

Hinweise August 2021

A. Rechtsänderungen

1. Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften

Ab 2022 können die Gesellschafter von Offenen Handelsgesellschaften, Kommanditgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften wählen, ob sie ihre Gewinnanteile wie bisher der Einkommensteuer unterwerfen oder ob die Gesellschaft den Gewinn wie eine Kapitalgesellschaft versteuert. In diesem Fall unterliegt der Gewinn vorläufig nur einer Belastung mit Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer und Solidaritätszuschlag von ca. 30 v.H., während die Gewinnanteile bei den Gesellschaftern mit bis zu 45 v.H. Einkommensteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag belastet werden. Die Steuerersparnis ist allerdings nur vorübergehend. Sobald der Gewinn von den Gesellschaftern entnommen wird, erhöht sich die Steuerbelastung auf bis zu 48 v.H. Die Option zur Körperschaftsteuer ist daher nur sinnvoll für Gesellschaften mit gleichmäßig hohen Gewinnen, die über längere Zeit in der Gesellschaft verbleiben können, weil sie von den Gesellschaftern nicht für private Ausgaben benötigt werden. Bei schwankenden Ergebnissen ist die Besteuerung als Kapitalgesellschaft ungünstig, denn die Verluste der Gesellschaft können nach der Option nicht mehr mit den Einkünften der Gesellschafter verrechnet werden. Eine Verrechnung der Verluste der Gesellschafter, z.B. aus Vermietung und Verpachtung, mit Gewinnen der Gesellschaft ist ebenfalls nicht mehr möglich, d.h. die Gesellschaft bezahlt ca. 30 v.H. Steuern, auch wenn die Gesellschafter hohe Verluste erzielen.

Die Option zur Körperschaftsteuer setzt grundsätzlich einen einstimmigen Gesellschafterbeschluss voraus und muss spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahrs, für das die Option erstmals gelten soll, beantragt werden. Soll die Gesellschaft bereits 2022 zur Körperschaftsteuer übergehen, muss der Antrag bis zum 30. November 2021 gestellt werden.

Nach der Option muss regelmäßig der Gesellschaftsvertrag geändert werden. Gewinnentnahmen dürfen nur noch aufgrund eines Mehrheitsbeschlusses der Gesellschafterversammlung erfolgen, d.h. der einzelne Gesellschafter kann nicht mehr frei über seinen Anteil am Gewinn verfügen, ansonsten gilt der Gewinnanteil als entnommen und der Vorteil der günstigen Besteuerung der nicht entnommenen Gewinne entfällt. Der Übergang zur Besteuerung wie eine Kapitalgesellschaft kann grundsätzlich steuerneutral durchgeführt werden, d.h. ohne dass steuerpflichtige Gewinne entstehen. Dies setzt jedoch voraus, dass sämtliche wesentlichen Betriebsgrundlagen in die Gesellschaft eingebracht werden, z.B. auch Betriebsgrundstücke, die sich bisher im Eigentum der Gesellschafter befinden und an die Gesellschaft vermietet werden. Die Gesellschafter müssen diese Grundstücke auf die Gesellschaft übertragen, sonst führt die Option zur Aufdeckung der stillen Reserven im Gesellschaftsvermögen, wodurch erhebliche steuerpflichtige Gewinne entstehen können. Durch die Übertragung in das Eigentum der Gesellschaft werden die Grundstücke Haftungsvermögen, d.h. sie sind bei Insolvenz der Gesellschaft verloren.

Besonders problematisch ist die Option für alle Gesellschaften, die die bisher schon bestehende Möglichkeit nutzen, nicht entnommene Gewinne mit einem günstigen Sondertarif besteuern zu lassen. Die Option zur Körperschaftsteuer würde bei diesen Gesellschaften zur Nachversteuerung der gesamten begünstigt besteuerten Gewinne der Vergangenheit mit 25 v.H. zuzüglich Solidaritätszuschlag führen.

Die Option zur Körperschaftsteuer bewirkt, dass die Gesellschaft wie eine Kapitalgesellschaft besteuert wird, ohne tatsächlich die Rechtsform wechseln zu müssen, was mit Kosten verbunden wäre.

Handelsrechtlich handelt es sich nach wie vor um eine Personengesellschaft. Das bedeutet z.B. für eine OHG oder KG, dass die Gesellschaft ihren Jahresabschluss nicht veröffentlichen muss und auch nicht den Regeln der betrieblichen Mitbestimmung unterliegt, die bei einer Kapitalgesellschaft gelten, wenn mehr als 500 Mitarbeiter beschäftigt werden. Außerdem ist bei einer Personengesellschaft kein Mindestkapital notwendig und die Gesellschaftsanteile können anders als bei einer GmbH ohne Beteiligung eines Notars übertragen werden. Aufgrund der vielfältigen steuerlichen Probleme, die die Besteuerung als Kapitalgesellschaft mit sich bringt, wird die Option zur Körperschaftsteuer jedoch nur bei wenigen Gesellschaften sinnvoll sein.

2. Corona-Maßnahmen

Die Antragsfrist für die *Überbrückungshilfe III*, die für den Zeitraum November 2020 bis Juni 2021 gewährt wird, wurde bis zum 31. Oktober 2021 verlängert. Darüber hinaus wurde auch der Förderzeitraum unter der Bezeichnung „Überbrückungshilfe III Plus“ auf die Monate Juli bis September 2021 ausgedehnt. Die Förderbedingungen bleiben grundsätzlich unverändert. Unternehmen, die Mitarbeiter aus der Kurzarbeit zurückholen oder anderweitig die Beschäftigung erhöhen, erhalten jedoch ein Wahlrecht, anstelle der bisherigen Personalkostenpauschale eine „Restart-Prämie“ zu beantragen. Diese beträgt im Juli 2021 60 v.H. der zusätzlichen Personalkosten im Vergleich zum Mai 2021, im August 40 v.H. und im September 20 v.H. Neu ist auch, dass insolvenzgefährdete Unternehmen Anwalts- und Gerichtskosten, die im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen anfallen, bis zu einer Höhe von monatlich 20.000 € ersetzt bekommen können.

Auch bei der *Neustarthilfe* für Soloselbstständige wurde unter der Bezeichnung „Neustarthilfe Plus“ der Förderzeitraum auf das III. Quartal 2021 ausgedehnt. Der Höchstbetrag wurde von bisher 1.250 € auf 1.500 €

monatlich erhöht. Darüber hinaus können jetzt auch Soloselbstständige, die ihre Geschäftstätigkeit erst im Zeitraum Mai bis Oktober 2020 aufgenommen haben, Neustarthilfe erhalten.

Unternehmen, die coronabedingt in Not geraten sind, die bisherigen Hilfen aber nicht in Anspruch nehmen können, erhalten unter bestimmten Bedingungen, die sich je nach Bundesland unterscheiden, für den Förderzeitraum bis 30. September 2021 eine *Härtefallhilfe*. In Betracht kommen beispielsweise Unternehmen, die erst nach dem 31. Oktober 2020 gegründet wurden oder die aufgrund besonderer Umstände schon 2019 untypisch niedrige Umsätze hatten.

Corona-Zuschüsse für Unternehmen, z.B. Überbrückungshilfe, November- und Dezemberhilfe, sind steuerpflichtige Betriebseinnahmen. Daher müssen Steuerpflichtige, die Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Land- und Forstwirtschaft oder selbständiger Arbeit erzielen, ihrer Einkommensteuererklärung oder Feststellungserklärung ab 2020 eine „Anlage Corona-Hilfen“ beifügen.

Die seit März 2020 geltende Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit für *Corona-Zuschüsse*, die Arbeitnehmer aufgrund der Pandemie von ihrem Arbeitgeber ausgezahlt bekommen, wurde bis zum 31. März 2022 verlängert. Die Obergrenze von 1.500 € für den gesamten Zeitraum wird jedoch nicht angehoben.

Die normalerweise für höchstens drei Monate oder 70 Arbeitstage geltende Sozialversicherungsfreiheit für *kurzfristige Beschäftigungen* wird auch 2021 erweitert. Von März bis Oktober 2021 gilt die Sozialversicherungsfreiheit bei Befristung des Beschäftigungsverhältnisses auf längstens vier Monate oder 102 Arbeitstage.

Die erleichterten Bedingungen für *Kurzarbeit*, z.B. die Möglichkeit, Kurzarbeit für weniger als 1/3 der Belegschaft einzuführen, wurden nochmals bis zum 30. September 2021 verlängert. Die Sozialversicherungsbeiträge auf das Kurzarbeitergeld werden nun ebenfalls bis Ende September in voller Höhe von der Bundesagentur für Arbeit erstattet.

3. Verlängerte Fristen bei § 6 b-Rücklage und Investitionsabzugsbetrag

Bei Veräußerung eines Grundstücks, das mindestens 6 Jahre zum Betrieb gehört hat, muss der Veräußerungsgewinn nicht sofort versteuert werden, sondern kann in eine steuerfreie § 6 b-Rücklage eingestellt werden. Die Rücklage muss grundsätzlich innerhalb von 4 Jahren auf ein neu angeschafftes betriebliches Grundstück übertragen werden. Wird ein Neubau errichtet, verlängert sich die Frist auf 6 Jahre. Unterbleibt eine Investition bis zum Ende der Frist, muss die Rücklage aufgelöst und mit 6 v.H. Gewinnzuschlag pro Jahr versteuert werden.

Für Rücklagen, die 2020 aufgelöst werden müssten, wurden die Reinvestitionsfristen um 2 Jahre verlängert. Für Rücklagen, die 2021 aufgelöst werden müssten, verlängern sich die Fristen um 1 Jahr.

Für die Anschaffung abnutzbarer beweglicher Anlagegüter können Betriebe mit einem Gewinn bis 200.000 € einen Investitionsabzugsbetrag (IAB) bis 50 v.H. der in den nächsten 3 Jahren geplanten Anschaffungskosten vom Gewinn abziehen. Der IAB ist im Investitionsjahr wieder zum Gewinn hinzuzurechnen. Gleichzeitig kann eine Sonderabschreibung in derselben Höhe von den Investitionskosten abgezogen werden. Wird innerhalb der Investitionsfrist von grundsätzlich 3 Jahren nicht investiert, muss der IAB rückgängig gemacht werden. Dadurch entstehen im Abzugsjahr Mehrsteuern und Nachzahlungszinsen ab dem 16. Folgemonat.

Die Investitionsfrist für 2017 abgezogene IAB wurde wegen der Corona-Pandemie auf 5 Jahre und für 2018 abgezogene IAB auf 4 Jahre verlängert, so dass noch bis Ende 2022 investiert werden kann.

B. Ertragsteuern

1. Einkommensteuer auf kleine Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke

Viele Privatleute betreiben auf dem Dach ihres Eigenheims eine Photovoltaikanlage oder im Keller ein kleines Blockheizkraftwerk und erzeugen damit Strom, der teilweise selbst verbraucht und im Übrigen ins allgemeine Stromnetz eingespeist wird.

Nach einer neuen Vereinfachungsregelung der Finanzverwaltung können Betreiber von Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung bis 10 kW oder von Blockheizkraftwerken bis 2,5 kW beim Finanzamt beantragen, dass die Anlage ab sofort bei der Einkommensteuer und bei der Gewerbesteuer unberücksichtigt bleibt, auch wenn mit der Anlage Gewinne erzielt werden. Das gilt nicht nur bei Installation neuer Anlagen, sondern auch bei Altanlagen für alle Jahre, deren Einkommensteuerbescheide noch geändert werden können. Wer den Antrag nicht stellt, versteuert die Einkünfte wie bisher und muss auch weiterhin eine Gewinnermittlung beim Finanzamt einreichen. Werden Verluste erzielt, muss im Zweifel durch eine Prognose nachgewiesen werden, dass ein Totalgewinn über die gesamte Nutzungsdauer möglich ist.

Die Vereinfachungsregelung gilt nicht für gewerblich genutzte oder vermietete Immobilien und auch nicht für Anlagen, die vor dem 1. Januar 2004 in Betrieb genommen wurden. Unabhängig davon, ob ein Antrag auf Nichtberücksichtigung bei der Einkommensteuer gestellt wird, müssen weiterhin Umsatzsteuererklärungen abgegeben werden, es sei denn, der ganze Strom wird selbst verbraucht.

2. Fahrkosten für ÖPNV trotz Homeoffice

Nach Auffassung der Finanzverwaltung können Arbeitnehmer, die eine Zeitfahrkarte für den Weg zur Arbeit erworben haben, die Kosten steuerlich geltend machen, auch wenn sie die Karte wegen Arbeit im Homeoffice nicht im geplanten Ausmaß nutzen können. Auch der Teil, der rechnerisch auf Tage im Homeoffice entfällt, kann als Werbungskosten abgezogen werden.

Der Abzug der Kosten der Fahrkarte kommt allerdings nur dann in Frage, wenn sie die Pauschale von 0,30 € pro Entfernungskilometer und Fahrttag übersteigen, die ohne Nachweis abgezogen werden kann.

Ab 2021 beträgt die Pauschale ab dem 21. Entfernungskilometer 0,35 €. Die Pauschale wird jedoch nur gewährt für die Tage, an denen der Arbeitnehmer tatsächlich in den Betrieb gefahren ist.

Beispiel: Ein Arbeitnehmer hat im Januar 2020 eine Jahreskarte für 1.960 € für die tägliche Fahrt mit der S-Bahn zur Arbeit erworben. Tatsächlich konnte der Arbeitnehmer nur an 80 Tagen im 40 km entfernten Betrieb arbeiten, 150 Arbeitstage hat er zu Hause im Homeoffice verbracht.

Die Kosten der Jahreskarte können trotz der wenigen Fahrtage in voller Höhe als Werbungskosten abgezogen werden, da sie die Jahresentfernungspauschale von 80 Arbeitstagen x 0,30 € x 40 Kilometer = 960 € übersteigen. Für die Tage im Homeoffice kann der Arbeitnehmer außerdem eine Pauschale von 5 € pro Tag, höchstens jedoch 600 € geltend machen, wenn er nicht über ein häusliches Arbeitszimmer verfügt.

3. Verfassungswidrigkeit der Rentenbesteuerung

Seit 2005 sind Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung und vergleichbare Versorgungsleistungen mit einem ansteigenden Prozentsatz von mindestens 50 v.H. bei Rentenbeginn vor 2006 bis 100 v.H. bei Rentenbeginn ab 2040 steuerpflichtig. Dafür können die Rentenversicherungsbeiträge mit einem ansteigenden Prozentsatz von 60 v.H. im Jahr 2005 bis 100 v.H. ab 2025 als Sonderausgaben abgezogen werden.

Bis 2004 konnte regelmäßig deutlich weniger abgezogen werden. Insoweit kann es zu einer verfassungswidrigen Doppelbelastung kommen. Der Bundesfinanzhof hat in einem kürzlich veröffentlichten Urteil Vorgaben gemacht, wie eine mögliche Doppelbelastung zu berechnen ist. Eine Doppelbelastung liegt vor, wenn die Summe der nicht abzugsfähigen Beiträge die Summe der steuerfreien Rentenanteile bis zum voraussichtlichen Lebensende übersteigt.

Die Beweislast trägt jedoch der Rentner, d.h. er muss anhand der Einkommensteuerbescheide für den gesamten Zeitraum der Beitragszahlungen die Höhe der nicht abzugsfähigen Beiträge ermitteln und aufaddieren. Da die Wahrscheinlichkeit einer Doppelbelastung in Altfällen gering ist, jedoch von Jahr zu Jahr steigt, hat das Bundesfinanzministerium für die kommende Legislaturperiode eine Reform der Rentenbesteuerung angekündigt.

4. Barlohn oder Sachbezug

Erhalten Arbeitnehmer für ihre Arbeitsleistung Sachzuwendungen, z.B. freie Wohnung, Waren oder Dienstleistungen, liegt ein geldwerter Vorteil vor, der regelmäßig lohnsteuerpflichtig ist. Viele Sachbezüge sind steuerlich begünstigt durch eine niedrige Bewertung, z.B. muss für ein kostenfreies Mittagessen in der Kantine nur der Sachbezugswert von 3,47 € angesetzt werden. Bei verbilligtem Warenbezug aus dem Sortiment des Arbeitgebers wird ein Bewertungsabschlag von 4 v.H. vom Verkaufspreis gewährt und ein jährlicher Rabattfreibetrag mit 1.080 €. Andere Sachbezüge sind komplett steuerfrei, z.B. wenn ein Fahrrad zur privaten Nutzung überlassen wird, oder die Lohnsteuer kann vom Arbeitgeber pauschaliert werden, z.B. mit 25 v.H. bei Schenkung eines PC. Für Sachbezüge, die nicht begünstigt sind, gilt eine Freigrenze von 44 € pro Monat, die ab 2022 auf 50 € erhöht wird.

Nicht zu den Sachbezügen, sondern zum steuerpflichtigen Barlohn gehören zweckgebundene Geldleistungen, z.B. zur Finanzierung einer privaten Krankenzusatzversicherung des Arbeitnehmers.

Auch nachträgliche Kostenerstattungen, z.B. Erstattung einer Tankrechnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber, werden als Barlohn ohne Begünstigung besteuert. Die 44 €-Freigrenze für Sachbezüge gilt aber, wenn der Arbeitnehmer tankt und mit einer vom Arbeitgeber gestellten Tankkarte bezahlt, unter der Voraussetzung, dass die Karte nur zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen der Tankstelle berechtigt. Außerdem muss die Tankkarte zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden, d.h. sie darf nicht durch Entgeltumwandlung finanziert sein.

Gutscheine und Geldkarten werden schon bisher als Barlohn besteuert, wenn sie als Geldersatz im unbaren Zahlungsverkehr eingesetzt werden können, z.B. die Kundenkarte einer Supermarktkette mit Barauszahlungsfunktion, eigener IBAN oder Überweisungsfunktion. Ab 2022 sind Gutscheine und Geldkarten nur noch Sachbezüge, wenn ihre Verwendung beschränkt wird auf bestimmte Geschäfte, z.B. auf die Läden eines Einkaufszentrums oder in einer Stadt (City-Karte), oder auf eine sehr begrenzte Produktpalette, z.B. Kraftstoffe, Filme, Bekleidung, Bücher, oder auf bestimmte soziale Zwecke wie Behandlungskarten für ärztliche Leistungen oder Reha-Maßnahmen. Gutscheine, Geldkarten oder Wertguthabekarten mit überregionaler Akzeptanz ohne Einschränkungen hinsichtlich der Produktpalette gelten ab 2022 nicht mehr als begünstigter Sachbezug.

C. Sonstiges

1. Umsatzsteuer: Garantiezusage eines Kfz-Händlers

Gewährt ein Kfz-Händler im Zusammenhang mit dem Verkauf eines Fahrzeugs seinen Kunden Garantieleistungen gegen zusätzliches Entgelt, sind diese nach neuer Auffassung der Finanzverwaltung umsatzsteuerlich getrennt von der eigentlichen Fahrzeuglieferung zu beurteilen. Verspricht der Kfz-Händler, im Schadensfall das Fahrzeug selbst zu reparieren oder entstandene Reparaturkosten zu ersetzen, erbringt er umsatzsteuerfreie Versicherungsleistungen. Der Händler muss zwar keine Umsatzsteuer mehr berechnen, seine Leistungen unterliegen jedoch der Versicherungsteuer mit 19 v.H. und er verliert den Vorsteuerabzug, z.B. aus dem Kauf von Ersatzteilen. Bisher behandelt die Finanzverwaltung das Entgelt für die Garantiezusage als zusätzliches Entgelt für den Verkauf des Fahrzeugs und verlangt daher auch für die Garantiezusage Umsatzsteuer. Die neue Auffassung der Finanzverwaltung zu Garantiezusagen gilt branchenunabhängig auch für andere Unternehmer, die entsprechende Zusagen machen, z.B. beim Verkauf von Elektroartikeln oder Haushaltsgeräten. Sie ist anzuwenden auf alle Garantiezusagen, die ab dem 1. Januar 2022 abgegeben werden.

2. Grunderwerbsteuerreform

Zum 1. Juli 2021 sind die ursprünglich für 2020 vorgesehenen Verschärfungen bei der Grunderwerbsteuer für Personen- und Kapitalgesellschaften weitgehend wie geplant in Kraft getreten (vgl. Hinweise Oktober 2019 A.3.). Damit gilt jetzt, dass

- Gesellschafterwechsel bei grundbesitzenden Personengesellschaften bereits dann der Grunderwerbsteuer unterliegen, wenn innerhalb von zehn Jahren mindestens 90 v.H. der Anteile übergehen (bisher mindestens 95 v.H. in fünf Jahren),
- unter den gleichen Bedingungen jetzt auch Gesellschafterwechsel bei grundbesitzenden Kapitalgesellschaften Grunderwerbsteuer auslösen (bisher keine Besteuerung),
- Grunderwerbsteuer entsteht, wenn Gesellschafter einer grundbesitzenden Personen- oder Kapitalgesellschaft ihre Beteiligung auf mindestens 90 v.H. aufstocken (bisher 95 v.H.),
- Grundstücksverkäufe eines Gesellschafters an seine Personengesellschaft weiterhin mit der Quote steuerbefreit sind, mit der der Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt ist, jedoch nur, soweit der Gesellschaftsanteil nicht innerhalb der nächsten zehn Jahren veräußert wird (bisher fünf Jahre),
- Grundstücksverkäufe einer Personengesellschaft an einen Gesellschafter weiterhin mit der Quote steuerbefreit sind, mit der der Gesellschafter an der Gesellschaft beteiligt ist, jedoch nur, soweit die Beteiligung seit mindestens zehn Jahren besteht (bisher fünf Jahre).