



SCHOMBURG · ROTHER · SCHUMACHER

Steuerberatung | Wirtschaftsprüfung | IT Solution



Steuertipps zum Jahreswechsel 2021/2022

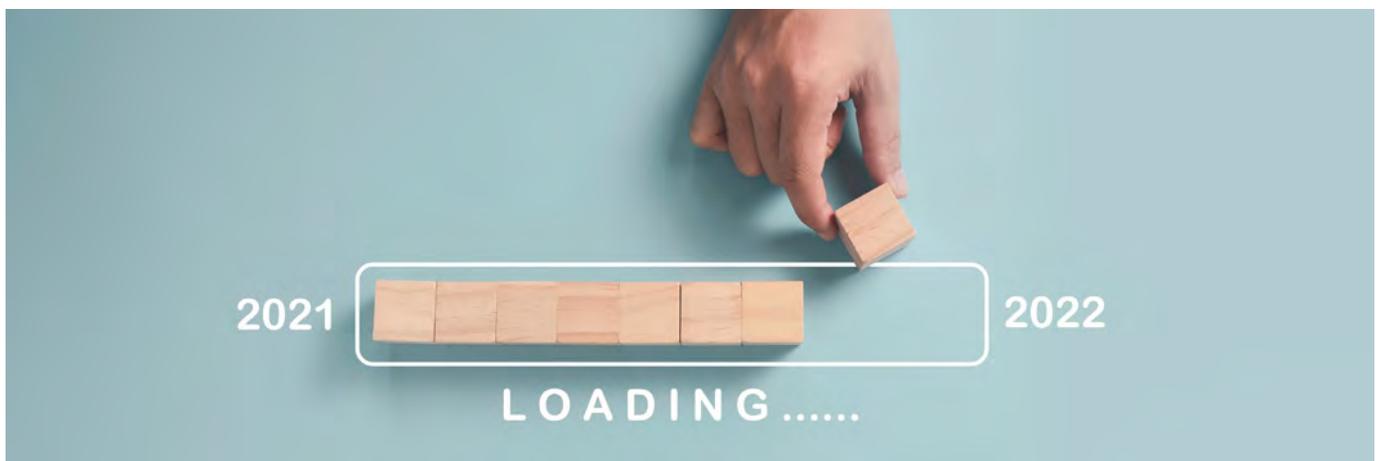


Steuertipps zum Jahreswechsel 2021/2022

Gesetzgeber und Finanzverwaltung haben auch im Jahr 2021 Maßnahmen ergriffen, um die Folgen der Corona-Krise abzumildern. Neben der Gesetzgebung wirken sich die Urteile der Finanzgerichte – insbesondere des BFH – und Verwaltungsanweisungen auf die steuerliche Situation aus. Zum Jahreswechsel 2021/2022 sollte jeder einen Überblick über die eigene steuerliche Situation gewinnen, um nicht mehr Steuern zu zahlen, als unbedingt erforderlich ist.

Inhaltsübersicht

1. Auswirkungen aufgrund von Corona-Sonderregelungen	3	3.1. Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft	12
1.1. Corona Zuschüsse/Fördergelder in der Buchführung	3	3.2. Investitionsabzugsbeträge bei Personengesellschaften	12
1.2. Fristverlängerung beim Investitionsabzugsbetrag	3	4. Neue Meldepflichten: Transparenzregister wird zum Vollregister	13
1.3. Fristverlängerung bei der Reinvestitionsrücklage	3	5. Umsatzsteuer und Vorsteuer	13
1.4. Senkung der Mehrwertsteuer im Gastgewerbe bis 31.12.2022	3	5.1. Zuordnung bei der Umsatzsteuer	13
2. Gewinnermittlung	4	5.2. Speisen und Getränke: Aufteilung eines Gesamtpreises	14
2.1. Grundsätzliche Überlegungen für den Jahreswechsel 2021/2022	4	5.3. Vorsteuerabzug	15
2.2. Rückstellungen	4	5.4. Vorsteuer für die private Wohnung (Zuordnung)	15
2.3. Rechnungsabgrenzung: Keine Bagatellgrenze	5	5.5. Rückwirkende Rechnungsberichtigung	15
2.4. Degressive Abschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern (§ 7 Abs. 2 EStG)	5	6. Arbeitgeber und Arbeitnehmer	16
2.5. Sofortige Abschreibung von digitalen Wirtschaftsgütern (ab 2021)	5	6.1. Steuerfreie Sonderzahlungen an Arbeitnehmer	16
2.6. Neuregelung des Investitionsabzugsbetrags	6	6.2. Entfernungspauschale: Fahrten zum Sammelpunkt	16
2.7. Neuregelung der Sonderabschreibung ab 2020	7	6.3. Pauschale Besteuerung von Sachzuwendungen	17
2.8. Steuerfreie Rücklagen	8	6.4. Abgrenzung bei der ersten Tätigkeitsstätte	17
2.9. Firmenwagen-Besteuerung bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen	8	6.5. Auswirkungen bei der Erhöhung des Mindestlohns	20
2.10. Sonderabschreibungen für Elektrolieferfahrzeuge	9	7. Hinweise für Hauseigentümer	20
2.11. Arbeitszimmer bei Selbständigen mit auswärtigem Büro	9	7.1. Abschreibung	20
2.12. Geringwertige Wirtschaftsgüter/Sammelposten	10	7.2. Förderung energetischer Maßnahmen bei eigenemutem Wohneigentum	20
2.13. Besonderheiten bei der Abrechnung von Reisekosten	10	7.3. Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus	21
3. Personengesellschaften und ihre Gesellschafter	12	7.4. Vermietung: Verhältnis der tatsächlichen zur ortsüblichen Miete	22
		7.5. Schuldzinsenabzug bei gemischter Nutzung	22
		8. Kindergelderhöhung und andere Entlastungen	23
		9. Zinsentscheidung des BVerfG: Vorläufige Umsetzung	23





1. Auswirkungen aufgrund von Corona-Sonderregelungen

Das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020 enthält folgende Änderungen:

- In der Gastronomie kommt ab dem 1.7.2020 bis zum 31.12.2022 der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung.
- Sonderzahlungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer bis zu 1.500 € sind in der Zeit vom 1.3. bis 31.3.2022 steuerfrei.
- Zuschüsse des Arbeitgebers (entsprechend der sozialversicherungsrechtlichen Regelung) bis 80% des Unterschiedsbetrags zwischen dem Soll- und dem Ist-Entgelt wurden steuerfrei gestellt, allerdings bei gleichzeitiger Einbeziehung in den Progressionsvorbehalt.
- Die steuerlichen Rückwirkungszeiträume beim Umwandlungssteuergesetz wurden von 8 auf 12 Monate verlängert.

1.1. Corona Zuschüsse/Fördergelder in der Buchführung

Zuschüsse und Fördergelder sind nur dann steuerfrei, wenn es eine gesetzliche Regelung gibt, aus der die Steuerfreiheit abgeleitet werden kann. Das ist bei den Soforthilfen und anderen Zuschüssen, die aufgrund der Corona-Krise gewährt wurden bzw. werden, nicht der Fall. Daher gilt Folgendes:

Corona-Soforthilfen, Corona-Wirtschafts- und Überbrückungshilfen: Es handelt sich um Zuschüsse zur Sicherung der wirtschaftlichen Existenz der Antragsteller und zur Überbrückung von akuten Liquiditätseingängen, damit laufende Betriebskosten wie Mieten, Kredite für Betriebsräume, Leasingraten und andere Kosten bestritten werden können. Es handelt sich um nicht rückzahlbare Ertragszuschüsse, die als „sonstige Erträge“ zu buchen sind. **Konsequenz:** Die Corona-Soforthilfen erhöhen den steuerpflichtigen Gewinn und unterliegen damit der Einkommen- oder Körperschaftsteuer und ggf. der Gewerbesteuer.

KfW-Kredite (mit Haftungsbeitritt durch Bund/Länder): Die KfW-Kredite müssen zurückgezahlt werden, auch wenn für die Anfangsphase eine tilgungsfreie Zeit vereinbart ist. Der KfW-Kredit ist als „Verbindlichkeit gegenüber Kreditinstituten“ auszuweisen. Zinsen und Tilgung werden wie bei jedem anderen Kredit behandelt und gebucht.

1.2. Fristverlängerung beim Investitionsabzugsbetrag

Investitionsabzugsbeträge sind grundsätzlich bis zum Ende des dritten Wirtschaftsjahrs nach der Bildung für begünstigte Investitionen zu verwenden. Andernfalls sind sie im Jahr der Bildung rückgängig zu machen. Investitionsabzugsbeträge, die **für das Jahr 2017** gebildet worden sind, hätten im Ursprungsjahr gewinnerhöhend aufgelöst werden müssen, wenn die geplante Investition nicht bis zum 31.12.2020 erfolgt ist. Die Frist für Investitionsabzugsbeträge, deren dreijährige Investitionsfrist in 2020 ausgelaufen wäre, ist um ein Jahr **auf 4 Jahre verlängert** worden. Somit besteht für Steuerpflichtige, die wegen der



Corona-Krise nicht investieren konnten, die Gelegenheit, die Investition im Jahr 2021 ohne negative steuerliche Folgen nachzuholen. Erfolgt also die Investition in 2021 wird der Investitionsabzugsbetrag nicht rückgängig gemacht, sodass auch keine Verzinsung der Steuernachforderung erfolgt.

1.3. Fristverlängerung bei der Reinvestitionsrücklage

Veräußerungsgewinne, die durch den Verkauf von Grund und Boden, von Aufwuchs auf Grund und Boden land- und forstwirtschaftlicher Betriebe oder von Gebäuden erzielt werden, können in vollem Umfang auf ein anderes Wirtschaftsgut übertragen oder in eine steuerfreie Rücklage eingestellt werden.

- Die Reinvestitionsmaßnahmen müssen innerhalb von 4 Jahren nach Bildung der Rücklage erfolgen.
- Bei Gebäuden verlängert sich die Vier-Jahres-Frist bis zum Ablauf des 6. folgenden Wirtschaftsjahrs, soweit mit der Herstellung in den ersten 4 Folgejahren begonnen wurde.

Wenn eine Reinvestitionsrücklage in einem Wirtschaftsjahr, das nach dem 28.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endete, noch vorhanden ist und aufgelöst werden müsste, dann endet die Reinvestitionsfrist erst am Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahrs. Das heißt, dass mit der Regelung die Reinvestitionsfristen um ein Jahr verlängert werden. Desweiteren ermöglicht die Verordnungsermächtigung eine Verlängerung der Fristen bezüglich ggf. anhaltender Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Bundesrepublik Deutschland bis höchstens zum 31.12.2021.

1.4. Senkung der Mehrwertsteuer im Gastgewerbe bis 31.12.2022

Für die Zeit vom 1.7.2020 befristet bis zum 31.12.2022 ist die Umsatzsteuer für Speisen in der Gastronomie auf den ermäßigten Mehrwertsteuersatz gesenkt worden.



2. Gewinnermittlung



2.1. Grundsätzliche Überlegungen für den Jahreswechsel 2021/2022

Bei den Planungen zum Jahreswechsel spielt es eine entscheidende Rolle, ob der Gewinn mit

- einer Einnahmen-Überschuss-Rechnung,
- einer Bilanz nach Steuerrecht (§ 4 Abs. 1 EStG) und/oder
- mit einer Handelsbilanz

ermittelt wird. Die handelsrechtliche Verpflichtung, eine Bilanz aufzustellen, gilt gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auch für das Steuerrecht. Das Betriebsvermögen für Zwecke der Besteuerung ist nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung anzusetzen (Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG). Der Ausweis in der Handelsbilanz ist jedoch nur dann für steuerliche Zwecke zu übernehmen, wenn keine eigenständigen steuerlichen Regelungen vorhanden sind, die einen abweichenden Ansatz erforderlich machen. Wegen des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit, entwickeln sich Handels- und Steuerbilanz allerdings immer weiter auseinander.

2.2. Rückstellungen

Rückstellungen haben den Sinn und Zweck, Aufwendungen dem Wirtschaftsjahr zuzuordnen, in dem sie entstanden bzw. verursacht worden sind. Dieser Grundsatz gilt sowohl für die Handelsbilanz als auch für die Steuerbilanz. In § 249 HGB ist abschließend bestimmt, für welche Zwecke eine Rückstellung gebildet werden muss. Danach müssen Rückstellungen gebildet werden für

- ungewisse Verbindlichkeiten (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB),
- drohende Verluste aus schwebenden Geschäften (§ 249 Abs. 1 Satz 1 HGB),
- unterlassene Aufwendungen für Instandhaltungen, welche im folgenden Geschäftsjahr innerhalb von 3 Monaten nachgeholt werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB),
- Abraumbeseitigung, die im folgenden Geschäftsjahr nachgeholt wird (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 HGB),

- Gewährleistungen, die ohne rechtliche Verpflichtung erbracht werden (§ 249 Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 HGB),
- latente Steuern, die nur in der Handelsbilanz ausgewiesen, aber unabhängig von der Laufzeit nicht abgezinst werden. Beim Ausweis latenter Steuern handelt es sich nicht um Rückstellungen, auch wenn das Ergebnis vergleichbar ist (§ 274 Abs. 1 HGB).

Rückstellungen sind also zu bilden, z. B. für Garantieverpflichtungen, Haftungsrisiken, Kulanzleistungen, Provisionen, unterlassene Reparaturen (soweit diese innerhalb von 3 Monaten im folgenden Jahr durchgeführt werden), Gewährleistungen, Bürgschaften, Gratifikationen, Tantiemen und Prozesskosten, wenn ein Prozess anhängig ist und mit Prozesskosten und Prozesszinsen zu rechnen ist. Die Höhe der Rückstellungen in der Steuerbilanz darf mit Ausnahme der Pensionsrückstellungen den zulässigen **Ansatz in der Handelsbilanz nicht überschreiten** (R 6.11 Abs. 3 EStR).

Für Rückstellungen gilt nach wie vor die Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz. Müssen Rückstellungen in der Handelsbilanz zwingend gebildet werden, sind sie auch für die Steuerbilanz zu übernehmen, soweit steuerliche Regelungen dem **nicht entgegenstehen**.

Die Passivierung von Rückstellungen ist nach Steuerrecht in den folgenden Fällen unzulässig oder eingeschränkt (§ 5 Abs. 3 bis 4 b und § 6 Abs. 1 Nr. 3a EStG):

- Es dürfen keine Rückstellungen gebildet werden für ungewisse Verbindlichkeiten, die nur zu tilgen sind, soweit künftig Gewinne oder Einnahmen anfallen (§ 5 Abs. 2 a EStG). Eine Rückstellung kann also erst gebildet werden, wenn Gewinne oder Einnahmen angefallen sind.
- Die Passivierung von Rückstellungen wegen Verletzung von fremden Schutzrechten ist eingeschränkt (§ 5 Abs. 3 EStG).
- Die Bildung von Rückstellungen aus Anlass eines Dienstjubiläums ist eingeschränkt (§ 5 Abs. 4 EStG).
- Rückstellungen für drohende Verluste aus schwebenden Geschäften dürfen nicht gebildet werden (§ 5 Abs. 4 a EStG).
- Es darf keine Rückstellung passiviert werden, wenn die Erfüllung der Verpflichtung dazu führt, dass ein aktivierungspflichtiges Wirtschaftsgut entsteht (§ 5 Abs. 4 b EStG).
- Rückstellungen für Aufwendungen, die nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 5 bis 8 EStG und des § 4 Abs. 5 b EStG zu den nicht abziehbaren Ausgaben gehören, können zwar gebildet werden. Die Gewinnminderung ist jedoch außerhalb der Bilanz wieder hinzuzurechnen (vgl. R 5.7. Abs. 1 Satz 2 EStR zur Gewerbesteuer).
- Rückstellungen für Pensionsverpflichtungen müssen in der Handelsbilanz gemäß § 249 Abs. 1 Satz 1 HGB als Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten passiviert werden. In der Handelsbilanz sind die Pensionsrückstellungen mit dem **Erfüllungsbetrag** anzusetzen (§ 253 Abs. 1 HGB), während die Bildung von Pensionsrückstellungen in der Steuerbilanz sich ausschließlich **nach § 6a EStG** richtet.



Bei der Rückstellung handelt es sich in der Regel um eine Verbindlichkeit, deren Höhe ungewiss ist. Die Verbindlichkeit besteht, aber die Aufwendungen für die Begleichung der Verbindlichkeit stehen nicht fest und können nur geschätzt werden. Rückgriffsmöglichkeiten gegenüber Dritten, Erstattungsansprüche gegenüber Versicherungen usw. mindern die Höhe der Rückstellung.

Bei einer Laufzeit von **mehr als 12 Monaten** ist es in der Regel nicht möglich, die Werte aus der Handelsbilanz unverändert in die Steuerbilanz zu übernehmen, weil

- in der Handelsbilanz die Rückstellung mit dem **Erfüllungsbetrag** anzusetzen ist und in der Steuerbilanz mit dem **Wert zum Bilanzstichtag** und
- die Rückstellungen handelsrechtlich mit einem **anderen Zinssatz** abgezinst werden als in der Steuerbilanz.

Gemäß **§ 253 Abs. 2 HGB** sind Rückstellungen mit einer Restlaufzeit von **mehr als einem Jahr** mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 7 Geschäftsjahre entsprechend ihrer Restlaufzeit abzuzinsen. Die entsprechenden Abzinsungzinssätze werden von der Deutschen Bundesbank nach Maßgabe der Rückstellungsabzinsungsverordnung (RückAbzinsV) mit zwei Nachkommastellen ermittelt und bekannt gemacht. **Steuerrechtlich** sind dagegen Rückstellungen für Verpflichtungen mit einem Zinssatz von 5,5% abzuzinsen (§ 6 Abs. 1 Nr. 3a Buchst. e EStG).

2.3. Rechnungsabgrenzung: Keine Bagatellgrenze

Der BFH hatte in seinem Beschluss vom 8.3.2010 (X R 20/09) entschieden, dass es dem Steuerpflichtigen erlaubt ist, in Fällen von geringer Bedeutung auf eine genaue Abgrenzung zu verzichten. Der BFH orientierte sich dabei an den jeweiligen Grenzwerten für geringwertige Wirtschaftsgüter, weil der Gesetzgeber damit zu erkennen gebe, dass er bei geringwertigen Wirtschaftsgütern auf einen periodengerechten Ausweis verzichtet und eine Sofortabschreibung für angemessen hält. **Entgegen** seiner bisherigen Rechtsprechung hat der BFH nunmehr entschieden, dass aktive Rechnungsabgrenzungs-

posten auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden sind (BFH-Urteil vom 16.3.2021, X R 34/19). **Nunmehr** gilt, dass aktive Rechnungsabgrenzungsposten auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden sind, weil das Gesetz hierfür keine Einschränkungen enthält. Somit gibt es keine Rechtfertigung, die Pflicht zur Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten auf wesentliche Fälle zu beschränken.

2.4. Degressive Abschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern (§ 7 Abs. 2 EStG)

Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens werden regelmäßig verteilt über die betriebsgewöhnliche Nutzung abgeschrieben (= planmäßige Abschreibung). Die **degressive Abschreibung** (= degressive Buchwertabschreibung) wurde steuerlich wieder zugelassen und zwar

- für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 angeschafft oder hergestellt werden,
- in Höhe des 2,5-fachen der linearen Abschreibung bis maximal 25%.

Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung wird die Abschreibung mit dem 2,5-fachen (maximal 25%) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechnet und anschließend vom jeweiligen Buchwert. Das bedeutet, dass die Abschreibung am Anfang höher ausfällt als die lineare Abschreibung.

Für Wirtschaftsgüter, die ein Unternehmer in dem Zeitraum von 2 Jahren (vom 1.1.2020 bis zum 31.12.2021) anschafft oder herstellt, hat er die Wahl zwischen linearer oder degressiver Abschreibung. Hat er sich für

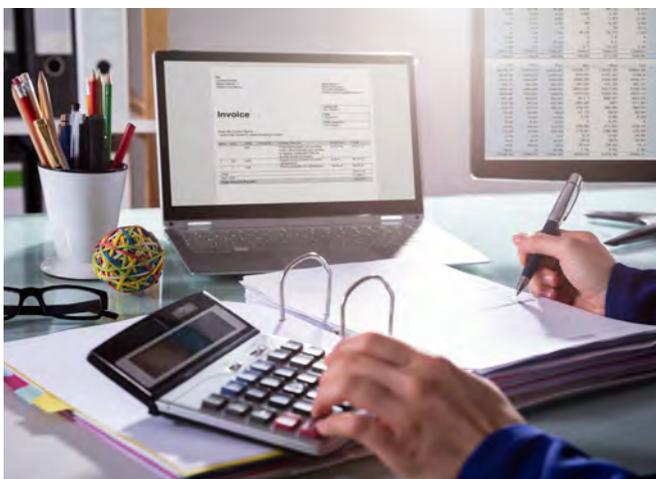
- die **lineare** Abschreibung entschieden, ist ein Wechsel zur degressiven Abschreibung nicht zulässig,
- die **degressive** Abschreibung entschieden, kann er jederzeit zur linearen Abschreibung wechseln.

Um das Wirtschaftsgut vollständig abschreiben zu können, ist ein Wechsel zur linearen Abschreibung (spätestens im letzten Jahr der Nutzungsdauer) erforderlich.

Bei Wirtschaftsgütern, die in der Zeit vom 1.1.2020 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder hergestellt wurden oder werden, und bei denen der Unternehmer die degressive Abschreibung wählt, ist es sinnvoll in dem Jahr **zur linearen Abschreibung zu wechseln**, in dem die lineare Abschreibung vorteilhafter ist. Die lineare Abschreibung ist zu ermitteln, indem der Buchwert durch die verbleibende Restlaufzeit (Restnutzungsdauer) geteilt wird.

2.5. Sofortige Abschreibung von digitalen Wirtschaftsgütern (ab 2021)

Steuerlich wird ab 2021 bei Computerhardware und Software (einschließlich Peripheriegeräten) sowie bei Betriebs- und Anwendersoftware eine **betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von einem Jahr** zugrunde gelegt (BMF-Schreiben vom 26.2.2021, IV C 3 - S 2190/21/10002 :013). Es handelt sich nunmehr um kurzlebige Wirtschaftsgüter. Nur bei Wirtschaftsgütern, deren





Verwendung oder Nutzung sich erfahrungsgemäß auf einen Zeitraum von **mehr als einem Jahr** erstreckt, ist der Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten anzusetzen, der bei gleichmäßiger Verteilung dieser Kosten auf die Gesamtdauer der Verwendung oder Nutzung auf ein Jahr entfällt.

Konsequenz: Da Computerhardware und Software nunmehr eine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von **einem Jahr** haben, erfolgt keine Verteilung auf mehr als ein Jahr. Die sogenannte „pro-rata-temporis“ Regelung (§ 7 Abs. 1 S. 4 EStG) ist somit nicht anwendbar, wonach sich im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts der Absetzbetrag um jeweils ein Zwölftel für jeden vollen Monat vermindert, der dem Monat der Anschaffung oder Herstellung vorangeht. Da eine Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen aber gesetzlich ausgeschlossen ist, scheidet die „pro-rata-temporis“ Regelung ebenfalls aus. Das bedeutet, dass ab 2021 die Anschaffungs- oder Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100% abgeschrieben werden können, unabhängig davon, zu welchem Zeitpunkt die Anschaffung im Laufe eines Jahres erfolgt ist.

Rückwirkende Anwendung: Diese Änderung der Nutzungsdauer ist erstmals in Gewinnermittlungen für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 enden. Wurde bei Gewinnermittlungen bis 31.12.2020 von einer längeren Nutzungsdauer ausgegangen, kann nach dem 31.12.2020 der Restbuchwert in voller Höhe abgeschrieben werden.

Software: Die kürzere Nutzungsdauer gilt steuerlich für alle Arten von Software, also für Standardsoftware, für ERP-Software, Software für Warenwirtschaftssysteme oder sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung. Bei dieser Software handelt es sich teilweise um besonders aufwendige und teure Produkte, bei denen das BMF bisher von einer Nutzungs- und Abschreibungsdauer von mindestens 5 Jahren ausgegangen ist.

Auswirkungen auf die Handelsbilanz: Im handelsrechtlichen Jahresabschluss sind sämtliche Vermögensgegenstände mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abzüglich Abschreibung anzusetzen. Grundsätzlich stimmen Handels- und Steuerrecht in diesem Punkt überein. Allerdings gibt es auch Ausnahmen, z. B. wenn Sonderabschreibungen beansprucht werden, die nur steuerlich zulässig sind. Ähnlich ist auch die rein steuerlich veranlasste Herabsetzung der Nutzungsdauer auf ein Jahr für digitale Wirtschaftsgüter zu sehen. Steuerliche Wertansätze dürfen wegen des Wegfalls der umgekehrten Maßgeblichkeit nicht ohne weiteres in die Handelsbilanz übernommen werden. Handels- und steuerrechtlich werden daher zumindest bei ERP-Software, Software für Warenwirtschaftssysteme oder sonstige Anwendungssoftware zur Unternehmensverwaltung oder Prozesssteuerung unterschiedliche Nutzungsdauern zugrunde zu legen sein (wie bei einem Geschäfts- oder Firmenwert, der steuerlich über 15 Jahre abzuschreiben ist, während handelsrechtlich eine Abschreibungsdauer von 10 Jahren üblich ist). Man wird wohl regelmäßig in Handels- und Steuerbilanz von unterschiedlichen Werten ausgehen müssen.

Latente Steuern entstehen somit, wenn sich zwischen den handelsrechtlichen und den steuerlichen Wertansätzen Differenzen ergeben, die sich in späteren Geschäftsjahren voraussichtlich abbauen. Ist der handelsrechtliche Jahresüberschuss höher als der steuerliche Gewinn, ist die Steuerbelastung im Verhältnis zum handelsrechtlichen Jahreergebnis zu gering. Konsequenz ist, dass in Zukunft mit steuerlichen Mehrbelastungen zu rechnen ist, sodass passive latente Steuern auszuweisen sind.

2.6. Neuregelung des Investitionsabzugsbetrags

Unternehmer und Freiberufler haben unabhängig von der Rechtsform die Möglichkeit, mithilfe eines Investitionsabzugsbetrags ihre Steuerbelastung zu senken, ohne Geld ausgeben zu müssen. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2019 beginnen (also ab 2020), können **50%** der voraussichtlichen **Anschaffungs- und Herstellungskosten** von Investitionen, die in den nächsten 3 Jahren geplant sind, gewinnmindernd berücksichtigt werden. Nach wie vor sind nur Wirtschaftsgüter begünstigt, die im Jahr der Investition und im Folgejahr ausschließlich oder fast ausschließlich, d. h. zu mindestens 90%, betrieblich genutzt werden. Neu ist, dass die **Vermietung** eines Wirtschaftsguts eine betriebliche Nutzung darstellt und somit unschädlich ist. Der Nutzungsumfang ist nicht wirtschaftsjahrbezogen zu prüfen, sondern für den gesamten Zeitraum zwischen Anschaffung und Ende des Folgejahres.

Anspruchsberechtigung: Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2019 beginnen (also ab 2020), können Land- und Forstwirte, Gewerbetreibende und Freiberufler nur dann einen Investitionsabzugsbetrag in Anspruch nehmen, wenn der **Gewinn des laufenden Jahres vor Abzug** des Investitionsabzugsbetrags den Betrag von **200.000 € nicht überschreitet**. Betriebsgrößenmerkmale für die einzelnen Einkunftsarten gelten ab 2020 **nicht** mehr. Es kommt nicht auf die Art der Gewinnermittlung an und auch nicht auf die Höhe des Betriebsvermögens und des Wirtschaftswerts oder Ersatzwirtschaftswerts.





Voraussetzung ist allein die Absicht, abnutzbare bewegliche (neue oder gebrauchte) Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens anschaffen zu wollen, z. B. Computer, Maschinen, Büromöbel, PKW, usw. Begünstigt sind auch **kurzlebige und geringwertige** Wirtschaftsgüter und Wirtschaftsgüter mit Anschaffungs- oder Herstellungskosten zwischen 250 € und 1.000 €, für die ein **Sammelposten** gebildet wird. Investitionsabzugsbeträge können ohne weitere Angaben geltend gemacht werden. Ein Nachweis oder eine Glaubhaftmachung der Investitionsabsicht ist nicht erforderlich. Begünstigt sind also

- neue oder gebrauchte abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- mit maximal 50% der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten.
- Die Höchstgrenze für die Summe aller Investitionsabzugsbeträge beträgt 200.000 €.

Betriebsvorrichtungen, z. B. eine Photovoltaikanlage, eine Hebebühne, ein Lastenaufzug usw., werden steuerlich als **bewegliche** Wirtschaftsgüter behandelt, auch wenn sie wesentliche Bestandteile eines Grundstücks sind.

Immaterielle Wirtschaftsgüter, z. B. Software und Lizenzen, sind keine beweglichen Wirtschaftsgüter. **Ausnahme:** Software, die nicht mehr als 800 € netto kostet. Software bis 800 € netto wird als materielles Wirtschaftsgut eingestuft (R 5.5. Abs. 1 EStR). Jedes Programm ist einzeln für sich zu betrachten, auch wenn der Unternehmer ein Softwarepaket mit mehreren Programmen gekauft hat.

Praxis-Beispiel:

Ein Unternehmer plant, innerhalb der nächsten 3 Jahre eine EDV-Anlage mit umfangreicher Software zu kaufen. Die Hardware kostet 10.000 € und die Software 14.000 €. Der Unternehmer darf nur einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von maximal (10.000 € x 50% =) 5.000 € bilden. Die Software ist als immaterielles Wirtschaftsgut nicht begünstigt.

Auflösung eines Investitionsabzugsbetrags: Die Auflösung erfolgt

- im Zeitpunkt der Anschaffung eines begünstigten Wirtschaftsguts durch **Gewinnerhöhung** in Höhe des ursprünglichen Abzugsbetrags.
 - Der Gewinn kann gleichzeitig durch Abzug von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gemindert werden, sodass dadurch die Abschreibung/Sonderabschreibung geringer ausfällt.
 - Das Wirtschaftsgut muss **tatsächlich** bis zum Ende des Folgejahres nach dem Investitionsjahr im Betrieb verbleiben und ausschließlich bzw. fast ausschließlich betrieblich genutzt werden.
- Oder sie erfolgt spätestens 3 Jahre nach der Rücklagenbildung, bei Nichtinvestition rückwirkend im Ursprungsjahr,
- oder freiwillig vor Ablauf von 3 Jahren nach der Rücklagenbildung rückwirkend im Ursprungsjahr.

Ein Investitionsabzugsbetrag kann auch trotz anstehender unentgeltlicher **Betriebsübertragung** oder einer **Einbringung**



gebildet werden, selbst wenn eine vorherige Investition nicht mehr zu erwarten ist, aber der Rechtsnachfolger beabsichtigt, die Investition durchzuführen. Auch für einen **verbleibenden Restbetrieb** kann noch ein Investitionsabzugsbetrag in Betracht kommen.

Auswirkungen auf Handels- und Steuerbilanz: Die **Auflösung** bzw. die **Übertragung auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten** führt zu unterschiedlichen Wertansätzen in Handels- und Steuerbilanz. Dadurch ergeben sich Auswirkungen auf den Ausweis der latenten Steuern in der Handelsbilanz. Je nach Art und Weise der Auflösung fällt auch die Auswirkung auf die **latenten Steuern** unterschiedlich aus.

2.7. Neuregelung der Sonderabschreibung ab 2020

Für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens kann neben der linearen oder degressiven Abschreibung die 20%ige Sonderabschreibung beansprucht werden (§ 7g Abs. 5 und 6 EStG). Die degressive Buchwertabschreibung ist für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die nach dem 31.12.2019 und vor dem 1.1.2022 angeschafft oder hergestellt werden, in Höhe des 2,5-fachen der linearen Abschreibung bis maximal 25% wieder zugelassen worden.

Es sind nur Betriebe begünstigt, die die **Gewinngrenze** von 200.000 € nicht überschreiten. Anders als beim Investitionsabzugsbetrag kommt es nicht auf das laufende Jahr an, sondern auf das zurückliegende Wirtschaftsjahr. Bei der Ermittlung der Gewinngrenze von 200.000 € bleiben Investitionsabzugsbeträge ebenso unberücksichtigt wie eventuelle Hinzurechnungsbeträge. Auch bei Personengesellschaften ist ab 2020 die Gewinngrenze von 200.000 € maßgebend. Zur Ermittlung der Gewinngrenze der Personengesellschaft ist die Summe der Beträge maßgebend, die sich aus der Gesellschaftsbilanz und aus Ergänzungs- und Sonderbilanzen ergeben. Im Jahr der Betriebsgründung gibt es kein Vorjahr, sodass die Gewinngrenze nie überschritten wird.

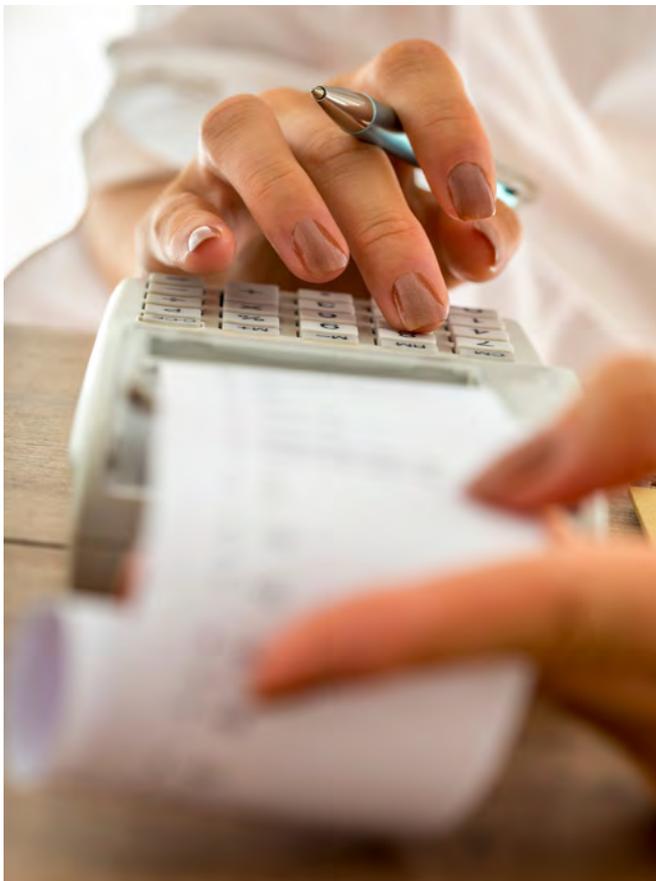


Die 20%ige Sonderabschreibung, die in einem Begünstigungszeitraum von maximal 5 Jahren beansprucht werden kann (beliebige Verteilung), ist handelsrechtlich unzulässig. Die Sonderabschreibung wird im Jahr der Anschaffung nicht zeitanteilig gekürzt, sodass auch bei einer Anschaffung im Dezember der volle Betrag der Sonderabschreibung als Betriebsausgabe abgezogen werden kann.

Die Sonderabschreibung kann **beansprucht** werden

- für neue und gebrauchte bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens,
- die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im Folgejahr vermietet werden oder
- in einer inländischen Betriebsstätte (fast) ausschließlich betrieblich genutzt werden.

Ein Wirtschaftsgut wird fast ausschließlich betrieblich genutzt, wenn der private Nutzungsanteil nicht mehr als 10% beträgt. Die fast ausschließliche betriebliche Nutzung muss unbedingt in **jedem der ersten beiden Jahre** vorliegen, also im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im darauffolgenden Wirtschaftsjahr. Die beiden ersten Jahre sind somit entscheidend. Es nutzt nichts, wenn die private Nutzung im 1. Jahr über 10% liegt und diese erst im 2. Jahr auf 10% oder weniger reduziert wird oder die private Nutzung im 1. Jahr nicht mehr als 10% beträgt, aber im 2. Jahr die 10%-Grenze überschreitet.



2.8. Steuerfreie Rücklagen

Neben dem rücklagenähnlichen Investitionsabzugsbetrag gibt es derzeit noch

- die Reinvestitionsrücklage gemäß §§ 6b,6c EStG,
- die Zuschussrücklage nach R 6.5 EStR und
- die Rücklage für Ersatzbeschaffung nach R 6.6 EStR, die z. B. bei Brand- und Hochwasserschäden interessant ist, wenn der Unternehmer Entschädigungszahlungen erhält, bevor die Neuinvestition erfolgt ist.

Bei der Bildung steuerfreier Rücklagen handelt es sich um spezielle steuerrechtliche Regelungen, sodass sie (mit Ausnahme der Zuschussrücklage) nur in der Steuerbilanz, nicht aber in der Handelsbilanz ausgewiesen werden dürfen. Allerdings ergeben sich in der Handelsbilanz Auswirkungen durch den Ausweis latenter Steuern.

2.9. Firmenwagen-Besteuerung bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen

Wird ein Firmenwagen auch privat genutzt, wird dieser Vorteil grundsätzlich mit 1% des inländischen Listenpreises versteuert (sog. Listenpreismethode). Bei nach dem 31.12.2018 angeschafften **Plug-In-Hybridelektrofahrzeugen** ist der Bruttolistenpreis zur Hälfte anzusetzen (sog. 0,5%-Regelung), wenn die (rein elektrisch betriebene) Mindestreichweite mindestens 40 km beträgt oder ein maximaler CO₂-Ausstoß von 50 g/km vorliegt. Um nachhaltige Impulse für mehr Elektromobilität zu setzen und eine längerfristige Planungssicherheit zu schaffen, wurde die Regelung **bis zum Jahr 2030 verlängert**. Zugleich sind aber auch die technischen Anforderungen erhöht worden, um die umweltpolitischen Ziele zu sichern und die weitere technische Entwicklung voranzutreiben.

Ab dem Jahr 2022 muss die (rein elektrisch betriebene) Mindestreichweite der geförderten Hybrid-Fahrzeuge 60 km eingehalten werden oder ein maximaler CO₂-Ausstoß von 50 g/km gelten. Ab 2025 steigt die Mindestreichweite dann auf 80 km (oder max. CO₂-Ausstoß von 50 g/km).

Privatnutzung von reinen Elektrofahrzeugen: 0,5% oder 0,25%-Regelung

Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs, das zu mehr als 50% betrieblich genutzt wird, ist für jeden Kalendermonat mit 1% des inländischen Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung anzusetzen. Bei reinen Elektrofahrzeugen ist der Bruttolistenpreis mit 25% anzusetzen, wenn der Bruttolistenpreis den Grenzwert von 60.000 € nicht überschreitet. Diese 60.000 €-Grenze gilt **ab 2020**, auch wenn das Fahrzeug bereits 2019 angeschafft wurde (vgl. BMF-Schreiben vom 5.11.2021).

Praxis-Beispiel:

*Der Unternehmer hat im Januar 2019 einen rein elektrisch betriebenen Firmenwagen erworben. Der Bruttolistenpreis hat 56.000 € betragen. Die private Nutzung nach der 1%-Regelung beträgt somit ab dem **Jahr 2020**: $56.000 \text{ €} \times 25\% = 14.000 \text{ €} \times 1\% = 140 \text{ €} \times 12 \text{ Monate} = 1.680 \text{ €}$.*

2.10. Sonderabschreibungen für Elektrolieferfahrzeuge

Für die Anschaffung **neuer, rein elektrisch** betriebener **Lieferfahrzeuge** wird eine Sonderabschreibung von 50% eingeführt, die nur im Jahr der Anschaffung beansprucht werden kann. Die reguläre lineare Abschreibung ist parallel neben der Sonderabschreibung vorzunehmen. In den Folgejahren ist die Abschreibung nach dem Restwert zu ermitteln. Das heißt, der Restwert wird gleichmäßig auf die Restnutzungsdauer verteilt. Das Elektrolieferfahrzeug muss somit zum Anlagevermögen gehören und dazu dienen, betriebliche Einkünfte zu erzielen. Die Regelung ist auf Anschaffungen ab dem 1.1.2020 bis zum 31.12.2030 befristet.

Außerdem ist die Sonderabschreibung auf die Anschaffung neuer betrieblich genutzter „Elektrolieferfahrzeuge“ begrenzt. Begünstigt ist nur der Erwerb eines

- bisher ungenutzten Fahrzeugs,
- das erstmalig zugelassen wird (ausgenommen hiervon sind Tageszulassungen).

Nicht begünstigt ist der Erwerb eines vorher zu Vorführzwecken genutzten Fahrzeugs, weil es sich nicht um die Anschaffung eines neuen Fahrzeugs handelt. Die Sonderabschreibung kann nur von demjenigen in Anspruch genommen werden, auf den das Fahrzeug erstmals zugelassen ist (ausgenommen Tageszulassungen). Eine Kumulierung mit anderen Sonderabschreibungen oder erhöhten Abschreibungen ist nicht möglich.

Elektrolieferfahrzeuge sind Fahrzeuge der EG-Fahrzeugklassen N1 und N2 mit einer technisch zulässigen Gesamtmasse von maximal 7,5 Tonnen, die ausschließlich durch Elektromotoren angetrieben werden, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden. Schwere Lastkraftwagen sind somit von der Förderung ausgeschlossen. Die technisch zulässige Gesamtmasse eines Fahrzeugs kann der Zulassungsbescheinigung Teil I (Fahrzeugschein) entnommen werden (Feld F1).

2.11. Arbeitszimmer bei Selbständigen mit auswärtigem Büro

Steht für eine Tätigkeit **kein anderer (zumutbarer) Arbeitsplatz** als das häusliche Arbeitszimmer zur Verfügung, können die Aufwendungen begrenzt **bis zu 1.250 €** im Jahr abgezogen werden. Bei einem Selbständigen ist nicht jeder Schreibtischarbeitsplatz in seinen Betriebsräumen zwangsläufig ein zumutbarer „anderer Arbeitsplatz“ (BFH-Urteil vom 22.2.2017, III R 9/16). Das heißt, dass ein Selbständiger seine Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann bis zu 1.250 € im Jahr abziehen kann, wenn er den Schreibtischarbeitsplatz in seinen Betriebsräumen nicht oder nur eingeschränkt nutzen kann.

Ist die Nutzung des Arbeitsplatzes so eingeschränkt, dass der Selbständige in seinem häuslichen Arbeitszimmer einen nicht unerheblichen Teil seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit



verrichten **muss**, kommt das **Abzugsverbot nicht** zum Tragen. Auch der selbständig Tätige kann daher zusätzlich auf ein häusliches Arbeitszimmer angewiesen sein. Ob dies der Fall ist, ist im Einzelfall anhand objektiver Umstände zu klären.

Anhaltspunkte sind:

- die Beschaffenheit des Arbeitsplatzes (Größe, Lage, Ausstattung) und
- der Umfang der Nutzungsmöglichkeit, wie z. B. der Zugang zum Gebäude und die zumutbare Möglichkeit der Einrichtung eines außerhäuslichen Arbeitszimmers.

Der personenbezogene Höchstbetrag von 1.250 € kann nur einmal beansprucht werden, auch wenn der Steuerpflichtige mehrere häusliche Arbeitszimmer in verschiedenen Haushalten nutzt.

Hinweis:

*Übt der Steuerpflichtige seine gesamte betriebliche oder berufliche Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer aus, kann er alle Aufwendungen abziehen. Die gleichzeitige Nutzung von zwei Arbeitszimmern in zwei verschiedenen Haushalten führt dann allerdings dazu, dass **keines** dieser Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit bildet. Der Abzug der Aufwendungen ist dann begrenzt auf den gesetzlichen Höchstbetrag von 1.250 €. **Fazit:** In dieser Situation wäre es sinnvoll, nur ein häusliches Arbeitszimmer zu nutzen.*

Keine Berücksichtigung von Nebenräumen: Nutzt jemand sein häusliches Arbeitszimmer nahezu ausschließlich beruflich, kann er alle Aufwendungen, die auf das Arbeitszimmer entfallen, als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehen. Aufwendungen für **Nebenräume** (Küche, Bad und Flur), die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und zu einem nicht unerheblichen Teil auch privat genutzt werden, dürfen allerdings nicht zusätzlich als Werbungskosten abgezogen werden (BFH-Urteil vom 17.2.2016, X R 26/13).



2.12. Geringwertige Wirtschaftsgüter/Sammel-posten

Wenn geringwertige Wirtschaftsgüter, die ohnehin benötigt werden, noch vor dem Jahreswechsel angeschafft werden, können sie sofort zu 100% abgeschrieben werden. Bei der Anschaffung von geringwertigen Wirtschaftsgütern besteht ein Wahlrecht, das auch für die Handelsbilanz entsprechend ausgeübt werden kann. Der Unternehmer kann zwischen den folgenden drei Varianten wählen:

1. Variante

Der Unternehmer kann selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die er 2021 angeschafft oder hergestellt hat und deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die

- **nicht mehr** als 250 € betragen, sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100% abschreiben,
- **mehr** als 250 € und nicht mehr als 1.000 € betragen, in einen Sammelposten einstellen, der gleichmäßig auf 5 Jahre verteilt werden muss (Poolabschreibung).

2. Variante

Der Unternehmer kann **anstelle** der ersten Variante selbständig nutzbare Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens sofort im Jahr der Anschaffung oder Herstellung zu 100% abschreiben, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für das einzelne Wirtschaftsgut nicht mehr als 800 € netto ohne Umsatzsteuer betragen (§ 6 Abs. 2 EStG).

3. Variante

Wählt der Unternehmer die 2. Variante, hat er auch die Möglichkeit, einzelne geringwertige Wirtschaftsgüter über ihre betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer abzuschreiben. Dieses Wahlrecht kann er für **jedes einzelne Wirtschaftsgut** individuell in Anspruch nehmen. Diese Möglichkeit besteht nicht bei der 1. Variante, wenn es sich um Wirtschaftsgüter handelt, die ansonsten in den Sammelposten eingestellt werden müssten.

Konsequenz: Die Varianten 1 und 2 schließen sich gegenseitig aus. Wählt der Unternehmer die 2. Variante, kann er für jedes Wirtschaftsgut entscheiden, ob er es über die individuelle Nutzungsdauer abschreibt (wirtschaftsgutbezogenes Wahlrecht). Der Unternehmer muss sich spätestens beim Jahresabschluss für eine der Varianten entscheiden. Die Wahl zwischen der Variante 1 und 2 gilt jeweils für ein Wirtschaftsjahr, d. h., über Anschaffungen im nächsten Jahr entscheidet der Unternehmer wieder neu.

Aufzeichnungspflicht: Liegen die Anschaffungskosten über 250 €, müssen die Wirtschaftsgüter in der Buchführung einzeln aufgezeichnet und der Tag der Anschaffung, Herstellung oder Einlage angegeben werden.

2.13. Besonderheiten bei der Abrechnung von Reisekosten

Bei der Frage, ob es sich um Auswärtstätigkeiten (Reisekosten) oder um Fahrten handelt, bei denen nur die Entfernungspauschale anzusetzen ist, kommt es entscheidend darauf an, ob bei Unternehmern eine **erste Betriebsstätte** vorhanden ist und wo sie sich befindet. Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit (= Geschäftsreise) liegt vor, wenn ein Unternehmer außerhalb der eigenen Wohnung und außerhalb seiner ersten Betriebsstätte tätig wird (in diesem Zusammenhang wird das häusliche Arbeitszimmer nicht als Betriebsstätte gewertet, sodass jeweils festgestellt werden muss, ob und ggf. wo der Unternehmer seine erste Betriebsstätte hat).

2.13.1. Bei Unternehmern kommt es auf die erste Betriebsstätte an

Entsprechend der Regelung für Arbeitnehmer ist bei Unternehmern **mit mehreren** Betriebsstätten bzw. mehreren Büros auf die „**erste**“ **Betriebsstätte** abzustellen. Das heißt, dass die Entfernungspauschale nur für Fahrten zwischen Wohnung und **erster** Betriebsstätte anzusetzen ist. Fahrten zu einer weiteren Betriebsstätte sind dann als auswärtige Tätigkeit (Geschäftsreise) anzusehen.

Laut BMF ist bei der Bestimmung der **ersten Betriebsstätte** Folgendes zu beachten:

- Ein Arbeitszimmer ist keine Betriebsstätte, weil keine räumliche Trennung von der Wohnung vorhanden ist.
- Eine erste Betriebsstätte kann nur eine Tätigkeitsstätte sein, die dauerhaft von der Wohnung getrennt ist.
- Es muss sich um eine ortsfeste Einrichtung des Unternehmers (des Auftraggebers oder eines vom Auftraggeber bestimmten Dritten) handeln.



Unternehmer können mehrere Betriebsstätten haben, die sie mehr oder weniger oft aufsuchen. Entsprechend der Regelung, die für Arbeitnehmer gilt, kann es auch bei Unternehmern nur „eine Betriebsstätte“ geben, bei der eine Entfernungspauschale anzusetzen ist. Bei der **Abgrenzung** von Reisekosten und Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte handelt es sich nur dann um eine Betriebsstätte, wenn es sich um eine dauerhafte Tätigkeitsstätte handelt, die **von der Wohnung getrennt** ist.

Bei der Ermittlung der nicht abzugsfähigen Betriebsausgaben im Zusammenhang mit den Fahrtkosten ist unter Betriebsstätte der Ort zu verstehen, an dem oder von dem aus die beruflichen oder gewerblichen Leistungen erbracht werden. Eine abgrenzbare Fläche oder Räumlichkeit und eine hierauf bezogene eigene Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen über die erforderliche ortsfeste betriebliche Einrichtung ist nicht nötig. Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse.

Konsequenz: Hat der Unternehmer **mehrere Betriebsstätten**, muss immer geprüft werden, welche Betriebsstätte als **erste Betriebsstätte** zu behandeln ist. Da ein **häusliches Arbeitszimmer** keine Betriebsstätte in diesem Sinne ist, kann sich die erste Betriebsstätte da befinden, wo der Unternehmer für seinen Auftraggeber dauerhaft tätig wird. Freiberufler und Unternehmer dürfen bei der Nutzung eines Firmenwagens für ihre Fahrten zwischen Wohnung und erster Betriebsstätte also nur die **Entfernungspauschale** geltend machen. Der Gewinn muss um die nicht abziehbaren Aufwendungen erhöht werden.

Sucht der Unternehmer **mehrere Betriebsstätten** auf, ist von einer ersten Betriebsstätte auszugehen, wenn es sich um eine Tätigkeitsstätte handelt, die er typischerweise

- arbeitstäglich oder
- je Woche an zwei vollen Arbeitstagen oder
- mindestens zu einem Drittel der regelmäßigen Arbeitszeit aufsucht.

Treffen diese Kriterien auf mehrere Betriebsstätten zu, ist die Betriebsstätte als erste Betriebsstätte anzusehen, die am **nächsten zur Wohnung** liegt. Fahrten zu weiter entfernt liegenden Betriebsstätten sind als Auswärtstätigkeiten zu beurteilen.

2.13.2. Verpflegungspauschalen

Ertragsteuerlich dürfen nicht die tatsächlichen Verpflegungskosten geltend gemacht werden, sondern nur die gesetzlich festgelegten Pauschalen. Ein **Vorsteuerabzug** aus diesen Verpflegungspauschalen ist nicht möglich. Die Vorsteuer darf der Unternehmer allerdings aus den **tatsächlichen** Kosten geltend machen, wenn ihm Rechnungen vorliegen, die den Vorsteuerabzug ermöglichen.

Bei den Verpflegungspauschalen muss zwischen **ein- und mehrtägigen** Geschäftsreisen unterschieden werden. Bei mehreren auswärtigen Tätigkeiten an **einem** Tag werden die Abwesenheitszeiten zusammengerechnet. Ergibt die Summe **mehr als 8 Stunden**, kann eine Verpflegungspauschale von 14 € beansprucht werden.

Abwesenheit	Pauschale
Eintägige Reise: 8 Stunden und weniger	0 €
Eintägige Reise: mehr als 8 Stunden	14 €
Mehrtägige Reisen: Anreisetag ohne Zeitvorgaben	14 €
Abreisetag ohne Zeitvorgaben	14 €
24 Stunden	28 €

2.13.3. Reisekosten: Übernachtung mit Frühstück

Die Umsatzsteuer für die Abgabe von Speisen in Gastronomie- und Hotelbetrieben ist ab dem 1.7.2020 befristet bis zum 31.12.2022 auf den ermäßigten Mehrwertsteuersatz gesenkt worden. Der ermäßigte Steuersatz gilt allerdings **nur für Speisen, nicht aber für Getränke**. Bucht ein Gast in einem Hotelbetrieb eine Übernachtung mit Frühstück, so unterliegen

- die Zahlungen für die Übernachtung mit 7%,
- für die Speisen beim Frühstück mit 7% und
- für die Getränke beim Frühstück mit 19% der Umsatzsteuer.

Konsequenz: Übernachtungen mit Frühstück dürfen nicht pauschal in einer Summe abgerechnet werden, weil die Getränke, die beim Frühstück gereicht werden, dem Regelsteuersatz von 19% unterliegen.

Wichtig! Für die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes für Restaurations- und Verpflegungsdienstleistungen wird es seitens der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn zur Aufteilung des Gesamtpreises von sogenannten Kombiangeboten aus Speisen inklusive Getränken (z. B. Buffet, All-Inclusive-Angeboten) der auf die **Getränke** entfallende Entgeltanteil **mit 30%** des Pauschalpreises angesetzt wird.





3. Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

3.1. Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft

Die Besteuerung von Körperschaften (z. B. GmbH's) ist strikt von der Besteuerung ihrer Anteilseigner und Mitglieder getrennt. Anders ist es bei Personengesellschaften. Gewerbesteuerlich ist die Personengesellschaft zwar ein eigenständiges Steuersubjekt, bei der Einkommensbesteuerung wird der Gewinn jedoch ausschließlich den unmittelbar oder mittelbar beteiligten natürlichen Personen zugerechnet. Auch wenn sich die steuerliche Gesamtbelastung von Körperschaften und ihren Anteilseignern einerseits und Personengesellschaften andererseits weitgehend aneinander angeglichen haben, bestehen sowohl systematisch als auch hinsichtlich des Besteuerungsverfahrens Unterschiede, die im Einzelfall zu teils erheblichen Abweichungen bei Steuerbelastung und Bürokratieaufwand führen können.

Mit dem neuen § 1a KStG soll Personenhandelsgesellschaften (Kommanditgesellschaften, offene Handelsgesellschaften sowie vergleichbaren ausländischen Gesellschaften) und Partnerschaftsgesellschaften und ihren Gesellschaftern ab 2022 möglich sein, die jeweilige Gesellschaft ertragsteuerlich und demzufolge auch verfahrensrechtlich wie eine Kapitalgesellschaft und deren nicht persönlich haftende Gesellschafter zu behandeln. Die Besteuerung nach dem KStG muss vorab verbindlich gewählt werden und steht nur Personengesellschaften offen. Der Antrag ist auf **elektronischem** Weg spätestens **einen Monat** vor Beginn des Jahres zu übermitteln, in dem die Besteuerung als Kapitalgesellschaft erstmals gelten soll. Stimmt das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr überein, muss der Antrag bis zum 30.11.2021 elektronisch übermittelt werden, wenn die Option bereits für 2022 gelten soll. Ergebnis ist dann, dass Zahlungen an die Gesellschafter als Kapitaleinkünfte und/oder Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit eingestuft werden. Zivilrechtlich bleibt die Personengesellschaft bestehen. Der Weg zurück zur Besteuerung als Personengesellschaft kann ebenfalls beantragt

werden. Er erfolgt automatisch, wenn eine Personengesellschaft, z. B. durch Ausscheiden von Gesellschaftern, zum Einzelunternehmen wird.

Die Option einer Personenhandelsgesellschaft zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft ist **nicht ohne weiteres vorteilhaft**. Ob sich die Option lohnt, hängt wesentlich davon ab, ob die erzielten Gewinne thesauriert werden. Bei einem Gesellschafter, der dem Spitzensteuersatz unterliegt, sinkt der Steuervorteil in dem Maße, in dem Gewinne entnommen werden. Ein weiterer Faktor ist die Höhe des Hebesatzes bei der Gewerbesteuer. Ein hoher Hebesatz wirkt sich regelmäßig ungünstig aus.

Wichtig! Um zu vermeiden, dass sich durch die Option einer Personenhandelsgesellschaft zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft Nachteile ergeben, sollten unbedingt Vergleichsrechnungen durchgeführt werden. Eine umfassende Beratung ist unbedingt erforderlich. Wenn die Option gewählt wird, sollte nicht vergessen werden, dass bis zur ersten Schlussbilanz beim Finanzamt ein Antrag auf Buchwertfortführung gestellt wird, weil ansonsten stille Reserven aufgedeckt werden. Nur so wird beim Übergang die steuerliche Neutralität erreicht.

3.2. Investitionsabzugsbeträge bei Personengesellschaften

Bei Personengesellschaften können Investitionsabzugsbeträge sowohl vom gemeinschaftlichen Gewinn als auch vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogen werden. Ab 2021 gilt, dass Investitionsabzugsbeträge, die vom gemeinschaftlichen Gewinn abgezogen werden, ausschließlich bei Investitionen der Personengesellschaft oder Gemeinschaft gewinnerhöhend hinzugerechnet werden können. Entsprechendes gilt auch für Investitionsabzugsbeträge, die vom Sonderbetriebsgewinn eines Mitunternehmers abgezogen werden. Hier ist nur die Investition dieses Mitunternehmers oder seines Rechtsnachfolgers begünstigt.



4. Neue Meldepflichten: Transparenzregister wird zum Vollregister

Der Bundesrat hat am 25.6.2021 den Bundestagsbeschluss zur Umsetzung europarechtlicher Vorgaben zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung gebilligt. Um aufdecken zu können, welche natürlichen Personen hinter international verschachtelten Unternehmensstrukturen stecken, sollen sich die europäischen Transparenzregister vernetzen (Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz).

Konsequenz: Es wird eine Meldepflicht auch für solche Gesellschaften eingeführt, die bisher nicht verpflichtet waren, ihre wirtschaftlich Berechtigten an das deutsche Transparenzregister zu melden, welches beim Bundesanzeiger Verlag geführt wird. Ziel ist es, dass einheitliche Datensätze entstehen, sodass ein europaweiter Austausch ermöglicht und die Aussagekraft des Transparenzregisters insgesamt verbessert wird.

Das Transparenzregister ist bisher als Auffangregister strukturiert. Das heißt, die Meldung ans Transparenzregister war bisher nicht erforderlich, wenn alle erforderlichen Angaben zum wirtschaftlich Berechtigten, z. B. im Handels-, Partnerschafts-, Genossenschafts- oder Vereinsregister enthalten waren. Für einen Großteil der deutschen Gesellschaften besteht daher im Transparenzregister selbst noch kein strukturierter Datensatz in einem einheitlichen Datenformat. Da die verschiedenen deutschen Register nicht miteinander vernetzt sind, wird nunmehr eine umfassende Meldepflicht an das Transparenzregister eingeführt. Die Meldepflicht für alle sorgt dafür, dass alle relevanten Informationen als strukturierte Datensätze im Transparenzregister zum Zwecke der europaweiten Vernetzung zur Verfügung stehen. Betroffen von den erweiterten Meldepflichten sind laut Gesetzesbegründung ca. 2,3 Mio. deutsche Unternehmen. Wer seine Meldepflichten nicht erfüllt, muss mit der Festsetzung eines Bußgeldes rechnen.



Inkrafttreten: Das Gesetz tritt im Wesentlichen am 1.1.2022 in Kraft. **Übergangsfristen:** Für die Nachmeldung der wirtschaftlich Berechtigten ist folgende gestaffelte Übergangsregelung vorgesehen:

- bei einer Aktiengesellschaft (AG), Europäischen Aktiengesellschaft (SE) oder Kommanditgesellschaft auf Aktien (KGaA) bis zum 31.3.2022,
- bei einer GmbH, Genossenschaft oder Partnerschaftsgesellschaft bis zum 30.6.2022 und
- in allen anderen Fällen bis zum 31.12.2022.

Für Verstöße gegen die Pflicht zur Erstmeldung des wirtschaftlich Berechtigten wird ein **Bußgeld** festgesetzt. Der Vollzug der Bußgeldvorschriften wird infolge der neuen Regelungen

- bei einer AG, SE oder KGaA bis zum 31.3.2023,
- bei einer GmbH, Genossenschaft oder Partnerschaftsgesellschaft bis zum 30.6.2023 und
- in allen anderen Fällen bis zum 31.12.2023 ausgesetzt.

5. Umsatzsteuer und Vorsteuer

5.1. Zuordnung bei der Umsatzsteuer

Gegenstände, die teilweise zu unternehmerischen und teilweise zu nichtunternehmerischen Zwecken genutzt werden, können

- entweder insgesamt dem umsatzsteuerlichen Unternehmen, oder
- insgesamt dem nichtunternehmerischen Bereich, oder
- anteilig entsprechend dem unternehmerischen Nutzungsanteil zugeordnet werden.

Schafft der Unternehmer einen Gegenstand an, den er teilweise unternehmerisch und teilweise nichtunternehmerisch nutzt, darf er diesen Gegenstand insgesamt seinem Unternehmen zuordnen, wenn er ihn zu mindestens 10% für unternehmerische Zwecke nutzt (§ 15 Abs. 1 Satz 2 UStG).

Bei der Anschaffung oder Herstellung eines Gegenstands muss

der Unternehmer sich entscheiden, ob er ihn seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuordnet. Er muss zeitnah eine erkennbare Zuordnung treffen, z. B. indem er die Vorsteuer geltend macht. Die Zuordnung muss spätestens **bis zum 31.7. des Folgejahres** gegenüber dem Finanzamt erklärt worden sein (gesetzlicher Abgabetermin für die Umsatzsteuer-Jahreserklärung). Ein Unterlassen des Vorsteuerabzugs spricht gegen die Zuordnung zum Unternehmen. Die Behandlung bei der Einkommensteuer ist für die umsatzsteuerrechtliche Zuordnung zwar nicht maßgebend, kann aber trotzdem als Indiz für die umsatzsteuerliche Behandlung gewertet werden.

Wenn der Unternehmer einen Gegenstand nur teilweise dem Unternehmen zuordnet, muss er aufzeichnen, wie er die abziehbare Vorsteuer ermittelt hat. Gibt es keine Beweisanzeichen, lehnt das Finanzamt die Zuordnung des Gegenstands zum umsatzsteuerlichen Unternehmen ab.



Das gilt insbesondere bei Gebäuden. Hier muss spätestens bis zur Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung (= bis zum 31.7. des Folgejahres) dem Finanzamt gegenüber erklärt werden, in welchem Umfang das Gebäude dem umsatzsteuerlichen Unternehmen zugeordnet worden ist (Verwendungsabsicht).

Urteil des EuGH zur Mitteilung der Verwendungsabsicht ans Finanzamt: Der EuGH hat entschieden, dass die nationale Steuerverwaltung den Vorsteuerabzug verweigern darf, wenn nicht ausgeschlossen ist, dass der Steuerpflichtige den Gegenstand seinem Privatvermögen zugewiesen hat (EuGH-Urteil vom 14.10.2021, C 45/20 und C 46/20). Es darf den Vorsteuerabzug somit verweigern, wenn der Steuerpflichtige sein Wahlrecht, einen Gegenstand seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuzuordnen, der Finanzverwaltung nicht spätestens bis zum Ablauf der gesetzlichen Frist für die Abgabe der Umsatzsteuer-Jahreserklärung mitteilt. Nur durch eine ausdrückliche Entscheidung oder durch hinreichende Anhaltspunkte wird das Finanzamt in die Lage versetzt, eine Zuordnung des Gegenstands zum umsatzsteuerlichen Unternehmen festzustellen.

Die Zuordnungsentscheidung ist eine **materielle** Voraussetzung für die Ausübung des Rechts auf Vorsteuerabzug. Die Mitteilung an die Steuerverwaltung ist jedoch nur eine formelle Voraussetzung. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH kann ein Verstoß gegen die formellen Anforderungen jedoch grundsätzlich nicht zum Verlust des Rechts auf Vorsteuerabzug führen. Anders verhält es sich, wenn der Verstoß gegen die formellen Anforderungen den sicheren Nachweis verhindert, dass die materiellen Anforderungen erfüllt wurden. Kann der Unternehmer aber nachweisen, dass er seine Zuordnungsentscheidung bereits im Zeitpunkt des Erwerbs der Investitionsgüter getroffen hatte, kann der Vorsteuerabzug in Betracht kommen, auch wenn der Unternehmer seine Zuordnungsentscheidung dem Finanzamt nicht innerhalb der Frist bekannt gegeben hat. Welche Kriterien hier maßgebend sind, muss der BFH entscheiden.

5.2. Speisen und Getränke: Aufteilung eines Gesamtpreises

In der Zeit vom 1.7.2020 bis 31.12.2022 gilt der ermäßigte Steuersatz in der Gastronomie **nur für Speisen, nicht aber für Getränke**. Bietet das Restaurant eine Gesamtleistung an, z. B. Buffet, All-Inclusive-Angebote, muss der Anteil der Getränke, der mit 19% der Umsatzsteuer unterliegt, herausgerechnet werden. Da der Umfang des Verzehrs von Speisen und Getränken bei jedem Gast unterschiedlich ausfällt, lässt die Finanzverwaltung eine Pauschalregelung zu. Bei einem Gesamtpreis von sogenannten Kombiangeboten aus Speisen und Getränken kann der auf die **Getränke** entfallende Entgeltanteil **mit 30%** des Pauschalpreises angesetzt werden.

Bucht ein Gast in einem Hotelbetrieb eine Übernachtung mit Frühstück, unterliegen

- die Zahlungen für die Übernachtung der Umsatzsteuer mit 7%,
- für Speisen beim Frühstück mit 7% und
- für Getränke beim Frühstück mit 19%.



Konsequenz: Übernachtungen mit Frühstück können nicht pauschal in einer Summe abgerechnet werden, weil die Getränke, die beim Frühstück gereicht werden, dem Regelsteuersatz von 19% unterliegen. Stellt der Hotelbetrieb eine Rechnung aus, unterliegt die Übernachtung und die Verpflegung (mit Ausnahme der Getränke) vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2022 mit 7% der Umsatzsteuer und andere Leistungen (einschließlich der Getränke) mit 19% der Umsatzsteuer.

Praxis-Beispiel (Abrechnung der Einzelleistungen bei Übernachtung mit Frühstück):

Ein Unternehmer übernachtet während einer auswärtigen Tätigkeit in einem Hotel. Das Hotel berechnet ihm für die Übernachtung einen Betrag von 107 € (brutto) und für das Frühstück einen Betrag von 14 € (brutto). Die Leistungsbeschreibung in der Rechnung muss wie folgt aussehen:

1 Übernachtung	100,00 €	
zuzüglich 7% Umsatzsteuer	7,00 €	107,00 €
<hr/>		
Frühstück 14 € - (14 € x 30%)=		
4,20 € für Getränke = 9,80 € : 1,07 =	9,16 €	
zuzüglich 7% Umsatzsteuer	0,64 €	9,80 €
<hr/>		
Getränke zum Frühstück		
14 x 30% = 4,20 € : 1,19	3,53 €	
zuzüglich 19% Umsatzsteuer	0,67 €	4,20 €
Rechnungsbetrag		121,00 €



Das Frühstück mit dem ermäßigten Steuersatz und die Getränke zum Regelsteuersatz sind gesondert in der Rechnung auszuweisen. Die Vorsteuer hieraus darf der Unternehmer uneingeschränkt geltend machen. Der Verpflegungsmehraufwand darf allerdings nur in Höhe der Pauschalen gewinnwirksam erfasst werden.

5.3. Vorsteuerabzug

Die Vorsteuer macht der Unternehmer geltend, sobald er eine Rechnung erhalten hat, in der die Umsatzsteuer offen ausgewiesen ist. Er macht also die Vorsteuer in dem Jahr geltend, in dem die Rechnung ausgestellt wurde. Zusätzlich ist aber noch erforderlich, dass der Unternehmer die Rechnung **im** selben Jahr erhalten hat.

Der Unternehmer kann den Vorsteuerabzug erst dann beanspruchen, wenn alle Anspruchsvoraussetzungen erfüllt sind. Eine dieser Voraussetzungen ist, dass er im Besitz einer ordnungsgemäßen Rechnung ist. Liegt die Rechnung im Jahr 2021 noch nicht vor, ist der Vorsteuerabzug erst 2022 möglich. Der Zugang im Jahr 2021 ist bei normaler Postzustellung nur plausibel, wenn das Rechnungsdatum vor dem 31.12.2021 liegt.

5.4. Vorsteuer für die private Wohnung (Zuordnung)

Bei Gebäuden, bei denen die Baugenehmigung nach dem 31.12.2010 erteilt wurde oder bei denen mit den Herstellungsarbeiten nach dem 31.12.2010 begonnen wurde, kann bei einer teilweise unternehmerischen und teilweise privaten Nutzung, die Vorsteuer nur für den betrieblich genutzten Teil beansprucht werden.

Hinweis: Der Unternehmer kann, auch wenn der Vorsteuerabzug für den privat genutzten Teil nicht mehr möglich ist, das Objekt insgesamt seinem umsatzsteuerlichen Unternehmen zuordnen. **Vorteil der Zuordnung:** Bei einer Nutzungsänderung besteht die Möglichkeit, bisher nicht beanspruchte Vorsteuerbeträge gemäß § 15a UStG nachträglich innerhalb des Korrekturzeitraums geltend zu machen. Ohne ausdrückliche Zuordnung entfällt diese Möglichkeit.

5.5. Rückwirkende Rechnungsberichtigung

Im Umsatzsteuersystem stellt der Vorsteuerabzug sicher, dass Unternehmer in der Leistungskette im Regelfall wirtschaftlich nicht mit der Umsatzsteuer belastet werden. Voraussetzung für den Vorsteuerabzug ist regelmäßig, dass der Unternehmer eine **ordnungsgemäße Rechnung** besitzt, in der die Umsatzsteuer gesondert ausgewiesen ist (**Ausnahme:** Innergemeinschaftliche Erwerbe oder die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens).

Hat ein Unternehmer den Vorsteuerabzug geltend gemacht und stellt sich später heraus, dass die Rechnung nicht alle gesetzlich vorgeschriebenen Angaben enthält, kann die Rechnung in der Regel korrigiert werden. Die Finanzverwaltung verweigerte in der Vergangenheit den Vorsteuerabzug im Ursprungsjahr. In den meisten Fällen war damit die Frage verbunden, ob für

die Zeit zwischen Korrektur und Ursprungsjahr Zinsen gezahlt werden müssen. Inzwischen haben EuGH und BFH entschieden, dass Rechnungen **unter bestimmten Voraussetzungen** mit Wirkung für die Vergangenheit berichtigt werden können.

Konsequenz: Es fallen dann keine Zinsen an.

Die Finanzverwaltung lässt inzwischen die Korrektur einer fehlerhaften Rechnung mit Wirkung für die Vergangenheit zu, wenn diese **berichtigungsfähig** ist (BMF-Schreiben vom 3.9.2020, III C 2 - S 7286-a/19/10001 :001). Dabei spielt es keine Rolle, ob die ursprüngliche Rechnung ergänzt wird oder ob die ursprüngliche Rechnung storniert und eine neue Rechnung ausgestellt wird.

Eine Rechnung ist dann berichtigungsfähig, wenn sie die **folgenden Angaben** (Kernbestandteile) enthält:

- Bezeichnung des Rechnungsausstellers,
- Bezeichnung des Rechnungsempfängers,
- eine ausreichende Leistungsbeschreibung,
- das Entgelt für die ausgeführte Leistung und
- die Umsatzsteuer, die gesondert ausgewiesen sein muss.

Das bedeutet, dass Rechnungsnummer, Rechnungsdatum, Leistungsdatum, Steuernummer oder Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mit Wirkung für die Vergangenheit **nachträglich** ergänzt bzw. berichtigt werden können. Bei **Kleinbetragsrechnungen** bis 250 € müssen die Bestandteile enthalten sein, die für diese Rechnungen notwendig sind.

Eine Rechnung, die alle Kernbestandteile enthält, kann auch dann mit Wirkung für die Vergangenheit berichtigt werden, wenn zwingend erforderliche Kernbestandteile nicht vollständig bzw. ordnungsgemäß in der Rechnung ausgewiesen sind. Angaben zum **leistenden Unternehmer** und **Leistungsempfänger** können mit Wirkung für die Vergangenheit korrigiert werden, wenn die bisherigen Angaben in der Rechnung eine eindeutige Identifizierung ermöglichen und eine Verwechslungsgefahr mit anderen Unternehmern ausgeschlossen ist. Die **Leistungsbeschreibung** muss, um rückwirkend berichtigungsfähig zu sein, zumindest so konkret sein, dass die Leistung und der Leistungsbezug für das Unternehmen des Leistungsempfängers erkennbar sind. Wenn durch Angabe des Bruttorechnungsbetrags und der gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer das Entgelt eindeutig berechenbar ist, liegt die Möglichkeit der rückwirkenden Rechnungsberichtigung vor.

Sind Rechnungen unzutreffend mit dem falschen Steuersatz oder ohne gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer ausgestellt worden, kann **keine Rechnungsberichtigung mit Wirkung für die Vergangenheit** vorgenommen werden. Eine **Ausnahme** von diesem Grundsatz macht die Finanzverwaltung allerdings bei Rechnungen, bei denen die Beteiligten unzutreffend von dem **Übergang der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger** ausgegangen waren und deshalb Rechnungen ohne gesonderten Steuerausweis aber mit Hinweis auf den Übergang der Steuerschuldnerschaft ausgestellt worden sind. In diesem Fall soll eine Berichtigung mit Wirkung für die Vergangenheit möglich sein.



6. Arbeitgeber und Arbeitnehmer

6.1. Steuerfreie Sonderzahlungen an Arbeitnehmer

Leistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer sind steuerfrei, wenn sie aufgrund der Corona-Krise gewährt werden (§ 3 Nr. 11a EStG). Leistet der Arbeitgeber

- aufgrund der Corona-Krise
- zwischen dem 1.3.2020 und dem 31.3.2022
- Zuschüsse und Sachbezüge, Beihilfen und Unterstützungen
- bis zu einem Betrag von 1.500 €
- zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, dann sind diese Sonderleistungen steuerfrei.

Voraussetzung ist also, dass die Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden. Das sollte entsprechend im Lohnkonto vermerkt werden. Begünstigt sind **auch Gesellschafter**, die Arbeitnehmer ihrer GmbH sind. Wegen des Fremdvergleichs, sollten aber nicht nur Arbeitnehmer, die Gesellschafter sind, Zahlungen erhalten, sondern auch andere Arbeitnehmer der GmbH. Soweit der Betrag bisher nicht voll ausgeschöpft wurde, kann die noch nachgeholt werden.

Weitere Voraussetzungen sind nicht zu erfüllen. Somit kann jeder Arbeitgeber von der Möglichkeit Gebrauch machen, weil eine Beschränkung auf bestimmte Sachverhalte oder Berufsgruppen nicht vorgesehen ist. Die steuerfreien Zuwendungen sind auch sozialversicherungsfrei. Diese Leistungen sind – wie auch alle anderen Leistungen an Arbeitnehmer – **im Lohnkonto** aufzuzeichnen. Andere bestehende Steuerbefreiungen und Bewerterleichterungen bleiben unabhängig davon bestehen.

Arbeitgeberseitig geleistete **Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld** sind nach § 3 Nr. 28a EStG unter Berücksichtigung der Beitragsbemessungsgrenze (in der Rentenversicherung) begünstigt und fallen grundsätzlich nicht unter die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 11a EStG. Zuschüsse, die der Arbeitgeber als Ausgleich zum Kurzarbeitergeld wegen Überschreitens der Beitragsbemessungsgrenze (in der Rentenversicherung) leistet, fallen weder unter die Steuerbefreiungen des § 3 Nr. 11, Nr. 11a noch unter § 3 Nr. 2 Buchst. a EStG.

6.2. Entfernungspauschale: Fahrten zum Sammelpunkt

Ein Arbeitnehmer kann für seine Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für jeden Entfernungskilometer nur die Entfernungspauschale geltend machen. Bei anderen beruflich veranlassten Fahrten können die tatsächlichen Aufwendungen oder die pauschalen Kilometersätze von 0,30 € je gefahrenen Kilometer abgezogen werden. Hat aber der Arbeitgeber festgelegt, dass der Arbeitnehmer, der **keine** erste Tätigkeitsstätte hat, zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit **dauerhaft denselben Ort typischerweise arbeitstäglich** aufzusuchen hat, ist wiederum nur die Entfernungspauschale anzusetzen.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 19.4.2021 (VI R 6/19) entschieden, wann von einem „**typischerweise arbeitstäglichem Aufsuchen**“ eines vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkts auszugehen ist und wann nicht. Entscheidend ist, ob der Arbeitnehmer **von vornherein** nach den arbeitsrechtlichen Festlegungen dauerhaft denselben Ort **typischerweise arbeits-**



täglich aufzusuchen hat. Typischerweise meint "in der Regel üblich" bzw. "im Normalfall". Nach Auffassung des BFH bedeutet dies, dass das Gesetz kein ausnahmsloses Aufsuchen an sämtlichen Arbeitstagen voraussetzt. Vielmehr erfordert das Gesetz nur, dass der Arbeitnehmer diesen nach der Anweisung des Arbeitgebers "typischerweise arbeitstäglich" aufzusuchen hat.

Entgegen der Ansicht des BMF reicht es jedoch nicht aus, wenn der Arbeitnehmer bei wechselnden Einsatzorten weiß, dass er an jedem Arbeitstag, an dem er Fahrten von seiner Wohnung aus durchführen wird, immer den Ort aufzusuchen hat, der vom Arbeitgeber zur Aufnahme seiner beruflichen Tätigkeit festgelegt wurde. Die Auffassung, dass es allein auf die Anzahl der Fahrten zur Sammelstelle im Verhältnis zu den Gesamtarbeitstagen ankommt, ist somit unzutreffend.

6.3. Pauschale Besteuerung von Sachzuwendungen

Zuwendungen, die im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen, sind in der Regel nicht als Arbeitslohn zu erfassen, sodass insoweit eine pauschale Besteuerung mit 30% ausscheidet. Neben der pauschalen Besteuerung mit 30% gibt es für Sachzuwendungen an Arbeitnehmer eine Reihe unterschiedlicher Regelungen, die daneben anzuwenden sind. Aus diesem Grund sind die folgenden Sachzuwendungen nicht in die 30%ige Pauschalierung einzubeziehen:

- die Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens für Privatfahrten, für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten (§ 8 Abs. 2 EStG),
- Sachbezüge, die mit den amtlichen bzw. gesetzlichen Sachbezugswerten anzusetzen sind, z. B. Unterkunft und Verpflegung (§ 8 Abs. 2 Sätze 6 und 7 EStG),
- Sachbezüge an Arbeitnehmer, die nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG steuerfrei bleiben, weil die monatliche Freigrenze von 44 € (ab 2022: 50 €) nicht überschritten wird,
- Zuwendungen, die unter die Rabattregelung des § 8 Abs. 3 EStG fallen (danach darf ein Rabattpflichtbetrag von 1.080 € im Jahr in Abzug gebracht werden, wenn den Mitarbeitern Waren und/oder Dienstleistungen zugewendet werden, die der Unternehmer seinen Kunden gegen Entgelt anbietet),
- Sachzuwendungen, die der Unternehmer mit einem betriebsindividuellen Pauschalsteuersatz nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG versteuert,
- Sachbezüge, die der Unternehmer nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal der Lohnsteuer unterwirft, wie z. B.
 - arbeitstägliches Mahlzeiten im Betrieb mit 25%,
 - Zuwendungen bei einer Betriebsveranstaltung mit 25%,
 - Erholungsbeihilfen bis 156 € für den Arbeitnehmer, bis 104 € für den Ehegatten und bis 52 € je Kind mit 25%,
 - der doppelte Betrag der Verpflegungspauschalen bei der Erstattung von Reisekosten mit 25%,
 - die Zuwendung eines Computers bzw. die Erstattung von Internetkosten ebenfalls mit 25% sowie
 - die Erstattung der Entfernungspauschale pauschal mit 15%.
- Sachprämien zur Kundenbindung, die ein Unternehmen für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen gewährt, soweit es sich um ein Verfahren handelt, das jedem

zugänglich ist, bis maximal 1.080 € (§ 3 Nr. 38 EStG),

- Aufmerksamkeiten, die nicht als Arbeitslohn versteuert werden, wie z. B. ein Geburtstagsgeschenk im Wert von maximal 60 €,
- steuerfreie Telefon- und Internetnutzung.

Sachzuwendungen an den Arbeitnehmer, die als Arbeitslohn zu erfassen sind, dürfen nur dann pauschal besteuert werden, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Eine Gehaltsumwandlung von Barbezügen in Sachbezüge ist grundsätzlich nicht zulässig.

6.4. Abgrenzung bei der ersten Tätigkeitsstätte

Arbeitnehmer (also auch angestellte GmbH-Geschäftsführer) können nur eine „erste Tätigkeitsstätte“ haben (BMF-Schreiben vom 23.12.2014, IV C 6 – S 2145/10/10005 :001; 2014/1085209). Ohne erste Tätigkeitsstätte sind alle beruflichen Fahrten des Arbeitnehmers als auswärtige Tätigkeiten einzustufen. Das ist insbesondere wichtig für Unternehmer und Arbeitgeber, die ihrem **Arbeitnehmer einen Firmenwagen überlassen**. Die Kosten, die auf Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte entfallen, müssen als Arbeitslohn erfasst werden. Ob der Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte am Betriebssitz seines Arbeitgebers hat, **kann der Unternehmer bzw. Arbeitgeber bestimmen**. Das bedeutet z. B., dass ein GmbH-Geschäftsführer als Vertreter seiner GmbH selbst bestimmen kann, ob er als Arbeitnehmer am Betriebssitz eine erste Tätigkeitsstätte hat.

Eine **erste Tätigkeitsstätte** ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist. Ortsfeste betriebliche Einrichtungen sind räumlich zusammengefasste Sachmittel, die der Tätigkeit des Arbeitgebers dienen und mit dem Erdboden verbunden oder dazu bestimmt sind, überwiegend standortgebunden genutzt zu werden. Eine (großräumige) erste Tätigkeitsstätte liegt auch vor, wenn eine Vielzahl solcher Mittel, die für sich betrachtet selbständige betriebliche Einrichtungen darstellen können





(z. B. Werkstätten und Werkshallen, Bürogebäude und -etagen sowie Verkaufs- und andere Wirtschaftsbauten), räumlich abgrenzbar in einem organisatorischen, technischen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit der betrieblichen Tätigkeit des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten stehen. Demgemäß kommt als eine solche erste Tätigkeitsstätte auch ein großflächiges und entsprechend infrastrukturell erschlossenes Gebiet (z. B. Werksanlage, Betriebsgelände, Bahnhof oder Flughafen) in Betracht.

6.4.1. Höhe der Entfernungspauschale ab 2021

Die Entfernungspauschale für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte beträgt 0,30 € je Entfernungskilometer. Durch die CO₂-Bepreisung werden die Benzinpreise steigen. Wer mit einem Pkw den Weg zur Arbeit zurücklegt, kann sich kurzfristig nicht auf die höheren Kraftstoffpreise umstellen. Zur Entlastung der Fernpendler wird deshalb die Entfernungspauschale ab dem 1.1.2021 um 0,05 € ab dem 21. Entfernungskilometer erhöht. Ab dem 1.1.2024 erfolgt eine weitere Erhöhung um 0,03 €. Insgesamt ergibt sich folgendes Bild:

Abziehbar sind vom 1.1.2021 bis zum 31.12.2023

- für die ersten 20 Entfernungskilometer 0,30 € je Entfernungskilometer und
- ab dem 21. Entfernungskilometer 0,35 € je Entfernungskilometer.

Abziehbar sind vom 1.1.2024 bis zum 31.12.2026

- für die ersten 20 Entfernungskilometer 0,30 € je Entfernungskilometer und
- ab dem 21. Entfernungskilometer 0,38 € je Entfernungskilometer.

Die befristete Anhebung gilt entsprechend auch bei Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Die Entlastung erfolgt **unabhängig** vom benutzten Verkehrsmittel. Wird kein eigener Pkw genutzt, ist die Höchstgrenze von 4.500 € jährlich zu beachten. Die Höchstgrenze von 4.500 € wurde nicht angepasst.

6.4.2. E-Fahrzeuge: Behandlung von Stromkosten des Arbeitnehmers

Bei **betrieblichen** Elektrofahrzeugen oder Hybridelektrofahrzeugen des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassen werden (Dienstwagen), stellt die Erstattung der Stromkosten, die der Arbeitnehmer selbst getragen hat, einen steuerfreien Auslagenersatz dar (§ 3 Nr. 50 EStG). Das gilt nicht, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die selbst getragenen Stromkosten für sein **privates** Elektrofahrzeug oder Hybridelektrofahrzeug erstattet. Diese Erstattung stellt einen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Zur **Vereinfachung des steuer- und beitragsfreien Auslagenersatzes** für das elektrische Aufladen eines Firmenwagens (ausschließlich Pkw) beim Arbeitnehmer lässt die Finanzverwaltung für den Zeitraum vom **1.1.2021 bis 31.12.2030** folgende **Pauschalen** zu:

Mit zusätzlicher Lademöglichkeit beim Arbeitgeber:

- für Elektrofahrzeuge 30 € monatlich
- für Hybridelektrofahrzeuge 15 € monatlich

Ohne zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber:

- für Elektrofahrzeuge 70 € monatlich
- für Hybridelektrofahrzeuge 35 € monatlich

Als **zusätzliche Lademöglichkeit** beim Arbeitgeber gilt jeder zum unentgeltlichen oder verbilligten Aufladen des Dienstwagens geeignete Stromanschluss an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des lohnsteuerlichen Arbeitgebers. Dem gleichgestellt ist eine dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung gestellte Stromtankkarte zum Aufladen des Dienstwagens bei einem Dritten. Ist keine zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber in diesem Sinne gegeben, sind die höheren Pauschalen anwendbar.

Durch den pauschalen Auslagenersatz sind sämtliche Kosten des Arbeitnehmers für den Ladestrom abgegolten. Ein **zusätzlicher** Auslagenersatz der nachgewiesenen tatsächlichen Kosten für den von einem Dritten bezogenen Ladestrom ist **nicht zulässig**. Übersteigen die vom Arbeitnehmer in einem Kalendermonat getragenen Kosten die maßgebende Pauschale, kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer **anstelle der maßgebenden Pauschale** auch die anhand von Belegen nachgewiesenen tatsächlichen Kosten als steuerfreien Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG erstatten.

Hinweis: Die pauschalen Beträge mindern den geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers aus der Firmenwagengestellung, wenn die Kosten für den Ladestrom nicht vom Arbeitgeber erstattet, sondern vom Arbeitnehmer selbst getragen werden. Dies gilt entsprechend auch für die Anrechnung von selbst getragenen individuellen (höheren) Kosten des Arbeitnehmers für Ladestrom auf den Nutzungswert.





6.4.3. Reisekosten: Abrechnung bei Elektrofahrzeugen

Ein Arbeitnehmer, der sein privates Fahrzeug für Dienstreisen (auswärtige Tätigkeiten) nutzt, kann ohne Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen die gesetzlich festgelegten pauschalen Kilometersätze geltend machen bzw. sich von seinem Arbeitgeber erstatten lassen. Die Kilometerpauschale pro gefahrenen Kilometer beträgt für einen Kraftwagen (PKW) 0,30 €.

Der Arbeitnehmer kann diese Kilometerpauschalen auch dann geltend machen, wenn er sein privates Elektrofahrzeug oder Hybridelektrofahrzeug für Dienstreisen verwendet. Die Kilometerpauschalen sind **nicht zu kürzen**, wenn der Arbeitnehmer sein Fahrzeug an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers kostenlos aufladen kann. Eine Kürzung erfolgt auch dann nicht, wenn der Arbeitnehmer nach § 40 Abs. 2 Nr. 6 EStG pauschal besteuerte Leistungen und Zuschüsse von seinem Arbeitgeber für dieses Elektrofahrzeug oder Hybridelektrofahrzeug erhält. Macht der Arbeitnehmer aber die tatsächlichen Fahrtkosten geltend, sind die steuerfreien Vorteile oder pauschal besteuerten Leistungen und Zuschüsse nicht in die Gesamtaufwendungen des Arbeitnehmers einzubeziehen.

6.4.4. Reisekostenerstattungen bei Arbeitnehmern

Die Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich einer auswärtigen Tätigkeit dürfen nur **in Höhe der Pauschalen** steuerfrei erstattet werden. Für die Besteuerung von **unentgeltlichen Mahlzeiten** durch den Arbeitgeber ist danach zu unterscheiden, ob der Arbeitgeber die Mahlzeiten unentgeltlich oder teilentgeltlich

- anlässlich und während eines außergewöhnlichen **Arbeitseinsatzes** (also nicht während einer auswärtigen Tätigkeit), oder
- im Rahmen einer **geschäftlichen** Bewirtung, die nicht während einer auswärtigen Tätigkeit erfolgt, oder
- während einer **auswärtigen Tätigkeit** (Geschäftsreise) zur Verfügung stellt.

Wichtig! Stellt der Arbeitgeber (oder auf dessen Veranlassung ein fremder Dritter) seinem Arbeitnehmer kostenlos eine Mahlzeit zur Verfügung, ist der Wert nach der amtlichen Sachbezugsverordnung **nicht als Arbeitslohn** anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer für diesen Tag eine **Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend** machen könnte. Erhält der Arbeitnehmer eine kostenlose Mahlzeit, kann der Arbeitgeber nur eine gekürzte Verpflegungspauschale erstatten (Kürzung: 20% für ein Frühstück und 40% für ein Mittag- bzw. Abendessen jeweils einer vollen Verpflegungspauschale).

Unbelegte Backwaren (Rosinenbrötchen, Croissant usw.) mit einem Heißgetränk sind kein Frühstück im **lohnsteuerrechtlichen** Sinne. Es handelt sich vielmehr um **nicht steuerbare Aufmerksamkeiten**, die nicht als Arbeitslohn zu erfassen sind. Das bedeutet, dass bei einer Geschäftsreise insoweit auch keine Kürzung der Verpflegungspauschale stattfindet.

Eine Mahlzeit ist im Übrigen nur dann steuerfrei, wenn es sich um eine **übliche Beköstigung** handelt. Eine übliche Beköstigung liegt vor, wenn der Preis für das Essen **60 € nicht übersteigt**. Liegt der Preis über 60 €, muss der tatsächliche Preis, den der



Unternehmer für das Essen bezahlt hat, als Arbeitslohn versteuert werden. Das gilt auch dann, wenn der Preis für das Essen nicht offen ausgewiesen ist, aber aufgrund der Gesamtumstände von einem entsprechend hohen Betrag ausgegangen werden kann.

Kann der Arbeitnehmer keine Verpflegungspauschale geltend machen, ist bei einer kostenlosen Mahlzeit der Sachbezugswert anzusetzen (**2021:** 1,83 € für ein Frühstück und 3,47 € für ein Mittag- oder Abendessen; **2022:** 1,87 € für ein Frühstück und 3,57 € für ein Mittag- oder Abendessen).

6.4.5. Doppelte Haushaltsführung

Der Unternehmer bzw. Arbeitnehmer kann die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft am Tätigkeitsort als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abziehen, jedoch **höchstens 1.000 € im Monat**. Es spielt keine Rolle, wie groß die Wohnung ist. Auf die Zahl der Wohnungsnutzer (Angehörigen) kommt es ebenfalls nicht an. Bei dem Höchstbetrag von monatlich 1.000 € sind **alle tatsächlichen Aufwendungen** einzubeziehen, wie z. B. Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Wohnung bzw. Unterkunft, Zweitwohnungssteuer, Rundfunkbeitrag, Miet- und Pachtgebühren für Kfz-Stellplätze, Aufwendungen für Sondernutzungen (z. B. Gartennutzung). Die **separate Miete** einer Garage bzw. eines Stellplatzes ist in den Höchstbetrag einzubeziehen.

Aber! Die angemessenen Aufwendungen für **Einrichtungsgegenstände** und **Hausrat** in der Unterkunft am Beschäftigungs-ort gehören nicht zu den Unterkunftskosten, die nur begrenzt bis höchstens 1.000 € im Monat abziehbar sind. Sie gehören vielmehr zu den sonstigen notwendigen Mehraufwendungen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung, die neben den Unterkunftskosten als Werbungskosten berücksichtigt werden können (BFH-Urteil vom 4.4.2019, VI R 18/17).

Die **zeitliche Zuordnung** richtet sich grundsätzlich nach dem Zeitpunkt der Zahlung. Das gilt auch für den Abzug von Abschlagszahlungen für Nebenkostenabrechnungen. Kosten, die auf ein **häusliches Arbeitszimmer** entfallen, sind bei der 1.000 € Grenze nicht einzubeziehen. Es ist getrennt zu beurteilen, ob und in welchem Umfang die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 6 b EStG abziehbar sind.



Praxis-Beispiel (Überschreiten der Höchstgrenze / 1.000 €):

Ein Unternehmer/Arbeitnehmer hat eine Zweitwohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte. Für die Zeit vom 1.1. bis 30.6. zahlt er pro Monat eine Miete von 990 € einschließlich sämtlicher Nebenkosten. Ab dem 1.7. erhöht sich die Miete um 20 € auf 1.010 €. **Ergebnis:** Der Unternehmer/Arbeitnehmer kann für die Zeit vom 1.1. bis 30.6. die monatliche Miete von 990 € in voller Höhe als Werbungskosten geltend machen. Ab dem 1.7. ist der Abzug auf den Höchstbetrag von 1.000 € pro Monat beschränkt.

Hinweis: Es ist allerdings zulässig, die übersteigenden Aufwendungen mit dem nicht aufgebrauchten Höchstbetrag der Monate Januar bis Juni zu verrechnen. Abziehbar sind somit 12.000 €.

6.5. Auswirkungen bei der Erhöhung des Mindestlohns

Nach dem Anpassungsbeschluss der Mindestlohn-Kommission wird der Mindestlohn von derzeit 9,35 € auf 10,45 € angehoben.

Die Anhebung erfolgt in vier Schritten:

- zum 1. Januar 2021 auf 9,50 €
- zum 1. Juli 2021 auf 9,60 €
- zum 1. Januar 2022 auf 9,82 €
- zum 1. Juli 2022 auf 10,45 €

Wichtig! Eine geringfügige Beschäftigung (Minijob) liegt zurzeit nur vor, wenn der monatliche Arbeitslohn 450 € nicht überschreitet. Durch die Anpassung des Mindestlohns kann unbeabsichtigt die 450 € Grenze überschritten werden. Arbeitgeber sollten also prüfen, ob der Beschäftigungsumfang von Minijobbern zum Jahresanfang 2022 angepasst werden muss (das gilt zumindest, solange die 450 € Grenze nicht erhöht wird).

Die **Umlage U1** für Minijobs beträgt zurzeit 1%. Das Umlageverfahren bei Krankheit (U1) wurde geschaffen, um gerade bei kleineren Betrieben die finanzielle Belastung für Aufwendungen der Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall aufzufangen. Die **Umlage 2** zum „Ausgleich der Arbeitgeberaufwendungen bei Mutterschaft“ beträgt zurzeit 0,39%.

7. Hinweise für Hauseigentümer

7.1. Abschreibung

Wer 2020 ein Wohngebäude baut oder kauft, das er vermietet, kann nur die lineare Abschreibung in Höhe von 2% geltend machen. Beim Erwerb eines Hauses, das vor dem 1.1.1925 fertiggestellt worden ist, beträgt die Abschreibung 2,5%. Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung kann die Abschreibung nur zeitanteilig nach Monaten beansprucht werden.



7.2. Förderung energetischer Maßnahmen bei eigenem genutztem Wohneigentum

Es wird für **energetische Maßnahmen bei Gebäuden**, die zu **eigenen Wohnzwecken** genutzt werden, **ab 2020** eine steuerliche Förderung eingeführt. Die Steuerermäßigung ist als Abzug von der Steuerschuld ausgestaltet. Die Einkommensteuer wird ermäßigt, und zwar

- in dem Kalenderjahr, in dem die begünstigten energetischen Maßnahmen abgeschlossen werden, mit 7% der Aufwendungen, höchstens jedoch um 14.000 €,
- im nächsten Kalenderjahr ebenfalls um 7% der Aufwendungen, höchstens jedoch um 14.000 €,
- im übernächsten Kalenderjahr um 6% der Aufwendungen, höchstens jedoch um 12.000 €.

Voraussetzung ist, dass das begünstigte Objekt bei der Durchführung der energetischen Maßnahme **älter als zehn Jahre** ist. Maßgebend hierfür ist der Beginn der Herstellung.

Zu den energetischen Maßnahmen gehören:

1. Wärmedämmung von Wänden,
2. Wärmedämmung von Dachflächen,
3. Wärmedämmung von Geschossdecken,
4. Erneuerung der Fenster oder Außentüren,
5. Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage,
6. Erneuerung der Heizungsanlage,
7. Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung und
8. Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als 2 Jahre sind.



Die Förderung kann für mehrere Einzelmaßnahmen an einem begünstigten Objekt in Anspruch genommen werden. Je begünstigtes Objekt beträgt der **Höchstbetrag der Steuerermäßigung 40.000 €**. Voraussetzung für die Förderung ist, dass die jeweilige energetische Maßnahme von einem Fachunternehmen ausgeführt wird. Die Steuerermäßigung kann nur in Anspruch genommen werden, wenn durch eine Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens (nach amtlich vorgeschriebenem Muster) nachgewiesen wird, dass die Voraussetzungen und Anforderungen erfüllt sind.

Das Gebäude muss im jeweiligen Kalenderjahr ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden. Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen ist, dass

- der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat, die die förderungsfähigen energetischen Maßnahmen, die Arbeitsleistung des Fachunternehmens und die Adresse des begünstigten Objekts ausweisen, und
- die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

Begünstigt sind Eigentumswohnungen und auch Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind. Steht das Eigentum am begünstigten Objekt mehreren Personen zu, können die Steuerermäßigungen für das begünstigte Objekt insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden.

7.3. Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus

Mit dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus wurde ein neuer § 7b EStG eingeführt. Danach können für die Anschaffung und Herstellung neuer Wohnungen neben der linearen Abschreibung **Sonderabschreibungen** beansprucht werden.

Die Sonderabschreibungen sollen im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden 3 Jahren **jährlich bis zu 5% der Bemessungsgrundlage** betragen. Anschaffungen sind nur begünstigt, wenn eine **Wohnung neu** ist. Das ist bei einer Anschaffung nur dann der Fall, wenn sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird. Die Sonderabschreibung kann außerdem nur vom Anschaffenden in Anspruch genommen werden.

Die Sonderabschreibungen können nur beansprucht werden, wenn der Bauantrag nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellt wird oder aufgrund einer Bauanzeige, die in diesem Zeitraum gestellt wird, neuer Wohnraum in einem Gebäude geschaffen wird, der bisher nicht vorhanden war und der für die entgeltliche Überlassung zu Wohnzwecken geeignet ist.

Die Voraussetzungen des § 181 Abs. 9 des BewG müssen erfüllt sein, sodass auch Nebenräume, die zu einer Wohnung gehören, einzubeziehen sind,

- deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 3.000 € je m² Wohnfläche nicht übersteigen und



- wenn die Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden 9 Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient.

Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der begünstigten und förderfähigen Wohnung, jedoch maximal 2.000 € je m² Wohnfläche. Die Sonderabschreibung kann nicht in Anspruch genommen werden, wenn dieselbe Investition unmittelbar mit Mitteln aus öffentlichen Haushalten gefördert wurde.

Die in Anspruch genommenen Sonderabschreibungen sind rückgängig zu machen, soweit

- die Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden 9 Jahren nicht der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient,
- die Wohnung oder ein Gebäude mit begünstigten Wohnungen im Jahr der Anschaffung oder der Herstellung und in den folgenden 9 Jahren veräußert wird und der Veräußerungsgewinn nicht der Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuer unterliegt oder
- die Baukostenobergrenze innerhalb der ersten 3 Jahre nach Anschaffung oder Herstellung der neuen Wohnung durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten wird.

Die Sonderabschreibung wird nur gewährt, soweit die Voraussetzungen der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 für sogenannte De-minimis-Beihilfen eingehalten werden. Danach darf unter anderem die De-minimis-Beihilfe, die einem einzigen Unternehmen innerhalb von 3 Veranlagungszeiträumen gewährt wird, 200.000 € nicht übersteigen. Hierbei sind auch andere in diesem Zeitraum an das Unternehmen gewährte De-minimis-Beihilfen (gleich welcher Art und Zielsetzung) zu berücksichtigen.

Fazit: Wer die Absicht hat, Mietwohnungen zu bauen oder zu erwerben, sollte prüfen, ob er die neue Sonderabschreibung beanspruchen kann. Ob mit seiner Baumaßnahme der Mangel an bezahlbarem Wohnraum für Menschen mit geringem oder mittlerem Einkommen reduziert wird, spielt für den Investor letztlich keine Rolle.



7.4. Vermietung: Verhältnis der tatsächlichen zur ortsüblichen Miete

Das Verhältnis der tatsächlichen zur ortsüblichen Miete entscheidet darüber, in welchem Umfang die Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar sind. Liegt die tatsächliche Miete **unter 66%** der ortsüblichen Miete, darf nur der Teil der Aufwendungen als Werbungskosten abgezogen werden, der der reduzierten Miete entspricht (§ 21 Abs. 2 Satz 1 EStG). Beträgt die Miete z. B. nur 60% der ortsüblichen Miete, dürfen auch nur 60% der Aufwendungen als Werbungskosten abgezogen werden. Beträgt die tatsächliche Miete **mindestens 66%** der ortsüblichen Miete, bleibt der Werbungskostenabzug in vollem Umfang (also zu 100%) erhalten.

Mit der Änderung in § 21 Abs. 2 Satz 1 EStG, die **ab 2021** gelten wird, wird die Grenze für die generelle Aufteilung der Wohnraumüberlassung in einen entgeltlich und in einen unentgeltlich vermieteten Teil **auf 50% der ortsüblichen Miete** herabgesetzt. **Aber!** § 21 Abs. 2 **Satz 2** EStG bleibt unverändert und lautet wie folgt: „Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66% der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich.“

Das bedeutet Folgendes: Beträgt die Miete **50% und mehr, jedoch weniger als 66%** der ortsüblichen Miete, ist ab 2021 wieder zu prüfen, ob ein Totalüberschuss anzunehmen ist. Fällt

diese Prüfung der Totalüberschussprognose positiv aus, ist für die verbilligte Wohnraumüberlassung die Absicht Einkünfte zu erzielen, zu unterstellen, sodass die **Werbungskosten voll abziehbar** sind. Führt die Prüfung der Totalüberschussprognose jedoch zu einem **negativen** Ergebnis, ist von der Absicht Einkünfte zu erzielen, nur für den entgeltlich vermieteten Teil auszugehen. Konsequenz ist, dass die **Werbungskosten nur anteilig abgezogen** werden können.

Konsequenz: Die Absicht, Einkünfte zu erzielen, wird zwischen 50% und 66% der ortsüblichen Miete geprüft und ab 66% wie bisher gesetzlich unterstellt.

7.5. Schuldzinsenabzug bei gemischter Nutzung

Ein einheitliches Gebäude kann steuerlich – abhängig von der Art der Nutzung – aus maximal vier Wirtschaftsgütern bestehen, und zwar aus einem Gebäudeteil, der

- eigenbetrieblich genutzt wird,
- fremdbetrieblich genutzt wird,
- zu fremden Wohnzwecken vermietet wird,
- zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird.

Bei **konsequenter Vorgehensweise** können Fremdmittel und damit auch die Schuldzinsen einem bestimmten Gebäudeteil zugeordnet werden. Beim Kauf müssen die **Anschaffungskosten** zunächst entsprechend der Nutzung auf die jeweiligen eigenständigen Wirtschaftsgüter **aufgeteilt** werden. Die Zuordnung auf die einzelnen Wirtschaftsgüter ist nach dem Verhältnis der Wohn- bzw. Nutzflächen vorzunehmen. Entsprechend kann auch die Finanzierung mit Fremd- und Eigenmitteln aufgeteilt werden.

Bezahlt der Steuerpflichtige die Anschaffungskosten für ein gemischt genutztes Gebäude in einer Summe (einheitlich) von seinem Bau-, Giro- oder Kontokorrentkonto, auf das zuvor sowohl die Darlehens- als auch die Eigenmittel geflossen sind, dann können die Mittel nicht mehr getrennt zugeordnet werden (BFH-Urteil vom 12.3.2019, IX R 2/18). Der wirtschaftliche Zusammenhang kann nicht durch einen bloßen Willensakt des Steuerpflichtigen begründet werden. **Konsequenz:** Die Schuldzinsen können nur anteilig abgezogen werden.

Ist die beabsichtigte Zuordnungsentscheidung nicht entsprechend umgesetzt worden, kann dies **nachträglich nicht korrigiert** werden, und zwar auch dann nicht, wenn ein ursprünglich nicht diesem Gebäudeteil zugeordnetes Darlehen im Wege einer Umschuldung abgelöst wird. Die Umschuldung und Rückabwicklung führt nur dazu, dass an die Stelle der ursprünglichen Kreditmittel neue Finanzmittel getreten sind. Da der ursprüngliche Kredit aber nur anteilig zur Finanzierung der Anschaffungskosten des fremdvermieteten Gebäudes verwandt worden ist, gilt dies auch für den neuen Kredit.

Wichtig! Entscheidend sind die getrennte Darlehensaufnahme und die Zuordnung der Darlehen. Die Darlehensauszahlung durch die Bank sollte unbedingt in entsprechenden Teilbeträgen direkt an den Verkäufer bzw. auf das Notaranderkonto zur Weiterleitung an den Verkäufer gezahlt werden.



8. Kindergelderhöhung und andere Entlastungen

Mit dem Zweiten Familienentlastungsgesetz werden das Kindergeld, die steuerlichen Kinderfreibeträge und andere Entlastungsbeträge erhöht, sowie der Steuertarif und der Grundfreibetrag angepasst. Die wesentlichen Änderungen sind in der nachfolgenden Übersicht zusammengefasst:

Inhalt der Regelung	2020	2021	2022
Kinder-Betreuungs-, Erziehungs- und Ausbildungs-Freibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG) - Gewährung als Freibetrag zusätzlich zum Kinderfreibetrag je Elternteil - bei zusammenlebenden Eltern	1.320 € 2.640 €	1.464 € 2.828 €	1.464 € 2.828 €
Kinderfreibetrag (§ 32 Abs. 6 EStG) - Freibetrag je Elternteil - bei zusammenlebenden Eltern	2.586 € 5.172 €	2.730 € 5.460 €	2.730 € 5.460 €
(Hinweis: Betreuungsfreibetrag + Kinderfreibetrag werden nur gewährt, wenn die steuerliche Auswirkung höher ist als das Kindergeld, d. h. das gezahlte Kindergeld wird angerechnet.)			
Kindergeld (§ 66 EStG) Kindergeld wird vorrangig vor Kinderfreibeträgen gewährt und beträgt monatlich - für das 1. Kind und 2. Kind je - für das 3. Kind - für das 4. und jedes weitere Kind	204 € 210 € 235 €	219 € 225 € 250 €	219 € 225 € 250 €
Unterhalt/Berufsausbildung (§ 33 a Abs. 1 EStG) - Höchstbetrag für Aufwendungen für Unterhalt und etwaige Berufsausbildung, wenn niemand für den Unterstützten Anspruch auf Kindergeld oder einen Kinderfreibetrag hat (ggf. Erhöhung um übernommene Krankenversicherungsbeiträge). - Nur bei gesetzlicher Unterhaltspflicht (oder wenn der unterstützten Person wegen des Einkommens des Unterstützenden öffentliche Mittel gekürzt werden). Eigene Einkünfte und Bezüge werden angerechnet, soweit sie im Jahr übersteigen. Ausbildungszuschüsse aus öffentlichen Mitteln werden voll angerechnet.	9.408 € 624 €	9.744 € 624 €	9.984 € 624 €
Grundfreibetrag (§32a EStG) - bei Alleinstehenden (Grundtabelle) - bei Verheirateten (Splittingtabelle)	9.408 € 18.816 €	9.744 € 19.488 €	9.984 € 19.968 €

9. Zinsentscheidung des BVerfG: Vorläufige Umsetzung

Das Bundesverfassungsgericht hat entschieden, dass die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen verfassungswidrig ist, soweit ab dem 1.1.2014 bei der Zinsberechnung ein Zinssatz von monatlich 0,5% (= 6% pro Jahr) zugrunde gelegt wird. Das bisherige Recht ist für Verzinsungszeiträume **bis einschließlich 2018 weiter anwendbar**.

Für Zeiträume ab 2019 sind die Vorschriften über die Verzinsung dagegen unanwendbar. Der Gesetzgeber ist verpflichtet, bis zum 31.7.2022 eine verfassungsgemäße Neuregelung zu schaffen.

Bis zur Verabschiedung der notwendigen Neuregelung vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die Entscheidung nur die Verzinsung von Steuernachforderungen und Steuererstattungen betrifft und nicht die Stundungs-, Hinterziehungs-, Aussetzungs- und Prozesszinsen. Die Finanzämter wollen eine Aussetzung der Vollziehung insoweit ablehnen, sodass diese Zinsen gezahlt werden müssen.

Zinsfestsetzungen für die Zeit bis 31.12.2018, die bislang wegen der ausstehenden Entscheidung des BVerfG noch vorläufig oder ausgesetzt waren, sollen als endgültig angesehen werden. Die Finanzverwaltung will daher die Aussetzungen der Vollziehung aufheben und die Zinsen einfordern. Dagegen sollte bis zur Verabschiedung der Neuregelung vorgegangen werden.

Zinsfestsetzungen für Zeiträume bis einschließlich 2018, die bestandskräftig festgesetzt wurden, können nicht korrigiert werden. Das bedeutet aber nicht zwingend, dass nicht bestandskräftige Zinsfestsetzungen oder Neufestsetzungen von Zinsen für Zeiträume bis einschließlich 2018 uneingeschränkt zulässig sind.

Fazit: Bis zur Verabschiedung der Neuregelung sollte gegen die Neufestsetzung von Zinsen Einspruch eingelegt werden. Soweit die Finanzverwaltung die Aussetzung der Vollziehung aufhebt und Zinsen anfordert, sollte auch dagegen vorgegangen werden.

Die in der Ausgabe Steuertipps zum Jahreswechsel veröffentlichten Beiträge (Stand 11/2021) wurden nach bestem Wissen und Gewissen geprüft. Es wurden alle Anstrengungen unternommen um sicherzustellen, daß die Inhalte auf dem neuesten Stand sind. Eine Gewähr für die Aktualität, Richtigkeit und Vollständigkeit kann jedoch nicht übernommen werden. Eine Haftung für etwaige mittelbare oder unmittelbare Folgeschäden oder Ansprüche gegenüber Dritter ist ebenfalls ausgeschlossen.

SCHOMBURG · ROTHER · SCHUMACHER

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater in Partnerschaft mbB

Konsul-Smidt-Straße 8u, 28217 Bremen

Fon: +49 . 421 . 43 43 10

Fax: +49 . 421 . 49 45 45

www.berater-bremen.de

info@berater-bremen.de