

Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2020

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Steuergesetzgebung rund um die Corona-Krise hält die Bürger weiterhin in Atem. So berichten wir in dieser Ausgabe schwerpunktmäßig über die Rechtsänderungen durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz. Sie betreffen u.a. die Absenkung der Mehrwertsteuersätze (Nr. 7), den Investitionsabzugsbetrag (Nr. 5), die neue degressive Abschreibung (Nr. 8) und die erweiterte Förderung für den Kauf von Elektrofahrzeugen.

Im Nachtrag zum ersten Corona-Steuerhilfegesetz berichten wir über den steuerfreien Corona-Bonus von 1.500 Euro, den eine GmbH auch ihrem (Gesellschafter-)Geschäftsführer zahlen kann.

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz:** Weitere steuerliche Erleichterungen für Unternehmen im Überblick
- 2 Corona-Bonus von 1.500 Euro:** Steuerfreiheit auch für GmbH-(Gesellschafter-)Geschäftsführer
- 3 Corona-Bonus:** Steuerpflichtige Sonderzahlung umwandelbar in eine steuerfreie Corona-Beihilfe?
- 4 Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen in 2019:** Kurzfristige Erstattung beantragen
- 5 Investitionsabzugsbetrag:** Verlängerung der Investitionsfrist
- 6 Elektrofahrzeuge:** Neuregelung der Privatnutzung
- 7 Dauerleistungen:** Auswirkungen der Mehrwertsteuersenkung
- 8 Degressive Abschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern neu eingeführt**

1 Das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz: Weitere steuerliche Erleichterungen für Unternehmen im Überblick

Das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz ist am 1.7.2020 in Kraft getreten. Hier die wichtigsten Gesetzesänderungen für Unternehmen:

- Vom 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 **sinkt der Mehrwertsteuersatz von 19 Prozent auf 16 Prozent und der ermäßigte Satz von 7 Prozent auf 5 Prozent**, damit soll der Binnenkonsum gestärkt werden (vgl. auch Nr. 7).
- **Die Fälligkeit der Einfuhrumsatzsteuer** wird auf den 26. des zweiten auf den betreffenden Monat folgenden Kalendermonats **verschoben**. Hierdurch soll Unternehmen mehr Liquidität verschafft werden. Für Unternehmen, die die Dauerfristverlängerung nutzen, wird die Verschiebung in der Regel dazu führen, dass ihnen ein etwaiges Vorsteuerguthaben für die Begleichung der Einfuhrumsatzsteuer zur Verfügung steht. Der Anwendungszeitpunkt wird gesondert mit einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums bekannt gegeben, sobald feststeht, bis wann die IT-technischen Voraussetzungen geschaffen werden können.
- **Die Höchstbetragsgrenzen beim Verlustrücktrag** gemäß § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG werden für Verluste der Veranlagungszeiträume (VZ) 2020 und 2021 **von einer Mio. Euro auf fünf Mio. Euro bei Einzelveranlagung und von zwei Mio. Euro auf zehn Mio. Euro bei Zusammenveranlagung angehoben**. Dies gilt nur für Verluste der VZ 2020 und 2021; danach gelten wieder die alten Werte.
- Der erweiterte Rücktrag für Verluste aus dem VZ 2020 soll unmittelbar finanzwirksam schon in der **Steuererklärung 2019** nutzbar gemacht werden. Hierzu wurde ein neuer § 111 EStG eingefügt. Auf Antrag wird danach ein vorläufiger Verlustrücktrag für 2020 vom Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 abgezogen. Dieser beträgt **pauschal 30 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte des VZ 2019**. Mehr als 30 Prozent sind möglich, wenn der voraussichtliche Verlustrücktrag aus 2020 anhand detaillierter Unterlagen (z.B. BWA-Auswertungen) nachgewiesen wird.

Kann eine Veranlagung des Jahres 2019 noch nicht erfolgen (z.B. weil die Steuererklärung noch nicht fertig ist), kann der pauschale Verlustrücktrag auf Antrag bereits im **Vorauszahlungsverfahren** berücksichtigt werden und tritt **an die Stelle des pauschalierten Verlustrücktrags** nach dem BMF-Schreiben vom 24.4.2020, das mit Inkrafttreten dieses Gesetzes aufgehoben wird. Voraussetzung ist die **Herabsetzung der Vorauszahlungen 2020** auf null Euro. Als Konsequenz kommt es zu einer teilweisen Erstattung der Einkommensteuer-Vorauszahlungen im Jahr 2019. Die Steuerfestsetzung für 2019 steht sodann unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Im Rahmen der Veranla-

gung 2020 wird der vorläufige Verlustrücktrag für 2020 überprüft.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte für 2019 wird hierfür in einem ersten Schritt um den vorläufigen Verlustrücktrag für 2020 erhöht. Sollten sich im zweiten Schritt bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte für 2020 keine rücktragsfähigen negativen Einkünfte ergeben oder verzichtet der Steuerpflichtige ganz oder teilweise auf den Verlustrücktrag, ist der Steuerbescheid für 2019 zu ändern, soweit ein Verlustrücktrag aus 2020 tatsächlich nicht infrage kommt. In allen anderen Fällen ist der Steuerbescheid für 2019 aufgrund des Verlustrücktrags zu ändern.

- **Die degressive Absetzung für Abnutzung (AfA) wird als steuerlicher Investitionsanreiz vorübergehend wieder eingeführt**. Sie wird mit dem Faktor 2,5 gegenüber der derzeit geltenden linearen AfA und **maximal 25 Prozent pro Jahr** für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in den Steuerjahren **2020 und 2021** ermöglicht (§ 7 Abs. 2 EStG). Vergleiche auch Nr. 8.
- **Investitionsabzugsbeträge nach § 7g EStG** sind grundsätzlich bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres für begünstigte Investitionen zu verwenden. Andernfalls sind sie rückgängig zu machen. Für Fälle in denen die dreijährige Investitionsfrist in 2020 ausläuft, wird diese **auf vier Jahre verlängert**. Vergleiche auch Nr. 5.
- **Gewinne aus der Veräußerung bestimmter Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens** (u.a. Grundstücke und Gebäude) können Unternehmen steuerfrei in eine Rücklage einstellen (§ 6b EStG). Diese Rücklage kann innerhalb von vier Jahren steuerfrei auf neu angeschaffte oder hergestellte Ersatzwirtschaftsgüter übertragen werden.
- **Die Reinvestitionsfristen des § 6b EStG** wurden vorübergehend **um ein Jahr verlängert**. Sofern eine Reinvestitionsrücklage am Schluss des nach dem 29.2.2020 und vor dem 1.1.2021 endenden Wirtschaftsjahres noch vorhanden ist und nach § 6b Abs. 3 EStG aufzulösen wäre, endet die Reinvestitionsfrist erst am Schluss des darauffolgenden Wirtschaftsjahres.
- **Bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb wird der Ermäßigungsfaktor in § 35 EStG von 3,8 auf 4,0 des Gewerbesteuer-Messbetrags erhöht**, was den in den letzten Jahren gestiegenen Gewerbesteuer-Hebesätzen Rechnung tragen soll. Bis zu einem Hebesatz von bis zu 420 Prozent können damit im Einzelfall Personenunternehmer vollständig von der Gewerbesteuer entlastet werden. Vielfach liegt der Hebesatz bei der Gewerbesteuer allerdings so hoch, dass auch weiterhin ein Teil der Gewerbesteuer nicht angerechnet werden kann. Dies gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2020.
- **Bei der Dienstwagenbesteuerung wird die Kaufpreisgrenze** für die 0,25 Prozent-Besteuerung von rein elektrischen Fahrzeugen ohne Kohlenstoffdioxidemis-

sion je Fahrzeug **von 40.000 Euro auf 60.000 Euro angehoben** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 EStG). Vergleiche auch Nr. 6.

- **Der Fördersatz der steuerlichen Forschungszulage** wird rückwirkend zum 1.1.2020 und befristet bis zum 31.12.2025 auf eine **Bemessungsgrundlage von bis zu vier Mio. Euro pro Unternehmen** (bisher zwei Mio. Euro) gewährt (§ 3 Abs. 5 Forschungszulagengesetz). Damit soll ein Anreiz geschaffen werden, dass Unternehmen trotz der Krise in Forschung und Entwicklung und damit in die Zukunftsfähigkeit ihrer Produkte investieren.
- **Bei der Gewerbesteuer** wird der **Freibetrag** für die Hinzurechnungstatbestände gemäß § 8 Nr. 1 Gewerbesteuergesetz (u.a. Mieten, Pachten, Lizenzen) **von 100.000 Euro auf 200.000 Euro erhöht**. Dies gilt ab Erhebungszeitraum 2020.

2 Corona-Bonus von 1.500 Euro: Steuerfreiheit auch für GmbH-(Gesellschafter-)Geschäftsführer

Im ersten Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.6.2020 wurde in § 3 Nr. 11a EStG ein steuerfreier Corona-Bonus geregelt. Danach sind Leistungen eines Arbeitgebers an seine Beschäftigten aufgrund der Corona-Krise bis zu einem Betrag von 1.500 Euro steuerfrei, wenn die Beihilfe (1) in der Zeit vom 1.3.2020 bis zum 31.12.2020 und (2) zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Bei der Leistung des Arbeitgebers kann es sich um Zuschüsse oder Sachbezüge handeln, die auch in Form von Teilleistungen erbracht werden können.

Beispiele:

- (1) *Der Arbeitgeber zahlt einer Arbeitnehmerin 1.000 Euro als Beihilfe für die Betreuung ihrer Kinder in der Wohnung durch eine fremde Person oder einen Angehörigen, weil die Kindertagesstätte über längere Zeit geschlossen ist.*
- (2) *Der Arbeitgeber zahlt einem Arbeitnehmer 1.500 Euro, damit er einen Raum seiner Wohnung für eine Homeoffice-Tätigkeit herrichten kann.*

Die Barleistungen in beiden Beispielen sind steuerfrei.

Bei dem Maximalbetrag von 1.500 Euro handelt es sich um einen **Freibetrag**, der dem Arbeitnehmer auch dann zugutekommt, wenn der Arbeitgeber eine höhere Unterstützung zahlt. Die über den Freibetrag hinausgehende Leistung unterliegt der Regelbesteuerung. Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung gehören einmalige Zulagen (Zuschüsse) des Arbeitgebers **nicht zum sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt**, soweit sie lohnsteuerfrei sind; damit entfallen auf den Corona-Bonus bis zu einem Betrag von 1.500 Euro auch **keine Sozialabgaben**.

Die Leistung muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen. Es darf also **keine Gehaltsumwand-**

lung von steuerpflichtigem Arbeitslohn in steuerfreien Corona-Bonus erfolgen.

Schließlich ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Bonuszahlung, dass sie **„aufgrund der Corona-Krise“** erfolgt. Weitere Anforderungen stellt das Gesetz nicht. Weder ist ein konkreter Anlass erforderlich noch eine bestimmte Verwendung der Zahlung. Der begünstigte Arbeitnehmer muss auch nicht konkret von der Corona-Pandemie betroffen worden sein. Es reicht also aus, wenn die Zahlung mit dem Vermerk „aufgrund der Corona-Krise“ auf dem Lohnkonto festgehalten wird.

Nur Arbeitnehmer sind begünstigt; es muss also ein Dienstverhältnis vorliegen. Ob der Arbeitnehmer unbeschränkt oder nur beschränkt im Inland steuerpflichtig ist, ist unmaßgeblich. Auch geringfügig Beschäftigte (450 Euro-Kräfte) sind begünstigt. Nicht erforderlich ist, dass der Corona-Bonus allen Arbeitnehmern gezahlt wird.

Auch GmbH-Geschäftsführer stehen in einem Dienstverhältnis zu „ihrer“ GmbH und können deshalb den steuerfreien Corona-Bonus erhalten. Das ist unstreitig, soweit es sich um **Fremdgeschäftsführer** handelt.

Zu der Frage, ob auch **Gesellschafter-Geschäftsführer** die Steuerfreiheit in Anspruch nehmen können (FAQ-Katalog Teil VII Nr. 12), äußert sich die Finanzverwaltung wie folgt: „Bei einem Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft kann die Zahlung von steuerfreien Beihilfen und Unterstützungen im Sinne des § 3 Nr. 11a EStG zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führen. In diesem Fall scheidet die Steuerfreiheit aus. Eine vGA liegt vor, wenn für die Zahlung keine überzeugenden betrieblichen Gründe vorliegen, sondern eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis gegeben ist. Es ist wie bei Arbeitnehmern ohne Gesellschafterstellung darzulegen, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt. Die übrigen Voraussetzungen des neuen § 3 Nr. 11a EStG müssen eingehalten werden.“

Selbstverständlich stehen auch Gesellschafter-Geschäftsführer in einem Dienstverhältnis zu „ihrer“ GmbH und beziehen daraus Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Dies gilt auch für Mehrheitsgesellschafter-Geschäftsführer oder Alleingesellschafter-Geschäftsführer. Ebenso selbstverständlich gelten für Gesellschafter-Geschäftsführer **keine höheren Anforderungen**, wenn es um den Nachweis geht, dass es sich um eine Zahlung zur Abmilderung der Folgen der Corona-Krise handeln muss.

Um jeden Anschein einer vGA zu vermeiden, sollte im Dienstvertrag eines Gesellschafter-Geschäftsführers vermerkt sein, dass die Gesellschaft ihm die gleichen steuerfreien Leistungen gewähren kann, wie das Gesetz sie für Arbeitnehmer vorsieht. Fehlt ein derartiger Hinweis im Dienstvertrag, reicht auch ein **Gesellschafterbeschluss**, wonach die Gesellschaft ihren leitenden Mitarbeitern (Geschäftsführern und Prokuristen) ebenfalls einen steuerfreien Corona-Bonus zahlen kann bzw. zahlt. Dieser Be-

schluss würde auch den Vorgaben des **Fremdvergleichs** genügen.

Unter Beachtung der vorstehenden Ausführungen kann sich auch der Gesellschafter-Geschäftsführer einer **Einmann-GmbH** den steuerfreien Bonus auszahlen lassen. Ist eine Person Geschäftsführer **in mehreren GmbHs**, kann sie sich den Corona-Bonus von jeder Gesellschaft zahlen lassen.

3 Corona-Bonus: Steuerpflichtige Sonderzahlung umwandelbar in eine steuerfreie Corona-Beihilfe?

Zu dieser Frage hat die Finanzverwaltung in einem Fragenkatalog Stellung genommen, der auch auf den Corona-Bonus gemäß § 3 Nr. 11a EStG eingeht. Hier die leicht gekürzte Antwort der Finanzverwaltung:

Für die Steuerfreiheit der Leistungen ist es erforderlich, dass aus den vertraglichen Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer erkennbar ist, dass es sich um steuerfreie Beihilfen und Unterstützungen zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise handelt und die übrigen Voraussetzungen des § 3 Nr. 11a EStG eingehalten werden.

Eine **Vereinbarung** über Sonderzahlungen, die **vor dem 1.3.2020** ohne einen Bezug zur Corona-Krise getroffen wurde, kann nicht nachträglich in eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise umgewandelt werden (z.B. wenn für die Sonderzahlung in der Bilanz zum 31.12.2019 eine Rückstellung gebildet wurde oder die Arbeitnehmer bereits im Februar 2020 über die Gewährung einer Sonderzahlung im März 2020 informiert wurden). Maßgeblich ist dabei der Zeitpunkt 1.3.2020, da nur ab diesem Zeitpunkt die Veranlassung in der Abmilderung der zusätzlichen Belastungen durch die Corona-Krise liegen kann. Leistungen des Arbeitgebers, die auf einer vertraglichen Vereinbarung oder einer anderen rechtlichen Verpflichtung beruhen, die vor dem 1.3.2020 getroffen wurde, können nicht als steuerfreie Beihilfen oder Unterstützungen im Sinne des § 3 Nr. 11a EStG gewährt werden.

Sofern **vor dem 1.3.2020 keine vertraglichen Vereinbarungen** oder andere rechtliche Verpflichtungen des Arbeitgebers zur Gewährung einer Sonderzahlung bestanden, kann unter Einhaltung der Voraussetzungen des § 3 Nr. 11a EStG anstelle der Sonderzahlung auch eine steuerfreie Beihilfe oder Unterstützung zur Abmilderung der zusätzlichen Belastung durch die Corona-Krise gewährt werden.

4 Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen in 2019: Kurzfristige Erstattung beantragen

Hat eine Gesellschaft in 2019 Körperschaftsteuer (KSt)-Vorauszahlungen geleistet und ist sie in 2020 von einem Gewinneinbruch betroffen, kann sie sich kurzfristig einen

Teil der Vorauszahlungen vom Finanzamt erstatten lassen. Dies ermöglicht der neue § 110 EStG, der durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz geschaffen wurde.

Normalerweise würde das Finanzamt die Vorauszahlungen erst dann ganz oder teilweise erstatten, wenn das Jahr 2020 veranlagt und der in 2020 angefallene Verlust festgestellt worden ist, also frühestens im Frühjahr 2021. Solange aber sollen von der Corona-Pandemie betroffene Unternehmen nicht warten müssen.

Entsprechendes gilt, wenn die Veranlagung für 2019 noch nicht möglich ist, weil z.B. der Jahresabschluss und/oder die Steuererklärung für 2019 noch nicht abgegeben werden konnte.

Um den Unternehmen schnell zu zusätzlicher Liquidität zu verhelfen, können sie eine Herabsetzung der KSt-Vorauszahlungen 2019 beantragen, falls solche Vorauszahlungen geleistet worden sind. Zu diesem Zweck kann der für Vorauszahlungen maßgebliche Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2019 **pauschal um 30 Prozent gemindert** werden (§ 110 Abs. 1 EStG). Voraussetzung ist, dass die Vorauszahlungen für 2020 auf null Euro herabgesetzt wurden.

Der pauschale Abschlag von 30 Prozent kann durch einen höheren Betrag ersetzt werden, wenn die GmbH einen höheren voraussichtlichen Verlustvortrag im Sinne von § 10d Abs. 1 Satz 1 EStG für das Jahr 2020 nachweisen kann, z.B. anhand aktueller Betriebswirtschaftlicher Auswertungen (BWA) (§ 110 Abs. 2 EStG). Allerdings darf der pauschale Abschlag den neuen Höchstbetrag für Verlustrückträge aus 2020 und 2021 in Höhe von fünf Mio. Euro nicht überschreiten.

Beispiel:

Eine GmbH erzielte in 2019 einen Gesamtbetrag der Einkünfte (= steuerpflichtiger Gewinn) von voraussichtlich 300.000 Euro. Vierteljährlich zahlte sie in 2019 KSt-Vorauszahlungen in Höhe von jeweils 11.000 Euro. Im Jahr 2020 erleidet sie einen Gewinneinbruch. Daraufhin hat sie eine Herabsetzung der KSt-Vorauszahlungen für 2020 auf null Euro beantragt, nachdem sie aber bereits für das erste Quartal 2020 ebenfalls 11.000 Euro abgeführt hat.

Da der Jahresabschluss für 2019 und die Steuererklärung noch nicht fertiggestellt sind, beantragt die GmbH eine Anpassung ihrer KSt-Vorauszahlungen auf der Basis eines um 30 Prozent verringerten Gesamtbetrags der Einkünfte für 2019. Diesen Antrag kann die GmbH zusammen mit dem Antrag auf Herabsetzung der Vorauszahlungen für 2020 stellen. Als Folge des Antrags verringert sich der Gesamtbetrag der Einkünfte für 2019 auf (300.000 Euro - 90.000 Euro =) 210.000 Euro. Die darauf entfallende KSt beträgt (15 Prozent von 210.000 Euro =) 31.500 Euro. Es kommt also zu einer Erstattung in Höhe von (44.000 Euro - 31.500 Euro =) 12.500 Euro. Zu dieser Erstattung kommt die Erstattung aus dem ersten Quartal 2020 hinzu, sodass die GmbH eine zusätzliche Liquidität von 23.500 Euro gewinnt.

5 Investitionsabzugsbetrag: Verlängerung der Investitionsfrist

Gewinn mindernde Investitionsabzugsbeträge sind grundsätzlich bis zum Ende des dritten auf das Wirtschaftsjahr des jeweiligen Abzugs folgenden Wirtschaftsjahres für begünstigte Investitionen zu verwenden; andernfalls sind sie im Jahr der Bildung rückgängig zu machen (§ 7g Abs. 3 EStG). Ein Investitionsabzugsbetrag, der für das Jahr 2017 gebildet worden ist, muss im Ursprungsjahr **gewinnerhöhend aufgelöst** werden, wenn die geplante Investition nicht bis zum 31.12.2020 erfolgt ist. Die daraus resultierenden Steuernachforderungen sind zu verzinsen.

Zur Vermeidung dieser negativen Effekte und zur Steigerung der Liquidität der Unternehmen ist die Frist für Investitionsabzugsbeträge, deren dreijährige Investitionsfrist in 2020 ausläuft, um ein Jahr **auf vier Jahre verlängert worden**. Dadurch haben Steuerpflichtige, die in 2020 investieren wollen, aber wegen der Corona-Krise nicht investieren können, die Gelegenheit, die Investition im Jahr 2021 ohne negative steuerliche Folgen nachzuholen. Erfolgt dann die Investition, wird der Investitionsabzugsbetrag nicht rückgängig gemacht.

6 Elektrofahrzeuge: Neuregelung der Privatnutzung

Die private Nutzung von reinen Elektrofahrzeugen hat sich durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz erneut geändert. Nunmehr gilt Folgendes:

- Bei reinen Elektrofahrzeugen, die nach dem 31.12.2018 **und vor dem 1.1.2020 angeschafft** wurden und deren Bruttolistenpreis 40.000 Euro nicht übersteigt, wird die Bemessungsgrundlage (= Bruttolistenpreis) nur mit einem Viertel angesetzt (sogenannte 0,25-Prozent-Regelung). Liegt der Bruttolistenpreis über 40.000 Euro wird die Bemessungsgrundlage halbiert (sogenannte 0,5-Prozent-Regelung).
- **Neuregelung:** Bei reinen Elektrofahrzeugen, die **ab dem 1.1.2020 und vor dem 1.1.2031** angeschafft wurden bzw. werden, ist die sogenannte 0,25-Prozent-Regelung anzuwenden, wenn deren **Bruttolistenpreis 60.000 Euro** nicht übersteigt. Liegt der Bruttolistenpreis über 60.000 Euro, wird die Bemessungsgrundlage halbiert (sogenannte 0,5-Prozent-Regelung).

Bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen hat sich durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz nichts geändert. Die private Nutzung wird mit 1 Prozent vom halben Bruttolistenpreis angesetzt (0,5-Prozent-Regelung), wenn die Kohlendioxidemission höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer beträgt oder (alternativ)

- bei einer Anschaffung nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 die Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 40 Kilometer beträgt,

- bei einer Anschaffung nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2025 die Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer beträgt,
- bei einer Anschaffung nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2031 die Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 80 Kilometer beträgt.

Die Höhe der Privatnutzung (bzw. der geldwerte Vorteil des Dienstwagen-Nutzers) kann auch mit den tatsächlichen Kosten, die auf die Privatfahrten entfallen, ermittelt werden. Das setzt allerdings voraus, dass ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** geführt wird, aus dem ersichtlich ist, wie sich die Fahrten zusammensetzen. Der geldwerte Vorteil ist mit den Aufwendungen anzusetzen, die auf Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entfallen. Das heißt, dass die insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege sowie das Verhältnis der betrieblichen zu den privaten Fahrten zu ermitteln sind.

7 Dauerleistungen: Auswirkungen der Mehrwertsteuersenkung

Die Reduzierung der Mehrwertsteuersätze von 1.7.2020 bis zum 31.12.2020 wirkt sich auch auf Leistungen aus, die sich über einen längeren Zeitraum erstrecken (Dauerleistungen). Bei den Dauerleistungen kann es sich sowohl um sonstige Leistungen (z.B. Vermietungen, Leasing, Wartungen, Überwachungen, laufende Finanz- und Lohnbuchführung) als auch um die Gesamtheit mehrerer Lieferungen (z.B. Lieferung von Baumaterial) handeln. Für Dauerleistungen können unterschiedliche Zeiträume oder keine zeitliche Begrenzung vereinbart sein. **Dauerleistungen werden ausgeführt:**

- bei einer sonstigen Leistung an dem Tag, an dem der vereinbarte Leistungszeitraum endet,
- bei wiederkehrenden Lieferungen am Tag jeder einzelnen Lieferung (ausgenommen Lieferungen von elektrischem Strom, Gas, Wärme).

Auf Dauerleistungen,

- die vor dem 1.7.2020 erbracht wurden, ist der Umsatzsteuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent anzuwenden;
- die vom 1.7.2020 bis 31.12.2020 ausgeführt werden, ist der Umsatzsteuersatz von 16 Prozent bzw. 5 Prozent anzuwenden.

Bei der **Abrechnung von Nebenleistungen**, für die ein anderer Abrechnungszeitraum als für die Hauptleistung vereinbart ist, richtet sich die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Hauptleistung (z.B. monatlicher Mietzins für eine steuerpflichtige Vermietung mit monatlichem Abschlag für Nebenleistungen und jährlicher Abrechnung der Nebenleistungen).

Sind **Verträge** über Dauerleistungen **als Rechnungen** anzusehen, dann müssen die Verträge dem Umsatzsteuersatz angepasst werden, der zwischen dem 1.7.2020 und 31.12.2020 gilt. Da eine Rechnung aus mehreren Dokumenten bestehen kann, kann sich die Korrektur des Steuersatzes für den Zeitraum von sechs Monaten aus einem **ergänzenden Dokument** ergeben, dass unmissverständlich auf den Vertrag Bezug nimmt.

Wird eine Dauerleistung nicht insgesamt für den vereinbarten Leistungszeitraum, sondern für kürzere Zeitabschnitte (z.B. Vierteljahr, Kalendermonat) abgerechnet, liegen insoweit **Teilleistungen** vor. Das gilt ebenso für unbefristete Dauerleistungen, soweit diese für bestimmte Zeitabschnitte abgerechnet werden, wie z.B. bei Nutzung einer Datenbank. Teilleistungen sind auch dann anzuerkennen, wenn in einer Rechnung neben dem Gesamtentgelt auch der Teilbetrag angegeben ist, der auf einen kürzeren Leistungsabschnitt entfällt. Die Anwendung des zutreffenden Umsatzsteuersatzes richtet sich nach dem Zeitpunkt der Ausführung der jeweiligen Teilleistung, für den die gleichen Grundsätze gelten wie für den Zeitpunkt der Dauerleistung selbst.

Wird bei einer **Dauerleistung** (z.B. für die Zeit vom 1.1.2020 bis zum 31.12.2020) ein **kürzerer Abrechnungszeitraum** vereinbart, sind umsatzsteuerrechtlich entsprechende Teilleistungen anzuerkennen. Neben dem Gesamtentgelt ist dann das Entgelt oder der Preis für diesen kürzeren Abrechnungszeitraum anzugeben. Sind über Dauerleistungen, die vor dem 1.7.2020 begonnen haben und nach dem 30.6.2020 enden, schon Rechnungen erteilt worden, in denen das Gesamtentgelt oder der Gesamtpreis nach dem Steuersatz von 19 Prozent bzw. 7 Prozent angegeben worden ist, müssen diese entsprechend berichtigt werden.

8 Degressive Abschreibung von beweglichen Wirtschaftsgütern neu eingeführt

Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens werden regelmäßig verteilt über die betriebsgewöhnliche Nutzung abgeschrieben (= planmäßige Abschreibung). Durch das Zweite Corona-Steuerhilfegesetz wurde die degressive Abschreibung (= degressive Buchwertabschreibung) 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 von maximal 25 Prozent der Anschaffungs- oder Herstellungskosten und höchstens dem zweieinhalbfachen der linearen Abschreibung.

Im Jahr der Anschaffung- oder Herstellung wird die Abschreibung mit dem zweieinhalbfachen (maximal 25 Prozent) der Anschaffungs- oder Herstellungskosten berechnet und anschließend vom jeweiligen Restbuchwert. Das bedeutet, dass die Abschreibung am Anfang deutlich höher ausfällt als die lineare Abschreibung.

Beispiel:

Eine GmbH hat im Januar 2020 einen Kopierer für 4.900 Euro netto angeschafft, den sie nach der amtlichen Abschreibungstabelle über sieben Jahre abschreiben muss.

Die degressive Abschreibung beträgt 4.900 Euro: sieben Jahre = 700 Euro x 2,5 = 1.750 Euro, maximal 25 Prozent von 4.900 Euro = 1.225 Euro.

<i>Anschaffungskosten 2020</i>	<i>4.900 Euro</i>
<i>Abschreibung 25 Prozent von 4.900 Euro</i>	<i>1.225 Euro</i>
<i>Buchwert am 31.12.2020</i>	<i>3.675 Euro</i>
<i>Abschreibung 2021: 25 Prozent von 3.675 Euro</i>	<i>918,75 Euro</i>
<i>Buchwert am 31.12.2021</i>	<i>2.756,25 Euro</i>
<i>Abschreibung 2022: 25 Prozent von 2.756,25</i>	<i>689,06 Euro</i>
<i>Buchwert 31.12.2022</i>	<i>2.067,19 Euro</i>

usw.

Für Wirtschaftsgüter, die eine GmbH in dem Zeitraum von zwei Jahren (vom 1.1.2020 bis zum 31.12.2021) anschafft oder herstellt, hat sie die Wahl zwischen linearer oder degressiver Abschreibung. Hat sie sich für

- die lineare Abschreibung entschieden, ist ein nachträglicher Wechsel von der linearen zur degressiven Abschreibung nicht zulässig;
- die degressive Abschreibung entschieden, kann sie jederzeit zur linearen Abschreibung wechseln. Um das Wirtschaftsgut vollständig abschreiben zu können, muss sie sogar (spätestens im letzten Jahr der Nutzungsdauer) zur linearen Abschreibung wechseln.

Bei Wirtschaftsgütern, die in der Zeit vom 1.1.2020 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder hergestellt wurden oder werden und bei denen die Gesellschaft 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.

Hintergrundinformationen zum Mandanten-Rundschreiben für GmbH-Geschäftsführer Nr. 5/2020

(entsprechend der Reihenfolge der fachlichen Informationen)

Thema	Volltext-Fundstelle	GmbH-Steuerpraxis
1 Zweites Corona-Steuerhilfegesetz/Überblick	Zweites Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Corona-Krise (Zweites Corona-Steuerhilfegesetz) vom 29.6.2020; BGBl. 2020 I, S. 1512	2020, S. 236
2 Corona-Bonus (1), Geschäftsführer	§ 3 Nr. 11a in der Fassung der ersten Corona-Steuerhilfegesetzes vom 19.6.2020, BStBl. 2020 I, S. 550 Bundesfinanzministerium, FAQ-Katalog „Corona“ (Steuern) vom 29.6.2020 www.bundesfinanzministerium.de	2020, S. 225
3 Corona-Bonus (2)/ Sonderzahlung	Bundesfinanzministerium, FAQ-Katalog, Teil VII Frage 5 www.bundesfinanzministerium.de	2020, S. 227
4 Körperschaftsteuer-Vorauszahlung	§ 110 EStG in der Fassung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes	2020, S. 237
5 Investitionsabzugsbetrag	§ 52 Abs. 16 EStG in der Fassung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes siehe oben zu 1	–
6 Elektrofahrzeuge	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 in der Fassung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes siehe oben zu 1	–
7 Dauerleistungen	Bundesfinanzministerium, Schreiben vom 30.6.2020, Az. III C 2 - S 7030/20/10009 :004-11; BStBl. 2020 I, S. 584	–
8 Degressive Abschreibung	§ 7 Abs. 2 EStG in der Fassung des Zweiten Corona-Steuerhilfegesetzes siehe oben zu 1	–