

Mandanten-Rundschreiben 01/2021

Jahressteuergesetz 2020: Home-Office-Pauschale, Umsatzsteuer • Auslandsreisekostenpauschalen für 2021 • Kaufpreisaufteilung bei Immobilien • Gutscheine und Umsatzsteuer • Erlass von Grundsteuer für 2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Mittelpunkt stehen aktuell die Gesetzesänderungen zum 1.1.2021. Das Jahressteuergesetz 2020 hat eine Vielzahl an Detailänderungen gebracht, die für die Praxis von Bedeutung sind. Hervorzuheben sind die Home-Office-Pauschale für die Jahre 2020 und 2021, weitreichende Änderungen beim Investitionsabzugsbetrag, Änderungen für gemeinnützige Körperschaften (einschließlich Erhöhung des Übungsleiterfreibetrags und der Ehrenamtszuschale) und zum 1.7.2021 in Kraft tretende Änderungen bei der umsatzsteuerlichen Erfassung von Leistungen über elektronische Märkte.

Weiterhin ist auf die Rechtsprechung des BFH hinzuweisen, der die Arbeitshilfe der FinVerw zur Aufteilung des Kaufpreises für bebaute Grundstücke zwecks AfA-Berechnung wegen schwerwiegender systematischer Mängel verworfen hat.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bzw. haushaltsnahe Dienstleistungen: Straßenreinigung, Handwerkerleistung in einer Werkstatt
 - 2 Werbungskostenabzug bei Auslands(praxis-)semestern
-

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 3 Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge: Hinweise für betroffene Arbeitnehmer
 - 4 Übernahme von Verwarnungsgeldern durch den Arbeitgeber als Arbeitslohn?
 - 5 Firmenwagen und Home-Office
 - 6 Verwaltungsanweisung zum Reisekostenrecht überarbeitet
 - 7 Häusliches Arbeitszimmer: Abzugsbeschränkung bei separater Wohnung in einem Mehrfamilienhaus als Arbeitszimmer?
 - 8 Grundrente: Änderungen für Minijobber ab 1.1.2021
-

Für Unternehmer und Freiberufler

- 9 Corona-Pandemie: Verlängerung der Möglichkeiten der Stundung von Steuerforderungen
 - 10 Veräußerung eines auch privat genutzten Betriebs-Pkw
 - 11 Umsatzsteuerliche Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen
 - 12 Finanzverwaltung ändert Definition für Werklieferungen
 - 13 Betriebseröffnung oder Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit – Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Anzeigepflicht
-

Für Personengesellschaften

- 14 Mehrstöckige Freiberufler-Personengesellschaft
-

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 15 Anteilsveräußerungsgewinn aus Mitarbeiterbeteiligungsprogramm: Arbeitslohn oder Kapitaleinkünfte?
-

Für Hauseigentümer

- 16 Erlass von Grundsteuer für 2020 noch bis zum 31.3.2021 möglich
 - 17 Arbeitshilfe der Finanzverwaltung zur Aufteilung des Kaufpreises für bebaute Grundstücke zwecks AfA-Berechnung wegen schwerwiegender systematischer Mängel verworfen
-

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 18 JStG 2020: Einschränkung der Verlustverrechnung bei Substanzverlusten aus Finanzierungshilfen des GmbH-Gesellschafters i.R.d. § 32d EStG
 - 19 JStG 2020: Keine Änderung bei den nachträglichen Anschaffungskosten von Beteiligungen (i.S.d. § 17 Abs. 2a EStG)
 - 20 Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts
 - 21 Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt
 - 22 Bewertung einer Pensionsrückstellung für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer in Fällen der Entgeltumwandlung
 - 23 Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei der Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine dem Anteilseigner nahestehende Person
 - 24 Eintragung einer gemeinnützigen Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) mit „gUG (haftungsbeschränkt)“ zulässig
-

Auslandspauschalen 2021 und aktuelle Steueränderungen

- 25 Gesetzliche Änderungen durch das JStG 2020
- 26 Für alle Steuerpflichtigen
- 27 Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber
- 28 Für Unternehmer und Freiberufler
- 29 Für Personengesellschaften
- 30 Für Bezieher von Kapitaleinkünften
- 31 Für Hauseigentümer
- 32 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen
- 33 Verpflegungskosten
- 34 Übernachtungskosten

Für alle Steuerpflichtigen

1 **Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen bzw. haushaltsnahe Dienstleistungen: Straßenreinigung, Handwerkerleistung in einer Werkstatt**

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

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

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

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

Hinweis:

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

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

Handlungsempfehlung:

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

2 **Werbungskostenabzug bei Auslands(praxis-)semestern**

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

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

Hinweis:

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

Handlungsempfehlung:

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

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

3 Erhöhung der Behinderten-Pauschbeträge: Hinweise für betroffene Arbeitnehmer

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

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

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

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

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

- Übertragung der Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung durch Kinder auf Eltern,
- Übertragung der Pauschbeträge für Menschen mit Behinderung zwischen Ehegatten und Lebenspartnern,
- der Lohnsteuerabzug erfolgt unter Berücksichtigung des Faktorverfahrens,
- der Pauschbetrag für Menschen mit Behinderung verteilt sich auf mehrere Dienst-/Beschäftigungsverhältnisse,

– die Gültigkeit des Pauschbetrages für Menschen mit Behinderung läuft zum 31.12.2020 ab.

Handlungsempfehlung:

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

4 Übernahme von Verwarnungsgeldern durch den Arbeitgeber als Arbeitslohn?

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

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

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

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

Hinweis:

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

5 Firmenwagen und Home-Office

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

Seit einigen Monaten und voraussichtlich auch noch in den kommenden Monaten arbeiten Arbeitnehmer teilweise aber ganz oder fast ausschließlich im Home-Office, so dass keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anfallen. Hinsichtlich der Ermittlung des geldwerten Vorteils aus einer Firmenwagengestellung gibt es insoweit aktuell aber keine neuen Regelungen. Allerdings kann auf bisherige Verwaltungsanweisungen zurückgegriffen werden, mit denen einer nur geringfügigen Nutzung eines überlassenen Firmenwagens Rechnung getragen werden kann. Insoweit ist zu unterscheiden zwischen einerseits dem Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber und andererseits Möglichkeiten bei der Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers. Insoweit gilt:

Lohnsteuerabzug durch den Arbeitgeber:

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

Einkommensteuererklärung des Arbeitnehmers:

- Im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung ist der Arbeitnehmer nicht an die im Lohnsteuerabzugsverfahren angewandte 0,03 %-Regelung gebunden und kann einheitlich für alle ihm überlassenen betrieblichen Kfz für das gesamte Kalenderjahr zur Einzelbewertung wechseln. Hierzu muss der Arbeitnehmer fahrzeugbezogen darlegen, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kfz tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat.
- Zudem hat er durch geeignete Belege glaubhaft zu machen, dass und in welcher Höhe der Arbeitgeber den Zuschlag mit 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ermittelt und versteuert hat. Hierzu können z.B. Gehaltsabrechnungen, die die Besteuerung des Zuschlags erkennen lassen, oder eine Bescheinigung des Arbeitgebers verwendet werden.

Hinweis:

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

6 Verwaltungsanweisung zum Reisekostenrecht überarbeitet

Das 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 FinVerw auf die jüngere Rechtsprechung des BFH 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 FinVerw 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 FinVerw 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. Hierzu 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 Zuordnungsentscheidung 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 und 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 veranlassten und bezahlten Mahlzeit.

Klarstellung der Voraussetzungen der doppelten Haushaltsführung

- Bei der doppelten Haushaltsführung sind Hauptwohnung und Zweitwohnung (-unterkunft) zu bestimmen. Hier verweist die FinVerw 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 FinVerw 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 FinVerw sehr hilfreich.

7 Häusliches Arbeitszimmer: Abzugsbeschränkung bei separater Wohnung in einem Mehrfamilienhaus als Arbeitszimmer?

Im Streitfall wurde – stark vereinfacht – in einem Mehrfamilienhaus neben einer Wohnung zu privaten Wohnzwecken vom Stpfl. auch eine abgeschlossene Wohnung ausschließlich für seine berufliche bzw. betriebliche Tätigkeit genutzt. Das Finanzamt und dem folgend auch das Finanzgericht sahen den Anwendungsbereich des eingeschränkten steuerlichen Abzugs der diesbezüglichen Aufwendungen nach den Grundsätzen für ein steuerliches Arbeitszimmer als gegeben an. Da die Wohnung nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen bzw. beruflichen Tätigkeit bildete, wurde der Abzug auf den Betrag von 1 250 € begrenzt.

Der BFH hat nun in diesem Verfahren mit Beschluss vom 8.10.2020 (Aktenzeichen VIII B 59/20) ernstliche Zweifel an der Wertung des Finanzgerichts geäußert und die Aussetzung der Vollziehung des strittigen Steuerbetrags zugelassen. Der BFH führt aus, dass eine Einbindung in die häusliche Sphäre in der Regel fehlt, wenn der Stpfl. in einem Mehrfamilienhaus zusätzlich zu seiner privaten Wohnung eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer nutzt. Ausnahmsweise kann sich die häusliche Sphäre der Privatwohnung jedoch auch auf diese weitere, zu beruflichen Zwecken genutzte Wohnung im selben Haus erstrecken. Dies ist jedoch nur dann der Fall, wenn bei wertender Betrachtung auf Grund besonderer Umstände im Einzelfall ein innerer Zusammenhang zwischen beiden Wohnungen besteht. Hiervon ist auszugehen, wenn die Wohnungen in unmittelbarer räumlicher Nähe zueinander liegen, etwa weil die als Arbeitszimmer genutzten Räume unmittelbar an die Privatwohnung angrenzen oder weil sie ihr auf derselben Etage direkt gegenüberliegen. Ist das Arbeitszimmer hingegen nur über eine der Allgemeinheit zugängliche und auch von anderen Personen genutzte Verkehrsfläche zu erreichen, liegt ein außerhäusliches Arbeitszimmer vor, so dass die restriktiven Abzugsbeschränkungen nicht greifen.

Hinweis:

Abzuwarten bleibt nun allerdings die Entscheidung im Hauptverfahren.

Handlungsempfehlung:

Wendet die FinVerw in vergleichbaren Fällen die einschränkenden Regeln zum häuslichen Arbeitszimmer an, so sollte geprüft werden, ob der Fall verfahrensrechtlich mit dem Einspruch angefochten werden sollte und im Hinblick auf das beim BFH anhängige Hauptverfahren ein Ruhen des eigenen Verfahrens beantragt wird.

8 Grundrente: Änderungen für Minijobber ab 1.1.2021

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

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

Handlungsempfehlung:

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

Hinweis:

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

Für Unternehmer und Freiberufler

9 Corona-Pandemie: Verlängerung der Möglichkeiten der Stundung von Steuerforderungen

Die FinVerw hat mit Schreiben des BMF vom 22.12.2020 (Aktenzeichen IV A 3 – S 0336/20/10001:025) die Möglichkeiten der Stundung von Steuerforderungen sowie die vereinfachte Anpassung von Steuervorauszahlungen verlängert. Insoweit gilt:

Steuerstundungen:

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

Anpassung von Vorauszahlungen:

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

Handlungsempfehlung:

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

10 Veräußerung eines auch privat genutzten Betriebs-Pkw

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

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

11 Umsatzsteuerliche Behandlung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen

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

Zunächst gilt grundlegend:

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

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

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

Hinweis:

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

Weitere Detailfragen zu Einzweck-Gutscheinen:

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

Beispiel:

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

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

Hinweis:

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

Beispiel:

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

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

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

Beispiel:

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

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

Beispiel:

Der Unternehmer B betreibt ein Gutscheinportal, auf dem er Büchergutscheine im Namen und für Rechnung des Buchhändlers A anbietet. Diese Gutscheine können in dem Buchladen des A eingelöst werden. B hat mit A vereinbart, im Falle eines ausgegebenen Gutscheins 20 % des Gutscheinwerts als Vermittlungsprovision einzubehalten und den Rest an A weiterzuleiten. B erstellt gegenüber A monatliche Abrechnungen über die veräußerten Gutscheine und gibt diese zusammen mit seiner eigenen Provisionsabrechnung an A weiter. Kunde C erwirbt einen Büchergutschein des A auf der Internetseite des B. C bezahlt hierfür 10 € an B.

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

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

Beispiel:

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

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

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

Beispiel:

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

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

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

zurückgegeben und erhält der Kunde den Gutscheinwert ausnahmsweise zurückerstattet, so wird der ursprüngliche Umsatz rückgängig gemacht.

Weitere Detailfragen zu Mehrzweck-Gutscheinen:

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

Beispiel:

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

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

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

Anwendungsregelung:

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

Handlungsempfehlung:

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

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

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

Beispiel:

Ein Restaurant gibt am 1.12.2020 einen Gutschein im Wert von 100 € aus. Der Gutschein berechtigt zum Verzehr von Speisen vor Ort im Restaurant und kann bis zum 30.11.2021 eingelöst werden. Getränke können mit dem Gutschein nicht bezahlt werden.

Da der Leistungsgegenstand (Speisen zum Vor-Ort-Verzehr) feststeht, handelt es sich aus Sicht der FinVerw um einen Einzweck-Gutschein. Dieser unterliegt dem im Zeitpunkt der Ausgabe gültigen Steuersatz von 5 %, ungeachtet der Tatsache, dass der Steuersatz im Zeitpunkt der Einlösung bei 5 % (Einlösung bis 31.12.2020), 7 % (Einlösung 1.1.2021 bis 30.6.2021) oder gar 19 % (Einlösung 1.7.2021 bis 30.11.2021) liegen wird.

12 Finanzverwaltung ändert Definition für Werklieferungen

Mit Schreiben vom 1.10.2020 (Aktenzeichen III C 2 – S 7112/19/10001 :00) hat das 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 nun eine Verlängerung der **Nichtbeanstandungsfrist bis zum 30.6.2021** in Aussicht gestellt.

13 Betriebseröffnung oder Aufnahme einer freiberuflichen Tätigkeit – Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Anzeigepflicht

Bislang bestand in Neugründungsfällen die Verpflichtung, die **Umsatzsteuer-Voranmeldungen** zwingend monatlich abzugeben. Diese Regelung wird nun 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 nun 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

14 Mehrstöckige Freiberufler-Personengesellschaft

Örtlich größere Zusammenschlüsse von Freiberuflern sind oftmals 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 nun, 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 nun 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 setzt nun 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 Gesellschafter 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 Mitunternehmerschaften diese gewerblich infiziert.

Handlungsempfehlung:

Auch wenn der Streitfall eine komplexe Struktur hatte, die so 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 Bezieher von Kapitaleinkünften

15 **Anteilsveräußerungsgewinn aus Mitarbeiterbeteiligungsprogramm: Arbeitslohn oder Kapitaleinkünfte?**

Das FG Düsseldorf hat sich erneut mit der Frage beschäftigt, ob Gewinne aus der Rückveräußerung eines im Rahmen eines Mitarbeiterbeteiligungsprogramms für leitende Angestellte erworbenen Anteils am Unternehmen des Arbeitgebers als Arbeitslohn oder als Kapitaleinkünfte zu erfassen sind. Bedeutung hat dies z.B. im Hinblick auf die Frage, ob der Abgeltungsteuersatz zur Anwendung kommt.

Mit Urteil vom 22.10.2020 (Aktenzeichen 14 K 2209/17 E) stellt das Gericht fest, dass der Gewinn nicht durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, wenn der Arbeitnehmer hinsichtlich des

Anteilswertes ein rechtliches und tatsächliches Verlustrisiko getragen hat und sowohl der Erwerb als auch die Rückübertragung des Geschäftsanteils zu marktgerechten Preisen erfolgt sind. Der Arbeitnehmer nutzt in diesem Fall sein Kapital als eine vom Arbeitsverhältnis unabhängige und eigenständige Erwerbsgrundlage zur Einkünfteerzielung. Im Urteilsfall selbst ging es noch um einen Zeitraum vor Einführung der Abgeltungsteuer.

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

Hinweis:

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

Für Hauseigentümer

16 Erlass von Grundsteuer für 2020 noch bis zum 31.3.2021 möglich

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

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

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

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

Handlungsempfehlung:

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

17 Arbeitshilfe der Finanzverwaltung zur Aufteilung des Kaufpreises für bebaute Grundstücke zwecks AfA-Berechnung wegen schwerwiegender systematischer Mängel verworfen

Wird für eine Immobilie ein einheitlicher Kaufpreis bezahlt, so muss dieser für Zwecke der Berechnung der Gebäude-Abschreibung auf das Gebäude einerseits und den Grund und Boden

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

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

Im Urteilsfall hatten die Beteiligten im Kaufvertrag eine Aufteilung des Kaufpreises auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits vereinbart. Diese vertragliche Aufteilung hatten das Finanzamt und dem folgend das Finanzgericht aber verworfen, weil die realen Wertverhältnisse offensichtlich in grundsätzlicher Weise verfehlt wurden. An diese Feststellung war der BFH gebunden. Das Gericht bekräftigt aber, dass grundsätzlich die von den Beteiligten vorgenommene Kaufpreisaufteilung maßgeblich ist und von ihr nur abgewichen werden darf, wenn die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt wurden und wirtschaftlich unhaltbar sind. Sind die Werte unreal, müsse eine Grundstücksbewertung im Prinzip auf der Grundlage der ImmoWertV vorgenommen werden. Dabei sei von den vorgesehenen Verfahren das zu wählen, welches den tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalles vorrangig entspricht. Im Zweifel müsse eine Grundstücksbewertung durch einen öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen für die Bewertung von Grundstücken erfolgen.

Handlungsempfehlung:

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

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

18 JStG 2020: Einschränkung der Verlustverrechnung bei Substanzverlusten aus Finanzierungshilfen des GmbH-Gesellschafters i.R.d. § 32d EStG

Mit dem JStG 2020 vom 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096) hat der Gesetzgeber § 32d Abs. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG, der den Ausschluss bestimmter Kapitalerträge vom Abgeltungsteuertarif bei Beteiligungen von mindestens 10 % regelt, ergänzt um die Tatbestandsvoraussetzung „soweit die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sind, die der inländischen Besteuerung unterliegen und § 20 Absatz 9 Satz 1 zweiter Halbsatz keine Anwendung findet“. Diese Regelung ist grundsätzlich anzuwenden auf Kapitalerträge, die nach dem 31.12.2020 erzielt werden. Für bereits vor diesem Datum ausgereichte Darlehen ist die Neuregelung allerdings erst ab dem Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden.

Mit der Neuregelung soll nun – ausweislich der Gesetzesbegründung – „in der Praxis bekannt gewordenen Gestaltungen begegnet werden“, bei denen „künstlich erzeugte Verluste“ in voller Höhe mit tariflich versteuerten Einkünften verrechnet werden. Derartige Gestaltungen werden in der

Gesetzesbegründung allerdings nicht näher spezifiziert; bereits im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens war kritisiert worden, dass auch „reale Verluste“ benachteiligt werden.

In der verabschiedeten Form bewirkt die zusätzliche Tatbestandsvoraussetzung jedenfalls praktisch, dass positive wie negative Kapitalerträge aus stillen Beteiligungen und aus sonstigen Kapitalforderungen – insbesondere also Darlehen, die an zu mindestens 10 % beteiligte Gesellschafter gezahlt werden, nur noch dann i.R. der Regelbesteuerung erfasst werden sollen, wenn (verkürzt formuliert) die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Dies bedeutet im Vergleich zur bisherigen Rechtslage für Substanzverluste aus Finanzierungshilfen eines zu mindestens 10 % beteiligten GmbH-Gesellschafters (z.B. auf Grund des Ausfalls eines Gesellschafterdarlehens oder des Verzichts auf ein Gesellschafterdarlehen) gravierende Nachteile. Da entsprechenden Substanzverlusten des Gesellschafters regelmäßig keine Betriebsausgaben auf Seiten der GmbH gegenüberstehen, werden die Darlehensverluste der tariflichen Besteuerung entzogen und stattdessen dem Regime der Abgeltungsteuer (mit der zeitlich gestreckten und auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen beschränkten Verlustverrechnung) unterworfen.

Hinweis:

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

19 JStG 2020: Keine Änderung bei den nachträglichen Anschaffungskosten von Beteiligungen (i.S.d. § 17 Abs. 2a EStG)

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

20 Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes durch das Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts

Mit dem COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz vom 27.3.2020 (Gesetz zur vorübergehenden Aussetzung der Insolvenzantragspflicht und zur Begrenzung der Organhaftung bei einer durch die COVID-19-Pandemie bedingten Insolvenz, BGBl. I 2020, 569) hatte der Gesetzgeber einschneidende Änderungen im System des Insolvenzrechts vorgenommen: Unternehmen, die von der Pandemie betroffen sind, sollten frühestens nach dem 30.9.2020 den Insolvenzantrag stellen müssen, bis dahin drohten (verkürzt dargestellt) weder Strafbarkeit noch Haftung.

Mit dem Gesetz zur Änderung des COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetzes vom 25.9.2020 (BGBl. I 2020, 2016) ist die Frist (ausschließlich betreffend die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrages wegen Überschuldung) bis zum 31.12.2020 verlängert worden. Seit dem 1.1.2021 ist die Überschuldung grds. wieder Insolvenzantragsgrund.

Aktuell hat der Gesetzgeber nun mit dem Gesetz zur Fortentwicklung des Sanierungs- und Insolvenzrechts (BGBl. I 2020, 3256) weitere Änderungen am COVID-19-Insolvenzaussetzungsgesetz vorgenommen. Daneben beinhaltet das Gesetzesvorhaben auch die Neueinführung eines Gesetzes über den Stabilisierungs- und Restrukturierungsrahmen für

Unternehmen (Unternehmensstabilisierungs- und Restrukturierungsgesetz – StaRUG). Das Gesetz ist zum 1.1.2021 in Kraft getreten.

Hinsichtlich der Insolvenzantragspflicht sieht die Neuregelung eine (erneute) Aussetzung wie folgt vor: *„Vom 1. Januar 2021 bis zum 31. Januar 2021 ist die Pflicht zur Stellung eines Insolvenzantrags nach Maßgabe des Absatzes 1 für die Geschäftsleiter solcher Schuldner ausgesetzt, die im Zeitraum vom 1. November 2020 bis zum 31. Dezember 2020 einen Antrag auf die Gewährung finanzieller Hilfeleistungen im Rahmen staatlicher Hilfsprogramme zur Abmilderung der Folgen der COVID-19-Pandemie gestellt haben. War eine Antragstellung aus rechtlichen oder tatsächlichen Gründen innerhalb des Zeitraums nicht möglich, gilt Satz 1 auch für Schuldner, die nach den Bedingungen des staatlichen Hilfsprogramms in den Kreis der Antragsberechtigten fallen. Die Sätze 1 und 2 gelten nicht, wenn offensichtlich keine Aussicht auf Erlangung der Hilfeleistung besteht oder die erlangbare Hilfeleistung für die Beseitigung der Insolvenzreife unzureichend ist.“*

Hinweis:

Da an den – durchaus komplexen – insolvenzrechtlichen Regelungen gravierende rechtliche (auch strafrechtliche) Folgen hängen, sollte im konkreten Einzelfall fachliche Beratung in Anspruch genommen werden.

21 Passivierung von Verbindlichkeiten bei Rangrücktritt

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

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 19.8.2020 (Aktenzeichen XI R 32/18, ZIP 2020, 2566) zu sehen, mit dem der BFH (gegen die Auffassung der FinVerw) entschieden hat, dass eine Rangrücktrittserklärung, die die Erfüllung der Verpflichtung nicht nur aus zukünftigen Gewinnen und Einnahmen, sondern auch aus „sonstigem freien Vermögen“ vorsieht, selbst dann weder handels- noch steuerbilanziell ein Passivierungsverbot auslöst, wenn der Schuldner auf Grund einer fehlenden operativen Geschäftstätigkeit aus der Sicht des Bilanzstichtages nicht in der Lage ist, freies Vermögen zu schaffen, und eine tatsächliche Belastung des Schuldnervermögens voraussichtlich nicht eintreten wird.

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

„Zur Abwendung der Überschuldung bei Ihrer Gesellschaft werden wir mit unseren Forderungen aus gewährten Tagesgeldern und laufenden Kontokorrent bis zu einer Höhe von maximal ... € hinter die Forderungen aller anderen gegenwärtigen und zukünftigen Gläubiger, die eine solche Rangrücktrittserklärung nicht abgegeben haben, in der Weise zurücktreten, dass die Forderungen nur aus sonst entstehenden Jahresüberschüssen, einem Liquidationsüberschuss oder aus einem die sonstigen Verbindlichkeiten der Gesellschaft übersteigenden freien Vermögen zu bedienen sind. Diese Erklärung erlischt automatisch mit dem Zeitpunkt, zu dem der Tatbestand der Überschuldung aufgehoben ist, oder eine andere Gesellschaft die Forderungen übernimmt und darauf ihrerseits einen entsprechenden Rangrücktritt erklärt.“

Nach einer Außenprüfung ging die FinVerw davon aus, dass mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht mit einer Rückzahlung der Verbindlichkeiten zu rechnen sei; die Verbindlichkeiten gegenüber B seien daher – mangels wirtschaftlicher Belastung – gewinnerhöhend aufzulösen. Auf Grund der Gesellschafterstellung des B wurde in Höhe des werthaltigen Teils der Forderung eine verdeckte Einlage erfasst. Der BFH hat diese Auffassung verworfen; vielmehr seien

die Verbindlichkeiten sehr wohl weiter zu passivieren. Auch das steuerbilanzielle Passivierungsverbot des § 5 Abs. 2a EStG greife nicht.

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

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

Hinweis:

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

22 Bewertung einer Pensionsrückstellung für einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer in Fällen der Entgeltumwandlung

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

Dies ist vor dem Hintergrund der Tatsache zu sehen, dass für die Bewertung von Pensionsrückstellungen aus Entgeltumwandlung in § 6a Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 Satz 1 Halbs. 2 EStG eine Sonderregelung besteht. Im Grundsatz werden Pensionsverpflichtungen mit dem speziellen Teilwert nach § 6a Abs. 3 EStG bewertet. Teilwert ist der Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres, dem sog. Anwartschaftsbarwert, abzüglich des sog. Prämienbarwerts. Der Prämienbarwert verkörpert die noch zu erdienenden Ansprüche des Pensionsberechtigten (sog. future service). Bei durch Entgeltumwandlung finanzierten Pensionsverpflichtungen wird der spezielle Teilwert des § 6a Abs. 3 EStG nun aber nur dann angesetzt, wenn nicht der Barwert der unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahrs höher ist. Dieser Barwert wird ohne Abzug eines Prämienbarwerts, dafür aber beschränkt auf die unverfallbaren künftigen Pensionsleistungen bestimmt und bildet damit nur die Anwartschaft aus dem bereits umgewandelten Entgelt (sog. past service) ab.

Die besondere, in der Regel günstigere Bewertungsregelung gilt allerdings nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung nur für Arbeitnehmer i.S.d. BetrAVG. Für den Streitfall einer Pensionszusage an einen Alleingesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH hat der BFH in Bestätigung der Auffassung der FinVerw klargestellt, dass diese Voraussetzung für den Ansatz des Mindestbarwerts gerade nicht erfüllt ist, wenn eine GmbH ihrem Alleingesellschafter-Geschäftsführer eine Versorgungszusage aus Entgeltumwandlungen gewährt, da dieser eben kein Arbeitnehmer i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 1 oder 2 BetrAVG ist. Die insoweit gegebene Bevorzugung von Pensionsrückstellungen für Arbeitnehmer i.S.d. BetrAVG sei verfassungsgemäß. Ein anderes Ergebnis ergebe sich auch dann nicht, wenn die vertragliche Pensionszusage mit dem Alleingesellschafter-Geschäftsführer zur Unverfallbarkeit den gleichen Inhalt wie § 1b Abs. 5 BetrAVG habe.

Hinweis:

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

23 Anwendung des Abgeltungsteuersatzes bei der Darlehensgewährung an eine GmbH durch eine dem Anteilseigner nahestehende Person

Im Regelfall beträgt die Einkommensteuer für Einkünfte aus Kapitalvermögen 25 %; der damit in den meisten Fällen verbundene Kapitalertragsteuereinbehalt hat grundsätzlich abgeltende Wirkung (sog. Abgeltungsteuer). Der Gesetzgeber möchte aber ausschließen, dass gestalterisch erreicht werden kann, dass auf der einen Seite Zinsaufwendungen die Steuern zum normalen Tarif mindern, auf der anderen Seite aber die entsprechenden Zinserträge nur dem günstigen Abgeltungsteuersatz unterliegen. Daher kommt der Abgeltungsteuersatz nicht zur Anwendung für Erträge aus stillen Beteiligungen und sonstigen Kapitalforderungen sowie bei entsprechenden Gewinnen aus der Veräußerung stiller Beteiligungen bzw. Kapitalforderungen, u.a.

- bei Kapitalüberlassung zwischen nahestehenden Personen (Fall 1),
- bei Gesellschafterfremdfinanzierung durch einen zu mindestens 10 % an der Gesellschaft beteiligten Gesellschafter (Fall 2).

Hinweis:

In beiden Fällen erfordert die Ausnahme vom Abgeltungsteuertarif, dass die den Kapitalerträgen entsprechenden Aufwendungen beim Schuldner Betriebsausgaben oder Werbungskosten im Zusammenhang mit Einkünften sein müssen, die der inländischen Besteuerung unterliegen und für die das ansonsten bei Kapitaleinkünften geltende Werbungskostenabzugsverbot keine Anwendung findet. Damit sollen Steuersatzvorteile verhindert werden. Insbesondere soll die Fremdkapitalüberlassung im Zusammenhang mit der Finanzierung privater Anschaffungen, die nicht der Erzielung von Einkünften dienen, aus dem Anwendungsbereich der Regelung ausgenommen werden.

Mit seinem Urteil vom 16.6.2020 (Az. VIII R 5/17, GmbHR 2020, 1357) hat dazu der BFH (gegen die Entscheidung der Vorinstanz) festgestellt, dass der vorstehend genannte Fall 1 kein Auffangtatbestand für den Ausschluss vom Abgeltungsteuertarif ist, wenn die Voraussetzungen des Ausschlussgrundes nach dem genannten Fall 2 nicht erfüllt sind. Vielmehr ist der zweitgenannte Fall ein speziell für Vergütungen, die u.a. von einer GmbH an einen Anteilseigner oder an eine diesem nahestehende Person gezahlt werden, geschaffener (abschließender) Ausschlussstatbestand. Wenn die Voraussetzungen der Regelung nicht erfüllt sind, kommt ein Rückgriff auf den Ausschlussstatbestand für nahestehende Personen (oben Fall 1) weder für Vergütungen aus einem Darlehen des Anteilseigners noch einer nahestehenden Person an die GmbH in Betracht.

Zum Näheverhältnis hat der BFH seine Rechtsauffassung unterstrichen, wonach ein Näheverhältnis nicht schon dann besteht, wenn ein aus der Ehegatteneigenschaft abgeleitetes persönliches Interesse allein vorliege bzw. vorliegen könne. Es bedürfe vielmehr eines Beherrschungsverhältnisses zwischen bspw. dem Darlehensgeber als nahestehender Person dergestalt, dass der Darlehensgeber einen solchen Einfluss auf den Darlehensnehmer ausübt, dass dieser sich dem Abschluss des Darlehensvertrags nicht entziehen kann; das Bestehen der Ehe allein genüge nicht. Es erfolgt also eine enge Auslegung dieses Begriffs. Dem folgt mittlerweile auch die FinVerw.

Hinweis:

Mit dieser Entscheidung hat der BFH zugleich die Auffassung der FinVerw bestätigt: Nahestehende Darlehensnehmer i.S.d. Fallgruppe 1 können nur natürliche Personen sein (und Stiftungen sowie Personengesellschaften, bei denen hinsichtlich der Erträge aus Darlehensgewährung § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG keine Anwendung findet). Werden die Erträge hingegen von einer GmbH gezahlt, ist ausschließlich die zweitgenannte Sonderregelung für Gesellschafter-Darlehen anwendbar, nicht aber der erstgenannte allgemeine Fall für nahestehende Personen.

24 Eintragung einer gemeinnützigen Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) mit „gUG (haftungsbeschränkt)“ zulässig

Mit Beschluss vom 28.4.2020 (Aktenzeichen II ZB 13/19, GmbHR 2020, 829) hat der BGH einen langjährigen Meinungsstreit dahingehend entschieden, dass die Abkürzung „gUG (haftungsbeschränkt)“ in der Firma (der Antragstellerin) zulässig ist und ins Handelsregister eingetragen werden kann.

Der BGH führt dazu i.R. seiner Begründung insbesondere aus, dass Sinn und Zweck von § 5a GmbHG, nach dessen Vorgaben die Firma einer Unternehmergesellschaft den Rechtsformzusatz „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ oder „UG (haftungsbeschränkt)“ enthalten muss, für die Zulässigkeit der Abkürzung sprechen würden und eine Verunsicherung des Rechtsverkehrs durch einen Zusatz „g“ nicht zu befürchten sei, da die Unternehmergesellschaft seit über elf Jahren bekannt und weit verbreitet sei.

Hinweis:

Der Beschluss des BGH ist schon unter dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit zu begrüßen.

Auslandspauschalen 2021 und aktuelle Steueränderungen

25 Gesetzliche Änderungen durch das JStG 2020

Mit dem Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) wurde ein äußerst umfangreiches Gesetzespaket verabschiedet, welches in vielen Detailfragen Änderungen der gesetzlichen Rahmenbedingungen mit sich bringt. Zum großen Teil gelten diese ab 2021, teilweise aber bereits für 2020. Dabei handelt es sich nicht nur, aber in nicht unerheblichem Maße auch um begünstigende Regelungen. Auf diese neuen Rahmenbedingungen gilt es sich einzustellen. In dieser Beilage stellen wir die wichtigsten Änderungen thematisch gegliedert vor und weisen auf Gestaltungsmöglichkeiten hin.

26 Für alle Steuerpflichtigen

Aus der Vielzahl an Detailänderungen sind folgende Punkte herauszustellen, die für einen breiten Kreis an Stpfl. von Interesse sind:

- Bereits mit dem Zweiten Corona-Steuerhilfegesetz wurde der **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende** von bislang 1 908 € auf 4 008 € – zzgl. 240 € je weiterem Kind – befristet für die Jahre 2020 und 2021 – angehoben. Diese Anhebung gilt nun zeitlich unbefristet.
- Der **Übungsleiterfreibetrag** ist von 2 400 € auf 3 000 € angehoben worden und die **Ehrenamtspauschale** von 720 € auf 840 €. Dies gilt ab dem Jahr 2021.
- Die Grenze für **vereinfachte Zuwendungsbestätigungen** („Spendenbescheinigung“) ist von 200 € auf 300 € angehoben worden. Dies gilt bereits für in 2020 geleistete Zuwendungen. Statt einer Zuwendungsbestätigung genügt in diesem Rahmen der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung eines Kreditinstituts. Aus der Buchungsbestätigung müssen der Name und die Kontonummer oder ein sonstiges Identifizierungsmerkmal des Auftraggebers und des Empfängers, der Betrag, der Buchungstag sowie die tatsächliche Durchführung der Zahlung ersichtlich sein. Weiterhin soll ein Zuwendungsempfängerregister für den EU- und EWR-Raum eingeführt werden. Dies wird dann die steuerliche Geltendmachung solcher Zuwendungen vereinfachen. Die Umsetzung dieses Zuwendungsempfängerregisters bleibt aber abzuwarten.
- Der **Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen**, die in unmittelbarem Zusammenhang mit in der **Schweiz** erzielten und im Inland steuerlich freigestellten Lohneinkünften stehen, wird nun – der Rechtsprechung folgend – zugelassen. Dies gilt für alle verfahrensrechtlich noch offenen Fälle. Voraussetzung ist allerdings, dass der

Beschäftigungsstaat keinerlei steuerliche Berücksichtigung von Vorsorgeaufwendungen im Rahmen der Besteuerung dieser Einnahmen zulässt.

27 Für Arbeitnehmer und Arbeitgeber

a) Home-Office-Pauschale

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

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

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

- Der pauschale Abzugsbetrag für die Nutzung des Arbeitsplatzes in der Wohnung des Stpfl. wird nur für die Kalendertage gewährt, an denen der Stpfl. seine betriebliche/berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine andere betriebliche/berufliche Betätigungsstätte aufsucht. Für diese Tage kann folglich keine Entfernungspauschale geltend gemacht werden.
- Insgesamt ist der Abzug dieser Pauschale für einen häuslichen Arbeitsplatz auf einen Höchstwert von 600 € pro Jahr begrenzt. Übt der Stpfl. verschiedene betriebliche oder berufliche Tätigkeiten aus, sind sowohl die Tagespauschale von 5 € als auch der Höchstbetrag von 600 € auf die verschiedenen Betätigungen aufzuteilen; er wird nicht tätigkeitsbezogen vervielfacht.
- Keine Einschränkungen bei der Abzugsfähigkeit ergeben sich dann, wenn in der Wohnung mehrere Stpfl. ihrer beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit nachgehen. Ehegatten können also jeder für sich die Pauschale geltend machen, wenn die Voraussetzungen erfüllt sind, unabhängig davon, ob beide einen gemeinsamen Arbeitstisch in der Wohnung nutzen.
- Die Pauschale kann für 2020 nur in der Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden.
- Die Pauschale gilt sowohl für Arbeitnehmer als auch für Selbständige und Gewerbetreibende. In der betrieblichen Gewinnermittlung ist die Pauschale zwingend auf einem separaten Aufwandskonto zu buchen.
- Bei Arbeitnehmern kann diese Pauschale nur wie andere Werbungskosten geltend gemacht werden. Dies bedeutet, dass sich diese nur dann auswirkt, wenn zusammen mit anderen Werbungskosten (wie etwa Entfernungspauschale, Arbeitsmittel, Weiterbildung) der Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 000 € je Jahr überschritten wird. Insofern kann es nun für 2020 geboten sein, diese Werbungskosten geltend zu machen, wenn zusammen mit der Home-Office-Pauschale der Arbeitnehmer-Pauschbetrag überschritten wird.
- Zur Anwendung kommt diese Pauschale für in den Jahren 2020 und 2021 in der häuslichen Wohnung ausgeübte Tätigkeiten.
- Kosten für Arbeitsmittel, die für die Tätigkeit am häuslichen Arbeitsplatz benötigt werden, werden nicht durch die Pauschale abgegolten. So ist ein Werbungskostenabzug z.B. für Büromöbel, Schreibwaren oder Computerzubehör zusätzlich möglich.

Handlungsempfehlung:

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

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

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

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

Hinweis:

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

c) Zusätzlichkeitserfordernis bei begünstigten Bar- oder Sachbezügen

Vielfach ist die Gewährung einer Steuerfreistellung oder einer Lohnsteuerpauschalierung für einen Bar- oder Sachbezug davon abhängig, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Vorteil „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbringt (Zusätzlichkeitskriterium). So etwa z.B. beim Corona-Bonus, Kindergarten-Zuschüssen, Job-Ticket, Maßnahmen zur betrieblichen Gesundheitsförderung oder Fahrradüberlassung.

Der BFH hatte mit Urteil vom 1.8.2019 (Aktenzeichen VI R 32/18 und die beiden im Wesentlichen inhaltsgleichen Parallelentscheidungen vom gleichen Tag mit den Aktenzeichen VI R 21/17 und VI R 40/17) entschieden, dass das Zusätzlichkeitserfordernis auch dann als erfüllt anzusehen sei, wenn Arbeitgeber oder Arbeitnehmer den ohnehin geschuldeten Arbeitslohn für künftige Lohnzahlungszeiträume zunächst arbeitsrechtlich wirksam herabsetzen und sodann den Sachbezug vereinbaren. Diese Rechtsprechung wendet die FinVerw nicht an. Eine eingrenzende Regelung wurde nun gesetzlich festgeschrieben. Das Zusätzlichkeitserfordernis ist danach nur unter folgenden Bedingungen erfüllt, nämlich wenn:

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

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

Handlungsempfehlung:

Diese Neuregelung, welche **ab dem 1.1.2021** gilt, erfordert die Überprüfung bestehender Zusagen, sei dies in einzelvertraglichen Vereinbarungen oder z.B. auch in Betriebsvereinbarungen. Es kann erforderlich sein, bei Hingabe von begünstigten Bar- oder Sachbezügen eine Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer zu treffen, nach

der dieser bei Wegfall des begünstigten Bar- oder Sachbezugs kein Anrecht auf die arbeitgeberseitige Leistung hat, sondern ihre Freiwilligkeit ausdrücklich bestätigt.

d) Weitere Änderungen

Daneben ist auf folgende Änderungen hinzuweisen:

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

28 Für Unternehmer und Freiberufler

a) Investitionsabzugsbetrag/Sonderabschreibung für kleinere Betriebe

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

- **Anwendungsvoraussetzung für Investitionsabzugsbetrag/Sonderabschreibung:** Unabhängig von der Gewinnermittlungsart können Investitionsabzugsbeträge bzw. Sonderabschreibungen in Anspruch genommen werden, wenn im Abzugsjahr der Gewinn 200 000 € (ohne Berücksichtigung der Investitionsabzugsbeträge) nicht übersteigt. Diese Grenze gilt unabhängig von der Zahl der Gesellschafter auch für Kapital- und Personengesellschaften.
- **Höhe des Investitionsabzugsbetrages:** Der Investitionsabzugsbetrag kann bis zur Höhe von 50 % (bislang: 40 %) der voraussichtlichen Anschaffungs- und Herstellungskosten gebildet werden. Es bleibt bei der Obergrenze für Investitionsabzugsbeträge in Höhe von 200 000 €. Diese Obergrenze gilt insgesamt für im jeweiligen Wirtschaftsjahr und in den drei vorangegangenen Jahren geltend gemachten Investitionsabzugsbeträge, die noch nicht auf Neuinvestitionen übertragen bzw. aufgelöst wurden.
- **Durchführung der Investition/Sonderabschreibung:** Wird die Investition später durchgeführt, kann der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag im Umfang von 50 % des Investitionsvolumens wieder gewinnerhöhend hinzugerechnet werden (er kann aber auch bis zum Ende des Investitionszeitraums fortgeführt werden). Eine Steuererhöhung kann aber vermieden werden, weil im selben Umfang ein steuermindernder Abzug von den Anschaffungs- und Herstellungskosten des Investitionsgutes erfolgen kann, was dann die Bemessungsgrundlage für die Abschreibung mindert. Zudem kann eine Sonderabschreibung von bis zu insgesamt 20 % der (verbleibenden) Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den vier folgenden Jahren neben der regulären Abschreibung zum Ansatz gebracht werden. Dies setzt voraus, dass der Betrieb im Wirtschaftsjahr, das der Anschaffung oder Herstellung vorangeht, einen Gewinn von nicht mehr als 200 000 € erzielt.
- **Begünstigung auch von vermieteten Wirtschaftsgütern:** Bislang waren nur Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens begünstigt, die im Jahr der Investition und im Folgejahr ausschließlich oder fast ausschließlich, d.h. zu mindestens 90 %, im Betrieb genutzt werden. Künftig fallen auch in diesem Zeitraum vermietete Wirtschaftsgüter in den Anwendungsbereich.

Hinweis:

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

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

b) Home-Office-Pauschale

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

Hinweis:

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

c) Pauschalierter Verlustrücktrag: Verzinsung

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

Dies hat zur Folge, dass es nicht mehr sinnvoll ist, den pauschalierten Verlustrücktrag – soweit die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind – in maximaler Höhe in Anspruch zu nehmen und ggf. später eine Korrektur anhand des tatsächlich entstandenen – oder möglicherweise gar nicht entstandenen – Verlustes in 2020 hinzunehmen. Nach der bisherigen Gesetzesfassung wurde in diesen Fällen vom Fiskus quasi ein zinsloser Kredit gewährt. Nach der nunmehrigen Gesetzesfassung sollte der pauschalierte Verlustrücktrag nur in Höhe des erwarteten tatsächlichen Verlustes in 2020 geltend gemacht werden. Somit kann nach wie vor erreicht werden, dass der Verlustrücktrag und die damit verbundene Steuerrückzahlung der Steuer 2019 möglichst frühzeitig geltend gemacht werden kann. Soweit bislang ein höherer pauschalierter Verlustrücktrag geltend gemacht wurde als voraussichtlich tatsächlich für 2020 ein Verlust entstehen wird, kann der pauschalierte Verlustrücktrag korrigiert werden. So kann eine spätere Verzinsung der ansonsten eintretenden Steuernachzahlung für 2019 verhindert werden.

Hinweis:

Nicht aufgegriffen wurden die Überlegungen zur betragsmäßigen und zeitlichen Ausweitung des Verlustrücktrags.

d) Änderungen im Bereich der Umsatzsteuer

Die Änderungen im Umsatzsteuergesetz betreffen zwei Bereiche. Zum einen diverse Detailänderungen, die überwiegend zum 1.1.2021 in Kraft treten und zum anderen die Umsetzung des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpaktes zum 1.7.2021 – hierzu weiter unten.

Detailänderungen im Umsatzsteuergesetz:

- **Pflege- und Betreuungsleistungen an körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftige Personen:** Seit dem 1.1.2009 sind neben Pflegeleistungen auch Betreuungsleistungen an körperlich, geistig oder seelisch hilfsbedürftige Personen steuerbefreit. Diese Vorschrift wurde nun ergänzt dahingehend, dass unter den übrigen Voraussetzungen der Norm auch die Leistungen solcher Einrichtungen befreit sein können, die selbst keine Pflege- oder Betreuungsleistungen, sondern lediglich damit eng verbundene Leistungen erbringen. Dies kann Einrichtungen betreffen, die z.B. neben der Pflegeberatung nach § 7a SGB XI, der Erstellung von Gutachten zur Feststellung der Pflegebedürftigkeit nach § 18 SGB XI, Leistungen beim Hausnotruf nach § 40 SGB XI oder der Erteilung von Pflegekursen nach § 45 SGB XI selbst keine Pflege- oder Betreuungsleistungen erbringen.
- Steuerbefreiung von **Beherbungsleistungen gegenüber Studierenden** und Schülern an Hochschulen: Klargestellt wurde, dass Beherbergungsleistungen gegenüber Studierenden und Schülern an Hochschulen und bestimmten Schulen steuerbefreit sind. Begünstigt sind insbesondere die Leistungen der Studentenwerke, auch soweit es sich bei ihnen um privatrechtliche Einrichtungen handelt. Nicht der Steuerbefreiung (aber dem ermäßigten Steuersatz) unterliegt die kurzfristige Vermietung von möblierten Apartments oder Zimmern in Gästehäusern an Nicht-Studierende (z.B. Gastwissenschaftler).
- Auch wurden (klarstellend) **Verfahrensbeistände** in die Steuerbefreiung mit aufgenommen. Die Steuerbefreiung erfasst grundsätzlich die nach §§ 158, 174 oder 191 FamFG erbrachten Beistandsleistungen sowohl von freiberuflich tätigen Rechtsanwälten, Pädagogen sowie Kinder- und Jugendpsychologen als auch von Mitarbeitern von Betreuungsvereinen, die vom Familiengericht zum Verfahrensbeistand bestellt wurden.
- Gesetzlich ist nun festgeschrieben worden, dass die **Berichtigung einer Rechnung** kein rückwirkendes Ereignis ist. Damit eröffnet die Rechnungsberichtigung nicht andere Korrekturen in dem Steuerbescheid, wie dies von der Rechtsprechung gesehen wurde.
- Das Reverse-Charge-Verfahren wird auf **Telekommunikationsdienstleistungen** an Wiederverkäufer erweitert. Damit sollen bekannt gewordene Umsatzsteuerbetrugsmodelle im Zusammenhang mit Voice over IP (= VoIP) verhindert werden.

Der Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Telekommunikationsdienstleistungen wird auf Unternehmer, deren Haupttätigkeit in Bezug auf den Erwerb dieser Leistungen in deren Erbringung besteht und deren eigener Verbrauch dieser Leistungen von untergeordneter Bedeutung ist (sog. Wiederverkäufer), beschränkt. Dadurch wird vermieden, dass Unternehmer, die Telekommunikationsdienstleistungen nur als Nebenleistungen erbringen oder die solche Leistungen lediglich erwerben, ohne sie weiter zu veräußern, von der Regelung betroffen sind.

Um Rechtssicherheit für den leistenden Unternehmer als auch für den Leistungsempfänger zu erlangen, stellt die zuständige Finanzbehörde dem Leistungsempfänger eine Bescheinigung aus, aus der sich die Wiederverkäufereigenschaft des Unternehmers ergibt. Hat das Finanzamt dem Unternehmer eine Bescheinigung ausgestellt, ist er als Leistungsempfänger Steuerschuldner, auch dann, wenn er diese Bescheinigung gegenüber dem leistenden Unternehmer nicht verwendet.

Hinweis:

Die FinVerw plant eine Übergangsregelung. Danach soll es bei Leistungen, die nach dem 31.12.2020 und vor dem 1.4.2021 ausgeführt werden, sowohl beim leistenden Unternehmer als auch beim Leistungsempfänger nicht zu beanstanden sein, wenn die Vertragspartner einvernehmlich noch von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgegangen sind. Voraussetzung hierfür ist, dass der Umsatz vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert wird.

Umsetzung des sog. Mehrwertsteuer-Digitalpaktes zum 1.7.2021:

- Umgesetzt wird die **zweite Stufe des sog. EU-Digitalpakets zum 1.7.2021**. Kernstück ist die Erweiterung des bestehenden Mini-One-Stop-Shops zum One-Stop-Shop und die Einführung eines Import-One-Stop-Shops. Diese EU-weit umzusetzenden Maßnahmen beinhalten wesentliche Vereinfachungen für betroffenen Unternehmer, die Leistungen in mehreren EU-Mitgliedstaaten ausführen, da sie sich durch die zentrale Anlaufstelle nicht mehr in jedem EU-Mitgliedstaat ihrer Kunden umsatzsteuerlich registrieren lassen müssen.
- **Erweiterung des bestehenden Mini-One-Stop-Shops zum One-Stop-Shop:**
 - Ab dem 1.7.2021 werden grenzüberschreitende Lieferungen an Endverbraucher innerhalb der EU – sog. Fernverkäufe – unmittelbar dort steuerbar sein, wo der Konsum stattfindet. Die aktuell geltende Systematik nationaler Lieferschwelen wird durch ein konsequentes Bestimmungslandprinzip abgelöst. Der Schwellenwert von 10 000 € wird EU-weit und für alle Fernverkäufe gelten und soll im Folgenden keine Rolle spielen, da er nur Mikrounternehmen oder Unternehmen mit rudimentären Umsätzen im Onlinehandel betreffen wird.
 - Damit sich aber nicht jeder Händler ab Mitte 2021 in fast allen EU-Staaten lokal steuerlich registrieren und dort laufend Umsatzsteuer-Erklärungen abgeben muss, wird durch eine Erweiterung des Anwendungsbereichs des Mini-One-Stop-Shop (MOSS) zu einem One-Stop-Shop (OSS) weiterentwickelt. Die EU-Regelung für grenzüberschreitende Telekommunikations-, Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen sowie elektronisch erbrachte Dienstleistungen in der EU wird auf alle Arten von Dienstleistungen an Endkunden sowie auf den grenzüberschreitenden Versandhandel in der EU und auf bestimmte inländische Lieferungen von Gegenständen, die durch elektronische Schnittstellen unterstützt werden, ausgeweitet. Gleichzeitig erfolgt die Abschaffung der derzeit geltenden Mehrwertsteuerbefreiung für Waren in Kleinsendungen mit einem Wert bis zu 22 €.
 - Der OSS ermöglicht es Unternehmen, ihre Umsatzsteuer-Compliance zentral über eine elektronische Schnittstelle im Sitzstaat – bei Händlern aus Drittstaaten im Mitgliedstaat der zentralen Registrierung – zu erfüllen. In Deutschland erfolgt dies über das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt).
 - Künftig wird es im Rahmen des OSS eine „Nicht-EU-Regelung“, eine „EU-Regelung“ und eine „Einfuhrregelung“ geben. Dabei ist zu beachten, dass die Teilnahme am OSS nur möglich sein wird, wenn der OSS einheitlich für die gesamte EU genutzt wird.
 - **„Nicht-EU-Regelung“:** Drittlands-Unternehmer werden künftig alle sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer, die im Gemeinschaftsgebiet zu besteuern sind, im OSS melden können. Bisher gilt dies nur für elektronische Dienstleistungen.
 - **„EU-Regelung“:** EU-Unternehmer können über das OSS zukünftig sämtliche sonstigen Leistungen an Nichtunternehmer, die in einem anderen Mitgliedstaat zu besteuern sind, in ihrem Ansässigkeitsstaat melden. Sowohl Drittlands-Unternehmer als auch EU-Unternehmer können künftig ihre innergemeinschaftlichen Fernverkäufe über OSS melden.
 - **Import-One-Stop-Shop:** Für Fernverkäufe von Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert bis 150 € aus dem Drittlandsgebiet wird ein neuer Import-One-Stop-Shop (IOSS) eingeführt.
- **Warenlieferungen eines im Drittland ansässigen Unternehmers über eine elektronische Schnittstelle:** Betreiber von elektronischen Marktplätzen werden durch die Neuregelung zukünftig unter bestimmten Voraussetzungen Steuerschuldner für Lieferungen der auf dem elektronischen Marktplatz aktiven Händler werden. Dies betrifft zwei Anwendungsfälle:
 - Lieferungen eines Gegenstands, dessen Beförderung oder Versendung im Gemeinschaftsgebiet beginnt und endet, durch einen nicht im Gemeinschaftsgebiet ansässigen Unternehmer an eine Privatperson und
 - Fernverkauf von aus dem Drittlandsgebiet eingeführten Gegenständen in Sendungen mit einem Sachwert von höchstens 150 € an eine Privatperson.

Hinweis:

Insoweit müssen von den Mitgliedsländern noch die technischen Voraussetzungen für die Umsetzung dieses Verfahrens geschaffen werden. Die Unternehmer, die ab dem 1.7.2021 an einem der neuen Verfahren teilnehmen wollen, können dies ab dem 1.4.2021 anzeigen. Unternehmer sollten rechtzeitig Prozesse auf das neue Verfahren umstellen. Dies gilt insbesondere für Betreiber elektronischer Marktplätze. Die Nutzung des OSS wird vielfach zu deutlichen Erleichterungen führen.

29 Für Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften konnten bislang Investitionsabzugsbeträge zwischen Gesamthandsbereich und den Sonderbereichen (Sonderbetriebsvermögen) der Gesellschafter flexibel verschoben werden. Das heißt, wenn z.B. im Gesamthandsbereich ein Investitionsabzugsbetrag gebildet worden ist, konnte dieser auch für eine Investition im Sonderbetriebsvermögensbereich genutzt werden oder umgekehrt. Dies ist zukünftig nicht mehr möglich, vielmehr sind beide Bereiche zukünftig separat zu beurteilen. Diese Neuregelung gilt erstmals für Investitionsabzugsbeträge, die in nach dem 31.12.2020 endenden Wj. in Anspruch genommen werden.

Hinweis:

Bislang gebildete Investitionsabzugsbeträge können also noch nach den bisher geltenden deutlich weiteren Regeln verwendet werden. Bei der zukünftigen Bildung von Investitionsabzugsbeträgen ist dagegen eine sorgfältige Planung erforderlich dergestalt, in welchem Bereich die Investition später erfolgen soll.

30 Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Im Bereich der Kapitaleinkünfte sind folgende Änderungen zu verzeichnen:

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

31 Für Hauseigentümer

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

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

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

Hinweis I:

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

Hinweis II:

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

32 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

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

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der FinVerw bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2021 geltenden Sätze aufgeführt, welche durch BMF-Schreiben vom 3.12.2020 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/19/10010:002) bekannt gegeben wurden. **Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt**. Für die in der Tabelle nicht erfassten Länder ist der für **Luxemburg** geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend. Die festgesetzten Beträge für die Philippinen gelten auch für Mikronesien, die Beträge für Trinidad und Tobago gelten auch für die zu dessen Amtsbezirk gehörenden Staaten Antigua und Barbuda, Dominica, Grenada, Guyana, St. Kitts und Nevis St. Lucia, St. Vincent und die Grenadinen sowie Suriname.

Hinweis:

Die Pauschalbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung.

33 Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschalbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. **Auslandstagegelder**). Diese in der

nachfolgenden Tabelle aufgeführten Pauschbeträge sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit von der ersten Tätigkeitsstätte bzw. von der Wohnung gestaffelt. Zu beachten ist, dass Mahlzeitengestellungen durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten die Verpflegungspauschalen mindern, und zwar um 20 % für ein Frühstück und um jeweils 40 % für ein Mittag- oder Abendessen der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Verpflegungspauschale.

a) Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 18.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 11 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien (28,00 €) maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande i.H.v. 32,00 € maßgebend.

b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 42,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 28,00 €.

c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt 9 Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von 9 Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 28,00 € steuerfrei erstattet werden.

34 Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Hierbei ist zu beachten, dass beim Werbungskostenabzug der Ansatz der Pauschbeträge nicht zulässig ist, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskost en
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Afghanistan	30	20	95
Ägypten	41	28	125
Äthiopien	39	26	130
Äquatorialguinea	36	24	166
Albanien	27	18	112
Algerien	51	34	173
Andorra	41	28	91
Angola	52	35	299
Argentinien	35	24	113
Armenien	24	16	59
Aserbaidtschan	30	20	72
Australien			
– Canberra	51	34	158
– Sydney	68	45	184
– im Übrigen	51	34	158
Bahrain	45	30	180
Bangladesch	50	33	165
Barbados	52	35	165
Belgien	42	28	135
Benin	52	35	115
Bolivien	30	20	93
Bosnien und Herzegowina	23	16	75
Botsuana	46	31	176
Brasilien			
– Brasilia	57	38	127
– Rio de Janeiro	57	38	145
– Sao Paulo	53	36	132
– im Übrigen	51	34	84
Brunei	52	35	106
Bulgarien	22	15	115

Burkina Faso	38	25	174
Burundi	36	24	138
Chile	44	29	154
China			
– Chengdu	41	28	131
– Hongkong	74	49	145
– Kanton	36	24	150
– Peking	30	20	185
– Shanghai	58	39	217
– im Übrigen	48	32	112
Costa Rica	47	32	93
Côte d'Ivoire	59	40	166
Dänemark	58	39	143
Dominica	45	30	177
Dominikanische Republik	45	30	147
Dschibuti	65	44	305
Ecuador	44	29	97
El Salvador	44	29	119
Eritrea	50	33	91
Estland	29	20	85
Fidschi	34	23	69
Finnland	50	33	136
Frankreich			
– Lyon	53	36	115
– Marseille	46	31	101
– Paris sowie die Departments 92, 93 und 94	58	39	152
– Straßburg	51	34	96
– im Übrigen	44	29	115
Gabun	52	35	183
Gambia	40	27	161
Georgien	35	24	88
Ghana	46	31	148
Grenada	45	30	177
Griechenland			
– Athen	46	31	132
– im Übrigen	36	24	135
Guatemala	34	23	90
Guinea	46	31	118
Guinea-Bissau	24	16	86
Guyana	45	30	177

Haiti	58	39	130
Honduras	48	32	101
Indien			
– Bangalore	42	28	155
– Chennai	32	21	85
– Kalkutta	35	24	145
– Mumbai	50	33	146
– Neu-Delhi	38	25	185
– im Übrigen	32	21	85
Indonesien	36	24	134
Iran	33	22	196
Irland	58	39	129
Island	47	32	108
Israel	66	44	190
Italien			
– Mailand	45	30	158
– Rom	40	27	135
– im Übrigen	40	27	135
Jamaika	57	38	138
Japan			
– Tokio	66	44	233
– im Übrigen	52	35	190
Jemen	24	16	95
Jordanien	46	31	126
Kambodscha	38	25	94
Kamerun	50	33	180
Kanada			
– Ottawa	47	32	142
– Toronto	51	34	161
– Vancouver	50	33	140
– im Übrigen	47	32	134
Kap Verde	30	20	105
Kasachstan	45	30	111
Katar	56	37	149
Kenia	51	34	219
Kirgisistan	27	18	74
Kolumbien	46	31	115
Kongo, Republik	62	41	215
Kongo, Demokrat. Republik	70	47	190
Korea, Demokrat. Volksrepublik	28	19	92

Korea, Republik	48	32	108
Kosovo	23	16	57
Kroatien	35	24	107
Kuba	46	31	228
Kuwait	56	37	241
Laos	33	22	96
Lesotho	24	16	103
Lettland	35	24	76
Libanon	59	40	123
Libyen	63	42	135
Liechtenstein	56	37	190
Litauen	26	17	109
Luxemburg	47	32	130
Madagaskar	34	23	87
Malawi	47	32	123
Malaysia	34	23	88
Malediven	52	35	170
Mali	38	25	120
Malta	46	31	114
Marokko	42	28	129
Marshall Inseln	63	42	102
Mauretanien	39	26	105
Mauritius	54	36	220
Mazedonien	29	20	95
Mexiko	48	32	177
Mikronesien	33	22	116
Moldau, Republik	24	16	88
Monaco	42	28	180
Mongolei	27	18	92
Montenegro	29	20	94
Mosambik	38	25	146
Myanmar	35	24	155
Namibia	30	20	112
Nepal	36	24	126
Neuseeland	56	37	153
Nicaragua	36	24	81
Niederlande	47	32	122
Niger	42	28	131
Nigeria	46	31	182
Norwegen	80	53	182

Österreich	40	27	108
Oman	60	40	200
Pakistan			
– Islamabad	23	16	238
– im Übrigen	34	23	122
Palau	51	34	179
Panama	39	26	111
Papua-Neuguinea	60	40	234
Paraguay	38	25	108
Peru	34	23	143
Philippinen	33	22	116
Polen			
– Breslau	33	22	117
– Danzig	30	20	84
– Krakau	27	18	86
– Warschau	29	20	109
– im Übrigen	29	20	60
Portugal	36	24	102
Ruanda	46	31	141
Rumänien			
– Bukarest	32	21	92
– im Übrigen	27	18	89
Russische Föderation			
– Jekatarinenburg	28	19	84
– Moskau	30	20	110
– St. Petersburg	26	17	114
– im Übrigen	24	16	58
Sambia	36	24	130
Samoa	29	20	85
San Marino	34	23	75
São Tomé – Príncipe	47	32	80
Saudi-Arabien			
– Djidda	38	25	234
– Riad	48	32	179
– im Übrigen	48	32	80
Schweden	50	33	168
Schweiz			
– Genf	66	44	186
– im Übrigen	64	43	180
Senegal	42	28	190

Serbien	20	13	74
Sierra Leone	48	32	161
Simbabwe	45	30	140
Singapur	54	36	197
Slowakische Republik	24	16	85
Slowenien	33	22	95
Spanien			
– Barcelona	34	23	118
– Kanarische Inseln	40	27	115
– Madrid	40	27	118
– Palma de Mallorca	35	24	121
– im Übrigen	34	23	115
Sri Lanka	42	28	100
Sudan	33	22	195
Südafrika			
– Kapstadt	27	18	112
– Johannesburg	29	20	124
– im Übrigen	22	15	94
Südsudan	34	23	150
Suriname	45	30	177
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	27	18	118
Taiwan	46	31	143
Tansania	47	32	201
Thailand	38	25	110
Togo	39	26	118
Tonga	39	26	94
Trinidad und Tobago	45	30	177
Tschad	64	43	163
Tschechische Republik	35	24	94
Türkei			
– Istanbul	26	17	120
– Izmir	29	20	55
– im Übrigen	17	12	95
Tunesien	40	27	115
Turkmenistan	33	22	108
Uganda	41	28	143
Ukraine	26	17	98
Ungarn	22	15	63
Uruguay	48	32	90

Usbekistan	34	23	104
Vatikanstaat	52	35	160
Venezuela	45	30	127
Vereinigte Arabische Emirate	65	44	156
Vereinigte Staaten von Amerika (USA)			
– Atlanta	62	41	175
– Boston	58	39	265
– Chicago	54	36	209
– Houston	63	42	138
– Los Angeles	56	37	274
– Miami	64	43	151
– New York City	58	39	282
– San Francisco	51	34	314
– Washington, D.C.	62	41	276
– im Übrigen	51	34	138
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	62	41	224
– im Übrigen	45	30	115
Vietnam	41	28	86
Weißrussland	20	13	98
Zentralafrikanische Republik	46	31	74
Zypern	45	30	116

Für Rückfragen stehen wir Ihnen gern zur Verfügung.