



InfoBrief

August 2021

Die Musik drückt das aus, was nicht gesagt werden kann und worüber zu schweigen unmöglich ist.

Victor Hugo

Sehr geehrte Mandanten, sehr geehrte Geschäftsfreunde,

anbei die aktuellen Neuerungen zum Wirtschafts- und Steuerrecht mit dem BFH-Urteil zur Doppelbesteuerung von Basisrenten sowie der neuen Gesetzesoption für Personenhandelsunternehmen zur Anwendung des Körperschaftsteuerrechtes.

Das Regentief Bernd hat viele schwer getroffen. Das Land Nordrhein-Westfalen verteilt Soforthilfen an Betroffene. Weitere Hilfsprogramme werden wohl noch aufgelegt. Wir können Ihnen helfen.

Die Abgabefristen für die Steuererklärungen 2020 von Personen, die durch Steuerberater vertreten werden, wurden um 3 Monate nach hinten verschoben.

Wie immer gilt: Bei allen Rückfragen sprechen Sie uns gerne an. Bleiben Sie vor allem gesund!

Ihr Team von der HKPG

Privatbereich

1. Neues zu den Corona-Hilfen

Die Überbrückungshilfe III Plus wurde zwischenzeitlich bis zum 30. September 2021 verlängert. Daneben stehen Härtefallhilfen der Länder zur Verfügung. Die Anträge zeigen, dass in vielen Fällen das Kleingedruckte der Gewährung entgegensteht.

Daneben wurden die ersten Mandanten aufgefordert die Schlussrechnung zur Soforthilfe einzureichen. Die Angaben müssen online bis zum 31.10.2021 erfolgen. Die Rückzahlung muss aber erst bis zum 31.10.2022 angewiesen werden.

2. Doppelbesteuerung von Renten

Für die Ermittlung einer doppelten Besteuerung von Renten hat der Bundesfinanzhof nun erstmals genaue Berechnungsparameter festgelegt. Danach liegt eine doppelte Besteuerung nicht vor, wenn die Summe der voraussichtlichen steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus versteuertem Einkommen aufgebrauchten Altersvorsorgeaufwendungen. Der Grundfreibetrag und andere Beträge, die bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens des Rentners abziehbar sind oder steuerfrei gestellt werden, sind in die Vergleichsrechnung nicht einzubeziehen.

Der Kläger S war bis 2007 als Steuerberater berufstätig. Er war zunächst als Angestellter in der Rentenversicherung Pflichtmitglied und später als Selbstständiger freiwillig weiterversichert. Die Beiträge zahlte er größtenteils aus eigenem Einkommen und konnte sie nur begrenzt als Sonderausgaben abziehen. Im Jahr 2008 wurde seine Rente mit einem Besteuerungsanteil von 54 % berücksichtigt.

S und seine Ehefrau E waren der Ansicht, dass aufgrund der hohen Zahlungen aus bereits versteuertem Einkommen der Ansatz von 54 % zu einer unzulässigen doppelten Besteuerung der Rente führte.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte keinen Erfolg. Nach Berechnung der Finanzrichter überstiegen die voraussichtlich steuerfreien Rentenbeträge die aus versteuertem Einkommen gezahlten Beträge.

Die Revision scheiterte ebenfalls. Der Bundesfinanzhof bestätigte das Finanzgerichtsurteil im Ergebnis und entschied, dass eine doppelte Besteuerung nicht vorliegt, wenn die Summe der voraussichtlich steuerfrei bleibenden Rentenzuflüsse mindestens ebenso hoch ist wie die Summe der aus dem bereits versteuerten Einkommen aufgebrachten Rentenversicherungsbeiträge.

Die Finanzverwaltung ging bisher davon aus, dass der Grundfreibetrag bei der Berechnung der steuerfreien Rente einberechnet werden muss. Das hat zur Folge, dass sich der steuerfreie Rentenbetrag erheblich erhöht und eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Diese Auffassung weist der Bundesfinanzhof entschieden zurück. Seiner Ansicht nach ist der Grundfreibetrag nicht zu berücksichtigen. Darüber hinaus legt der Bundesfinanzhof erstmals konkrete Berechnungsparameter für die Ermittlung einer doppelten Besteuerung fest.

I. Ermittlung des steuerfreien Rentenanteils

Steuerfrei zufließende Rentenbeträge

Der für S selbst ermittelte Betrag ergibt sich, wenn der jährliche steuerfreie Teilbetrag der Rente mit der im Zeitpunkt des Renteneintritts zu erwartenden durchschnittlichen statistischen weiteren Lebenserwartung des S nach der vom Statistischen Bundesamt herausgegebenen Sterbetafel multipliziert wird. Maßgebend ist die zuletzt verfügbare Sterbetafel im Zeitpunkt des Renteneintritts.

Einbeziehung der künftigen Hinterbliebenenrente

Auch die mögliche künftige Hinterbliebenenrente der E hat ihre Grundlage in dem Versicherungsverhältnis des S zur Deutschen Rentenversicherung. Die Anwartschaft wurde durch die von S geleisteten Beiträge mit erworben.

Bei Rentnern, die keine Hinterbliebenen hinterlassen, die rentenberechtigt sind (Witwe/Witwer, Waise), wird kein Rentenfreibetrag aus einer etwaigen Hinterbliebenenrente angesetzt. Sie gelangen daher bereits früher in den Bereich einer rechnerischen Doppelbesteuerung als solche Rentner, bei denen nach dem statistisch zu erwartenden Verlauf voraussichtlich eine Rente an Hinterbliebene gezahlt werden wird. Diese rechnerische Wirkung ist sachgerecht, da in beiden Fällen dieselben Rentenversicherungsbeiträge gezahlt wurden, aus einem Versicherungsverhältnis mit zu versorgenden Hinterbliebenen aber insgesamt voraussichtlich höhere Rentenleistungen zu erwarten sind als bei einem – sonst gleichen – Versicherungsverhältnis ohne Hinterbliebene.

Werbungskosten-Pauschbetrag, Grundfreibetrag und weitere Abzugsbeträge sind keine steuerfreien Rententeilbeträge

Der Werbungskostenabzug dient der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und kann daher nicht zugleich der Vermeidung einer doppelten Besteuerung dienen. Gleiches gilt für den Werbungskosten-Pauschbetrag.

Der Grundfreibetrag dient der Verschonung des Existenzminimums. Folglich kann er nicht nochmals herangezogen werden, um die steuerliche Belastung einer speziellen Einkunftsart zu reduzieren oder als Puffer zur Abfederung verfassungsrechtlich unzulässiger doppelter Steuerzugriffe zu dienen.

Die als Sonderausgaben abziehbaren Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge der Rentner sind ebenfalls nicht in die Vergleichsrechnung einzubeziehen. Auch diese Abzugsmöglichkeit dient der verfassungsrechtlich gebotenen einkommensteuerrechtlichen Verschonung des Existenzminimums. Der Sonderausgabenabzug kann nicht nochmals zur Kompensation des aus versteuertem Einkommen geleisteten Teils der früheren Altersvorsorgeaufwendungen berücksichtigt werden.



Aus denselben Gründen sind auch die Beitragsanteile des Rentenversicherungsträgers zur Krankenversicherung nicht in die Vergleichsrechnung einzubeziehen.

Der Sonderausgaben-Pauschbetrag ist ebenfalls nicht als "steuerfreier Rententeilbetrag" anzusehen. Er dient der pauschalen Abgeltung bestimmter Sonderausgaben, aber nicht der Vermeidung einer doppelten Besteuerung von Altersbezügen und Altersvorsorgeaufwendungen.

II. Aus versteuertem Einkommen geleistete Altersvorsorgeaufwendungen

Für die Ermittlung der in Veranlagungszeiträumen bis 2004 aus versteuertem Einkommen geleisteten Teile der Altersvorsorgeaufwendungen sind die Beiträge zu den verschiedenen Sparten der gesetzlichen Sozialversicherung (einschließlich der ihnen gleichgestellten Teile der Vorsorgeaufwendungen nicht gesetzlich Versicherter) gleichrangig zu berücksichtigen. Alle anderen nach damaliger Rechtslage dem Grunde nach abziehbaren Vorsorgeaufwendungen werden im Rahmen der Prüfung, in welchem Umfang Altersvorsorgeaufwendungen in früheren Veranlagungszeiträumen als aus versteuertem Einkommen geleistet gelten, lediglich nachrangig berücksichtigt.

Bei Zusammenveranlagung von Eheleuten, die jeweils eigene Vorsorgeaufwendungen getragen haben, werden die gemeinsamen Sonderausgaben-Höchstbeträge im Verhältnis der vorrangig zu berücksichtigenden Vorsorgeaufwendungen beider Eheleute aufgeteilt.

Für die in Veranlagungszeiträumen ab 2005 geleisteten Altersvorsorgeaufwendungen sind diejenigen Teile aus versteuertem Einkommen erbracht, die den Höchstbetrag in den ab 2005 geltenden Fassungen überschritten haben.

Die so vorgenommene Berechnung ist nicht um die Anteile der in den jeweiligen Veranlagungszeiträumen von S geleisteten Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung zu modifizieren, die kalkulatorisch nicht auf die Leistung von Alters- oder Hinterbliebenenrenten entfallen, sondern z.B. auf Reha-Maßnahmen.

Der Bundesfinanzhof lehnt eine Differenzierung danach ab, ob tatsächlich eine Steuer festgesetzt wurde. Denn bei der Vergleichsrechnung ist stets auf die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer abzustellen. Ferner verhindert der Verzicht auf diese Differenzierung eine weitere Verkomplizierung der Vergleichsrechnung.

III. Ergebnis des Streitfalls

Die Berechnung des Bundesfinanzhofs ergibt, dass S und E Altersvorsorgeaufwendungen von 133.000 EUR aus versteuertem Einkommen geleistet haben. Dem stehen voraussichtlich (höhere) steuerfreie Renten der gesetzlichen Rentenversicherung von 257.000 EUR gegenüber. Eine doppelte Besteuerung liegt daher nicht vor. Damit war die Revision zurückzuweisen.

3. Wirkung der Zuzahlung für Dienstwagen

Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten ein Nutzungsentgelt, mindert dies den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung. Einmalzahlungen sind dabei auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und monatlich vorteilsmindernd zu berücksichtigen.

Der Rentner R war bei einer GmbH geringfügig beschäftigt. Geschäftsführer war sein Sohn. Der monatliche Arbeitslohn bestand aus einem Gehalt von 75 EUR und dem Vorteil von 574 EUR aus der privaten Nutzung eines Dienstwagens, der nach der 1 %-Regelung ermittelt wurde.

Von dem Betrag von 574 EUR zog die GmbH monatlich 200 EUR ab, da R für die Anschaffung des Pkw im Jahr 2010 einmalig 20.000 EUR für den Nutzungszeitraum von 8 Jahren, also 96 Monate zu 200 EUR, gezahlt hatte. Dementsprechend ging die GmbH von einem Brutto-Monatsverdienst von 449 EUR (= 75 EUR + 374 EUR) aus, sodass die Pauschalierungsgrenze von 450 EUR nicht überschritten war.

Das Finanzamt vertrat dagegen die Auffassung, dass die Zuzahlung nicht anteilig auf den Nutzungszeitraum verteilt werden kann. Die Zuzahlung sei im Zahlungsjahr auf den privaten



Nutzungswert bis auf 0 EUR anzurechnen ($574 \text{ EUR} \times 12 = 6.876 \text{ EUR}$). Der verbleibende Betrag ist danach entsprechend in den Folgejahren anzurechnen. Damit war die Minderung des privaten Nutzungsanteils bereits in den Jahren 2010 bis 2012 ausgeschöpft. Ab 2013 war deshalb der geldwerte Vorteil mit jährlich 6.876 EUR anzusetzen. Für das Jahr 2015 ergab sich daraus ein Arbeitslohn von $75 \text{ EUR} \times 12 = 900 \text{ EUR} + 6.876 \text{ EUR} = 7.776 \text{ EUR}$. Mit dem Monatsbetrag von 648 EUR war die Pauschalierungsgrenze überschritten. Das Finanzamt veranlagte den R für das Jahr 2015 entsprechend.

Die Klage vor dem Finanzgericht war erfolgreich. Dieses erkannte die vereinbarte Verteilung der Zuzahlung auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Kfz an.

Auch vor dem Bundesfinanzhof scheiterte das Finanzamt. Dieser entschied nämlich wie das Finanzgericht, dass die Pauschalierungsgrenze nicht überschritten war. Der pauschal besteuerte Arbeitslohn bleibt damit bei der Veranlagung des R außer Ansatz.

Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ein Nutzungsentgelt, mindert dies den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung. Das Gleiche gilt, wenn der Arbeitnehmer einzelne Kosten des Pkw trägt oder einen Teil der Anschaffungskosten übernimmt.

Einmalzahlungen, die der Arbeitnehmer für die Privatnutzung vereinbarungsgemäß zeitraumbezogen leistet, sind bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und monatlich vorteilsmindernd zu berücksichtigen. Das gilt auch bei entsprechenden Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur Privatnutzung überlassenen betrieblichen Kfz.

Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer über die Zahlungsweise und die sachliche (für Kraftstoff, Versicherung, Wartung usw.) oder die zeitliche Aufteilung sind anzuerkennen, wenn sie ernstlich gewollt sind und den wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht widersprechen.

Von diesen Grundsätzen ausgehend ist die zwischen R und der GmbH vertraglich vereinbarte Verteilung der Zuzahlung zu den Anschaffungskosten der Besteuerung zugrunde zu legen. Die gleichmäßige Aufteilung der Einmalzahlung auf den vereinbarten Zeitraum von 96 Monaten stellt eine nach den wirtschaftlichen Gegebenheiten mögliche Gestaltung dar. Durch sie wird die Zuzahlung gleichmäßig auf die von den Vertragsparteien zugrunde gelegte voraussichtliche Dauer der Kfz-Überlassung verteilt. Die zeitliche Aufteilung erscheint weder willkürlich noch widerspricht sie den wirtschaftlichen Verhältnissen.

Die zwischen R und der GmbH getroffene Gestaltung ist auch nicht rechtsmissbräuchlich. Die gleichmäßige Verteilung der Zuzahlung auf 96 Monate führt dazu, dass der Arbeitslohn des R pauschal besteuert werden kann. Die Pauschalierungsgrenze ist eingehalten. Die von R und der GmbH gewählte Möglichkeit wird vom Gesetzgeber ausdrücklich eingeräumt. Die Ausübung eines gesetzlich zugelassenen Wahlrechts stellt keine unangemessene Gestaltung dar.

4. Vereinfachungsregelung für kleine Stromerzeuger

Kleine Photovoltaikanlagen profitieren von einer neuen steuerlichen Vereinfachung. Mit einem Antrag können die Betreiber nämlich auf die Besteuerung verzichten.

Wer eine Photovoltaikanlage oder ein Blockheizkraftwerk betreibt, erzielt damit Einkünfte aus Gewerbebetrieb und muss jährlich eine Gewinnermittlung abgeben. Ein großer Aufwand für die korrekte Besteuerung steht dabei oftmals sehr geringen zu versteuernden Beträgen gegenüber. Auch kommt es immer wieder zum Streit mit dem Finanzamt über die Frage, ob eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.

Vereinfachungsregelung

Die Finanzverwaltung hat deshalb eine Verzichtsmöglichkeit geschaffen, um den Bürokratieaufwand etwas zu verringern. Die Betreiber kleiner Photovoltaikanlagen und vergleichbarer Blockheizkraftwerke können einen schriftlichen Antrag stellen, wonach die Anlage ohne Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. In diesem Fall wird von der Finanzverwaltung ohne weitere Prüfung unterstellt, dass eine steuerlich unbeachtliche sog. Liebhaberei vorliegt.



Diese Vereinfachungsregelung gilt für

- Photovoltaikanlagen mit einer installierten Leistung von bis zu 10 kW.
- Blockheizkraftwerke mit einer installierten Leistung von bis zu 2,5 kW.

Die Anlagen müssen auf einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten oder unentgeltlich überlassenen Einfamilienhaus oder Zweifamilienhaus installiert sein. Zudem gilt die Regelung nur für Anlagen, die nach dem 31.12.2003 in Betrieb genommen wurden. Ist ein Teil des Gebäudes vermietet, scheidet ein Liebhaberei-Antrag aus. Die Nutzung eines Raums als häusliches Arbeitszimmer ist unschädlich.

Folgen der Vereinfachungsregelung

Mit dem schriftlichen Antrag der steuerpflichtigen Person wird aus Vereinfachungsgründen und ohne weitere Prüfung unterstellt, dass die Anlage nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. Damit wird der Gewerbebetrieb einer solchen kleinen Photovoltaikanlage bzw. eines Blockheizkraftwerks nicht mehr bei der Einkommensteuer erfasst.

Dies gilt nicht nur für das aktuelle Jahr, sondern auch für alle nachfolgenden Jahre und auch für alle noch offenen Jahre der Vergangenheit.

Die umsatzsteuerlichen Pflichten für eine Photovoltaikanlage bzw. ein Blockheizkraftwerk und die Steuerpflicht der Umsätze bleiben trotz einer Antragsstellung unverändert bestehen.

Unternehmer und Freiberufler

1. Modernisierung Körperschaftsteuerrecht (KöMoG)

Der Gesetzgeber will die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Familienunternehmen in der Rechtsform einer KG oder OHG verbessern. Dies soll durch die Einführung einer Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsteuer erreicht werden. Doch es gibt auch noch weitere Änderungen im Bereich der Besteuerung von Gesellschaften.

Kern der geplanten Änderungen

Nach dem Gesetz sollen alle Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften erstmals für den VZ 2022 beantragen können, künftig wie eine Körperschaft besteuert zu werden. Unverändert wird die zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter für die geschuldete Körperschaft- und Gewerbesteuer bleiben. Zusätzlich ist auch ein Rückweg vorgesehen – die Rückoption zur Besteuerung als Personengesellschaft.

Option zur Körperschaftsteuer

Für die Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften ist ein Antrag erforderlich. Wird diese Möglichkeit gewählt, findet ein sog. Wechsel des Besteuerungsregimes statt. Für alle Ertragsteuern (Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer) und auch verfahrensrechtlich erfolgt eine vollständige Gleichstellung mit einer Kapitalgesellschaft. Auswirkungen gibt es auch bei der Grunderwerbsteuer.

Keine Auswirkungen ergeben sich für die Erbschaftsteuer.

Der Optionsantrag ist unwiderruflich. Die Option muss noch vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden, ab welchem eine Besteuerung nach dem Körperschaftsteuergesetz erfolgen soll. Der Antrag ist beim für die Besteuerung der Personengesellschaft örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen.

Der Antrag wirkt sich zugleich auf die Besteuerung der Gesellschafter aus. Damit ist ein mehrheitlicher Gesellschafterbeschluss erforderlich, der allerdings mindestens 75 % der abgegebenen Stimmen bedarf.

Erstmals kann ein Antrag auf Option zur Körperschaftsbesteuerung für den VZ 2022 gestellt werden. Der Antrag ist nicht zustimmungsbedürftig, sodass die Finanzverwaltung keine Möglichkeit hat, eine Option abzulehnen.



Der Antrag muss nach einem amtlich vorgeschriebenen Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelt werden. Auch muss der Antrag spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres beim für die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte zuständigen Finanzamt eingegangen sein. In formeller Hinsicht kann der Antrag nun wirksam bereits im Jahr 2021 gestellt werden.

Ein Antrag auf Option zur Körperschaftbesteuerung kann von allen Gesellschaften gestellt werden, die auch für einen tatsächlichen Formwechsel in Frage kommen würden. Das gilt damit für die OHG, die KG einschließlich einer GmbH & Co. KG sowie für die PartG. Vom Optionsrecht ausgeschlossen werden damit Einzelunternehmen, GbR aber auch Investmentfonds im Sinne des InvStG.

In sachlicher Hinsicht umfasst die Option die Besteuerung nach dem Einkommen. Für eine optierende Gesellschaft werden folglich alle Regelungen im KStG, EStG, UmwStG, InvStG, AStG sowie im Zerlegungsgesetz Anwendung finden, soweit diese für Körperschaften gelten.

Soweit Normen nur für ausdrücklich bezeichnete Kapitalgesellschaften gelten, finden diese für eine optierende Gesellschaft keine Anwendung. Auch Tatbestandsmerkmale, die nur von einer echten Kapitalgesellschaft erfüllt werden können, gelten für eine optierende Gesellschaft nicht.

In rechtlicher Hinsicht gilt der Übergang zur Körperschaftbesteuerung als Formwechsel. Deshalb sind für den optionsbedingten Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft die Regelungen in §§ 20 ff. UmwStG analog anzuwenden. Es liegt damit grundsätzlich ein Veräußerungsvorgang vor; die übernehmende Gesellschaft gewährt für das eingebrachte Betriebsvermögen neue Gesellschaftsanteile als Gegenleistung.

Auf Ebene der Gesellschafter ist zu beachten, dass die bisherigen Mitunternehmer durch die Option steuerlich zu Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft werden. Dies mit allen weiteren steuerlichen Folgen.

Mit der Option wird auch eine Möglichkeit zur Rückoption geschaffen. Auch eine Rückoption ist nur vor Beginn eines Wirtschaftsjahres möglich; eine Rückwirkung ist ausgeschlossen. Der Antrag ist bei dem für die Besteuerung als Körperschaft örtlich zuständigen Finanzamt zu stellen.

Für eine Rückoption ist keine zeitliche Mindestverweildauer als optierte Gesellschaft vorgesehen, sodass bereits nach einem Jahr ein Wechsel zurück möglich ist.

Die Rechtsfolgen sind, dass die Gesellschaft ab dem folgenden Wirtschaftsjahr steuerlich wieder als Personengesellschaft besteuert wird; dies gilt entsprechend auch für ihre Gesellschafter. Bisher thesaurierte Gewinne gelten mit der Rückoption als ausgeschüttet und sind von den Gesellschaftern zu versteuern.

Die Rückoption gilt – wie zuvor die Option – als Formwechsel, verbunden mit allen Gestaltungs- und Wertansatzmöglichkeiten.

Eine Rückoption wird automatisch (ohne Antrag) ausgelöst, sobald die Voraussetzungen entfallen. Das ist z. B. der Fall, wenn aus einer OHG oder KG eine GbR wird.

Währungskursschwankungen

Mit im Gesetz enthalten ist ein auch steuerlich anerkannter Betriebsausgabenabzug für Verluste aus Währungskursschwankungen im Zusammenhang mit Gesellschafterdarlehen bzw. bei Inanspruchnahmen von Sicherheiten für Darlehensforderungen. Die bisher vorzunehmende Hinzurechnung bei der Einkommensermittlung wird erstmals für nach dem 31.12.2021 eintretende Währungskurs bedingte Gewinnminderungen nicht mehr gelten.

Mehr- und Minderabführungen

Bei einer körperschaftsteuerlichen Organschaft werden die steuerlichen Ausgleichsposten für Mehr- und Minderabführungen durch ein einfacheres System ersetzt - die sog. Einlagelösung.

Solche aktiven oder passiven Ausgleichsposten sind immer dann erforderlich, wenn der an den Organträger auf der Grundlage des Ergebnisabführungsvertrags abgeführte handelsbi-



lanzielle Gewinn vom Steuerbilanzgewinn der Organgesellschaft abweicht und die Ursache der Abweichung in der organschaftlichen Zeit begründet ist.

Künftig führen organschaftliche Minderabführungen zu einer Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft. Sind Mehrabführungen der Organgesellschaft an den Organträger gegeben, stellen diese eine Einlagenrückgewähr dar – die sog. Einlagelösung.

Auf Ebene des Organträgers erhöht bzw. mindert sich in der Steuerbilanz der Beteiligungsansatz für die Organgesellschaft. Dies erfolgt jedoch – anders als bei den organschaftlichen Ausgleichsposten – nicht im Verhältnis der Beteiligungsquote, sondern jeweils in voller Höhe. Zeitlich werden die organschaftlichen Minder- bzw. Mehrabführungen zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft berücksichtigt.

Auf Ebene der Organgesellschaft sind damit korrespondierende Änderungen im Zusammenhang mit dem steuerlichen Einlagekonto verbunden. Für organschaftliche Mehrabführungen wird ein Direktzugriff auf das steuerliche Einlagekonto eingeführt, sodass organschaftliche Mehrabführungen zu keinen Beteiligungserträgen führen. Ferner ist vorgesehen, dass organschaftliche Mehrabführungen das steuerliche Einlagekonto vorrangig vor anderen Leistungen mindern.

Die Änderungen sollen erstmals auf Mehr- bzw. Minderabführungen nach dem 31.12.2021 anzuwenden sein.

Bisherige Ausgleichsposten

Um keine zwei Systeme parallel zu führen, ist vorgesehen, dass bisher beim Organträger noch bestehende Ausgleichsposten aus früheren Jahren in dem Wirtschaftsjahr aufzulösen sind, das nach dem 31.12.2021 endet. Folglich erhöhen aktive Ausgleichsposten den steuerbilanziellen Beteiligungsbuchwert für die Organgesellschaft, passive Ausgleichsposten mindern diesen Wertansatz in der Steuerbilanz.

Im Fall, dass ein passiver Ausgleichsposten die Summe aus aktivem Ausgleichsposten und dem Buchwert der Beteiligung übersteigt, ergibt sich in Höhe des übersteigenden Betrags ein Beteiligungsertrag. Dieser Beteiligungsertrag ist zu versteuern – je nach Rechtsform des Organträgers entweder nach dem Teileinkünfteverfahren bzw. nach § 8b KStG. Anstelle der Versteuerung soll es ein Wahlrecht geben, wonach der Beteiligungsertrag in eine den steuerlichen Gewinn mindernde Rücklage eingestellt und über 10 Jahre verteilt werden kann. Für den jährlichen Auflösungsbetrag erfolgt dann ebenfalls eine Versteuerung nach dem Teileinkünfteverfahren bzw. nach § 8b KStG.

Das Wahlrecht zur Bildung einer Gewinnrücklage im Zusammenhang mit der Ersetzung der Ausgleichspostenmethode wird durch die organschaftliche Einlagelösung erweitert: Ein Wahlrecht besteht nicht nur dem Grunde, sondern nun auch der Höhe nach.

Kommt es im 10-jährigen Zeitraum zu einer Veräußerung der Beteiligung an der Organgesellschaft, wird die verbleibende Rücklage in vollem Umfang gewinnerhöhend aufgelöst. Einer Veräußerung der Organgesellschaft gleichgestellt wird u. a. die Umwandlung der Organgesellschaft in eine Personengesellschaft oder auf eine natürliche Person, die verdeckte Einlage der Beteiligung oder die Auflösung der Organgesellschaft.

2. Umsatzsteuervorauszahlung Dezember bei Bankeinzug

Umsatzsteuervorauszahlungen, die rund um den Jahreswechsel innerhalb eines 10-Tage-Zeitraums geleistet werden, gehören in das Jahr der wirtschaftlichen Zugehörigkeit. Dass es in der Praxis so einfach dann doch nicht ist, zeigt ein Fall, der vom Sächsischen Finanzgericht entschieden wurde.

Der Kläger, ein selbstständiger Steuerberater, erklärte in seiner Einkommensteuererklärung 2015 die Umsatzsteuervorauszahlung für das 4. Quartal 2015 als Betriebsausgabe im Rahmen seiner Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung. Die Voranmeldung hatte er am 4.1.2016 beim Finanzamt eingereicht und zeitgleich die Erlaubnis zum Lastschriftzug erteilt. Das Finanzamt zog die Vorauszahlung am 11.1.2016 (Montag) ein. Das Konto des Klägers war hinreichend gedeckt. Nach Auffassung des Finanzamts war der Betriebsausgabenabzug erst für das Jahr 2016 möglich, da sich die Fälligkeit der Umsatzsteuervo-



rauszahlung auf den nächstfolgenden Werktag (Montag, 11.1.2016) verschoben hatte und damit außerhalb des 10 Tage-Zeitraums lag.

Die Klage vor dem Finanzgericht hatte Erfolg. Die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember war im Jahr 2015 zu berücksichtigen, weil sowohl der Zahlungszeitpunkt als auch der Fälligkeitszeitpunkt innerhalb "kurzer Zeit" nach Beendigung des Kalenderjahres 2015 lagen. Bei Vorliegen einer Einzugsermächtigung gilt eine wirksam geleistete Zahlung als am Fälligkeitstag entrichtet.

Bei hinreichender Deckung des Kontos gilt die Zahlung der Umsatzsteuervorauszahlung zum Fälligkeitstag auch dann als bewirkt, wenn das Finanzamt die Forderung tatsächlich erst später einzieht. Deshalb ist im vorliegenden Fall die Umsatzsteuervorauszahlung für Dezember kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres 2015 abgeflossen.

§ 108 Abs. 3 AO, der die Fälligkeit von Fristen unter bestimmten Voraussetzungen auf den Ablauf des nächstfolgenden Werktags schiebt, ist hier nicht anwendbar. Bei der Ermittlung der Fälligkeit ist allein auf die gesetzliche Frist abzustellen, nicht hingegen auf eine mögliche Verlängerung der Frist.

Reaktionen der Finanzverwaltung

Das Urteil ist rechtskräftig. Mittlerweile haben einzelne Länder-Finanzverwaltungen bestätigt, dass bei erteilter Lastschrift-Einzugsermächtigung der Abfluss im Zeitpunkt der Fälligkeit der Umsatzsteuervorauszahlung anzunehmen ist, soweit das betreffende Konto im Fälligkeitszeitpunkt eine hinreichende Deckung aufweist (FinMin Schleswig-Holstein, Einkommensteuer-Kurzinformation Nr. 2019/22 v. 20.11.2019; BayLfSt, Verfügung v. 30.1.2020, S 2226.2.1 – 5/14 St 32).

3. Steuersätze separater Hotelleistungen

Für Hotelübernachtungen gilt der ermäßigte Umsatzsteuersatz. Wird das Frühstück gesondert berechnet, handelt es sich jedoch um eine eigenständige Leistung, die dem Regelsteuersatz unterliegt. Das Gleiche gilt für die Überlassung von Parkplätzen.

Die Klägerin betreibt ein Hotel mit Restaurant. Die Gäste können zusätzlich zur Übernachtung ein Frühstück bestellen, außerdem wird ihnen ein Parkplatz zur Verfügung gestellt. Für diese Leistungen weist die Klägerin einheitlich den ermäßigten Steuersatz von 7 % aus. Das Finanzamt ist dagegen der Meinung, dass für die Leistungen für Frühstück und Parkplatz der Regelsatz anzusetzen ist.

Das Finanzgericht wies die Klage ab und entschied, dass das Finanzamt zu Recht eine Aufteilung der Steuersätze vorgenommen hatte. Die Umsatzsteuer ermäßigt sich auf 7 % für die Vermietung von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält. Dies gilt nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn diese Leistungen mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind.

Im vorliegenden Fall wäre der Nebenleistungscharakter des Frühstücks nur bei einer einheitlichen Pauschalleistung zu bejahen gewesen, die hier nicht vorlag. Die Klägerin hatte das Frühstück nicht als Pauschalpreis angeboten, sondern die Gäste hatten die Wahl, ob sie die Übernachtung mit oder ohne Frühstück buchen wollten. Für den Fall der Nichtinanspruchnahme des Frühstücks erhielten die Gäste nach Angabe der Klägerin eine Erstattung. Damit liegt nach Ansicht des Gerichts eine selbstständige Leistung vor, aus der sich der unterschiedliche Steuersatz rechtfertigen lässt.

Auch wenn die Klägerin für die Parkplätze keinen gesonderten Preis berechnet hat, gilt insofern im Ergebnis das Gleiche. Die Einräumung von Parkmöglichkeiten dient nämlich nicht der Vermietung, sondern der Verwahrung der von Hotelgästen mitgeführten Fahrzeuge, sodass kein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Übernachtung und der Parkplatzbestellung besteht und nicht von einer einheitlichen Leistung ausgegangen werden kann. Die Übernachtungsmöglichkeit kann auch bei Anreise ohne Auto oder mit dem Auto in Anspruch genommen werden, ohne dass der Gast den von der Klägerin vorgehaltenen Platz nutzt. Zudem kann die Klägerin gar nicht genügend Stellplätze für sämtliche Hotelgäste anbieten, sodass diese auch keinen Anspruch auf einen Parkplatz haben.