

# moneo



RSM INFORMIERT

2. AUSGABE 2021

**SCHWERPUNKTTHEMA**  
Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Mitarbeiterentsendung

**ALLE STEUERZAHLER**  
Auslandssemester und Praxissemester

**UMSATZSTEUER**  
Behandlung von Sachspenden

## LEITGEDANKEN



**Stephanie Kiel**  
Steuerberaterin | Director  
stephanie.kiel@rsm.de



**Stefanie Bussmann**  
Steuerberaterin | Director  
stefanie.bussmann@rsm.de

Liebe Leserinnen und Leser,

seit nunmehr über einem Jahr müssen wir mit dem Corona-Virus leben. Wir befinden uns inzwischen in der dritten Welle, die Einschränkungen des öffentlichen Lebens nehmen leider eher wieder zu. Insbesondere für die Hotel-, Gastronomie- oder die Kultur- und Veranstaltungsbranche gibt es derzeit kaum Öffnungsperspektiven. Sie finden daher auch künftig zeitnah und umfangreich Informationen in unserem „Corona Resource Center“ im Internet unter [www.rsm.de](http://www.rsm.de).

Die COVID-19-Pandemie beeinflusst auch die Erstellung von Jahresabschlüssen, denn Vermögensgegenstände und Schulden sind grundsätzlich unter der Annahme der Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu bewerten (Going-Concern-Prinzip). Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Pandemie und die vielfältigen staatlichen Maßnahmen geben Anlass, dieses Going-Concern-Prinzip genauer unter die Lupe zu nehmen.

Gewöhnlich wird der Fortbestand eines Unternehmens angenommen, wenn in der Vergangenheit nachhaltig Gewinne erzielt wurden, leicht auf finanzielle Mittel zurückgegriffen werden kann und keine bilanzielle Überschuldung droht. Ergänzt wird dies durch eine Zukunftsprognose, die in der Regel die Unternehmenstätigkeit in den folgenden zwölf Monaten umfasst. Diese zukunftsorientierten Überlegungen werden bei der Erstellung der Jahresabschlüsse, die Bilanzstichtage nach dem 31.12.2019 betreffen, deutlich mehr Raum einnehmen müssen. Die Beurteilung anhand von vergangenheitsbezogenen Daten dürfte in den meisten Fällen nicht mehr zielführend sein.

Mit moneo bieten wir Ihnen praxisrelevante Hinweise und Anregungen, die Ihnen nicht nur für Ihre tägliche Arbeit, sondern auch privat nützlich sind. Wir hoffen, mit der Themenauswahl und der auf den Punkt gebrachten Darstellungsweise Ihrem Informationsbedürfnis gerecht zu werden und freuen uns auf Ihr Feedback. Bitte wenden Sie sich mit Wünschen gern an uns. Sollten Sie den Versand der moneo nicht mehr benötigen, so genügt eine kurze Nachricht an die auf der letzten Seite genannte E-Mail-Adresse.

Gerne stehen wir Ihnen bei Fragen zu den Inhalten von moneo, aber selbstverständlich auch zu allen anderen steuerlichen und rechtlichen Themen, beratend zur Seite. Mit Hilfe unseres weltweiten Netzwerks finden wir in jedem Fall eine maßgeschneiderte Lösung.

Wir wünschen Ihnen eine aufschlussreiche Lektüre!

Bleiben Sie gesund!

Ihr RSM-Redaktionsteam

# INHALT

## Schwerpunktthema

Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Mitarbeiterentsendung	4
--	---

## Alle Steuerzahler

Progressionsvorbehalt bei Kurzarbeitergeld und anderen Lohnersatzleistungen	5
Sofortabschreibung von Computerhardware und Software	6
Steuerfreies Firmenfitnessprogramm	6
Auslandssemester und Praxissemester	6

## Unternehmensbesteuerung

Fortführungsgebundener Verlustvortrag	7
Anpassung von Ergebnisabführungsverträgen in Altfällen	8

## Umsatzsteuer

Behandlung von Sachspenden	8
----------------------------	---

## Immobilien

Verwerfung der Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung	9
---	---

## Erbschaftsteuer

Das Berliner Testament	9
------------------------	---

## Wirtschaft und Recht

Änderungskündigungen in Corona-Zeiten	10
Geschäftsschließung im Corona-Lockdown: Zur Reduzierung der Gewerberaummiete	11
Anpassungspflicht von Betriebsrenten	11

### Hinweis in eigener Sache

Wir sind weiterhin für Sie da, auch wenn sich derzeit viele unserer Mitarbeiter aus Sicherheitsgründen im Home-Office befinden. Sie erreichen Ihre Ansprechpartner unter den gewohnten Kontaktdaten.



# SCHWERPUNKTTHEMA

## Auswirkungen der COVID-19-Pandemie auf die Mitarbeiterentsendung

Aufgrund der weltweiten Ausbreitung des Corona-Virus haben zahlreiche Staaten Maßnahmen zu deren Eindämmung beschlossen. Das öffentliche Leben wurde etwa durch Lockdowns, Einreiseverbote und Quarantäneregulungen heruntergefahren. Dies hat auch im Bereich der Mitarbeiterentsendung weitreichende Folgen. Arbeitgeber sind nun oftmals herausgefordert, sich mit dem Thema „Begründung einer Betriebsstätte“ und möglichen Verpflichtungen zum Einbehalt von Lohn- bzw. Quellensteuern auseinanderzusetzen. Denn sollte sich bei einem zeitweilig im Ausland tätigen Arbeitnehmer pandemiebedingt der gewöhnliche Arbeitsort ändern, beispielsweise durch Verlagerung ins Home-Office, können sich Auswirkungen in steuerlicher und sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht ergeben.

### Steuerliche Auswirkungen

Bei einer Mitarbeiterentsendung handelt es sich um eine vorübergehende Tätigkeit eines Arbeitnehmers in einem anderen Staat. Durch die COVID-19-Pandemie kommt es allerdings häufig zu Unterbrechungen eines solchen Auslandseinsatzes. Da die Arbeitnehmer derzeit in ihrer Mobilität aufgrund von Reisebeschränkungen stark behindert sind, werden Entsendungen verschoben oder das Home-Office im Ansässigkeitsstaat (Wohnsitzland) genutzt.

Das Bundesfinanzministerium hat darauf reagiert und mit Frankreich, den Niederlanden, Belgien, Luxemburg, Österreich, der Schweiz und Polen befristete Sondervereinbarungen zur pandemiebedingten Anpassung der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) abgeschlossen. DBA sind zwischenstaatliche Verträge, in denen zwei Länder regeln, welcher Staat bei grenzüberschreitenden Aktivitäten das Besteuerungsrecht hat. Grundsätzlich hat jeder Vertragsstaat für die Arbeitstage das Besteuerungsrecht, an denen der Arbeitnehmer im jeweiligen Land



physisch tätig wird. Mit diesen Sondervereinbarungen wird nun bezweckt, die betroffenen Arbeitnehmer so zu stellen, als hätten sie an ihrem eigentlichen Tätigkeitsort gearbeitet. Die Arbeit im Home-Office führt somit nicht zu steuerlichen Nachteilen. Diese Tatsachen-Fiktion gilt allerdings nicht für Home-Office-Arbeitstage, die unabhängig von der Corona-Krise sowieso im Home-Office verbracht worden wären.

In den Fällen, in denen keine Sondervereinbarung geschlossen wurde, muss die Tätigkeit im Home-Office als physischer Anwesenheitstag im Ansässigkeitsstaat gewertet werden, auch wenn ursprünglich ein Arbeitseinsatz im Tätigkeitsstaat geregelt war. In Abhängigkeit von den zugrundeliegenden Regelungen des jeweiligen DBAs könnte es durch das Überschreiten einer bestimmten Anzahl an Tagen, an denen der eigentliche Tätigkeitsstaat nicht aufgesucht wird, zu einem teilweisen Wechsel des Besteuerungsrechts kommen.

Davon abgesehen sorgt die durch Corona bedingte Tätigkeit im Inland für ein erhöhtes Risiko hinsichtlich der Begründung einer Betriebsstätte im Inland. Das Home-Office des Arbeitnehmers ist zwar nur in Ausnahmefällen als Betriebsstätte des ausländischen Arbeitgebers anzusehen. Wenn im Inland jedoch regelmäßig ein Büro des ausländischen Arbeitgebers oder einer dem Arbeitgeber nahestehenden Person aufgesucht wird, zu dem ein uneingeschränkter Zugang besteht, kann dies als feste Geschäftseinrichtung zu beurteilen sein und damit eine Betriebsstätte im Inland vorliegen. Sofern der Arbeitnehmer umfangreiche Vertretungsrechte besitzt, könnte das außerdem eine ungewollte Vertreterbetriebsstätte zur Folge haben. Soweit Kosten vom Arbeitgeber oder einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat zu tragen sind, wechselt das Besteuerungsrecht generell in diesen Tätigkeitsstaat.

### Sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen

Wird der grenzüberschreitend entsandte Arbeitnehmer planwidrig im Home-Office tätig, kann das zur Sozialversicherungspflicht im Wohnsitzland samt zugehöriger Registrierungs- und Beitragspflichten für den Arbeitgeber führen. Es ist daher im Einzelfall zu überprüfen, ob das bisher anzuwendende Sozialversicherungssystem weiter Anwendung findet.

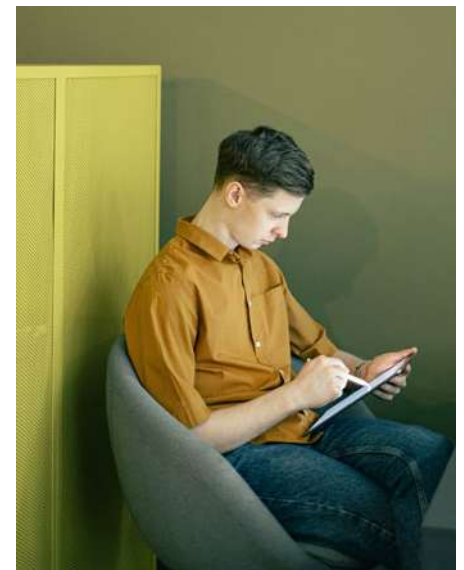
Bei Beschäftigungen innerhalb der EU-/EWR-Staaten und der Schweiz unterliegen Arbeitnehmer grundsätzlich nur den Rechtsvorschriften eines der Mitgliedsstaaten. Die Sozialversicherungspflicht besteht dabei regelmäßig in demjenigen Land, in dem die Arbeit physisch ausgeübt wird. Von diesem Tätigkeitsortsprinzip gibt es jedoch drei Ausnahmen:

1. Bei Entsendungen wird weiterhin für maximal 24 Monate das Sozialversicherungsrecht des Entsendestaates angewendet, wenn der Arbeitnehmer unmittelbar vor seiner Entsendung dem Recht dieses Landes unterlag, und keine andere Person durch ihn abgelöst wird.

2. Für Arbeitnehmer mit Mehrfachbeschäftigung, die also regelmäßig zumindest in zwei Mitgliedsstaaten eine Tätigkeit für ihren Arbeitgeber ausüben, gelten die Rechtsvorschriften des Wohnsitzstaates, sofern sie dort mehr als 25 % ihrer Arbeitszeit leisten. Wenn kein wesentlicher Teil der Tätigkeit im Wohnsitzland ausgeübt wird, sind alternativ die Rechtsvorschriften desjenigen Mitgliedsstaates anwendbar, in dem der Arbeitgeber seinen Sitz hat.
3. Die betroffenen Mitgliedsstaaten haben die Möglichkeit, Ausnahmevereinbarungen für Entsendungen von mehr als 24 Monaten oder bei befristeten lokalen Anstellungen zu treffen. Eine solche Vereinbarung gewährleistet bis zu fünf Jahre lang den Verbleib im Sozialversicherungssystem des Heimatlandes.

Die Deutsche Verbindungsstelle Krankenversicherung Ausland hat pandemiebedingte Unterbrechungen von Mitarbeiterentsendungen einheitlich geregelt: Dauert die Unterbrechung der Entsendung nicht mehr als zwei Monate und verschiebt sich

das Ende der Entsendung nicht nach hinten, bleibt die A1-Bescheinigung gültig. Eine solche A1-Bescheinigung muss ein Arbeitgeber immer dann beantragen, wenn er einen seiner Arbeitnehmer vorübergehend ins Ausland schickt. Bei längeren Unterbrechungen ist die Entsendung erneut anzuzeigen. A1-Bescheinigungen von Arbeitnehmern, die üblicherweise in mehreren Staaten erwerbstätig sind, behalten bei einer kurzzeitig anderen Verteilung der Arbeitszeit ebenfalls ihre Gültigkeit.



## ALLE STEUERZAHLER

### Progressionsvorbehalt bei Kurzarbeitergeld und anderen Lohnersatzleistungen



Kurzarbeitergeld ist lohnsteuerfrei. Das gilt auch für Aufstockungen des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld für die Monate März 2020 bis Dezember 2021, soweit die Aufstockungen zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80 % des Unterschiedsbetrags zwischen dem „Soll-Entgelt“ und dem „Ist-Entgelt“ nicht übersteigen. Das Kurzarbeitergeld sowie die steuerfreien arbeitgeberseitigen Aufstockungen unterliegen jedoch dem Progressionsvorbehalt. Gleiches gilt für andere Lohnersatzleistungen, wie z. B. Arbeitslosengeld, Krankengeld, Elterngeld oder Verdienstausfallentschädigungen nach dem Infektionsschutzgesetz.

Durch den Progressionsvorbehalt werden die steuerfreien Leistungen bei der Ermittlung des individuellen Einkommensteuersatzes einbezogen. Dieser individuelle Steuersatz wird dann (nur) auf das tatsächlich steuerpflichtige Einkommen (also ohne Kurzarbeitergeld und etwaige andere Lohnersatzleistungen) angewendet. Dadurch ergibt sich ein höherer Steuersatz für dieses Einkommen; es kann zu Steuernachzahlungen für Arbeitnehmer kommen. Werden Lohnersatzleistungen von mehr als 410 € bezogen, besteht eine Verpflichtung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung.

## Sofortabschreibung von Computerhardware und Software

Die Finanzverwaltung akzeptiert eine Sofortabschreibung bei der Anschaffung von Computerhardware (einschließlich Peripheriegeräten) und Software (Standard- und Individualsoftware) für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2020 enden. Dies gilt auch bei einer unterjährigen Anschaffung der Wirtschaftsgüter. Die Sofortabschreibung des Restbuch-

wertes betrifft auch Wirtschaftsgüter, die in früheren Wirtschaftsjahren angeschafft wurden und bei denen eine andere als die einjährige Nutzungsdauer zugrunde gelegt wurde. Die Sofortabschreibung gilt nach Ansicht des IDW nicht für die Handelsbilanz; dort hat eine Abschreibung nach der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer zu erfolgen.

Diese Grundsätze sind ab dem Veranlagungszeitraum 2021 entsprechend auch für die Anschaffung von Wirtschaftsgütern des Privatvermögens anwendbar, die zur Einkünfteerzielung verwendet werden. Dies kann insbesondere für Arbeitnehmer im Rahmen des Home-Office relevant sein.

## Steuerfreies Firmenfitnessprogramm

Erwirbt ein Arbeitgeber einjährige Trainingslizenzen für ein Firmenfitnessprogramm, so fließt den teilnehmenden Arbeitnehmern der Vorteil aus der Nutzung des Fitnessprogrammes (als üblicher Endpreis und ggf. unter Verrechnung von Eigenanteilszahlungen der Arbeitnehmer) als laufender Arbeitslohn monatlich zu. Der Arbeitgeber hat in diesem Fall sein vertragliches Versprechen, den Arbeitnehmern die Nutzung der Fitnessstudios zu ermöglichen, unabhängig von seiner eigenen einjährigen Vertragsbindung monatlich fortlaufend durch Einräumung der tatsächlichen Trainingsmöglichkeit erfüllt. Daran ändert auch die bloße Aushändigung einer ausgedruckten

Trainingsberechtigung bzw. eines Mitgliedsausweises nichts, solange den Arbeitnehmern damit kein verbrieftes Anspruchsrecht gegen den Betreiber auf Nutzung der Anlagen eingeräumt wird. Sofern der monatliche geldwerte Vorteil somit unter die 44 €-Freigrenze fällt, ist er steuer- und sozialversicherungsfrei (BFH v. 07.07.2020, VI R 14/18). Ab dem 01.01.2022 beträgt die monatliche steuerfreie Sachbezugs-grenze 50 €.

Ein anderes Ergebnis tritt jedoch ein, wenn den Arbeitnehmern das Recht zum vergünstigten Erwerb einer Jahresnetzkarte (Jobticket) eingeräumt wird. In diesem Fall fließt mit verbilligtem Erwerb der Jahresnetzkarte

der Vorteil den Arbeitnehmern einmalig als sonstiger Bezug zu. Die Arbeitnehmer, die das Jobticket vergünstigt erwerben, haben insoweit keine Ansprüche mehr gegen den Arbeitgeber, sondern nur noch gegenüber dem Verkehrsunternehmen.



## Auslandssemester und Praxissemester



Eine beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung eröffnet Steuerpflichtigen einen Abzug von Werbungskosten bis zu 1.000 € monatlich, beispielsweise für Unterkunft oder Fahrten. Die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung ist jedoch an einige Voraussetzungen geknüpft. Insbesondere bei Studierenden, die mit Erst- bzw. Hauptwohnsitz in Ihrem Elternhaus gemeldet sind, kommt es dabei häufig zu Streitfragen. Fraglich ist beispielsweise, ob sich die erste Tätigkeitsstätte von Vollzeitstudierenden im Zuge eines verpflichtenden Auslandssemesters/-praktikums, an den neuen Studien-/Praktikumsort ver-

legt. Sofern die erste Tätigkeitsstätte mitwandert, wäre ein Kostenabzug aus einer doppelten Haushaltsführung ausgeschlossen.

Der Bundesfinanzhof geht davon aus, dass die erste Tätigkeitsstätte nicht zwangsläufig mitwandert. Folgerichtig ist es Studierenden möglich, Unterkunftskosten sowie Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen eines Auslandsaufenthaltes als vorweggenommene Werbungskosten abzuziehen, da die Studierenden der

inländischen Hochschule zugeordnet bleiben, ungeachtet dessen, ob eine doppelte Haushaltsführung vorliegt. Generell erfordert ein Ansatz der Werbungskosten jedoch eine bereits abgeschlossene Erstausbildung der Studierenden. Erst nach erfolgreichem Abschluss einer Berufsausbildung oder eines Bachelorstudiums können vorweggenommene Werbungskosten in der Steuererklärung angesetzt und damit Verluste festgestellt werden. In den Folgejahren ist es den Steuerpflichtigen so möglich, die ent-

standenen Verluste mit den Einkünften zu verrechnen.

## Hinweis

Für berechnete Studierende ist es empfehlenswert, Belege für die Aufwendungen des Auslandsaufenthaltes aufzubewahren und im Zuge der Steuererklärung für das jeweilige Veranlagungsjahr den Verlust feststellen zu lassen.

## UNTERNEHMENSBESTEUERUNG

### Fortführungsgebundener Verlustvortrag

Bei Kapitalgesellschaften können infolge von Anteilsübertragungen von mehr als 50 % sowohl körperschaftsteuerliche als auch gewerbesteuerliche Verlustvorträge verloren gehen (sog. schädlicher Beteiligungserwerb). Zur Abmilderung dieser negativen Steuerfolgen wurde mit Wirkung ab 2016 mit § 8d KStG der sogenannte fortführungsgebundene Verlustvortrag eingeführt. Diese Regelung wurde für notwendig gehalten, um Gesellschaften, die weiterhin am Wirtschaftsleben teilnehmen, steuerlich nicht zu behindern.

Die Voraussetzungen für eine Fortführung der Verlustvorträge trotz mehrheitlichem Anteilsübergang sind allerdings umfassend und restriktiv. So muss die Kapitalgesellschaft in den drei Veranlagungszeiträumen vor dem Anteilsübergang denselben Geschäftsbetrieb unterhalten haben. Ein Verlustvortrag entfällt ebenfalls, wenn nach dem Beteiligungserwerb der Geschäftsbetrieb eingestellt oder ruhend gestellt wird. Schädlich ist ebenso eine andersartige Zweckbestimmung des Betriebes, die Aufnahme eines zusätzlichen Geschäftsbetriebs, die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft, die Stellung eines Organträgers oder die Übertragung von Wirtschaftsgütern auf die Kapitalgesellschaft zu einem geringeren Wert als dem Marktwert.

Der Gesetzgeber missbilligt mit diesem Katalog die Zuführung profitabler externer Aktivitäten mit dem Ziel, die vorhandenen Verlustvorträge hiermit zu verrechnen. Gefördert in Gestalt eines fortbestehenden Verlustvortrags wird die Erwirtschaftung von Gewinnen aus dem Geschäftsbetrieb, der ursprünglich den Verlust erlitten hat. Diese umfassenden Vorgaben machen die Anwendung der Vorschrift sehr schwierig und streitanfällig.

Weiterhin wird der fortführungsgebundene Verlustvortrag nur auf Antrag hin gewährt. Der Antrag ist in der Steuererklärung für das Jahr des schädlichen Beteiligungserwerbs zu stellen. Die Finanzverwaltung ging dabei in den Anfangsjahren davon aus, dass nur in einer „erstmaligen“ Steuererklärung der entsprechende Antrag gestellt werden kann. Technisch erfolgte dies durch den Eintrag einer „1“ im entsprechenden Feld.

Die Finanzverwaltung machte es sich hier aber zu einfach, da diese restrikti-



ve Vorgehensweise von Beginn an kritisiert wurde. Tatsächlich machte der Gesetzeswortlaut in zeitlicher Hinsicht keine Vorgabe für eine Begrenzung der Antragsausübung. Steuerpflichtige, denen mit dieser Begründung der Verlustvortrag versagt wurde, suchten ihr Recht bei den Finanzgerichten und hatten in mehreren Fällen auch Erfolg. Fünf Jahre nach Inkrafttreten dieser Norm hat die Finanzverwaltung von ihrer bisherigen Sichtweise Abstand genommen. Nunmehr kann der Antrag grundsätzlich bis zur Unanfechtbarkeit der betreffenden Steuerfestsetzung gestellt werden. Dies gilt folglich auch, wenn in einem Änderungsbescheid erstmals ein schädlicher Beteiligungserwerb berücksichtigt wird. Dieser Meinungswandel der Finanzverwaltung ist sachgerecht und entspricht den Bedürfnissen der betroffenen Unternehmen (BMF-Schreiben v. 18.03.2021).

## Anpassung von Ergebnisabführungsverträgen in Altfällen

Die am 01.01.2021 in Kraft getretene Änderung des § 302 AktG durch das Sanierungs- und Insolvenzrechtsfortentwicklungsgesetz (SanInsFoG) veranlasst die Überprüfung von Ergebnisabführungsverträgen (EAV) in sog. Altverträgen.

Hintergrund ist, dass für die steuerliche Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organshaft u.a. der Abschluss eines EAV vorausgesetzt wird. Der EAV, der mit einer GmbH als Organgesellschaft abgeschlossen wird, muss eine Vereinbarung zur Verlustübernahme enthalten. Diese Vereinbarung wiederum muss einen Verweis auf die Vorschriften des § 302 AktG in seiner jeweils gültigen Fassung einschließen (sog. dynamischer Verweis, § 17 Abs. 1 S. 2 Nr. 2 KStG).

Bislang galt aber, dass bei Altverträgen, die vor dem 27.02.2013 abgeschlossen oder letztmals geändert wurden, auch eine wörtliche Wiedergabe des Inhaltes

dieser Vorschrift, ohne direkten Verweis auf § 302 AktG, ausreicht (sog. statischer Verweis).

Aufgrund der Änderung des § 302 AktG sind nunmehr EAV, die mit einer GmbH als Organgesellschaft vor dem 27.02.2013 abgeschlossen wurden und keinen dynamischen Verweis enthalten, anpassungsbedürftig.

Die Anpassung dieser EAV muss bis zum Ende des Veranlagungszeitraumes 2021 erfolgen (BMF-Schreiben v. 24.03.2021). Bei Organgesellschaften, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, muss somit spätestens zum 31.12.2021 eine Anpassung durchgeführt werden. Die Änderung des EAV muss durch notariell beurkundeten Änderungsbeschluss sowie Aufnahme der Änderung in das Handelsregister erfolgen. Maßgeblich für die termingerechte Anpassung des EAV ist nicht der Antrag auf Eintragung in das Handels-

register, sondern die tatsächlich durchgeführte Eintragung. Dies ist vor allem problematisch im Hinblick auf Organgesellschaften, deren Geschäftsjahr nicht dem Kalenderjahr entspricht. In diesen Fällen muss die Änderung des EAV bereits vor dem 31.12.2021 vorgenommen werden.

Zu beachten ist, dass durch die Anpassungen des EAV keine neue Mindestlaufzeit der Durchführung des EAV ausgelöst wird: Grundsätzlich muss der EAV eine Mindestlaufzeit von fünf Jahren vorweisen, um die steuerrechtliche Anerkennung der Organshaft zu gewährleisten (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. 3 Satz 1 KStG). Wird der EAV neu abgeschlossen, beginnt eine neue Mindestvertragslaufzeit. Da es sich aber bei der Ergänzung des EAV um den dynamischen Verweis nicht um einen Neuabschluss – sondern lediglich um eine Vertragsanpassung – handelt, wird keine neue Mindestlaufzeit in Gang gesetzt.

## UMSATZSTEUER

### Behandlung von Sachspenden

Bei Sachspenden durch Unternehmer besteht umsatzsteuerlich die Fiktion eines Leistungsaustausches gemäß § 3 Abs. 1b UStG (sog. unentgeltliche Wertabgabe). Damit verbunden ist die Frage, wie die Bemessungsgrundlage zutreffend bestimmt werden kann. Aufgrund der bisher bestehenden Unsicherheiten und des Risikos von

späteren Umsatzsteuernachforderungen durch Betriebsprüfungen schreckten in der Vergangenheit viele Unternehmer vor Sachspenden zurück.

Um dem insbesondere im Rahmen der Corona-Pandemie entgegenzuwirken, hat die Finanzverwaltung erstmals mit

einem BMF-Schreiben v. 18.03.2020 die Bestimmung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage konkretisiert. Danach ist zu unterscheiden, ob die betreffenden Gegenstände zum Zeitpunkt der unentgeltlichen Wertabgabe wegen ihrer Beschaffenheit nicht mehr oder nur noch stark eingeschränkt verkehrsfähig sind. Die Minderung der Bemessungsgrundlage ist korrespondierend zur Verkehrsfähigkeit vorzunehmen. Eine Bemessungsgrundlage von „Null“ kommt somit nur für Lebensmittel und Non-Food-Artikel in Betracht, wenn diese kurz vor Ablauf des Mindesthaltbarkeitsdatums stehen sowie bei Frischwaren (z. B. Backwaren, Obst und Gemüse), deren Verkaufsfähigkeit aufgrund von Mängeln nicht mehr gegeben ist. Waren, die durch erhebliche Material- oder Verpackungsfehler oder fehlende Marktgängigkeit nur





eingeschränkt verkehrsfähig sind, können für Zwecke der Umsatzbesteuerung mit einer geminderten Bemessungsgrundlage nach dem objektiven Wert angesetzt werden. Für Neuware, die ohne jegliche Beeinträchtigung aus wirtschaftlichen oder logistischen Gründen aus dem Warenverkehr ausgesondert wird, ist für die Umsatzbesteuerung der Sachspende ein fiktiver Einkaufspreis

anhand objektiver Schätzgrundlagen zu ermitteln (dies auch dann, wenn die Waren ansonsten vernichtet worden wären).

Die Problematik der Umsatzbesteuerung von Sachspenden besteht also grundsätzlich auch weiterhin. Allerdings schafft die Finanzverwaltung jedoch mit einem zweiten BMF-Schreiben v. 18.03.2021 eine befristete

Billigkeitsregelung: Bei Warenspenden von Einzelhändlern zwischen dem 01.03.2020 und dem 31.12.2021 an steuerbegünstigte Organisationen wird auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe verzichtet, wenn der betreffende Einzelhändler wirtschaftlich erheblich von der Corona-Pandemie betroffen ist.

## IMMOBILIEN

### Verwerfung der Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung

Der Kaufpreis für eine Immobilie muss für die Berechnung der Abschreibung auf das Gebäude und auf den Grund und Boden aufgeteilt werden. Nur der auf das Gebäude entfallende Preis darf abgeschrieben werden. Zu diesem Zweck hat die Finanzverwaltung eine Arbeitshilfe im Excel-Format veröffentlicht, die von den Finanzämtern angewendet wird. Diese führt jedoch meist zu zweifelhaften Ergebnissen, unter anderem, weil die Berechnungsmethode zwar die oftmals erheblich gestiegenen lokalen Bodenrichtwerte benutzt, aber bei den Baupreissteigerungen nur den Bundesdurchschnitt. Regionale Besonderheiten

werden folglich nur unzureichend berücksichtigt, so dass sich häufig ein zu niedriger Gebäudeanteil ergibt.

Der Bundesfinanzhof hat nun die Anwendung dieser Arbeitshilfe wegen schwerwiegender systematischer Mängel verworfen. Weiterhin hat das Gericht bestätigt, dass die von den Beteiligten vorgenommene Kaufpreisaufteilung generell maßgeblich ist. Hiervon dürfe nur abgewichen werden, wenn die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt wurden und wirtschaftlich unhaltbar sind. Ansonsten sei dasjenige Bewertungsverfahren zu nutzen, welches den

tatsächlichen Gegebenheiten des Einzelfalles am besten entspricht (BFH v. 21.07.2020, Az. IX R 26/19).

### Hinweis

Es ist daher anzuraten, bereits im notariellen Kaufvertrag für das Gebäude sowie den Grund und Boden getrennte Preise auszuweisen. Diese müssen jedoch die realen Wertverhältnisse widerspiegeln, dürfen also nicht nur zum Schein getroffen worden sein.

## ERBSCHAFTSTEUER

### Das Berliner Testament

Als Berliner Testament wird eine testamentarische Regelung bei Eheleuten bezeichnet, bei der die Ehegatten sich gegenseitig zu Erben einsetzen und ihre gemeinsamen Kinder zu Erben des Letztversterbenden. Diese Regelung kann sich zivilrechtlich als sinnvoll erweisen, weil die Interessen der Eheleute dadurch vorteilhaft abgedeckt werden.

Die Folgen aus erbschaftsteuerlicher Sicht können aber – in der Familie betrachtet – nachteilig sein, sobald

Vermögen oberhalb der persönlichen Erbschaftsteuerfreibeträge vererbt wird. Der Freibetrag beträgt für Ehepartner 500.000 € und für jedes Kind 400.000 €. Die Steuerbelastung steigt bei einem Berliner Testament im Vergleich zu einem Erbfall mit Vermögensübergang auch auf die Kinder in Abhängigkeit von der Anzahl der Kinder. Für die Steuerbelastung relevant ist auch die Vermögensaufteilung zwischen den Eltern sowie die Höhe des steuerpflichtigen Vermögens.

Um die steuerlichen Nachteile der zivilrechtlich als vorteilhaft angesehenen Vererbung zu vermeiden, sollten in den Testamenten für den ersten Erbfall Vermächtnisse zu Gunsten der Kinder – bis zur Höhe der persönlichen Freibeträge – vorgesehen werden. In diesem Zusammenhang kann auch an Vermächtnisse für ggf. vorhandene Enkelkinder gedacht werden. Diese Vermächtnisse sind als Nachlassverbindlichkeit abzugsfähig. Damit die Liquidität des überlebenden Ehegatten

nicht übermäßig beansprucht wird, kann dabei auch eine spätere Fälligkeit oder ratenweise Auszahlung angeordnet werden.

Eine andere Möglichkeit zur Minderung der Erbschaftsteuerbelastung ist die Geltendmachung von Pflichtteilsansprüchen durch die vom Erbe aus-

geschlossenen Kinder. Dies kann einvernehmlich auch auf einen Wert unterhalb des rechtlich bestehenden Anspruchs erfolgen. Bis zu 400.000 € je Kind sind davon dann wegen des persönlichen Freibetrages steuerfrei. Auch dieser Pflichtteil mindert die Steuerbemessungsgrundlage für den überlebenden Elternteil.

Das Besondere an dem Pflichtteil besteht darin, dass ein Kind ihn auch noch nach dem Tode des zweiten Elternteils geltend machen kann, wenn der Anspruch noch nicht verjährt ist. Die Verjährungsfrist beträgt 3 Jahre (§§ 195, 199 BGB). Dies gilt auch dann, wenn nur ein Kind als Erbe vorhanden ist.

## WIRTSCHAFT UND RECHT

### Änderungskündigungen in Corona-Zeiten



Die Corona-Pandemie hat in vielen Branchen zur Einführung von Kurzarbeit und zur Tätigkeit im Home-Office geführt. Diese Änderungen im Arbeitsleben beschäftigen derzeit auch die Gerichte.

Das Arbeitsgericht (AG) Stuttgart hat entschieden, dass eine außerordentliche Kündigung zur Einführung von Kurzarbeit zulässig sein kann. Die Klägerin war bei dem beklagten Leiharbeitsunternehmen als Personaldisponentin zur Einsatzplanung in Kindergärten und Kindertagesstätten beschäftigt. Aufgrund der Corona-Pandemie kam es zu einer vorübergehenden Schließung dieser Einrichtungen. Die Arbeitnehmerin lehnte eine Vereinbarung über die Einführung von Kurzarbeit ab. Daraufhin sprach die Beklagte gegenüber der Klägerin eine fristlose sowie hilfsweise eine ordentliche Änderungskündigung aus, wonach befristet und unter der

Voraussetzung, dass Anspruch auf Kurzarbeitergeld besteht, Kurzarbeit angeordnet wird. Für die Mitteilung von Beginn, Ende und Umfang der Kurzarbeit würde eine Ankündigungsfrist von drei Wochen eingehalten werden. Das AG Stuttgart sah die außerordentliche fristlose Änderungskündigung als gerechtfertigt an. Die Kurzarbeit sei aus dringenden betrieblichen Gründen erforderlich gewesen. Wesentlich für das AG war, dass im vorliegenden Fall auch die Verhältnismäßigkeit gewahrt worden sei. In einem solchen Ausnahmefall könne auch eine Änderungskündigung ohne Wahrung der ordentlichen Kündigungsfristen wirksam sein (AG Stuttgart v. 22.10.2020).

Die Entscheidung des AG Stuttgart wird in der Literatur auch durchaus kritisch besprochen. Sie zeigt jedoch einen Weg auf, wie im Einzelfall die Anordnung von Kurzarbeit durchgesetzt werden kann.

Das AG Berlin entschied, dass die Zuweisung eines Home-Office als milderer Mittel vor einer Änderungskündigung zur Verlagerung des Arbeitsortes zu sehen sei. Die Klägerin war als Vertriebsassistentin im Berliner Betrieb der Beklagten beschäftigt. Nachdem die Beklagte die Stilllegung ihres Betriebes zum Jahresende beschlossen hatte, sprach sie gegenüber der Klägerin eine betriebsbedingte ordentliche Änderungskündigung zur Fortsetzung der Tätigkeit an einem anderen Arbeitsort aus. Die Klägerin erhob Änderungschutzklage und verlangte eine Weiterbeschäftigung im Home-Office als milderer Mittel. Ihr Arbeitsplatz sei für eine mobile Arbeit geeignet, die notwendige technische Infrastruktur zu Hause sei vorhanden. Das AG gab der Änderungschutzklage statt. Zwar bestehe grundsätzlich kein Anspruch eines Arbeitnehmers auf einen häuslichen Arbeitsplatz. Allerdings seien die Umstände des Einzelfalls maßgebend. Die Klägerin habe ihren Anspruch substantiiert dargelegt, die Weigerung der Beklagten erscheine „angesichts der nunmehr deutlich stärker erfolgten Verbreitung elektronischen Arbeitens von zu Hause aus durch die Corona-Krise (...) als aus der Zeit gefallen und letztlich willkürlich“ (AG Berlin v. 10.08.2020).

Vor dem Hintergrund der Diskussion, ob der Gesetzgeber einen Anspruch auf ein Home-Office regeln sollte, ist die vorliegende Entscheidung des Arbeitsgerichts ohne eine Gesetzesgrundlage als kritisch zu betrachten.

## Geschäftsschließung im Corona-Lockdown: Zur Reduzierung der Gewerberaummiete

In Zeiten der Corona-Pandemie stellt sich im Rahmen von Gewerbemietverträgen oftmals die Frage, ob trotz Geschäftsschließung die Miete weitergezahlt werden muss. Zu dieser Frage ergingen verschiedene Urteile, u.a. der zwei Oberlandesgerichte (OLG) Karlsruhe und Dresden.

Dem Urteil des OLG Karlsruhe lag der Sachverhalt zugrunde, dass ein Einzelhändler seine Filiale im Rahmen des erstens Lockdowns hatte schließen müssen. In diesem Zeitraum wurden die Mietzahlungen vollständig eingestellt. Einer auf Zahlung der Miete geführten Klage durch den Vermieter wurde in erster Instanz und im OLG-Verfahren abgelehnt. Der Mieter müsse trotz Schließung die volle Miete bezahlen, so das OLG. Durch die behördliche angeordnete Schließung sei weder ein Mangel der Mietsache noch ein Fall der Unmöglichkeit mit

entsprechendem Wegfall der Zahlungsverpflichtung gegeben. Eine Störung der Geschäftsgrundlage käme aber grundsätzlich in Betracht. Voraussetzung sei hierfür, dass die Mietzahlung den Mieter in seiner Existenz vernichten oder sein wirtschaftliches Fortkommen zumindest schwerwiegend beeinträchtigen könne, und auch die Interessenlage des Vermieters eine Vertragsanpassung im Einzelfall erlaube. Im Verfahren wurden solche besonderen Umstände jedoch nicht hinreichend geltend gemacht (OLG Karlsruhe v. 24.02.2021).

Einen vergleichbaren Sachverhalt betraf die Entscheidung des OLG Dresden. Auch dort hatte ein Einzelhändler im ersten Lockdown schließen müssen und die Monatsmiete für den entsprechenden Zeitraum nicht gezahlt. Der Vermieter klagte auch hier auf Mietzahlung und bekam in erster

Instanz recht. Das OLG Dresden nahm im Berufungsverfahren eine Reduzierung der Miete um 50 % vor. Auch das OLG Dresden sah weder einen Mietmangel noch einen Fall der Unmöglichkeit, allerdings eine Störung der Geschäftsgrundlage als gegeben an. Weil weder der Vermieter noch der Mieter die Störung der Geschäftsgrundlage zu verantworten hatten, hielt das OLG in diesem Fall eine hälftige Verteilung für angemessen (OLG Dresden v. 24.02.2021).

Beide Fälle machen deutlich, dass wohl weder von einem Mangel der Mietsache noch von einer Unmöglichkeit im Hinblick auf die Vermietungsleistung auszugehen ist. Ein Anspruch auf Anpassung der Miete wegen einer Störung der Geschäftsgrundlage kann jedoch unter Würdigung sämtlicher Umstände des Einzelfalls bestehen.

## Anpassungspflicht von Betriebsrenten

Insbesondere bei Direktzusagen und Unterstützungskassenzusagen ist der Arbeitgeber verpflichtet, alle drei Jahre eine Anpassung der laufenden Versorgungsleistungen (Renten) zu prüfen und nach billigem Ermessen über eine Rentenerhöhung zu entscheiden. Bei dieser Ermessensentscheidung sind die Belange der Rentner und die wirtschaftliche Lage des Arbeitgebers zu berücksichtigen (§ 16 Abs. 1 BetrAVG). Die Anpassungsverpflichtung gilt als erfüllt, wenn die Rentenanpassung nicht geringer

ausfällt als der im Prüfungszeitraum zu verzeichnende Anstieg des Verbraucherpreisindex oder die Steigerung der Nettolöhne vergleichbarer, noch aktiver Arbeitnehmer des Unternehmens. Bei einer zu Unrecht unterlassenen Anpassung besteht für den Arbeitgeber grundsätzlich eine nachholende Anpassungsverpflichtung.

Die Anpassungsprüfungspflicht entfällt jedoch unter bestimmten Voraussetzungen. Dies wird in der Praxis zunehmend genutzt. Insbesondere ist

hierbei die Möglichkeit zu nennen, dass sich der Arbeitgeber verpflichtet, die Renten jährlich um mindestens 1 % zu erhöhen. Diese Option besteht jedoch nur für Versorgungszusagen, die nach dem 31.12.1998 erteilt wurden. Bei Entgeltumwandlungszusagen muss eine entsprechende Rentendynamik von mindestens 1 % eingeräumt werden. Die Anpassungsüberprüfungspflicht besteht zudem in der Regel nicht in den Durchführungswegen der Direktversicherung, der Pensionskasse und des Pensionsfonds.



# WIR ÜBER UNS

## Bestandene Steuerberaterexamen

In unserer Krefelder Niederlassung haben in diesem Jahr Frau Felicitas Pauly und Herr Sebastian Dick das Steuerberaterexamen bestanden. In Frankfurt hat Frau Pia Frankemölle und in Bremen Herr Lars Müller das Steuerberaterexamen erfolgreich abgelegt. Wir gratulieren herzlich und wünschen weiterhin viel Erfolg im Berufsleben.

In Bremen wurde zudem Steuerberaterin Frau Annrika von Bloh Anfang des Jahres in den Prüfungsausschuss „Steuerberaterexamen“ der Bremer Steuerberaterkammer berufen.



### RSM GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Bamberg	+49 951980980	bamberg@rsm.de
Berlin	+49 30 2549010	berlin@rsm.de
Bremen	+49 421 23880	bremen@rsm.de
Chemnitz	+49 371 383810	chemnitz@rsm.de
Dresden	+49 351 8118030	dresden@rsm.de
Düsseldorf	+49 211 60055400	duesseldorf@rsm.de
Frankfurt	+49 69 1700000	frankfurt@rsm.de
Hannover	+49 421 23880	hannover@rsm.de
Koblenz	+49 261 304280	koblenz@rsm.de

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Köln	+49 221 207000	koeln@rsm.de
Krefeld	+49 2151 5090	krefeld@rsm.de
Landshut	+49 871 922980	landshut@rsm.de
Mannheim	+49 621 40549900	mannheim@rsm.de
München	+49 89 290640	muenchen@rsm.de
Nürnberg	+49 911 926680	nuernberg@rsm.de
Stuttgart	+49 711 5053690	stuttgart@rsm.de
Zell (Mosel)	+49 6542 963000	zell@rsm.de

### RSM legal GmbH Rechtsanwalts-gesellschaft

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Berlin	+49 30 2549010	info@rsm-legal.de
Bremen	+49 421 23880	info@rsm-legal.de
Koblenz	+49 261 304280	info@rsm-legal.de
Krefeld	+49 2151 5090	info@rsm-legal.de

### RSM DE Technology & Management Consulting GmbH

Niederlassung	Telefon	E-Mail
Bremen	+49 421 98966900	info-tmc@rsm.de



Die RSM GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft ist ein unabhängiges Mitglied des RSM-Netzwerks, einem Zusammenschluss unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften.

RSM International ist der Name eines Netzwerks unabhängiger Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaften, in dem jede einzelne Gesellschaft als eigenständige unternehmerische Einheit operiert.

RSM International Limited ist ein in England und Wales registriertes Unternehmen (Nr. 4040598) mit Sitz in 50 Cannon Street, London EC 4N 6JJ.

Die Nutzung der Marke RSM sowie sonstige gewerbliche Schutz- und Urheberrechte gehören der RSM International Association, einer Gesellschaft des bürgerlichen Rechts nach Artikel 60 et seq der Schweiz mit Sitz in Zug.

© RSM International Association, 2021

Möchten Sie die Zeitschrift nicht weiter beziehen, senden Sie bitte eine E-Mail an berlin@rsm.de

**THE POWER OF BEING UNDERSTOOD**  
AUDIT | TAX | CONSULTING

#### Impressum

##### Herausgeber

RSM GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Georg-Glock-Straße 4, 40474 Düsseldorf  
Telefon: +49 211 6 00 55-400

##### V.i.S.d.P.

Dr. André Briese  
c/o RSM GmbH  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Steuerberatungsgesellschaft  
Markgrafenstraße 32  
10117 Berlin

Die oben stehenden Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wechsel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Bildnachweise: stock.adobe.com, pexels.com und pixabay.com