hat der BFH konkret festgestellt,

- dass auch dann von einem **atypisch stillen Gesellschaftsverhältnis** auszugehen ist, wenn zwar einerseits das Mitunternehmerisiko eines stillen Gesellschafters hinter der Rechtsstellung zurückbleibt, die das HGB dem Kommanditisten zuweist, wenn demgegenüber aber andererseits die Möglichkeit des stillen Gesellschafters zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt ist,
- und dass sich eine solche Möglichkeit zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative bei einer GmbH & Still auch aus der Stellung des **stillen Gesellschafters als Geschäftsführer** oder Prokurist der GmbH ergeben kann.

Im Streitfall hatte sich der Stpfl. als stiller Gesellschafter an einer GmbH beteiligt, deren alleiniger Gesellschafter und Geschäftsführer der Vater des Stpfl. war. Seine Beteiligung belief sich auf 20 % des Stammkapitals der GmbH i.H.v. 150 000 €. Der Stpfl., dem schon im Jahr 2002 Einzelprokura erteilt worden war, war zu 20 % am Gewinn und Verlust der Gesellschaft beteiligt, wobei der Vertrag keine betragsmäßigen Obergrenzen vorsah. An der Vermögenssubstanz und dem Firmenwert des Unternehmens war der Stpfl. nicht beteiligt; bei Beendigung der Gesellschaft stand ihm eine Abfindung zu, bei deren Ermittlung stille Reserven unberücksichtigt blieben. Die Geschäftsführung oblag allein dem Vater des Stpfl.

Zu dieser Gestaltung hat der BFH die nachfolgenden Feststellungen getroffen:

- Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch Einnahmen aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter oder aus partiarischen Darlehen, es sei denn, dass der Gesellschafter oder Darlehensgeber als Mitunternehmer anzusehen ist. Mitunternehmer ist derjenige Gesellschafter, der kumulativ Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt.
- Mitunternehmerinitiative bedeutet vor allem Teilnahme an unternehmerischen Entscheidungen, wie sie z.B. Gesellschaftern oder diesen vergleichbaren Personen als Geschäftsführer, Prokuristen oder anderen leitenden Angestellten obliegen.
- Mitunternehmerrisiko trägt, wer gesellschaftsrechtlich oder diesem Status wirtschaftlich vergleichbar am Erfolg oder Misserfolg eines gewerblichen Unternehmens teilnimmt. Dieses Risiko wird regelmäßig durch Beteiligung am Gewinn und Verlust sowie an den stillen Reserven des Anlagevermögens einschließlich eines Geschäftswerts vermittelt.
- Diese Merkmale können im Einzelfall mehr oder weniger ausgeprägt sein und ein geringeres mitunternehmerisches Risiko kann durch eine besonders starke Ausprägung des Initiativrechts ausgeglichen werden und umgekehrt; dabei müssen **beide Merkmale allerdings vorliegen**.
- Im Grundsatz muss der Stille nicht nur am laufenden Unternehmenserfolg beteiligt sein, sondern für den Fall der Beendigung des Gesellschaftsverhältnisses entsprechend seinem Gewinnanteil auch Anspruch auf den Zuwachs der stillen Reserven des Betriebsvermögens einschließlich des Zuwachses an dem Firmenwert haben. Fehlt es hingegen z.B. an einer **Beteiligung an den stillen Reserven**, so kann nur dann von einem atypisch stillen Gesellschaftsverhältnis ausgegangen werden, wenn bei Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalles seine Möglichkeit zur Entfaltung von Mitunternehmerinitiative besonders stark ausgeprägt ist.
- Dafür ist erforderlich, dass dem Stillen – sei es als Geschäftsführer, als Prokurist oder leitender Angestellter – Aufgaben der Geschäftsführung, mit denen ein nicht unerheblicher Entscheidungsspielraum und damit auch **Einfluss auf grundsätzliche Fragen** der Geschäftsleitung verbunden ist, zur selbständigen Ausübung übertragen werden; der stille Gesellschafter muss wie ein Unternehmer auf das Schicksal des Unternehmens Einfluss nehmen können. Dies kann auch bei Einräumung umfassender Weisungsrechte zu bejahen sein. Faktische Möglichkeiten der Einflussnahme auf die Unternehmensführung reichen nicht.

Im Ergebnis hat der BFH daher für den Streitfall die Möglichkeit des Vorliegens einer atypisch stillen Gesellschaft bejaht.

Hinweis: In der Gestaltungspraxis sollte also, wenn die Erzielung von Kapitaleinkünften (und nicht etwa gewerblichen Einkünften) beim stillen Gesellschafter beabsichtigt ist, darauf geachtet werden, dass dem Stillen (z.B. als Geschäftsführer, Prokurist oder leitender Angestellter) nicht zu weitreichende Einflussmöglichkeiten eingeräumt werden.

BFH: Die Einnahmen eines stillen Gesellschafters sind Einkünfte aus Kapitalvermögen, es sei denn, er ist als Mitunternehmer anzusehen.

Das ist dann der Fall, wenn der Stille Mitunternehmerinitiative entfalten kann und Mitunternehmerrisiko trägt.

Beide Merkmale können unterschiedlich ausgeprägt sein.

Ist das Risiko gering ausgeprägt, aber die Initiative stark, kann eine atypisch stille Beteiligung vorliegen.

Der BFH hat das im Streitfall bejaht. Die Einnahmen waren deshalb den gewerblichen Einkünften zuzurechnen.

Termine für Steuerzahlungen

September 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} 	10.9. (Freitag)	13.9. (Montag)	7.9. (Dienstag)
<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>			

Oktober 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} 	11.10. (Montag)	14.10. (Donnerstag)	8.10. (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; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p>⁴ 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