

## **MANDANTENRUNDSCHREIBEN 2023/2024**

Sehr geehrte Kolleginnen und Kollegen,

die Autoren des Mandantenrundschriftens 2023/2024 geben Ihnen eine aktuelle Themensammlung für die Beratung Ihrer Mandanten und die Information Ihrer Mitarbeiter an die Hand. Da die Hinweise als Word-Datei verfasst sind, können Sie einzelne Teile nach Ihren individuellen Wünschen nutzen.

Die Information ist in drei Teile unterteilt:

- A. Informationen für Arbeitnehmer und Steuerzahler
- B. Informationen für Unternehmer, Freiberufler, Arbeitgeber
- C. Informationen rund um Kapitalgesellschaften

Die zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen keine Beratung und keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte. Neben gesetzlichen Änderungen sind die Rechtsprechung u. a. des Bundesfinanzhofs (BFH), die neuesten Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) und auch Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu berücksichtigen. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen beeinflussen.

Wir übernehmen keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieses Rundschreibens sowie für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen dieses Rundschreibens gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

Das Rundschreiben hat den Bearbeitungsstand vom 1. November 2023. Im Zeitpunkt der Fertigstellung laufen noch Gesetzesvorhaben, die erst Mitte Dezember 2023 abschließend durch Bundestag und Bundesrat beraten und beschlossen werden (z. B. Wachstumschancengesetz). Inwiefern sich daraus bis zum Jahresende noch steuerliche Änderungen bzw. steuerlicher Anpassungsbedarf ergibt, vermag noch nicht eingeschätzt zu werden.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Steuerberaterverband

|  |          |
|--|----------|
| <b>A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER</b>  | <b>5</b> |
| 1. Neuerungen zu Steuererklärungsfristen   | 5        |
| 2. Belegvorhaltepflcht bei der Einkommensteuer   | 7        |
| 3. Kindergeld / Kinderfreibetrag   | 8        |
| 4. Kinderbetreuungskosten  | 10       |
| 5. Berufsausbildungskosten   | 11       |
| 6. Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtszuschale  | 13       |
| 7. Außergewöhnliche Belastungen  | 15       |
| 8. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse   | 17       |
| 9. Realsplitting   | 21       |
| 10. Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstücks  | 22       |
| 11. Häusliches Arbeitszimmer / Tageszuschale   | 23       |
| 12. Berücksichtigung von Vermögensverlusten bei Einkünften aus Kapitalvermögen                               | 25       |
| 13. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften – Eigenkapitalersatz im Steuerrecht     | 27       |
| 14. Bescheidänderung bei Günstigerprüfung und nachzuversteuernden Erträgen                                   | 28       |
| 15. Spenden und Mitgliedsbeiträge / Spenden an politische Parteien   | 29       |
| 16. Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei gespaltener Gewinnverwendung                         | 31       |
| 17. Die Besteuerung von Kryptowährungen im Privatvermögen  | 32       |
| 18. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung  | 34       |
| 19. Grunderwerbsteuersätze zum 1. Januar 2024  | 34       |
| 20. Kaufpreisaufteilung bei Immobilienerwerb und Wahl der Wertermittlungsmethode                             | 35       |
| 21. MoPeG und mögliche Maßnahmen aus dem BMF-Diskussionsentwurf eines Grunderwerbsteuernovellierungsgesetzes | 37       |
| 22. Leistungen Dritter als Grunderwerbsteuerliche Gegenleistung  | 38       |
| 23. Grundsteuerreform – Erklärungsabgabe – die neue Grundsteuer C auf „baureife Grundstücke“                 | 40       |

## **B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER 42**

|   |    |
|---|----|
| 1. Corona-Wirtschaftshilfen: Schlussabrechnung - Fristen  | 42 |
| 2. Ertragsteuerliche Behandlung der Coronahilfen  | 43 |
| 3. Gesetzlicher Mindestlohn 2024  | 45 |
| 4. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen  | 45 |
| 5. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen   | 50 |
| 6. Betriebsveranstaltungen: Geplanter Freibetrag von EUR 150,00 ab 01.01.2024   | 57 |
| 7. Bewirtungen von Arbeitnehmern  | 60 |
| 8. Künstlersozialabgabe-Verordnung  | 61 |
| 9. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung ab 2024   | 63 |
| 10. Geringfügige Beschäftigung (Rechtsstand ab 01.01.2024)  | 65 |
| 11. Midijob (Rechtsstand ab 01.01.2024)   | 65 |
| 12. Inflationsausgleichsprämie  | 66 |
| 13. Rentenversicherungsfreiheit für Rentner auf freiwilliger Basis  | 67 |
| 14. Baulohn; Senkung der Winterbeschäftigungsumlage im Dachdeckerhandwerk ab Oktober 2023                                   | 67 |
| 15. Verpflegungsmehraufwand ab 01.01.2024   | 67 |
| 16. Nachweisgesetz 2022 – neue Pflichten für den Arbeitgeber ab 1. August   | 68 |
| 17. Betriebsausgabenpauschalen für bestimmte Berufsgruppen  | 70 |
| 18. Förderung dienstlicher Elektro- und Hybridfahrzeuge   | 71 |
| 19. PV-Anlagen  | 72 |
| 20. Kleinunternehmerregelung  | 74 |
| 21. Dokumentation der Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen             | 76 |
| 22. Umsatzsteuer-Voranmeldung   | 77 |
| 23. Ordnungsgemäße Rechnung   | 79 |
| 24. Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung   | 80 |
| 25. Prüfung von USt-Id-Nummern bei innergemeinschaftlichen Lieferungen  | 81 |
| 26. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer für 2024   | 82 |
| 27. Das MoPeG tritt zum 01.01.2024 in Kraft   | 85 |
| 28. Feststellung des Bedarfswerts von Grundbesitz im Vergleichswertverfahren der Erbschaftsteuer                            | 86 |
| 29. Verjährung der Festsetzung bei der Erbschaftsteuer  | 87 |
| 30. Behaltensfrist für die Erbschaftsteuerfreiheit von selbst genutztem Wohneigentum  | 88 |
| 31. Berücksichtigung von Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer Erbaueinandersetzung als Nachlassverbindlichkeiten | 89 |
| 32. Erbfallkostenpauschale für den Nacherben  | 90 |

|  |           |
|--|-----------|
| <b>C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN</b>  | <b>91</b> |
| 1. Größenklassen – Neuregelung geplant   | 91        |
| 2. Offenlegung des Jahresabschlusses jetzt beim Unternehmensregister   | 95        |
| 3. Hinterlegung für Kleinstunternehmen   | 98        |
| 4. Corona – Folgen für die Rechnungslegung   | 100       |
| 5. Ertragsteuerliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen, Bürgschaftsregress- und vergleichbaren Forderungen | 102       |
| 6. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2022 ist elektronisch zu übermitteln                                     | 103       |
| 7. Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Leistungen von Sportvereinen nun auch vom BFH teilweise abgelehnt           | 104       |
| 8. Steuerliche Behandlung satzungsdurchbrechender Beschlüsse   | 106       |
| 9. Auslegung der Begriffe „Überführung“ bzw. „Übertragung“ im Rahmen der erweiterten Gewerbesteuerkürzung      | 108       |
| 10. Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften   | 109       |
| 11. Digitaler Finanzbericht und Rückkanal  | 112       |
| 12. Einführung eines vorinsolvenzlichen Restrukturierungsverfahrens  | 114       |
| 13. Meldepflichten zum Transparenzregister   | 116       |

## **A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER**

### **1. Neuerungen zu Steuererklärungsfristen**

Die steuerlichen Erklärungsfristen bleiben für folgende Jahre verlängert:

#### **Ablauf der Steuererklärungsfristen 2021 bis 2025**

**Nicht beratene steuerpflichtige Personen generell (in Klammern: beratene steuerpflichtige Personen) nach Besteuerungszeiträumen:**

|       |                    |                   |
|-------|--------------------|-------------------|
| 2021: | 31. Oktober 2022   | (31. August 2023) |
| 2022: | 02. Oktober 2023   | (31. Juli 2024)   |
| 2023: | 02. September 2024 | (02. Juni 2025)   |
| 2024: | 31. Juli 2025      | (30. April 2026)  |
| 2025: | 31. Juli 2026      | (01. März 2027)   |

**Nicht beratene Land- und Forstwirte (in Klammern: beratene Land- und Forstwirte) nach Besteuerungszeiträumen:**

|       |                  |                      |
|-------|------------------|----------------------|
| 2021: | 02. Mai 2023     | (31. Januar 2024)    |
| 2022: | 02. April 2024   | (31. Dezember 2024)  |
| 2023: | 28. Februar 2025 | (31. Oktober 2025)   |
| 2024: | 02. Februar 2026 | (30. September 2026) |
| 2025: | 01. Februar 2027 | (02. August 2027)    |

#### **Verlängerung der zinsfreien Karenzzeiten**

Der Zinslauf der Verzinsung von Steuernachforderungen nach § 233a (Vollverzinsung) beginnt allgemein 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (allgemeiner Zinslauf). Der Zinslauf beginnt davon abweichend für den Besteuerungszeitraum:

|       |                    |
|-------|--------------------|
| 2021: | 01. Oktober 2023   |
| 2022: | 01. September 2024 |
| 2023: | 01. Juli 2025      |
| 2024: | 01. Juni 2026      |

Für die Einkommen- und Körperschaftsteuer beginnt der Zinslauf regulär erst 23 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, wenn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der erstmaligen Steuerfestsetzung der anderen Einkünfte überwiegen (besonderer Zinslauf). Der Zinslauf beginnt davon abweichend für den Besteuerungszeitraum:

2021: 01. Juni 2024

2022: 01. Mai 2025

2023: 01. März 2026

2024: 01. Februar 2027

Vor Fristende können Vorabanforderungen bei beratenen steuerpflichtigen Personen erfolgen.

#### Beispiel:

Verspätete Abgabe im Vorjahr. Nach einer Vorabanforderung wird die Erklärungsfrist auf 4 Monate verkürzt. Von diesem Instrument macht die Finanzverwaltung seit 2019 im Rahmen von Kataloggründen Gebrauch: verspätete Abgabe / Nichtabgabe im vorangegangenen Besteuerungszeitraum, nachträgliche Vorauszahlungen für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum, herabgesetzte Vorauszahlungen außerhalb einer Veranlagung sowie hohe Abschlusszahlung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum. Das Gesetz sieht in einem späteren Schritt auch die Vorabanforderung durch automationsgestützte Zufallsauswahl sowie die Einführung eines Kontingentierungsverfahrens vor. In Rheinland-Pfalz sollen die beiden Letztgenannten derzeit nicht zur Anwendung kommen.

Fristüberschreitung bedeutet automatisch Verspätungszuschlag. Dieser beträgt für jeden angefangenen Monat 0,25 % der um die Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten Steuer. Der monatliche Mindestverspätungszuschlag beträgt EUR 25,00. Es gibt eine Ermessensfestsetzung, wenn das Finanzamt eine Steuer auf EUR 0,00 oder eine Steuererstattung festsetzt.

Diese einzigen Rückausnahmen sind: Fristverlängerung nach § 109 AO, festgesetzte Steuer EUR 0,00, festgesetzte Steuer geringer als Vorauszahlungen zzgl. Steuerabzugsbeträge. Eine Fristverlängerung ist nur noch auf Ausnahmefälle beschränkt.

#### **Vollautomationsgestützte Veranlagung**

Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen ausschließlich automationsgestützt erlassen, ändern oder aufheben. Anlässe für die Einzelfallbearbeitung durch einen Amtsträger bestehen z. B., wenn das Risikomanagementsystem den Steuerfall ausgesteuert hat, da im „qualifizierten Freitextfeld“ abweichende Angaben zu Drittdaten eingetragen wurden, oder wenn die steuerpflichtige Person dokumentiert von der Verwaltungsmeinung abweicht.

## **2. Belegvorhaltepflicht bei der Einkommensteuer**

Durch die zunehmende Digitalisierung hat der Gesetzgeber eine Belegvorhaltepflicht ab dem Veranlagungszeitraum 2017 bei der Einkommensteuer eingeführt. Belege sollen danach durch die steuerpflichtige Person nicht mehr direkt mit eingereicht werden, sondern fallbezogen risikoorientiert durch das Finanzamt angefordert werden.

Eine Vorlagepflicht besteht aber weiterhin z. B. bei Gewinnanteilen i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren) oder § 8b KStG. Sofern mit einer risikoorientierten Beleganforderung zu rechnen ist (z. B. einmalige hohe Erhaltungsaufwendungen bei Vermietung und Verpachtung), empfiehlt es sich zur Vermeidung von Rüstzeiten, wie bisher die Belege direkt mit der Steuererklärung und einem separaten Anschreiben beim Finanzamt oder über die digitale Belegeinreichung einzureichen.

Je bedeutender ein steuerlicher Sachverhalt ist, desto höher sind die Anforderungen an die Belegvorlage. Ein steuerlicher Sachverhalt ist in der Regel bedeutend, wenn er neu bzw. erstmalig oder einmalig ist, einen außerordentlichen (Geschäfts-)Vorfall darstellt, sich gegenüber dem Vorjahr erheblich ändert oder eine spürbare steuerliche Auswirkung nach sich zieht. Die Empfehlung stellt keine Handlungsanweisung zur Beleganforderung dar. Der Umfang der Beleganforderung liegt weiterhin im Ermessen der Finanzämter, die durch ein maschinelles Risikomanagementsystem bei der Erkennung prüfungswürdiger Sachverhalte unterstützt werden.

### 3. Kindergeld / Kinderfreibetrag

Der Kindergeldanspruch entsteht im Geburtsmonat (z. B. bei Geburt am 31.10. erhalten die Erziehungsberechtigten für den vollen Monat Oktober das Kindergeld) und besteht uneingeschränkt bis zur Vollendung des 18. -Lebensjahres (18. -Geburtstag) des Kindes. Antragsberechtigt sind die Eltern oder andere Erziehungsberechtigte. Nicht antragsberechtigt ist das Kind selbst.

Das Kindergeld beträgt ab 2023 für jedes Kind EUR 250,00 monatlich. Dies soll auch für 2024 bei EUR 250,00 pro Kind bleiben. Ab dem Jahr 2025 soll eine Kindergrundsicherung eingeführt werden.

Der steuerliche Kinderfreibetrag beträgt 2023 je Elternteil EUR 3.012,00.

Der Betreuungsfreibetrag soll auch für die zukünftigen Jahre bei EUR 1.464,00 unverändert bleiben. (gesamt bei Zusammenveranlagung EUR 6.024,00 mit Betreuungsfreibetrag EUR 8.952,00)

Für Kinder, die das 18. -Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht - unabhängig von der Höhe deren eigener Einkünfte und Bezüge - die Kindeseigenschaft und somit grundsätzlich ein Anspruch der Eltern auf Kindergeld.

Ab dem Jahr 2025 soll eine Kindergrundsicherung eingeführt werden.

#### Rechtslage für volljährige Kinder

Volljährige Kinder werden nur bei Vorliegen der nachstehend aufgeführten sonstigen Voraussetzungen berücksichtigt, wobei die eigenen Einkünfte und Bezüge unbeachtlich sind.

Die sonstigen Voraussetzungen sind:

| Alter                   |   |
|-------------------------|---|
| 18 – 21                 | <ul style="list-style-type: none"><li>• ohne Beschäftigung und arbeitslos gemeldet</li></ul>  |
| 18 – 25                 | <ul style="list-style-type: none"><li>• Berufsausbildung</li><li>• Übergangszeit von max. 4 Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten</li><li>• Übergangszeit zwischen Ausbildung und Wehr- /Zivildienst</li><li>• eine Berufsausbildung mangels eines Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können</li><li>• freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr</li></ul> |
| ohne Altersbeschränkung | <ul style="list-style-type: none"><li>• Behinderung vor 25 eingetreten</li></ul>  |



Allerdings ist bei Kindern, die eine erste Berufsausbildung bzw. ein Erststudium bereits absolviert haben, Folgendes zu beachten:

Zur Erlangung der steuerlichen Kindeseigenschaft, respektive der Kindervergünstigungen, ist es Voraussetzung, dass das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht.

Eine „schädliche Erwerbstätigkeit“ liegt bei folgenden Fällen nicht vor:

- Tätigkeiten bis zu 20 Stunden wöchentlich,
- Ausbildungsdienstverhältnisse,
- geringfügige Beschäftigungen (EUR 520,00).

Der Besuch einer allgemeinbildenden Schule gilt nicht als Erstausbildung.

Wie bisher verlängert sich der Anspruch auf Kindergeld/Kinderfreibetrag, wenn das Kind Dienst als Entwicklungshelfer oder als Zeitsoldat von bis zu drei Jahren leistet. Der Anspruch wird dann um die Dauer des jeweiligen Dienstes verlängert.

### **Ende der Berufsausbildung / Ende des Kindergeldes von volljährigen Kindern**

Die Zahlung von Kindergeld und die steuerliche Berücksichtigung von volljährigen Kindern ist insbesondere dann möglich, wenn sie sich in Berufsausbildung befinden und das 25. - Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Die Kinderfreibeträge und das Kindergeld entfallen ab dem Monat nach Beendigung der Berufsausbildung bzw. der Vollendung des 25. -Lebensjahres. Die Berufsausbildung endet in der Regel mit Bestehen der Abschlussprüfung.

Bei bestimmten Berufen gewährt die Finanzverwaltung die Kindervergünstigungen bis zum Ende der gesetzlich festgelegten Ausbildungszeit, und zwar unabhängig von der Abschlussprüfung (z. B. bei Kranken- und Altenpflegern). Diese Regelung wurde vom BFH bestätigt und allgemein auf solche Berufe ausgedehnt, bei denen die Ausbildungszeit durch eine Rechtsvorschrift festgelegt ist.

### **Günstigerprüfung**

Bei einem höheren Einkommen wirkt sich der Kinderfreibetrag günstiger aus als das Kindergeld. Das Kindergeld wird dann auf die steuerliche Entlastung angerechnet und somit faktisch wieder zurückgezahlt.

#### 4. Kinderbetreuungskosten

Der Anspruch auf Abzug der Betreuungsaufwendungen kann unabhängig von Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung der Eltern als Sonderausgabe geltend gemacht werden.

Begünstigt sind zwei Drittel der Betreuungsaufwendungen bis höchstens EUR 4.000,00 pro Kind. Dies gilt für alle Kinder bis 14 Jahre oder für Kinder, die wegen einer vor Vollendung des 25. -Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten.

Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

Weitere Voraussetzung ist, dass das Kind im elterlichen Haushalt lebt.

Leben die Eltern getrennt, darf nur der Elternteil den Abzug der Kinderbetreuungskosten geltend machen, bei dem das Kind lebt. Dies gilt selbst dann, wenn der andere Elternteil durch Unterhaltszahlungen seinen Beitrag zu den Kinderbetreuungskosten geleistet hat.

**Begünstigt** sind unter anderem folgende Dienstleistungen:

- Kindergarten, Kindertagesstätten, Kinderhort, Kinderkrippen, Babysitter, Tagesmutter
- Hausaufgabenbetreuung, insbesondere nachmittägliche Schulbetreuung
- Haushaltshilfe, soweit ein Kind betreut wird

**Nicht begünstigt** sind unter anderem folgende Dienstleistungen:

- Aufwendungen für Unterricht (z. B. Schulgeld, Nachhilfe)
- Aufwendungen für die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z. B. Musikunterricht)
- Aufwendungen für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z. B. Mitgliedschaft in Sportvereinen oder anderen Vereinen)

Hier ist aber Folgendes zu beachten:

Oftmals zahlen auch Arbeitgeber entsprechende Zuschüsse an ihre Mitarbeiter aus.

Es gab ein BFH-Urteil zu dieser Problematik. Leistet der Arbeitgeber Zuschüsse zur Betreuung, (im Urteilsfall Kindergartenbeiträge) dann sind die Aufwendungen zwingend um diesen Betrag zu kürzen. Ein Steuerpflichtiger darf nur Kosten steuermindernd geltend machen, die er auch selbst getragen hat.

## **Betreuung durch Angehörige**

Vater, Mutter, Großeltern oder die Lebensgefährtin werden als betreuende Person nicht anerkannt, denn diese Betreuung wird üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage unentgeltlich erbracht.

Bei der Fahrtkostenerstattung gilt Folgendes: Betreuen die Großeltern das Enkelkind, können die Eltern bei entsprechender Vertragsgestaltung die Fahrtkostenerstattung von der Steuer absetzen, wenn der Fahrtkostenersatz im Einzelnen in einer Rechnung oder einem Vertrag aufgeführt wird, die Vereinbarungen dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen und die Erstattungen unbar auf das Konto des Angehörigen (d. h. der Betreuungsperson) geleistet werden.

## **5. Berufsausbildungskosten**

### **Erstausbildung**

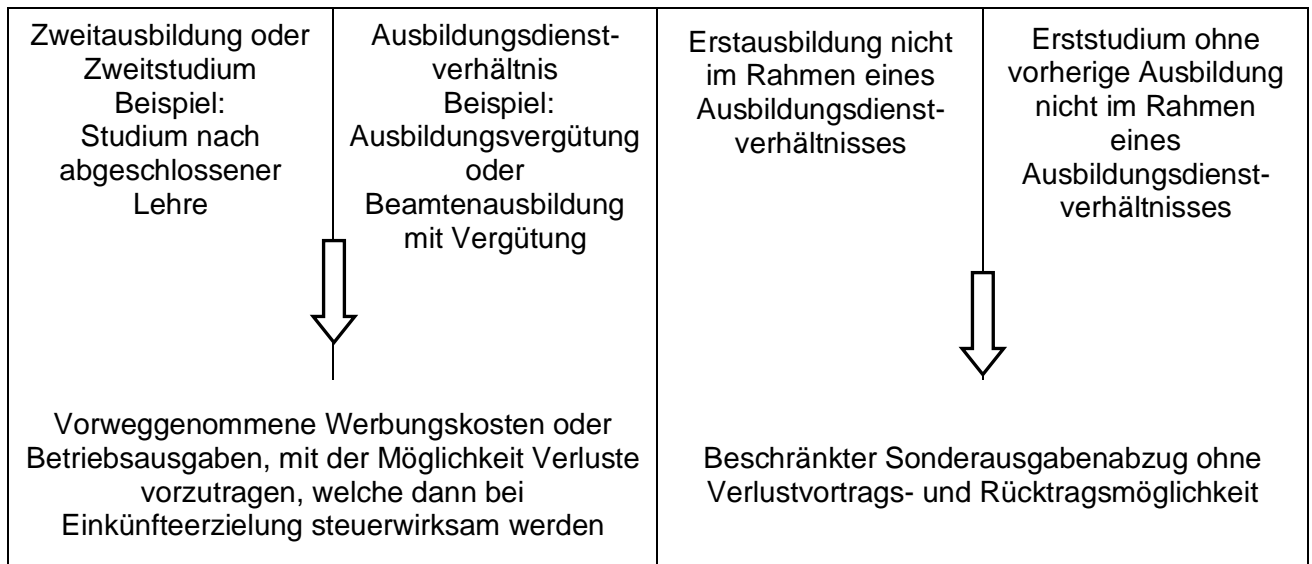
Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium können lediglich bis zu einer Höhe von EUR 6.000,00 im Jahr (bei Zusammenveranlagung pro Ehegatte bzw. Lebenspartner) als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Solche Aufwendungen sind zum Beispiel Fahrtkosten zum Studienort oder zu Lerngemeinschaften sowie Lernmaterialien, Studiengebühren, Bücher und Arbeitsmittel. Ein „unbeschränkter“ Werbungskostenabzug für eine erstmalige Ausbildung ist nach derzeitigem Recht nur bei Maßnahmen im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses möglich. Bei Sonderausgaben gibt es – anders als bei Verlusten aus vorweggenommenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten – keinen Verlustvortrag/-rücktrag. Die Sonderausgaben bleiben ohne steuerliche Auswirkungen, wenn die in Ausbildung befindliche Person keine nennenswerten positiven Einkünfte hat.

### **Zweitausbildung**

Bei einer Zweitausbildung (zum Beispiel nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung oder nach einem abgeschlossenen Bachelorstudium) ist ein voller Werbungskostenabzug möglich. Die Ausbildungsausgaben wie z. B. Fahrtkosten, Fachliteratur, Lernmaterial, Semestergebühren, Unterrichtsgebühren, Reisekosten und ggf. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, sollten gesammelt und gegenüber dem Finanzamt erklärt werden. Bei der Zweitausbildung besteht die Möglichkeit, dass die gesammelten vorweggenommenen Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Berufseintritt mit den dann erzielten Einkünften verrechnet werden.

Für den vollen Werbungskostenabzug ist es daher entscheidend, ob bereits eine Erstausbildung abgeschlossen wurde. Dies ist nicht immer ganz einfach zu beantworten. Im Jahr 2023 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine langjährige Tätigkeit ohne abgeschlossene (Berufs-)Ausbildung bzw. ein Praktikum nicht als geordnete Ausbildung anzusehen ist. (BFH-Urteil vom 15.02.2023, VI R 22/21)

Die Rechtslage stellt sich wie folgt dar:



## **6. Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtszuschale**

Der Übungsleiterfreibetrag beträgt EUR 3.000,00 und die Ehrenamtszuschale EUR 840,00.

Der Übungsleiterfreibetrag stellt Einnahmen für bestimmte übungsleitende, ausbildende, erzieherische, betreuende, künstlerische und pflegerische Tätigkeiten in begrenzter Höhe steuerfrei.

An die Tätigkeit werden weitere Voraussetzungen geknüpft. Es muss eine nebenberufliche Tätigkeit vorliegen, im Dienst einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen Körperschaft, mit dem Zweck, gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu fördern.

Voraussetzung für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Übungsleiterzuschale ist also, dass die Tätigkeit einem pädagogischen Zweck dient, sie gemeinnützig ist und nicht mehr als ein Drittel der Vollzeittätigkeit ausmacht. Dabei muss keine Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinne als Haupttätigkeit vorliegen. Die Übungsleiterzuschale kann auch von Rentnern, Studenten, Hausfrauen und Arbeitslosen in Anspruch genommen werden.

Liegen die Voraussetzungen vor, so können pro Person und Jahr EUR 3.000,00 steuer- und sozialabgabenfrei hinzuverdielt werden. Der diesen Freibetrag übersteigende Teil der nebenberuflichen Einnahmen muss versteuert werden.

Mit der Ehrenamtszuschale haben Vereine die Möglichkeit, das Engagement ihrer Mitarbeiter und Helfer zu honorieren. Es muss sich dabei jedoch ausschließlich um eine nebenberufliche Tätigkeit im ideellen Bereich der Organisation handeln.

Anders als beim Übungsleiterfreibetrag kann die Ehrenamtszuschale für jede ehrenamtliche Arbeit gewährt werden. Für die Vorstandsarbeit muss dies aber durch eine Satzungsregelung ausdrücklich festgelegt sein. Lediglich Amateursportler profitieren nicht vom Ehrenamtsfreibetrag.

Die ehrenamtliche Tätigkeit muss bei einer gemeinnützigen, kirchlichen oder öffentlich-rechtlichen Körperschaft ausgeübt werden. Als öffentlich-rechtliche Körperschaft gelten unter anderem Universitäten, Fachhochschulen, Schulen und Volkshochschulen. Eine gemeinnützige Körperschaft ist beispielsweise ein Sportverein, der Sportbund oder ein Sportverband.

Die ehrenamtliche Tätigkeit muss im ideellen Bereich, also in der Vereinsarbeit oder in einem Zweckbetrieb erfolgen, d. h. der Förderung eines gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes dienen. Dazu zählt zum Beispiel die Arbeit in Alten- und Pflegeheimen, im Tierschutz, in der Denkmalpflege, in der Jugendhilfe, in Religionsgemeinschaften oder Werkstätten für behinderte Menschen.

Die Ehrenamtspauschale darf nur auf nebenberufliche Tätigkeiten angewendet werden.

### **Verhältnis Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtspauschale**

Für dieselbe Tätigkeit darf neben der Übungsleiterpauschale nicht auch noch die Ehrenamtspauschale beansprucht werden.

Es dürfen beide Vergünstigungen in Anspruch genommen werden, wenn es sich um unterschiedliche Tätigkeiten handelt, unerheblich ob diese im selben Verein oder in derselben Einrichtung ausgeübt werden.

Auch geringfügig Beschäftigte, deren Einkommen regelmäßig EUR 520,00 nicht übersteigt, können zusätzlich die steuerfreie Übungsleiter- bzw. Ehrenamtspauschale beziehen, ohne dass diese bei der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung berücksichtigt wird.

## **7. Außergewöhnliche Belastungen**

### **Allgemein**

Entstehen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl von Personen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes, so können diese Aufwendungen gegebenenfalls als außergewöhnliche Belastungen bei der Einkommensteuererklärung angesetzt werden.

Voraussetzung ist, sie stellen keine Sonderausgaben, Werbungskosten oder Betriebsausgaben dar.

Allerdings ist von diesen zwangsläufig entstandenen Aufwendungen die zumutbare Belastung abzuziehen. Nur der Teil, welcher darüber hinausgeht, kann steuermindernd vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgesetzt werden.

Die beiden unbestimmten Rechtsbegriffe außergewöhnlich (durch die besonderen Verhältnisse des Steuerpflichtigen veranlasst oder nur bei wenigen anfallend) und zwangsläufig (subjektive Verpflichtung sich diesen Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen zu können) haben dazu geführt, dass es unzählige Finanzgerichtsurteile zu diesem Thema gibt.

Zunächst eine (nicht abschließende) Aufzählung anerkannter außergewöhnlicher Belastungen:

- Aufwendungen für Krankheit (z. B. Arzt, Zahnarzt, Heilpraktikerrechnung, Medikamente, Hilfsmittel, Krankenbeförderungen, Operationskosten),
- für Behinderung (oder anstelle des tatsächlichen Aufwands Behindertenpauschbeträge),
- für die Wiederbeschaffung (auch Schadensbeseitigung) von Gegenständen, die existenziell notwendig sind (Wohnung, Hausrat, Kleidung), insbesondere für Hochwassergeschädigte. Bei Hochwassergeschädigten ist eine fehlende Versicherung für Elementarschäden kein Ausschlussgrund,
- Kosten bei Sterbefällen (soweit sie den Wert des Nachlasses übersteigen).

### **Besonderheiten beim Nachweis von Krankheitskosten**

Die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten muss durch

- eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers oder
- ein amtsärztliches Gutachten oder
- eine ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung

nachgewiesen werden. Dieser Nachweis muss bereits vor Beginn der Maßnahme ausgestellt werden. Krankheitskosten bis zum Selbstbehalt, die bei einer privaten Krankenversicherung angefallen sind, können als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

## **Unterhaltsleistungen**

Unterhaltsleistungen können nur insoweit zum Abzug zugelassen werden, als die Aufwendungen dazu bestimmt und geeignet sind, dem laufenden Lebensbedarf des Unterhaltsempfängers im Veranlagungszeitraum der Unterhaltszahlung zu dienen. Liegen diese Voraussetzungen nur für einige Monate des Jahres der Unterhaltszahlung vor, muss der Unterhaltshöchstbetrag gemäß § 33a (3) S. 1 EStG entsprechend aufgeteilt werden. Bei Unterhaltszahlungen ins Ausland ist zu beachten, dass diese nur abziehbar sind, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind. Es sollte hier auf regelmäßige laufende Zahlungen geachtet werden.

## **Keine Verteilung möglich**

Außergewöhnliche Belastungen sind nach § 11 (2) S. 1 EStG ausschließlich in dem Jahr der Zahlung zu berücksichtigen. Übersteigen die Aufwendungen in einem Jahr die Einkünfte, geht der übersteigende Teil steuerlich unter.

## **Aktuelle Urteile**

Im Jahr 2023 wurden verschiedene Urteile bezüglich der (Nicht-)Anerkennung von außergewöhnlichen Belastungen veröffentlicht.

Das Finanzgericht Münster hat die Lieferung von „Essen auf Rädern“ als außergewöhnliche Belastung abgelehnt, auch wenn man auf einen solchen Menüservice angewiesen ist. Diese Kosten gehören wie auch die Diätverpflegung zu den üblichen Aufwendungen der Lebensführung. Abgelehnt wurden auch die Aufwendungen für einen behindertengerechten Gartenumbau wie das Anlegen von Hochbeeten und von gepflasterten Wegen, damit der Garten mit einem Rollstuhl bewirtschaftet werden kann.

Positiv entschieden wurden die Aufwendungen für eine Liposuktion (Fettabsaugung) zur Behandlung eines Lipödems ohne vorherige Vorlage eines vor den jeweiligen Eingriffen erstellten amtsärztlichen Gutachtens. Eine „normale“ ärztliche Verordnung reicht aus.



## 8. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse

Die begünstigten Tatbestände sind im § 35a EStG zusammengefasst worden.

| Art der begünstigten Tätigkeit           | Höchstbetrag | Steuerabzug | Steuerermäßigung |
|--|--------------|-------------|------------------|
| a) Handwerkerleistungen                  | EUR 6.000    | 20 %        | EUR 1.200        |
| b) Haushaltshilfe Minijob                | EUR 2.550    | 20 %        | EUR 510          |
| c) Haushaltsnahe Dienstleistungen        | EUR 20.000   | 20 %        | EUR 4.000        |
| Pflege- und Betreuungsleistung           |              |             |                  |
| Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse |              |             |                  |

Anzumerken ist hier, dass alle Dienstleistungen eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen müssen. Weiterhin muss die Dienstleistung im Haushalt ausgeführt werden. Zum Haushalt können auch mehrere, räumlich voneinander getrennte Orte (Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung) gehören.

Es ist aber auch möglich, die Renovierungsarbeiten an der bisherigen Wohnung zu berücksichtigen, selbst wenn man bereits ausgezogen ist – der Begriff „im Haushalt“ ist hier nicht ganz so eng zu fassen. Nicht begünstigt sind handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme (Errichtung eines Haushalts), die bis zu der Fertigstellung anfallen. Das bedeutet dann aber wiederum, dass Arbeitskosten für einen nachträglichen Dachgeschossausbau, (auch bei einer Wohnflächenerweiterung) für eine nachträgliche Errichtung eines Carports, einer Fertiggarage, eines Wintergartens oder einer Terrassenüberdachung für eine spätere Gartenneuanlage usw. sehr wohl nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt sind.

### a) Handwerkerleistungen § 35a Abs. 3 EStG

Die handwerklichen Tätigkeiten für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen müssen in einem innerhalb der EU oder des EWR liegenden Haushalts des Steuerpflichtigen erbracht werden. In der Rechnung muss der begünstigte Rechnungsanteil für die Arbeitsleistung gesondert ausgewiesen sein.

Zu den handwerklichen Tätigkeiten zählen u. a.:

- Abflussrohrreinigung
- Arbeiten an Innen- und Außenwänden
- Arbeiten am Dach, an der Fassade, an Garagen, o. Ä. / Dachrinnenreinigung
- Arbeitskosten für das Aufstellen eines Baugerüstes (nicht Miete und Materialkosten)
- Gebühren für den Schornsteinfeger (für sämtliche Schornsteinfegerleistungen)
- Hausanschlüsse (z. B. Kabel für Strom oder Fernsehen)
- Maßnahmen der Gartengestaltung, auch Neuanlage des Gartens
- Modernisierung des Badezimmers / Modernisierung oder Austausch der Einbauküche
- Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück
- Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen (z. B. Teppichboden, Parkett, Fliesen)
- Reparatur oder Austausch von Fenstern und Türen
- Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, Feuerlöscher
- Reparatur und Wartung von Gegenständen im Haushalt des Steuerpflichtigen (z. B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, PC, Klavier, ...)
- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern, Heizkörpern und -rohren

Auch Bewohner von Eigentumswohnungen können Handwerkerleistungen beim entsprechenden Ausweis in der WEG-Abrechnung in Abzug bringen. Mieter können Handwerkerleistungen ebenfalls in Abzug bringen, wenn diese in der Nebenkostenabrechnung entsprechend ausgewiesen sind.

Neben den Eigentümern und den Mietern kann auch ein Steuerpflichtiger die Steuerermäßigung von Handwerkerleistungen in Anspruch nehmen, wenn dieser unentgeltlich in einer überlassenen Wohnung wohnt. Der Bundesgerichtshof hat im April 2023 entschieden, dass neben der tatsächlichen Führung eines Haushalts kein besonderes Nutzungsrecht des Steuerpflichtigen verlangt wird, er kann somit auch in unentgeltlich überlassenen Räumen einen Haushalt führen.

Der Materialanteil bzw. die Lieferung von Waren gehört nicht zu den begünstigten Aufwendungen. Die Arbeitskosten, einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten, sind begünstigt. Die Umsatzsteuer ist, je nachdem auf welchen Posten sie sich bezieht, abzugsfähig oder nicht abzugsfähig (Aufteilung).

Barzahlungen sind nicht begünstigt. Dies gilt auch für Abschlagszahlungen.

Für die Berücksichtigung der Steuerermäßigung im jeweiligen Kalenderjahr kommt es grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Zahlung an. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass eine Zahlung, die über dem Höchstbetrag liegt, verloren geht. Eine Anrechnung des übersteigenden Betrages kann nicht im folgenden Jahr nachgeholt werden. Wenn man in einem Jahr keine Steuern zahlt, weil die Einkünfte zu gering sind, kann man auch den Steuervorteil nicht nutzen. Die Vergünstigung geht dann komplett verloren.

#### **b) Haushaltshilfe Minijob § 35a Abs. 1 EStG**

Für Arbeitsverhältnisse in Privathaushalten mit Arbeitsentgelt bis EUR 520,00 pro Monat wird in der Regel das sogenannte Haushaltsscheckverfahren angewendet. Der Arbeitnehmer wird bei der Bundesknappschaft angemeldet.

#### **c) Haushaltsnahe Dienstleistung**

Der § 35a Abs. 2 EStG fasst mehrere Tatbestände zusammen, die sich einen gemeinsamen Aufwendungshöchstbetrag von EUR 20.000,00 teilen. Dies entspricht einer Steuerermäßigung von EUR 4.000,00 (EUR 20.000,00 x 20 %).

Zum einen sind haushaltsnahe sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse begünstigt. Begünstigt sind auch Pflege- und Betreuungsleistungen. Ein bestimmter Schweregrad der Pflegebedürftigkeit wird vom Gesetz nicht gefordert.

Ferner sind haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt, die keine Handwerkerleistungen darstellen. Die Handwerkerleistungen sind gemäß § 35a Abs. 3 EStG nur mit einem Aufwendungshöchstbetrag von EUR 6.000,00 bzw. einer Steuerermäßigung von EUR 1.200,00 begünstigt.

Es ergibt sich hier wegen der unterschiedlichen Höchstbeträge die Notwendigkeit der Abgrenzung zwischen haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Die Rechtsprechung hat sich mit den Abgrenzungsfragen befasst. Hiernach sind Maler- und Tapezierarbeiten als Handwerkerleistungen einzuordnen. Es gilt folgender allgemeiner Grundsatz: Auch einfache handwerkliche Tätigkeiten, die von Laien ausgeführt werden können, können nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen eingeordnet werden.

Zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehören u. a. Aufwendungen für:

- einen selbstständigen Gärtner (z.B. zum Rasenmähen oder Heckenschneiden),
- die Pflege von Angehörigen (z.B. durch Inanspruchnahme eines Pflegedienstes),
- einen selbstständigen Fensterputzer,
- Reinigungsleistungen durch Dienstleistungsagenturen, Hausmeisterleistungen,
- privat veranlasste Umzugsleistungen,
- Straßenreinigung auf privatem Grundstück, Winterdienst,
- Betreuung eines Haustieres in der Wohnung des Tierhalters,
- Hausmeister/Hauswart (z.B. bei Nebenkostenabrechnungen).

## **9. Realsplitting**

Unterhaltsleistungen an den geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehepartner/Lebenspartner im Inland sind mit Zustimmung des Empfängers bis zur Höhe von EUR 13.805,00 im Kalenderjahr abzugsfähig.

Dieser Jahresbetrag erhöht sich hinsichtlich der vom Steuerpflichtigen aufgewendeten Beträge für die Basiskrankenversicherung bzw. Pflegeversicherung des dauernd getrennt lebenden Ehegatten / Lebenspartners.

Damit ist es getrennt lebenden und geschiedenen Eheleuten/Lebenspartnern möglich, anstelle des durch die Trennung weggefallenen Splittingvorteils für tatsächlich erbrachte Unterhaltsleistungen einen Sonderausgabenabzug in Anspruch zu nehmen, um so eine steuerlich günstigere Verteilung ihrer Einkommen zu erreichen.

Für den Abzug der Unterhaltsleistungen als Sonderausgabe ist es unerheblich, ob diese freiwillig oder aufgrund einer gesetzlichen Unterhaltspflicht erbracht werden. Voraussetzung ist, dass der Empfänger der Leistungen dem Antrag zustimmt, weil als Folge des Abzugs beim Zahlenden eine Versteuerung beim Empfänger vorgenommen wird; sogenanntes Realsplitting.

Die Zustimmung gilt für den jeweiligen Veranlagungszeitraum und für zukünftige Jahre; sie kann nur vor Beginn eines Jahres zurückgenommen werden. Das Realsplitting kann aber nur von geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehepartnern / Lebenspartnern und solchen, deren Ehe für nichtig erklärt oder aufgehoben wurde, geltend gemacht werden, nicht aber von sonstigen Lebenspartnern. Dies hat der Bundesfinanzhof für Unterhaltszahlungen an die ehemalige Lebensgefährtin und Kindsmutter entschieden. Hier liegt auch kein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitsgrundsatz vor, eine Ausweitung des Realsplittings sei verfassungsrechtlich nicht geboten. Auf Antrag kann der Sonderausgabenabzug auf einen beliebigen Teilbetrag beschränkt werden.

## **10. Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstücks**

Bei der Anschaffung eines bebauten Grundstücks ist die beabsichtigte Nutzung des Gebäudes für die weitere steuerliche Berücksichtigung entscheidend.

Soll ein erworbenes Grundstück ganz oder teilweise z. B. zur Erzielung von Vermietungseinkünften genutzt werden, muss ein gezahlter Gesamtkaufpreis für dieses Grundstück für Zwecke der Absetzung für Abnutzung entsprechend in einen nicht abnutzbaren Grund-und-Boden-Anteil und einen Gebäudeanteil aufgeteilt werden.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nicht nach der sogenannten Restwertmethode, sondern nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen.

Die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern stellen eine Arbeitshilfe zur Verfügung, die es unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen.

Zusätzlich steht eine Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises zur Verfügung.

Welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden. Die Wahl der Ermittlungsmethode entzieht sich dabei einer Verallgemeinerung. Ein Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren für bestimmte Gebäudearten besteht nicht.

## **11. Häusliches Arbeitszimmer / Tagespauschale**

Durch das Jahressteuergesetz 2022 wurden die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer und zur Arbeit im Homeoffice ab Veranlagungszeitraum 2023 neu geregelt.

### **Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer**

Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung und steht den Steuerpflichtigen dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können die Steuerpflichtigen zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und der Jahrespauschale von EUR 1.260,00 wählen. Die Voraussetzungen für die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers gelten unverändert weiter (Stichworte: kein Durchgangszimmer - keine private Nutzung). Beim Ansatz der Pauschale entfällt der Kostennachweis. Die Jahrespauschale ist allerdings für jeden vollen Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht vorlagen, um ein Zwölftel zu kürzen. Die Jahrespauschale ist personenbezogen anzuwenden und kann pro Person nur einmal abgezogen werden, somit unabhängig von der Anzahl der ausgeübten Tätigkeiten und unabhängig von der Anzahl der Arbeitszimmer. Es ist auch möglich, dass der Steuerpflichtige auf eine Aufteilung der Jahrespauschale auf verschiedene Tätigkeiten verzichtet und sie insgesamt nur einer seiner Tätigkeiten zuordnet.

Das Wahlrecht zum Abzug der Jahrespauschale anstelle der tatsächlichen Aufwendungen kann nur einheitlich für das gesamte Kalenderjahr ausgeübt werden.

Die Jahrespauschale wird auch gewährt, wenn es sich zwar nicht um den Mittelpunkt der gesamten beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit handelt, jedoch kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der volle Kostenabzug ist entgegen der früheren Rechtslage nicht mehr möglich, wenn zwar das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, jedoch z.B. tageweise ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Hier findet gegenüber der früheren Regelung eine Verschärfung statt.

Wird die Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer nur tageweise, z. B. an drei Tagen in der Woche, ausgeübt, weil an den übrigen Arbeitstagen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kommt ein Abzug der Aufwendungen nur über die im Folgenden geschilderte Tagespauschale infrage.

## **Tagespauschale**

In folgenden beiden Fällen kann die Tagespauschale von EUR 6,00 pro Tag geltend gemacht werden. Höchstens an 210 Tagen und somit maximal EUR 1.260,00 im Kalenderjahr sind möglich.

### Fall 1:

Die Tagespauschale kann für jeden Tag geltend gemacht werden, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung gelegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird (es sei denn, dort steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung).

### Fall 2:

Die Tagespauschale kann geltend gemacht werden, wenn dem Steuerpflichtigen für die Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Bei diesem Fall ist der Abzug der Tagespauschale auch dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige die berufliche / betriebliche Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausübt (wie z. B. Lehrer, die in der Schule unterrichten und zu Hause Unterricht vorbereiten). Wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, muss die Tätigkeit in der Wohnung somit nicht zeitlich überwiegen.

Die Tagespauschale bezieht sich auf den Kalendertag und kann somit pro Steuerpflichtigen nur 1-mal pro Tag in Anspruch genommen werden. Es wird nicht beanstandet, wenn der Steuerpflichtige auf eine Aufteilung der Tagespauschale bei mehreren Tätigkeiten verzichtet und die Tagespauschale nur einer Tätigkeit zuordnet. Aufwendungen für Arbeitsmittel sind nicht mit der Tagespauschale abgegolten. Diese können noch zusätzlich geltend gemacht werden.

Sind die Voraussetzungen für die Tagespauschale erfüllt, sind diese aufzuzeichnen und in geeigneter Form glaubhaft zu machen.



## **12. Berücksichtigung von Vermögensverlusten bei Einkünften aus Kapitalvermögen**

Vermögensverluste aus Kapitalvermögen können steuerlich berücksichtigungsfähig sein. Forderungsausfälle und die Ausbuchung wertloser Aktien können bis zu einer Höhe von EUR 20.000,00 pro Jahr abzugsfähig sein. Außerdem dürfen Verluste aus Termingeschäften nur noch mit Gewinnen aus Termingeschäften sowie Einnahmen aus Stillhaltergeschäften verrechnet werden; darüber hinaus sind sie ebenfalls nur bis EUR 20.000,00 abzugsfähig. Dazu vermeldet das BMF:

Es wird darauf abgestellt, dass eine Kapitalforderung dann uneinbringlich ist, wenn der Gläubiger seine Ansprüche nicht mehr durchsetzen kann, zum Beispiel bei Ablehnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse. Nicht ausreichend hingegen ist es, wenn bisher lediglich das Verfahren eröffnet wurde. Der Veräußerungsverlust ergibt sich aus dem Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Rückzahlung nach Abzug aller mit dem Ausfall der Forderung in Verbindung stehenden Aufwendungen und den Anschaffungskosten der Kapitalforderung. Maßgeblich sind Kapitalforderungen, die nach dem 31.12.2008 begründet worden sind.

Für die in § 20 Abs. 6 S. 6 EStG geregelte – durch das Jahressteuergesetz 2020 von EUR 10.000,00 auf EUR 20.000,00 angehobene – Verlustverrechnung gilt Folgendes:

- Sie findet nur im Rahmen der Veranlagung statt.
- Uneinbringliche Kapitalforderungen können nur mit positivem Kapitalvermögen ausgeglichen werden.
- Wie bereits erwähnt, dürfen Verluste aus Termingeschäften nur mit Gewinnen aus solchen sowie Einkünften aus Stillhalterprämien verrechnet werden. Die Verluste müssen zudem nach dem 31.12.2020 entstanden sein.
- Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre übertragen werden, dürfen allerdings nur mit nach Verrechnung aller, im jeweils aktuellen Jahr entstandenen Verluste verbleibenden Einkünften verrechnet werden.

In dem Zusammenhang gilt es jedoch abzuwarten, welchen Einfluss das unter dem Aktenzeichen 2 BvL 3/21 geführte Verfahren beim Bundesverfassungsgericht auf die Regelungen des § 20 Abs. 6 S. 6 haben wird. Hier geht es um die Vereinbarkeit der Verlustverrechnung aus der Veräußerung von Aktien ausschließlich mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien (§ 20 Abs. 6 S. 5 EStG) mit Art. 3 Abs. 1 GG.

In Fällen von Gesellschaftsbeteiligungen ist zu prüfen, ob es sich um einen Verlust aus Kapitalvermögen oder einen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vermögensverlust handelt, der nach § 17 EStG zu beurteilen ist.

Dem Wortlaut des Gesetzes zufolge liegt eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vor, wenn das Darlehen unter den vorherrschenden Bedingungen von einem fremden Dritten zurückgefordert oder nicht gewährt worden wäre. Diese Regelung gilt gemäß dem Schreiben des BMF vom 07.06.2022 gleichermaßen für offene oder verdeckte Einlagen und Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, welche gesellschaftsrechtlich veranlasst sind. In jenem Schreiben werden zudem die Norm und deren Anwendung weiter konkretisiert.

Es sei erwähnt, dass im Einzelfall sorgfältig geprüft werden sollte, ob die Regelung des § 17 Abs. 2a EStG oder die des § 20 EStG maßgeblich ist, denn ein Wahlrecht gibt es nicht, und es können nicht beide gleichzeitig angewendet werden.

### **13. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften – Eigenkapitalersatz im Steuerrecht**

Als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist unter bestimmten Voraussetzungen ein Verzicht auf die Anwendung der Abgeltungssteuer möglich. Im Fall dieser Option sind 60 % der Einnahmen und auch der Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Dies lohnt sich immer dann, wenn (z. B. durch Fremdfinanzierung bei Kauf der Anteile an der Gesellschaft) die Werbungskosten höher sind als die Einnahmen. Insbesondere bei Verkauf, Liquidation oder auch Insolvenz der Gesellschaft kann ein steuerlich berücksichtigungsfähiger Verlust entstehen. Dabei wird der Erlös (im Zweifel EUR 0,00) aus dem Wegfall der Beteiligung mit den Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile verglichen, die Differenz ist Gewinn oder Verlust.

Dies gilt seit Herbst 2017 nicht mehr für Inanspruchnahmen aus Bürgschaften. In allen übrigen Fällen, so hat das BMF im Schreiben vom 05.04.2019 (Dok. 2019/0225994) klargestellt, werden im Sinne des neu geschaffenen § 17 Abs. 2a EStG Anschaffungskosten nur noch durch Aufwendungen begründet, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen (§ 255 HGB) zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen – also insbesondere bei Nachschüssen (§§ 26 ff GmbHG) und sonstigen Zuzahlungen (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage.

Ausfälle von Darlehen sowie von Bürgschaftsregressforderungen führen abweichend zur oben genannten Regelung des BMF weiterhin zu Anschaffungskosten, sofern es sich bei der Fremdkapitalhilfe um eine gesellschaftsrechtlich vereinbarte Zuführung durch den Gesellschafter in das Gesellschaftsvermögen handelt. Beispielsweise kann dies bei der Vereinbarung eines Rangrücktritts der Fall sein, da somit dieselben Voraussetzungen gegeben sind wie bei der Rückzahlung von Eigenkapital.

Eine rein interne Umgliederung von freien Gewinnrücklagen in eine zweckgebundene Rücklage führt hingegen nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters. Die Regelung des § 17 Abs. 2a EStG gilt für alle Veräußerungen bzw. Auflösungen von Kapitalgesellschaften, die nach dem 31.07.2019 erfolgt sind. An dieser Stelle sei auf das Schreiben des BMF vom 07.06.2022 zur Anwendung des § 17 Abs. 2a EStG verwiesen.

## **14. Bescheidänderung bei Günstigerprüfung und nachzuversteuernden Erträgen**

Gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO müssen bestandskräftige Steuerbescheide geändert werden, wenn Tatsachen bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und dem Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden an der Nachträglichkeit des Bekanntwerdens anzulasten ist. Ein Verschulden ist unbeachtlich, wenn die nachträglich bekannt gewordene Tatsache in einem unmittelbaren oder mittelbaren sachlichen Zusammenhang mit einer Tatsache im Sinne der Nr. 1 steht. Dies ist gegeben, wenn eine zu einer höheren Besteuerung führende Tatsache die zu einer Steuerermäßigung führende Tatsache ursächlich bedingt.

Das Finanzgericht Niedersachsen erkannte in der Nacherklärung von Kapitalerträgen eines Steuerpflichtigen sowie dessen Antragstellung auf Günstigerprüfung einen ursächlichen Zusammenhang zwischen den nacherklärten Kapitalerträgen, der Günstigerprüfung und den darin enthaltenen, noch nicht dem inländischen Steuerabzug unterworfenen Kapitalerträgen.

Der BFH hat dem mit Urteil vom 25.03.2021 (VIII R 7/18) widersprochen. Zwar ist es korrekt, dass Steuerbescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden müssen, sofern Tatsachen nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen. Dies trifft jedoch nur dann zu, wenn den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft. Daran fehlt es, wenn sich bei der Betrachtung des Sachverhalts ausschließlich steuermindernde Tatsachen ergeben.

Im Fall nacherklärter, abgeltend besteuert er Kapitalerträge handelt es sich, insbesondere nach erfolgreicher Günstigerprüfung, um eine Anrechnung und Erstattung bereits gezahlter Kapitalertragsteuer. Das gilt nicht nur für inländische, sondern ebenfalls für anrechenbare ausländische Steuerbeträge und EU-Quellensteuern sowie für verrechenbare Verluste. Daher kann es sich hier nur um ein grobes Verschulden handeln, welches einer Änderung des Steuerbescheids entgegensteht.

## **15. Spenden und Mitgliedsbeiträge / Spenden an politische Parteien**

Spenden sind freiwillige Zuwendungen für einen religiösen, wissenschaftlichen, gemeinnützigen, kulturellen, wirtschaftlichen oder politischen Zweck und eine Sonderausgabe im Sinne des Einkommensteuerrechts, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Spendenempfänger können gemeinnützige Vereine, Stiftungen, politische Parteien oder Religionsgemeinschaften sein. Spenden können in Geld oder Sachleistungen bestehen oder in einem Verzicht auf Entlohnung für geleistete Arbeit.

Spenden sind bis zu einem Anteil von 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abzugsfähig.

Jede Spendenquittung zahlt sich aus, denn Sonderausgaben mindern das zu versteuernde Einkommen, sobald sie den Pauschbetrag von EUR 36,00 bei Ledigen bzw. EUR 72,00 bei Verheirateten/Lebenspartnerschaften übersteigen.

Soweit Spenden die Höchstbeträge übersteigen, können sie in Folgejahre übertragen und innerhalb der Höchstbeträge geltend gemacht werden, sogenannter Spendenvortrag.

Alle Spenden und Mitgliedsbeiträge für steuerbegünstigte Zwecke müssen anhand der „Zuwendungsbestätigung nach amtlichem Muster“ nachgewiesen werden, vormals Spendenbescheinigung. Die Bestätigung stellt der Empfänger der Spende aus. Dieser kann die Bescheinigung auch direkt elektronisch an das Finanzamt übermitteln.

Zur Vermeidung von Kosten zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen bei Kleinspenden (EUR 300,00) ermöglicht die Vorschrift des § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStDV (Einkommensteuerdurchführungsverordnung) eine Vereinfachungsregelung. Zur steuerlichen Geltendmachung der Spende reicht als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg, der Überweisungsträger oder die Buchungsbestätigung (z.B. Kontoauszug) der Bank bzw. der PC-Ausdruck bei Onlinebanking aus, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

Der Einzahlungsbeleg als Ausdruck muss Name, Kontonummer, Buchungstag, tatsächliche Durchführung der Zahlung und den Betrag der Spende enthalten.

Der Betrag von EUR 300,00 gilt für jede Einzelspende. Wer regelmäßig spendet und insgesamt auf eine höhere Summe kommt, muss dennoch pro Spende lediglich einen einfachen Nachweis vorlegen. Wer also an dieselbe Organisation einmal EUR 150,00 und einmal EUR 200,00 spendet, benötigt für beide Spenden nur eine einfache Quittung.

Zuwendungen an politische Parteien werden in Höhe von 50 % der Ausgaben direkt von der Einkommensteuer abgezogen. Hier gibt es aber eine Höchstgrenze von EUR 1.650,00 bei Ledigen bzw. EUR 3.300,00 bei Ehegatten im Kalenderjahr. Darüberhinausgehende Beträge können wiederum bis höchstens EUR 1.650,00 / EUR 3.300,00 als Sonderausgabe geltend gemacht werden.

Für Mitgliedsbeiträge gelten gesonderte Regelungen: Nicht alle Mitgliedsbeiträge sind abziehbar und werden vom Finanzamt anerkannt. Ausgenommen sind beispielsweise Beiträge für Sport-, Heimat- oder Tierzuchtvereine oder für kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen. Beiträge an Vereine im Bereich Natur, Wohlfahrt, Gender, Tier- oder Denkmalschutz können hingegen abgesetzt werden.

## **16. Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei gespaltener Gewinnverwendung**

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH. Gewinnanteil im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG ist der Anteil an dem offen ausgeschütteten Gewinn der Gesellschaft, der dem Gesellschafter aufgrund seines Gewinnbezugsrechts zugewendet wird.

Dabei steht es den Gesellschaftern einer GmbH frei, wenn es die Satzung so vorsieht, durch entsprechenden Gewinnverwendungsbeschluss festzulegen, ob bzw. inwieweit der Gewinn thesauriert oder in eine gesellschafterbezogene Rücklage eingestellt wird und ob bzw. inwieweit der Gewinn gemäß ihren Geschäftsanteilen – oder abweichend davon – ausgeschüttet wird.

Wird der Gewinn (teilweise) in eine gesellschafterbezogene Rücklage eingestellt, bedarf es bei einer späteren Ausschüttung wiederum eines Beschlusses über die Gewinnverwendung, wobei er an den Gesellschafter ausgeschüttet wird, dem die Rücklage zuzurechnen ist.

Sogenannte disquotale oder inkongruente Gewinnverteilungen sind, sofern sie zivilrechtlich wirksam sind, auch steuerlich anzuerkennen. Das bedeutet zum Beispiel auch, dass sich Minderheitsgesellschafter einen (disquotalen) Gewinn ausschütten dürfen, während der Mehrheitsgesellschafter seinen Anteil in eine gesellschafterbezogene Rücklage einstellt.

Dies kann beim Mehrheitsgesellschafter gar nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, da Gewinnthesaurierungen im Allgemeinen nicht zu einem Zufluss im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG führen. Auch liegt bei einem solchen Vorgehen, sofern die zivilrechtliche Wirksamkeit gewährleistet ist, kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vor, so die Klarstellung des BFH vom 28.09.2021 (VIII R 25/19).

## **17. Die Besteuerung von Kryptowährungen im Privatvermögen**

Die steuerliche Behandlung von Kryptowährungen (im Folgenden Kryptos) und etwas weitergehender von so genannten „Tokens“ stellte lange Zeit sowohl für Anleger als auch für die Finanzverwaltung ein Problem dar. Das Bundesfinanzministerium konnte mit seinem Schreiben vom 10.05.2022 Klarheit schaffen und klärte grundlegend die Problematik für beide Seiten. Zunächst hat der Gesetzgeber die Einordnung virtueller Währungen in die bestehenden Regularien erläutert. Dabei wird deutlich gemacht, dass virtuelle Währungen digitale Darstellungen von Werten sind, die weder von einer Zentralbank noch von einer öffentlichen Stelle emittiert oder garantiert werden. Infolgedessen besitzen sie nicht den rechtlichen Status einer Währung.

Das BMF steht eindeutig auf dem Standpunkt, dass aus ertragsteuerlicher Sicht Kryptos im Allgemeinen im Sinne des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG als andere Wirtschaftsgüter zu klassifizieren sind. Bei der Veräußerung handelt es sich durch die zuvor beleuchtete Einordnung des Gesetzgebers um steuerpflichtige private Veräußerungsgeschäfte gemäß § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung und dem Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr als ein Jahr liegt. Die Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht ist nicht notwendig, da der Gesetzgeber diese aufgrund des Verkaufs innerhalb der Frist voraussetzt. Bei virtuellen Währungen kommt die Verlängerung der Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 S. 4 EStG nicht zur Anwendung. Gemäß § 23 Abs. 3 S. 5 EStG bleiben die Gewinne jedoch steuerfrei, wenn die Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften EUR 600,00 im Kalenderjahr nicht übersteigen.

Es bedarf eines Anschaffungs- und eines Veräußerungsvorgangs. Als Anschaffung gilt der kostenpflichtige Erwerb von Vermögenswerten von Dritten. Hierzu zählt vor allem der Erwerb von Einheiten einer virtuellen Währung und anderen Tokens im Zusammenhang mit der Blockerstellung („Mining“) oder ähnlichen Tätigkeiten. Des Weiteren gelten als entgeltlich erworben alle Einheiten einer virtuellen Währung und sonstige Tokens, die Steuerpflichtige durch den Austausch gegen staatliche Währungen (z. B. Euro), Waren, Dienstleistungen oder andere virtuelle Währungen und Tokens erworben haben. Parallel zur Anschaffung stellt die kostenpflichtige Übertragung des erworbenen Vermögenswerts an Dritte eine Veräußerung dar. Der Austausch von Einheiten einer virtuellen Währung und sonstigen Tokens gegen staatliche Währungen (z. B. Euro), Waren, Dienstleistungen oder andere virtuelle Währungen und Tokens wird dementsprechend als Veräußerung betrachtet. Die zu ermittelnde Veräußerungsfrist beginnt nach jedem Tausch neu.



Zwar erfassen die meisten großen Handelsplattformen für Kryptowährungen die Anschaffungs- und Veräußerungsvorgänge mittlerweile zuverlässig; eine selbst durchgeführte Dokumentation mittels Excel Tabellen und Screenshots ist trotzdem weiterhin zu empfehlen. Der Gewinn oder Verlust aus dem Verkauf von Einheiten einer virtuellen Währung und anderen Tokens berechnet sich durch Subtraktion des Veräußerungserlöses von den Anschaffungs- und Werbungskosten. Wenn die Veräußerung in Euro erfolgt, wird das vereinbarte Entgelt als Veräußerungserlös berücksichtigt. Im Falle eines Tauschs von Einheiten einer virtuellen Währung und anderen Tokens gegen Einheiten einer anderen virtuellen Währung oder Tokens gilt als Veräußerungserlös der Marktkurs der abgegebenen Einheiten am Tauschtag. Falls der Marktkurs der erhaltenen Einheiten nicht ermittelbar ist, wird es akzeptiert, den Marktkurs der abgegebenen Einheiten stattdessen anzusetzen.

## **18. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung**

Der Grundfreibetrag ist der Teil des Einkommens, der steuerfrei belassen wird. Das heißt, es muss keine Einkommensteuer auf diesen Betrag gezahlt werden.

Der Grundfreibetrag beträgt im Jahr 2023 EUR 10.908,00.

Der Grundfreibetrag soll auch 2024 noch einmal angehoben werden. Laut Bundesfinanzministerium ist derzeit eine erneute Anhebung um EUR 696,00 auf dann EUR 11.604,00 vorgesehen.

Erst ab dieser Grenze muss das Einkommen versteuert werden. Liegt das zu versteuernde Einkommen unter dem Grundfreibetrag und hat der Steuerpflichtige gleichzeitig Kapitalerträge oberhalb des Sparerpauschbetrages, sollte ein Antrag auf eine Nichtveranlagungsbescheinigung beim Finanzamt gestellt werden. Damit wird verhindert, dass das Kreditinstitut Steuern auf Kapitalerträge an das Finanzamt abführt.

Die Nichtveranlagungsbescheinigung gilt für maximal drei Jahre. Damit erübrigt sich ein Freistellungsauftrag beim Kreditinstitut. Eine Ausfertigung dieser Nichtveranlagungsbescheinigung muss dann dem Kreditinstitut übergeben werden.

Der Steuerpflichtige muss dennoch eine Steuererklärung abgeben, wenn das zu versteuernde Einkommen über den Grundfreibetrag steigt.

## **19. Grunderwerbsteuersätze zum 1. Januar 2024**

Im Folgenden der Überblick über die Grunderwerbsteuersätze in Deutschland:

- 3,5 %: Bayern
- 5,0 %: Bremen, Baden-Württemberg, Niedersachsen, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt
- 5,5 %: Hamburg, Sachsen
- 6,0 %: Berlin, Hessen, Mecklenburg-Vorpommern
- 6,5 %: Brandenburg, Nordrhein-Westfalen, Saarland, Schleswig-Holstein, Thüringen

→ Aufgrund des erstellten und an die Länder versandten BMF-Diskussionsentwurfs betreffend die Grunderwerbsteuer ist abzuwarten, ob es in naher Zukunft zu Änderungen der Grunderwerbsteuersätze kommen wird.

## **20. Kaufpreisaufteilung bei Immobilienerwerb und Wahl der Wertermittlungsmethode**

Die Aufteilung des Kaufpreises auf Grundstück und Gebäudesubstanz ist wegen der Bedeutung für die Abschreibung streitanfällig. Das BMF hat daher zur Kaufpreisaufteilung von Immobilien eine Arbeitshilfe entwickelt, diese ist nach aktueller Rechtsprechung jedoch nicht zwingend anzuwenden.

Der BFH bestätigt vielmehr, dass grundsätzlich auf die im Kaufvertrag geregelte Kaufpreisaufteilung abzustellen ist (IX R 26/19). Erst dann, wenn im Einzelfall erhebliche Zweifel in Bezug auf die Vereinbarkeit mit den tatsächlichen Wertverhältnissen bestehen, muss die Aufteilung über eine geeignete Methode neu bestimmt werden.

Die im Mai 2021 überarbeitete Version der Arbeitshilfe bietet als Reaktion auf die vorherige BFH-Rechtsprechung die Möglichkeit, zwischen den einzelnen Bewertungsverfahren zu unterscheiden und einen Verkehrs-, Ertrags- oder Sachwert zu ermitteln. Jedoch werden über die typisierte Betrachtung hinausgehende Faktoren weiterhin nicht berücksichtigt. Daher kann auch diese Version im Zweifel nicht der Weisheit letzter Schluss sein.

In diesem Zusammenhang hat der BFH am 20.09.2022 über ein anhängiges Verfahren (IX R 12/21) entschieden, bei dem es um die Frage ging, welches Wertermittlungsverfahren für die Kaufpreisaufteilung eines ausschließlich als Ferienwohnung genutzten Objekts zugrunde gelegt werden soll.

Im Streitfall erwarb eine GbR im Jahr 2013 eine Eigentumswohnung mit Tiefgaragenstellplatz in einer beliebten Ferienregion an der Ostsee mit der Absicht, diese dauerhaft ausschließlich an Feriengäste zu vermieten. In ihrer Erklärung zur gesonderten und einheitlichen Feststellung berücksichtigte die GbR den Gebäudewert für die Abschreibung mit 84 %. Das zuständige Finanzamt ermittelte den Gebäudeanteil mit der Arbeitshilfe des BMF mit 58 %.

Im anschließenden Klageverfahren wurde zur Wertermittlung ein Sachverständiger beauftragt, der im Ertragswertverfahren einen Gebäudewert von 81 % ermittelte. Ergänzend dazu wurde nach dem Sachwertverfahren ermittelt, mit dem Ergebnis von 69 %. Das Finanzgericht wies die Klage mit der Begründung ab, dass nach geltender BFH-Rechtsprechung bei Eigentumswohnungen im Privatvermögen und Mehrfamilienhäusern grundsätzlich das Sachwertverfahren anzuwenden sei.

Der BFH verwies die Sache an das Finanzgericht zurück. Für Schätzungen des Werts des Grund-und-Bodens sowie des Gebäudeanteils könne man im Streitfall die ImmoWertV heranziehen. Nach dieser Verordnung stehen sich die drei Bewertungsverfahren (Verkehrs-, Ertrags-, und Sachwertverfahren) gleichwertig gegenüber und sind insbesondere unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gegebenheiten und Besonderheiten des Einzelfalls zu wählen. Im Streitfall ist das Ertragswertverfahren sachgerecht. Dies begründete der BFH mit der immer stärkeren Bedeutung reiner Wohnimmobilien als Renditeobjekte, was beim Erwerb dementsprechend regelmäßig zu Ertragsüberlegungen führt, gerade bei vermieteten Ferienwohnungen. Hinzu kommt, dass das Ertragswertverfahren in der Praxis am weitesten verbreitet ist.

Auch wenn der BFH weiterhin an seinen bisherigen Grundsätzen für die Wahl des Bewertungsverfahrens festhält, betont dieses Urteil dennoch, dass sich daraus kein typisierender Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren ergibt, wovon das Finanzgericht fälschlicherweise ausging. Weiterhin bekräftigt der BFH noch einmal, dass die Arbeitshilfe keine Aufteilung nach den realen Verkehrswerten gewährleistet. Somit bleibt dieses Thema streitanfällig.

## **21. MoPeG und mögliche Maßnahmen aus dem BMF-Diskussionsentwurf eines Grunderwerbsteuernovellierungsgesetzes**

Auslöser für den vom BMF versandten Diskussionsentwurf ist das zum 01.01.2024 in Kraft tretende Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG). Ohne Änderungen im GrEStG könnte es im Falle von Grundstückseinbringungen und -entnahmen bei Personengesellschaften ab 2024 zum Anfall von Grunderwerbsteuer kommen, weil die Figur des Gesamthandsvermögens aufgegeben wird und damit die Befreiungen nach §§ 5, 6 GrEStG nicht mehr zwingend greifen.

Die bisherigen Steuervergünstigungen (§§ 5, 6, 6a und 7 Abs. 2 GrEStG) sowie die bisherige Konzernklausel (§ 6a GrEStG) sollen entfallen und durch eine neue Vergünstigung ersetzt werden, die rechtsformneutral alle Erwerbsvorgänge erfasst, wenn sich der bestimmende Einfluss über ein Grundstück nicht ändert oder soweit vor oder nach einem Erwerbsvorgang eine Person an einem Grundstück beteiligt bleibt. In dem BMF-Diskussionsentwurf sind darüber hinaus folgende Maßnahmen vorgesehen:

Die bisherige Share-Deal-Regelung (§1 Abs. 2a bis 3a GrEStG) soll aufgehoben werden, obwohl diese erst im Juli 2021 angepasst worden ist, d. h. die Wiederabschaffung der 10-Jahres-Frist und der Anteilsquoten wie insbesondere der 90 %-Quote. Stattdessen sollen Anteilserwerber nur bei der Vereinigung der Gesamtheit der Anteile (100 %) besteuert werden. Gestaltungen sollen unterbunden werden durch die Konzepte der Erwerbergruppe, die abgestimmte Anteilserwerbe erfasst, und des sog. dienenden Interesses (= Anteile werden für andere gehalten oder erworben).

Länder bekommen die Möglichkeit, einen ermäßigten Steuersatz anzubieten oder ihn auf einen Freibetrag zu begrenzen. Bereits im Mai 2023 hat das BMF eine Reform der Grunderwerbsteuer für Selbstnutzer ins Gespräch gebracht, ebenfalls mit dem Gedanken eines Freibetrags und ermäßigten Steuersätzen. Jedoch wird hierzu die Zustimmung des Bundesrates benötigt. Außerdem ist dieser Vorschlag für die Länder selbst wenig lukrativ, da die Grunderwerbsteuer eine bedeutende Einnahmequelle für die Länder darstellt. Jedoch würde die niedrigere Grunderwerbsteuer den Wohnungsbau fördern und somit Wohnraum schaffen.

Aktuell laufen die Verhandlungen zwischen Bund und Ländern über diese sehr weitgehende Reform. Denkbar wäre auch, dass lediglich die Maßnahmen beschlossen werden, die aufgrund des zum 01.01.2024 in Kraft tretenden MoPeG unumgänglich sind.

## **22. Leistungen Dritter als grunderwerbsteuerliche Gegenleistung**

Die Grunderwerbsteuer bemisst sich laut § 8 Abs. 1 GrEStG nach dem Wert der Gegenleistung. Bei einem Grundstückskauf gilt gem. § 9 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG als Gegenleistung der Kaufpreis. Zum Kaufpreis gehört alles, was der Käufer vereinbarungsgemäß an den Verkäufer leisten muss, um den Kaufgegenstand zu erhalten.

Mit seinem Urteil vom 25.04.2023 (II R 19/20) hat der BFH entschieden, dass auch Leistungen Dritter als Gegenleistung zählen können und somit in die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer miteinfließen.

Im Streitfall beabsichtigten zwei Kapitalgesellschaften A und B über mehrere Anteilskauf- und Übertragungsverträge eine Immobilie von der C-GmbH zu erwerben. Hierbei erwarb die C-GmbH zunächst sämtliche Anteile an der D-GmbH und übertrug noch am selben Tag die Immobilie an die D-GmbH. Als Kaufpreis wurde nur ein Teilbetrag des tatsächlichen Grundstückswerts festgelegt und die Differenz stellte die D-GmbH in die Kapitalrücklage ein. Im Vorfeld war bereits zwischen den Gesellschaften A und B die Übertragung der Anteile der D-GmbH gegen Zahlung der Differenz zwischen dem Kaufpreis der D-GmbH und dem tatsächlichen Grundstückswert vereinbart worden.

Bei der Festsetzung der Grunderwerbsteuer des Finanzamts gegenüber der D-GmbH wurde als Bemessungsgrundlage neben dem vertraglich vereinbarten Kaufpreis für die Immobilie auch die Gegenleistung, die die C-GmbH und die D-GmbH auf Basis des Anteilskauf- und Übertragungsvertrags an die A-GmbH zu erbringen hatte, berücksichtigt.

Der BFH teilt die Auffassung des Finanzamts. Leistungen, die ein anderer als der Erwerber des Grundstücks dem Veräußerer als Gegenleistung dafür gewährt, dass der Veräußerer dem Erwerber das Grundstück überlässt, gehören demnach gem. § 9 Abs. 2 Nr. 4 EStG ebenfalls zur Gegenleistung. Eine Leistung eines Dritten muss in ihrem Hauptzweck darauf gerichtet sein, dass der Verkäufer das Grundstück dem Erwerber überlässt. Hierbei ist nicht entscheidend, was die Vertragsschließenden als Gegenleistung für das Grundstück bezeichnen, sondern zu welchen Leistungen sie sich tatsächlich verpflichtet haben. Weiterhin bejaht der BFH zwar die zivilrechtliche Selbstständigkeit des Anteilskauf- und des Übertragungsvertrags, jedoch müsse sich die Leistung eines Dritten nicht aus dem Übertragungsvertrag selbst, sondern könne sich auch aus einer anderen vertraglichen Vereinbarung (hier aus dem Anteilskaufvertrag) ergeben.

Der BFH stellt auch klar, dass keine grunderwerbsteuerrechtliche Doppelbesteuerung vorliegt, da es sich bei dem Grundstücks- und Anteilserwerb um verschiedene Erwerbsvorgänge handelt.

BFH, Urteil v. 25.04.2023, II R 19/20

## **23. Grundsteuerreform – Erklärungsabgabe – die neue Grundsteuer C auf „baureife Grundstücke“**

Die Abgabe der Erklärungen zur Feststellung des Grundsteuerwerts auf den 01.01.2022 ist in vollem Gange aber noch nicht abgeschlossen. Die ursprüngliche Abgabefrist wurde bis zum 31.01.2023 verlängert, dennoch fehlen derzeit noch ca. 10 % der Erklärungen. Erinnerungen sind erfolgt – inwiefern Verspätungszuschläge festgesetzt werden, entscheiden die Landesfinanzbehörden.

Alle Eigentümer von bebauten oder unbebauten Grundstücken oder eines Betriebs der Land- und Forstwirtschaft bzw. von Flächen, die land- und forstwirtschaftlich genutzt werden, sind verpflichtet, eine Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwerts (kurz: Feststellungserklärung) elektronisch beim zuständigen Finanzamt einzureichen (in Härtefällen ist auch eine Papiererklärung möglich). Zum Teil haben die Bundesländer den Erklärungspflichtigen die Eckdaten des entsprechenden Grundstücks in einer Ausfüllhilfe zur Verfügung gestellt (Beispiel Rheinland-Pfalz, Datenstammblatt mit den Angaben aus dem Liegenschaftskataster).

### **Die Grundsteuer wird weiter in einem dreistufigen Verfahren berechnet:**

- $\text{Grundsteuer} = \text{Grundsteuerwert} \times \text{Steuermesszahl} \times \text{Hebesatz}$

Die Kommunen (Städte und Gemeinden) sind für die Festsetzung und Erhebung der Steuer zuständig. Die auf Grundlage der Grundsteuerwerte festzusetzenden Grundsteuermessbeträge werden den Kommunen bis Mitte 2024 von den Finanzämtern zur Verfügung gestellt.

Ab dem Kalenderjahr 2025 verwenden die Kommunen erstmals die auf der Basis der neuen Grundsteuerwerte beruhenden Steuermessbeträge und setzen die zu zahlende Steuer fest. Bis dahin sind die bisherigen Werte weiterhin für die Festsetzung von Grundsteuermessbeträgen und Grundsteuer maßgeblich.

### **Länderöffnungsklausel**

Die Bundesländer hatten die Möglichkeit, vom Bundesrecht abweichende Regelungen zu treffen (Länderöffnungsklausel). Hinsichtlich der Land- und Forstwirtschaft wenden alle Länder das Bundesmodell an. Unterschiedliche Landesregelungen betreffen allein den Bereich Grundvermögen.



**Rheinland-Pfalz** wendet das Bundesrecht an, ebenso Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen. Das Saarland und Sachsen nutzen auch die Bundesregelung, weichen jedoch bei der Höhe der Steuermesszahl ab.

**Folgende Bundesländer haben eigene Regelungen getroffen:** Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen, Niedersachsen

Weitere Informationen unter [www.grundsteuerreform.de](http://www.grundsteuerreform.de)

### **Die neue Grundsteuer C auf „baureife“ Grundstücke**

Der Gesetzgeber hat es den Gemeinden ermöglicht, eine optionale Grundsteuer C zu erheben. Gemeinden können einen erhöhten Hebesatz auf baureife Grundstücke festsetzen. Damit soll der finanzielle Nutzen der Grundstücke als Spekulationsobjekte verringert werden. Die Möglichkeit, eine Grundsteuer C zu erheben, besteht bei der Hauptveranlagung auf den 01.01.2025.

## **B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER**

### **1. Corona-Wirtschaftshilfen: Schlussabrechnung - Fristen**

Alle Unternehmen, die eine der Corona-Wirtschaftshilfen, Überbrückungshilfe I bis IV sowie Novemberhilfe und Dezemberhilfe, durch prüfende Dritte beantragt haben, sind verpflichtet, eine Schlussabrechnung einzureichen. Voraussetzung ist, dass ein Bewilligungs- bzw. Teilerlehnungsbescheid für die beantragten Programme vorliegt.

Die Frist zur Einreichung der Schlussabrechnung der Corona-Wirtschaftshilfen durch die prüfenden Dritten endete am 31.10.2023. Nach Angaben des Bundesministeriums für Wirtschaft und Klimaschutz (BMWK) soll für alle nicht fristgerecht eingereichten Abrechnungen nochmals eine Erinnerung erfolgen, verbunden mit der Möglichkeit zur Nachreichung bis zum 31.01.2024.

Sofern im Einzelfall über den 31.01.2024 hinaus zusätzliche Zeit für die ordnungsgemäße Einreichung der Schlussabrechnung erforderlich ist, soll sodann ebenfalls bis zum 31.01.2024 im digitalen Antragsportal eine Einreichung bis 31.03.2024 beantragt werden können. Diese Möglichkeit der Fristverlängerung bis Ende März 2024 bestand bereits bisher. Wie zuvor muss dazu allerdings das entsprechende Organisationsprofil im System angelegt sein.

Die entsprechenden Informationen zur Schlussabrechnung sollen in Kürze auch unter dem bekannten Portal [www.ueberbrueckungshilfe-unternehmen.de](http://www.ueberbrueckungshilfe-unternehmen.de) abrufbar sein. Dort befindet sich auch ein ausführlicher FAQ-Katalog sowie der Zugangslink zur Schlussabrechnung.

Seitens der Bewilligungsstellen, z. B. Investitions- und Strukturbank Rheinland-Pfalz (ISB), erfolgen Kontrollmitteilungen an die Finanzämter per Datensatz.

## 2. Ertragsteuerliche Behandlung der Coronahilfen

Bund und Länder leisteten aufgrund diverser Rechtsgrundlagen

- **Soforthilfen** des Bundes für kleine Unternehmen, Soloselbstständige und Angehörige der freien Berufe zur Milderung der finanziellen Notlagen dieser Unternehmen aufgrund der Coronakrise,
- **Überbrückungshilfen** des Bundes für kleine und mittelständische Unternehmen, Soloselbstständige und Angehörige der freien Berufe, die ihren Geschäftsbetrieb im Zuge der Coronakrise ganz oder zu wesentlichen Teilen einstellen müssen oder mussten,
- **andere** Soforthilfen, Überbrückungshilfen oder vergleichbare Billigkeitsleistungen des Bundes oder des jeweiligen Landes für Unternehmen, Soloselbstständige und Angehörige der freien Berufe anlässlich der Coronakrise (nachfolgend als Coronazuschüsse bezeichnet).

Bei diesen Coronazuschüssen handelt es sich um steuerpflichtige Betriebseinnahmen. Da für die Coronazuschüsse regelmäßig keine Steuerbefreiung greift, wirken sie sich gewinnerhöhend aus. Die Coronazuschüsse sind bei Ermittlung des Gewinns nach § 4 Abs. 1 EStG ggf. in Verbindung mit § 5 EStG (E-Bilanz) oder nach § 4 Abs. 3 EStG (Anlage EÜR) als steuerpflichtige Betriebseinnahmen zu erfassen. Bei der Gewinnermittlung nach § 13a EStG sind die Coronazuschüsse mit dem Grundbetrag abgegolten.

Um spätere Rückfragen der Finanzverwaltung zu vermeiden, wird empfohlen, die Coronazuschüsse wie folgt in der Gewinnermittlung zu erfassen:

- Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG steht für die Erfassung der Zahlungen in der Anlage EÜR die Zeile 15 zur Verfügung; bei umsatzsteuerlichen Kleinunternehmern sind die Zahlungen in der Zeile 11 (und Zeile 12) der Anlage EÜR zu erfassen.
- Bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG ggf. i. V. m. § 5 EStG sollten die Erträge in der E-Bilanz unter der nachfolgenden Taxonomieposition erfasst werden: – „sonstige betriebliche Erträge (GKV), Zuschüsse und Zulagen, sonstige Zuschüsse und Zulagen“ bzw. – in der Oberposition (Mussfeld) „sonstige betriebliche Erträge (GKV), Zuschüsse und Zulagen“.

Die Bedingungen für die Bewilligung von Coronahilfen wurden zum Teil erst jahresübergreifend formuliert, sodass eine Antragstellung durch Betroffene z. B. erst im neuen Jahr 2021 oder 2022

möglich wurde. In der Folge stellt sich die Frage, ob die Aktivierung einer Forderung für diese Billigkeitsleistungen vor Erlass des Bewilligungsbescheids bereits im Jahresabschluss 2020 oder 2021 möglich ist.

Nach Auffassung des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) können die Coronahilfen bereits dann als Forderung aktiviert werden, wenn der Bilanzierende die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag erfüllt hat und zum Zeitpunkt der Beendigung der Aufstellung des Abschlusses der erforderliche Antrag gestellt ist oder mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit gestellt werden wird. Als ein möglicher Indikator dafür, dass die sachlichen Voraussetzungen zum Abschlussstichtag erfüllt sind, kann die Mitwirkung bei der Antragstellung durch sogenannte prüfende Dritte (Steuerberater, Wirtschaftsprüfer) angesehen werden.

Entsteht der Anspruch auf Corona-Finanzhilfen rechtlich erst nach dem Abschlussstichtag, müssen dafür aktivierte Beträge, die einen größeren Umfang haben, im Anhang erläutert werden. Der Ertrag aus der Vereinnahmung von Krisen-Finanzhilfen ist ein Ertrag von außergewöhnlicher Bedeutung. Der Betrag, sofern nicht von untergeordneter Bedeutung, und die Art der einzelnen Erträge sind im Anhang anzugeben.

### 3. Gesetzlicher Mindestlohn 2024

Der flächendeckende gesetzliche Mindestlohn ändert sich voraussichtlich ab Januar 2024 auf EUR 12,41 je Zeitstunde und ab Januar 2025 EUR 12,82. Aktuell liegt der Mindestlohn noch bei EUR 12,00 je Zeitstunde.

### 4. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen

#### 4.1 Lohnfortzahlung bei Krankheit

Während der Krankheit wird das Entgelt weitergezahlt, das der Arbeitnehmer ohne die Arbeitsunfähigkeit bezogen hätte. Tarifierhöhungen oder Arbeitszeitverkürzungen wirken sich auf die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall aus. Es gilt somit das **Lohnausfallprinzip** (aktuelle, gegenwartsbezogene Betrachtungsweise).

In Tarifverträgen wird häufig als Berechnungsgrundlage für die Lohnfortzahlung der Durchschnittsverdienst festgelegt. Sobald der Stundenlohn erhöht wird, ist der Durchschnittswert anzupassen. Es erfolgt eine Neubewertung der Stunden des Durchschnittszeitraums mit dem geänderten Stundenlohn.

Zum fortzuzahlenden Entgelt gehören auch Gefahren-, Erschwernis-, Nacht-, Sonntags- oder Feiertagszuschläge sowie zusätzlich zum Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte vermögenswirksame Leistungen.

Wenn ein Arbeitnehmer an einem Sonntag oder einem Feiertag hätte arbeiten müssen, jedoch wegen Krankheit ausfällt, muss die Lohnfortzahlung einen vereinbarten Sonntags- bzw. Feiertagszuschlag enthalten. Einen gesetzlichen Anspruch auf Lohnzuschlag für Sonn- und Feiertagsarbeit gibt es nicht. Wird er den anderen Arbeitnehmern gewährt, ist der Zuschlag auch dem erkrankten Arbeitnehmer zu gewähren.

Überstundenvergütungen und -zuschläge, Auslagenersatz, Auslösungen, Fahrkostenzuschüsse sowie Schmutzzulagen finden bei der Ermittlung des Arbeitsentgeltes keine Berücksichtigung.

Dem Arbeitnehmer muss für die regelmäßige Arbeitszeit das zustehende Arbeitsentgelt fortgezahlt werden. Probleme gab es in der Vergangenheit bezüglich der Definition von Überstunden bzw. der Festlegung der maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit.

Klarheit schaffte hierzu ein Grundsatzurteil vom Bundesarbeitsgericht in Erfurt. Danach müssen bei der Lohnfortzahlung regelmäßige Überstunden berücksichtigt werden. Arbeitet ein Arbeitnehmer mit einer gewissen Regelmäßigkeit über die tarifliche oder betriebsübliche Arbeitszeit hinaus, ist die individuelle regelmäßige Arbeitszeit nach dem Durchschnitt eines Referenzzeitraums von 12 Monaten vor Beginn der Arbeitsunfähigkeit zu bestimmen. Wenn das Arbeitsverhältnis bei Beginn der Arbeitsunfähigkeit weniger als 12 Monate bestanden hat, ist der gesamte Zeitraum maßgebend.

Der Arbeitgeber trägt die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass in diesem Zeitraum Überstunden geleistet wurden, die zu einer Minderung der durchschnittlichen maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit führen.

#### 4.2 Lohnfortzahlung bei Urlaub

Das Urlaubsentgelt ist die Lohnfortzahlung während des Urlaubs. Hierauf besteht ein gesetzlicher Anspruch. Das Urlaubsentgelt wird als laufender Arbeitslohn behandelt. Folglich gibt es keine Besonderheiten bei der Berechnung der Lohnsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge.

Gemäß § 11 Abs. 1 Bundesurlaubsgesetz bemisst sich das Urlaubsentgelt nach dem durchschnittlichen Arbeitsverdienst, das der Arbeitnehmer in den letzten 13 Wochen vor dem Beginn des Urlaubs erhalten hat.

Hieraus ergibt sich folgende Aufteilung:

| <b>Arbeitsverdienst im Sinne des § 11 Bundesurlaubsgesetzes</b>   | <b>aus der Durchschnittsberechnung herausfallende Lohnbestandteile</b>   |
|---|--|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grundlohn</li> <li>• bei Azubis die Ausbildungsvergütung</li> <li>• alle gezahlten Erschwernis- und Leistungszuschläge</li> <li>• Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit</li> <li>• Provisionen</li> <li>• Sachbezüge</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>• der für Überstunden gezahlte Arbeitslohn (Grundlohn und Überstundenzuschlag)</li> <li>• möglicherweise gezahlte einmalige Zuwendungen (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Prämien, Jubiläumszuwendungen, ...)</li> <li>• Reisekostenersatz</li> </ul> |

Strittig ist, wie hoch der Lohnanspruch ist, wenn der Arbeitnehmer regelmäßig Überstunden geleistet hat.

Grundsätzlich ist die für den Arbeitnehmer übliche regelmäßige Arbeitszeit laut Arbeitsvertrag zu vergüten. Weicht die Regelung des Arbeitsvertrages jedoch von dem tatsächlich gelebten Arbeitsverhältnis ab, ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen.

Beispiel:

Beträgt die regelmäßige Arbeitszeit 30 Stunden wöchentlich und sind im Arbeitsvertrag nur 20 Stunden wöchentlich vereinbart, besteht im Urlaubs- bzw. Krankheitsfall Anspruch auf Bezahlung von 30 Stunden wöchentlich.

Bei dieser Vorgehensweise findet das Durchschnittsprinzip Anwendung. Die Vorschrift zur Berechnung des Durchschnittsverdienstes der letzten 13 Wochen vor dem Beginn des Urlaubs stammt noch aus früherer Zeit. Bei einer monatlichen Lohnabrechnung ist diese Regelung ungeeignet. Allein aus Praktikabilitätsgründen kann aber keine abweichende Regelung vereinbart werden. Nach § 13 Abs. 1 Bundesurlaubsgesetz kann von der Regelung des § 11 Bundesurlaubsgesetz nur in Tarifverträgen abgewichen werden.

In der Praxis werden die letzten drei abgerechneten Monate zur Durchschnittsberechnung herangezogen.

#### **4.3 Lohnfortzahlung an einem gesetzlichen Feiertag**

Gesetzliche Grundlage ist das Entgeltfortzahlungsgesetz (EntgFG). Einen Anspruch auf Lohnfortzahlung an gesetzlichen Feiertagen haben alle Arbeitnehmer (also auch Aushilfskräfte, Teilzeitbeschäftigte und Auszubildende). Der Anspruch auf Feiertagsbezahlung besteht unabhängig von der Dauer des Arbeitsverhältnisses und des Umfangs der zu leistenden Arbeitszeit.

Gemäß § 2 Abs. 1 EntgFG hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das Arbeitsentgelt zu zahlen, das er ohne den Arbeitsausfall erhalten hätte für die Arbeitszeit, die infolge eines gesetzlichen Feiertages ausfällt. Diese Anspruchsvoraussetzung ist erfüllt, wenn ein Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer sonst regelmäßig zur Arbeitsleistung verpflichtet ist, für ihn infolge eines Feiertags ausfällt.

Im umgekehrten Fall muss ein Arbeitgeber kein Arbeitsentgelt zahlen, wenn im Rahmen einer flexiblen Arbeitszeitregelung ein freier Tag auf einen gesetzlichen Feiertag fällt. Fällt ein Feiertag auf einen nach einem Dienstplan regelmäßig für den Arbeitnehmer arbeitsfreien Tag, besteht kein Anspruch auf Feiertagsvergütung. Die Arbeit fällt an diesem Tag infolge des Dienstplans aus und nicht infolge des Feiertags.

Um einen Gestaltungsmissbrauch zu verhindern, hat das Bundesarbeitsgericht bereits am 09.10.1996 festgelegt: „Die dienstplanmäßige Freistellung des Arbeitnehmers am Feiertag schließt dessen Anspruch auf Entgeltfortzahlung nur dann aus, wenn sich die Arbeitsbefreiung aus einem Schema ergibt, das von der Feiertagsruhe an bestimmten Tagen unabhängig ist.“

Voraussetzung für die Lohnfortzahlung bei Teilzeitbeschäftigten ist, dass die Arbeitszeit auch tatsächlich für den Wochentag festgelegt ist, auf den dann der Feiertag fällt. Wenn in einem Unternehmen für Wochen mit einem gesetzlichen Feiertag der Arbeitszeitplan geändert wird, liegt eine Diskriminierung vor. Damit ist eine arbeitsrechtliche Handhabe nach § 4 TzBfG (Verbot der Diskriminierung) möglich.

Aufgrund des Lohnausfallprinzips hat der Arbeitnehmer einen Anspruch auf das Arbeitsentgelt, das er erhalten hätte, wenn die Arbeitsleistung nicht infolge des Feiertages ausgefallen wäre. Bei der Entgeltfortzahlung für Feiertage sind demzufolge auch Überstunden und Überstundenzuschläge, die an dem Feiertag angefallen wären, zu berücksichtigen. Weiterhin sind auch Zulagen und Zuschläge zu berücksichtigen.

Wenn bei der Berechnung des Fortzahlungsanspruchs Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit berücksichtigt wurden, können diese nicht wie der gezahlte Zuschlag steuer- und beitragsfrei bleiben. Steuerfreiheit kommt in bestimmten Grenzen nur für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in Betracht.

Für einen Gehaltsempfänger ergeben sich durch einen Feiertag keine Besonderheiten. Wer feste Bezüge ohne Rücksicht auf die Zahl der Arbeitsstunden erhält, hat infolge eines Feiertags keinen Verdienstausschlag. Bei Gehaltsempfängern wird das Gehalt an den Feiertagen weitergezahlt.



Kein Anspruch auf Bezahlung des Feiertags besteht, wenn die Arbeit aus anderen Gründen, z. B. wegen eines Arbeitskampfes oder aus witterungsbedingten Gründen, ausgefallen wäre. Gemäß § 2 Abs. 3 EntgFG hat ebenfalls derjenige keinen Anspruch auf Bezahlung für den Feiertag, der am letzten Arbeitstag vor oder am ersten Arbeitstag nach einem Feiertag unentschuldigt nicht zur Arbeit erschienen ist.

## 5. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen

Bei der steuerlichen Beurteilung von Sachzuwendungen unterscheidet man grundsätzlich zwischen Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde bzw. sonstige Nichtarbeitnehmer und den Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer.

Unter Sachzuwendungen fallen Geschenke, die ohne rechtliche Verpflichtung und ohne Erwartung einer Gegenleistung zugewendet werden. Geldgeschenke fallen nicht hierunter.

Bei Geschenken gelten besondere Aufzeichnungspflichten. Wird diese Aufzeichnungspflicht nicht erfüllt, ist ein Abzug der Aufwendung und der darin enthaltenen Vorsteuer nicht zulässig.

### 5.1 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

#### 5.1.1 Sachzuwendungen aus besonderem Anlass

Hierunter fallen Gelegenheitsgeschenke wie z. B. Blumen und Bücher, die vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus besonderem persönlichem Anlass (z. B. Geburtstag, Heirat, Geburt eines Kindes) gewährt werden. Diese Geschenke sind lohnsteuer- und beitragsfrei, sofern sie den Wert i. H. v. EUR 60,00 einschließlich Umsatzsteuer nicht übersteigen.

Übersteigt der Wert der Sachzuwendung diese Freigrenze, so ist diese Zuwendung in vollem Umfang steuer- und beitragspflichtig.

Die Freigrenze i. H. v. EUR 60,00 ist kein Jahresbetrag, sondern kann unter Umständen mehrfach im Jahr oder gar mehrfach im Monat ausgeschöpft werden (z. B. Sachgeschenke zum Namenstag, Geburtstag, zur Verlobung oder zur Einschulung des Kindes).

#### 5.1.2 Sachzuwendungen ohne besonderen Anlass

Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern ohne besonderen Anlass seit dem 01.01.2022 monatlich Sachbezüge bis **EUR 50,00 einschließlich Umsatzsteuer lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei** zur Verfügung stellen. Sachbezüge sind Zusatzleistungen vom Arbeitgeber, wie zum Beispiel Tankgutscheine, Essensgutscheine, ein Jobticket und die betriebliche Krankenversicherung (bKV). Bis zur Sachbezugsfreigrenze sind diese Leistungen für Arbeitgeber steuer- und sozialversicherungsfrei. Diese Sachzuwendung existiert zusätzlich zu der Sachzuwendung aus besonderem Anlass.

In die Ermittlung des geldwerten Vorteils sind nach Auffassung des BFH Versand- und Verpackungskosten mit einzubeziehen, wenn die Ware direkt zum Arbeitnehmer nach Hause geliefert wird. Es sind jedoch strenge Vorgaben zu beachten. Unter diese Sachzuwendungen fallen beispielsweise Tank- und Geschenkgutscheine sowie Jobtickets.

### 5.1.2.1 Tank- und Geschenkgutscheine

Seit 2020 gibt es neue Abgrenzungen zwischen Barlohn und Sachlohn. Zu den Einnahmen in Geld (Barlohn) und somit nicht begünstigt gehören:

- zweckgebundene Geldleistungen
- nachträgliche Kostenerstattungen
- Geldkarten

Zu den Einnahmen als Sachlohn und somit begünstigt gehören:

- Gutscheine, die keine Zahlungsdienste sind
- Closed-Loop-Karten (z. B. aufladbare Geschenkkarten)
  - Diese berechtigen, nur vom Aussteller des Gutscheins Waren oder Dienstleistungen zu beziehen.
- Controlled-Loop-Karten (z. B. Centergutscheine oder City-Cards)
  - Diese können nur bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen eingelöst werden.

Somit sind z. B. eBay-Gutscheine nicht mehr begünstigt. Auch Amazon-Gutscheine sind als kritisch anzusehen. Es sei denn, es ist sichergestellt und erkennbar, dass der Verkauf und die Versendung nur durch Amazon Deutschland abgewickelt werden und eine Rückgabe gegen Entgelt ausgeschlossen ist.

### Aufzeichnungen im Lohnkonto

Für die Anwendung der 50-EUR-Freigrenze muss der Arbeitgeber jeden einzeln gewährten Sachbezug im Lohnkonto unter Angabe des Wertes und des Zufluss-Zeitpunktes festhalten. Unter Zufluss-Zeitpunkt festlegen versteht die Finanzverwaltung, dass der Arbeitnehmer die Übergabe des Gutscheins mit Datum und Unterschrift bestätigt.

Beim **Zufluss** des Sachlohns sind bei den Gutscheinen zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden. Ist der Gutschein beim Arbeitgeber selbst einzulösen, fließt der Vorteil erst im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins zu (R 38.2 Abs. 3 S. 2 LStR). Gutscheine hingegen, die bei einem fremden Dritten einzulösen sind, gelten bereits mit der Übergabe an den Arbeitnehmer als zugeflossen, weil er ab diesem Zeitpunkt einen Rechtsanspruch gegen den Dritten hat (R 38.2 Abs. 3 S. 1 LStR).

Damit bei regelmäßiger Gutscheinhingabe nicht versehentlich die Monatsgrenze überschritten wird, sollten sich Arbeitgeber den Empfang vom Arbeitnehmer unter Angabe des Datums quittieren lassen.

Eine arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine könnte wie folgt aussehen:

|   |                      |                       |
|---|----------------------|-----------------------|
| <b>Arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine<br/>zwischen</b>  |                      |                       |
| <b>Arbeitgeber:</b>   |                      |                       |
| <b>und</b>  |                      |                       |
| <b>Arbeitnehmer:</b>  |                      |                       |
| <ol style="list-style-type: none"><li>1. Der Arbeitgeber gewährt dem Arbeitnehmer neben dem Gehalt einen steuerfreien Sachbezug im Wert von EUR 50,00 (brutto) monatlich, in Form eines Gutscheins.</li><li>2. Der Arbeitnehmer darf den Gutschein nur gegen Ware und nicht gegen Bargeld einlösen.</li><li>3. Der Arbeitnehmer hat den Erhalt des Gutscheins mit Datum und Unterschrift zu bestätigen.</li><li>4. Die Zahlung erfolgt ohne Anerkennung einer Rechtspflicht freiwillig und unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs. Auch bei wiederholter Zahlung wird kein Rechtsanspruch für die Zukunft begründet. Der Widerruf kann sowohl auf wirtschaftliche Gründe als auch auf Gründe im Verhalten des Arbeitnehmers gestützt werden.</li></ol> |                      |                       |
| -----<br>Datum  | -----<br>Arbeitgeber | -----<br>Arbeitnehmer |

Bei der Bewertung von Sachbezügen wird als Ausgangswert grundsätzlich der um übliche Preisnachlässe geminderte Endpreis am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe angesetzt (§ 8 Abs. 2 S. 1 EStG). Aus Vereinfachungsgründen können 96 % des Endpreises angesetzt werden, zu dem sie der Abgebende fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Dies gilt jedoch nicht für Gutscheine.

### **5.1.2.2 Pauschalierung der Lohnsteuer für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer**

Nach § 37b Abs. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (z. B. Geschenke, die die Freigrenzen übersteigen), bis zu einem Höchstbetrag von EUR 10.000,00 mit 30 % pauschal besteuern (zuzüglich Solidaritätszuschlag und pauschaler Kirchensteuer). Die Pauschalierung wird also nur in den Fällen zugelassen, in denen die Sachzuwendungen zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Hinsichtlich der Sozialversicherung ist keine Pauschalierung möglich. Im Falle des Überschreitens der Freigrenze besteht Sozialversicherungspflicht.

Sachbezüge, die im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden (z. B. Aufmerksamkeiten) und steuerfreie Sachbezüge (z. B. Gesundheitsförderung) unterliegen von vornherein nicht der Pauschalbesteuerung.

Auch Sachzuwendungen an ausländische Arbeitnehmer, die in Deutschland nicht steuerpflichtig sind, sind nicht in die Pauschalierungsvorschrift einzubeziehen.

Die Pauschalierung nach § 37b EStG ist zudem ausgeschlossen, wenn der Sachbezug nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal mit 15 % oder 25 % besteuert werden kann.

## **5.2 Sachzuwendungen an Geschäftspartner bzw. Nichtarbeitnehmer**

### **5.2.1 Auf der Seite des Zuwendenden**

#### **5.2.1.1 Betriebsausgabenabzug**

Ausgaben für Geschenke an Geschäftsfreunde werden nur unter folgenden Voraussetzungen als Betriebsausgabe anerkannt und können somit steuermindernd berücksichtigt werden:

- Betriebliche Veranlassung

Nur Zuwendungen an Dritte, für die es eine betriebliche Veranlassung gibt, können als Betriebsausgabe angesetzt werden. Nicht erforderlich ist hingegen, dass ein Geschenk als Werbeträger gekennzeichnet sein muss. Es können daher auch Geldgeschenke und Geschenkgutscheine verschenkt werden. Aktuell liegt der Höchstbetrag hierfür bei EUR 35,00.

- Geplanter gesetzlicher Höchstbetrag ab 2024 von EUR 50,00

Aufwendungen für betrieblich veranlasste Geschenke an Geschäftsfreunde, Kunden und weitere nicht eigene Arbeitnehmer können nur bis zur Höhe von zusammengerechnet EUR 50,00 pro Empfänger und Kalenderjahr steuerlich als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Zu den Kosten eines Geschenks zählen dabei auch die Kosten einer Kennzeichnung des Geschenks als Werbeträger sowie die Umsatzsteuer, sofern das schenkende Unternehmen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Verpackungs- und Versandkosten werden nicht angesetzt. Liegen die Aufwendungen für die Geschenke über EUR 50,00, scheidet der

Betriebsausgabenabzug. Bei der 50-EUR-Grenze handelt es sich nicht um einen Freibetrag, sondern um eine Freigrenze. Allerdings ist bei der Prüfung der 50-EUR-Freigrenze aus Vereinfachungsgründen allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen. Übernimmt der Zuwendende für den Beschenkten die Versteuerung als Einnahme, ist die übernommene Steuer also nicht mit einzubeziehen.

Hinweis: Die 50-EUR-Grenze findet bei Gegenständen, die ausschließlich beruflich und nicht privat genutzt werden können, keine Anwendung. So darf zum Beispiel ein Arztkoffer für einen Arzt oder ein Spezialwerkzeug für einen Handwerker auch dann steuermindernd abgezogen werden, wenn die Aufwendungen die 50-EUR-Grenze überschreiten.

- Aufzeichnung der Aufwendungen

Die Aufwendungen für Geschenke werden nur dann als Betriebsausgabe anerkannt, wenn sie einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben zeitnah aufgezeichnet werden. Gleichzeitig muss der Name des Empfängers aus der Buchung oder dem Buchungsbeleg zu ersehen sein. Letzteres ist lediglich entbehrlich, wenn im Hinblick auf die Art des Geschenks wie bei Taschenkalendern, Kugelschreibern und wegen des geringen Werts des einzelnen Geschenks die Vermutung besteht, dass die Freigrenze bei dem einzelnen Empfänger im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird.

Nur wenn die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind, sind die Aufwendungen für ein Geschenk als Betriebsausgabe abzugsfähig.

### **5.2.1.2 Pauschalierungsmöglichkeit, mit der der Zuwendende die Einkommensteuer des Beschenkten pauschal übernehmen kann**

Der Zuwendende hat die Möglichkeit einer Pauschalierung mit einem Pauschalsteuersatz von 30 % + Solidaritätszuschlag + Kirchensteuer (§ 37b EStG).

Die Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG findet Anwendung bei Geschenken, aber auch bei Sachzuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin erbrachten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden. Damit werden sämtliche Sachzuwendungen von der Pauschalierungsmöglichkeit erfasst, unabhängig davon, ob der Zuwendende die Geschenkaufwendung nach den oben dargestellten Grundsätzen als Betriebsausgabe abziehen darf. Die Pauschalsteuer ist als Betriebsausgabe nur dann abziehbar, wenn der Schenker die Sachzuwendung in vollem Umfang nach den oben genannten Grundsätzen (insbesondere unter Berücksichtigung der 35-EUR-Grenze) als Betriebsausgabe abziehen kann.

Von § 37b EStG werden nur solche Zuwendungen erfasst, die betrieblich veranlasst und die beim Empfänger dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen.

Als Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung wird auf die tatsächlichen Kosten des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer abgestellt.

Für Zuwendungen, die nicht in die Bemessungsgrundlage des § 37b EStG einzubeziehen sind, hat der Zuwendende neben den für den Betriebsausgabenabzug bestehenden Aufzeichnungspflichten zusätzlich durch geeignete Aufzeichnungen darzulegen, dass diese Zuwendungen beim Empfänger nicht steuerbar und steuerpflichtig sind. Die Empfänger der Zuwendungen müssen auf Verlangen der Finanzbehörde genau benannt werden können.

Die Pauschalierung kann nicht angewandt werden, soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr insgesamt den Bruttobetrag von EUR 10.000,00 übersteigen oder wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung den Betrag von EUR 10.000,00 übersteigen.

#### Beispiel:

Erhält ein Geschäftsfreund drei Zuwendungen von je EUR 4.000,00, ist die Pauschalierung nicht nur auf die ersten beiden Zuwendungen anwendbar, sondern auch die Hälfte der Aufwendungen für die dritte Zuwendung muss in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden. Erhält ein Geschäftsfreund jedoch eine Zuwendung im Wert von EUR 12.000,00, ist die Pauschalierung auf diese Zuwendung insgesamt nicht anwendbar.

Zu beachten ist, dass das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung der Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gegenüber Dritten gewährten

Zuwendungen auszuüben ist. Dies verlangt eine einheitliche Handhabung für alle betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, aber auch alle Geschenke unterhalb der geplanten 50-EUR-Freigrenze. Lediglich Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 10 nicht übersteigen, sind als Streuwerbeartikel anzusehen und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Gleiches gilt für die Teilnahme an geschäftlich veranlassten Bewirtungen.

Macht der Schenker von der Pauschalierung Gebrauch, ist er verpflichtet, den Beschenken hierüber zu unterrichten.

Durch eine zum 1. Januar 2009 in Kraft getretene Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung sind gemäß § 37b EStG pauschal besteuerte Sachleistungen an Arbeitnehmer von Geschäftsfreunden auch von der Beitragspflicht zur Sozialversicherung freigestellt, soweit die Arbeitnehmer nicht Arbeitnehmer eines mit dem Zuwendenden verbundenen Unternehmens sind.

### **5.2.2 Versteuerung auf der Seite des Zuwendungsempfängers**

Oberhalb der 10-EUR-Grenze sind die Zuwendungen grundsätzlich als geldwerte Vorteile zu versteuern. Eine Ausnahme hiervon gilt, wenn der Schenker von der Möglichkeit der Pauschalbesteuerung Gebrauch gemacht hat. Durch die Pauschalversteuerung wird der Zuwendungsempfänger aus der Steuerschuldnerschaft entlassen. Dies gilt auch, soweit der Zuwendungsempfänger körperschaftsteuerpflichtig ist.



## **6. Betriebsveranstaltungen: Geplanter Freibetrag von EUR 150,00 ab 01.01.2024**

Der Freibetrag von EUR 110,00 soll nach dem Entwurf des Wachstumschancengesetzes für Betriebsveranstaltungen ab dem 01.01.2024 auf EUR 150,00 pro Arbeitnehmer erhöht werden. Die Lohnsteuer bemisst sich dann nur für den Betrag, der über EUR 150,00 liegt. Außerdem wird die Vorsteuer nicht erstattet.

Die neuen steuerlichen Vergünstigungen gelten für „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“ wie z. B. Weihnachtsfeiern und Betriebsausflüge. Durch eine solche Veranstaltung erhalten Arbeitnehmer grundsätzlich einen Vorteil, der zum Arbeitslohn gehört. Rein betriebliche, fachliche Veranstaltungen führen nicht zu einer lohnrelevanten Bereicherung der Arbeitnehmer.

Von den geselligen Veranstaltungen führen zwei Veranstaltungen pro Jahr nicht zu Arbeitslohn,

- wenn die Teilnahme allen Betriebsangehörigen bzw. Arbeitnehmern einer Abteilung oder eines Standorts offensteht und
- soweit die Zuwendungen des Arbeitgebers für die jeweilige Veranstaltung inklusive Umsatzsteuer den Betrag von EUR 150,00 je teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen.
- Die Teilnahme von Nichtarbeitnehmern ist unschädlich, wenn deren Zahl die Teilnehmerzahl der Arbeitnehmer nicht übersteigt.

Wird nur ein beschränkter Teilnehmerkreis eingeladen, darf es sich nicht um eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen handeln. Begünstigt sind jedoch Feiern für alle Mitarbeiter, die ein rundes Arbeitnehmerjubiläum (10, 20, 30, 40, 50 oder 60 Jahre) begehen.

Ein BMF-Schreiben stellt klar, dass bei 40-, 50- oder 60-jähriger Betriebszugehörigkeit die Feier schon bis zu fünf Jahre vor dem eigentlichen Jubiläum stattfinden kann. Begünstigt ist auch eine Betriebsveranstaltung, die für eine Organisationseinheit des Betriebs (z. B. Abteilung) durchgeführt wird, wenn alle Arbeitnehmer dieser Organisationseinheit an der Veranstaltung teilnehmen können. Auch eine Feier für alle im Ruhestand befindlichen früheren Arbeitnehmer des Unternehmens ist begünstigt.

Zur Ermittlung der Teilnehmerkosten seit dem 01.01.2015 zählen sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung. Die Kosten für eine Begleitperson werden dem Arbeitnehmer ebenfalls hinzugerechnet, ohne dass hierfür ein zusätzlicher Freibetrag gewährt wird.

Kosten, die eingerechnet werden müssen:

- Speisen, Getränke, Snacks
- Übernachtungskosten bei mehrtägigen Veranstaltungen
- Fahrtkosten, z. B. für Stadtrundfahrten
- Eintrittskarten, Trinkgelder
- Geschenke
- Aufwendungen für äußeren Rahmen, z. B. Künstler, Musiker, Deko, Raummiete, Kegelbahn etc.
- Zuwendungen an Begleitpersonen
- Security
- Versicherungen
- Sanitäter
- Kosten für Sammeltransporte (Bus)

**Nicht einzurechnen sind folgende Kosten:**

- (An-)Reisekosten von Außendienstmitarbeitern und Arbeitnehmern von anderen Standorten sowie deren Übernachtungskosten nach § 3 Nr. 16 EStG, sofern sie vom **Arbeitnehmer** organisiert sind
- eigene Personalkosten für Vorbereitung und Abwicklung
- rechnerische Selbstkosten des Arbeitgebers (z. B. Lohnbuchhaltung)

### **Ermittlung des Freibetrags**

Die Höhe der dem einzelnen Arbeitnehmer gewährten Zuwendungen ermittelt sich wie folgt: Alle zu berücksichtigenden Aufwendungen sind zu gleichen Teilen auf alle bei der Betriebsveranstaltung **anwesenden** Teilnehmer aufzuteilen. Der auf eine Begleitperson entfallende Anteil der Aufwendungen ist dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen.

#### Beispiel:

Die Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung betragen EUR 14.000,00. Der Teilnehmerkreis setzt sich aus 75 Arbeitnehmern zusammen, von denen 25 von je einer Person begleitet werden.

Die Aufwendungen sind auf 100 Personen zu verteilen, sodass auf jede Person ein geldwerter Vorteil von EUR 140,00 entfällt. Im Anschluss ist der auf die Begleitperson entfallende geldwerte Vorteil dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. 50 Arbeitnehmer haben somit einen geldwerten Vorteil von EUR 140,00, der den Freibetrag von EUR 150,00 nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist. Bei 25 Arbeitnehmern beträgt der geldwerte Vorteil EUR 280,00;

nach Abzug des Freibetrags von EUR 150,00 ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils EUR 130,00.

Die 50,00-EUR-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG ist für Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen nicht anwendbar.

### **Besonderheiten bei der Teilnahme von Firmenfremden**

Laut BMF ist die Anwendbarkeit der Regelung auf Leiharbeiter und Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen auch anwendbar. Dies setzt voraus, dass hinsichtlich dieser Personengruppen die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

### **Versteuerung von Betriebsveranstaltungen**

Wie bisher kann der Arbeitgeber den steuerpflichtigen Lohnanteil (dies ist der Betrag, der die 150,00-EUR-Grenze übersteigt) aus Anlass von Betriebsveranstaltungen pauschal mit 25 % versteuern. Hinzu kommen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer. Die Pauschalierung führt zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SVEV).

## 7. Bewirtungen von Arbeitnehmern

Nicht steuerpflichtig sind sog. Arbeitsessen, deren Wert beim einzelnen Arbeitnehmer EUR 60,00 (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigt. Ein Arbeitsessen in diesem Sinne liegt vor, wenn der Arbeitgeber den Mitarbeiter anlässlich oder während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse Speisen bis zu dieser Freigrenze unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt (H 19.6 Abs. 2 „Arbeitsessen“ LStH).

Kurzübersicht:

| <b>Entgelt</b>  | <b>LSt</b> | <b>SV</b> |
|---|------------|-----------|
| Arbeitnehmerbewirtung   | pflichtig  | pflichtig |
| Arbeitnehmerbewirtung bei außergewöhnlichen Arbeitseinsätzen bis EUR 60,00                    | frei       | frei      |
| Arbeitnehmerbewirtung bei Betriebsveranstaltungen bis EUR 150,00 (Stand 2023 noch EUR 110,00) | frei       | frei      |

## 8. Künstlersozialabgabe-Verordnung

Wer selbstständige Künstler und Publizisten beschäftigt, muss an diese Sozialversicherung, die sog. Künstlersozialabgabe, entrichten.

Der Abgabesatz für das Jahr 2024 liegt stabil bei 5,0 %.

**Künstler** im Sinne des Künstlersozialversicherungsgesetzes (KSVG) ist, wer Musik, darstellende oder bildende Kunst schafft, ausübt oder lehrt. Hierzu gehören auch Designer sowie die Ausbilder im Bereich Design.

**Publizist** im Sinne des KSVG ist, wer als Schriftsteller, Journalist oder in ähnlicher Weise publizistisch tätig ist oder Publizistik lehrt.

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 25 KSVG (Auszug):

- (1) Die Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe sind die Entgelte für die künstlerischen oder publizistischen Werke oder Leistungen, die ein nach § 24 Abs. 1 oder 2 zur Abgabe Verpflichteter im Rahmen der dort aufgeführten Tätigkeiten im Laufe eines Kalenderjahres an selbstständige Künstler oder Publizisten zahlt, auch wenn diese selbst nach diesem Gesetz nicht versicherungspflichtig sind. Bemessungsgrundlage sind auch die Entgelte, die ein nicht abgabepflichtiger Dritter für künstlerische oder publizistische Werke oder Leistungen zahlt, die für einen zur Abgabe Verpflichteten erbracht werden.
- (2) Entgelt im Sinne des Absatzes 1 ist alles, was der zur Abgabe Verpflichtete aufwendet, um das Werk oder die Leistung zu erhalten oder zu nutzen, abzüglich der in einer Rechnung oder Gutschrift gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer.

Zur Bemessungsgrundlage gehören demnach alle Zahlungen für publizistische/künstlerische Leistungen wie:

- Honorare, Gagen, Tantiemen
- Sachleistungen
- Lizenzzahlungen
- Auslagen (Telefon und Fracht)
- Nebenkosten (Material, Entwicklung und nicht künstlerische Nebenleistungen)
- Zahlungen aus Kommissionsgeschäften

**Nicht** zur Bemessungsgrundlage gehören:

- gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer
- Reisekosten
- steuerfreie Aufwandsentschädigungen (bspw.: Übungsleiterpauschale seit 2021: 3.000,00 EUR/Jahr, bis 2020: max. 2.400,00 EUR/Jahr)
- Zahlungen an Urhebergesellschaften (Gema, VG Wort etc.)
- Zahlungen an juristische Personen (GmbH, AG, e. V., öffentliche Körperschaften und Anstalten)
- Zahlungen an eine Kommanditgesellschaft (KG)
- Zahlungen an eine GmbH & Co. KG
- Zahlungen an eine offene Handelsgesellschaft (OHG)
- Gewinnzuweisungen an Gesellschafter
- Nachträgliche Vervielfältigungskosten (Druckkosten) gehören nicht zum abgabepflichtigen Entgelt, wenn es sich um Leistungen handelt, die für sich genommen nicht künstlerisch sind und erst nach Abschluss der künstlerischen Leistung oder Erstellung des künstlerischen Werkes anfallen und für den Erhalt oder die Möglichkeit zur Nutzung des Werkes nicht erforderlich sind

Durch die Änderung des Vierten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IV) ab 01.01.2015 wird die regelmäßige Überprüfung und Beratung der Arbeitgeber im Hinblick auf die Künstlersozialabgabe sichergestellt und damit erheblich ausgeweitet. Die Prüfungen werden nicht mehr allein von der Deutschen Rentenversicherung (DRV) vorgenommen. Die Künstlersozialkasse (KSK) hat ein eigenes Prüfrecht erhalten, um branchenspezifische Schwerpunktprüfungen und anlassbezogene Prüfungen selbst durchzuführen.

Wer einmal bei der Künstlersozialkasse geführt ist, muss ggf. auch eine Nullmeldung abgeben.

Durch das Künstlersozialabgabestabilisierungsgesetz (KSASabG) wurde zum 01.01.2015 eine Geringfügigkeitsgrenze eingeführt. Solange die Bemessungsgrundlage für die kumulierten Leistungen aller Künstler/Publizisten an Eigenwerber und Unternehmer, die nach der Generalklausel abgabepflichtig sind, im Jahr EUR 450,00 nicht übersteigt, gelten die Aufträge kraft Gesetzes als „nur gelegentlich“ und unterliegen danach nicht der Künstlersozialabgabe. Diese Regelung gilt nicht rückwirkend.

Die schwierige Frage danach, was „nur gelegentlich“ ist, wurde demnach ab 2015 zulasten der Unternehmen beseitigt.

## 9. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung ab 2024

Die Beiträge und Rechengrößen in der Sozialversicherung für das Jahr 2024 belaufen sich auf:

| Versicherungszweig und Zeitraum  | West (EUR) | Ost (EUR) |
|--|------------|-----------|
| Kranken- und Pflegeversicherung, jährl.                                  | 69.300,00  | 69.300,00 |
| Kranken- und Pflegeversicherung, monatl.<br>(Versicherungspflichtgrenze) | 5.775,00   | 5.775,00  |
| Kranken- und Pflegeversicherung, monatl.<br>(Beitragsbemessungsgrenze)   | 5.175,00   | 5.175,00  |
| Renten- und Arbeitslosenversicherung, jährl.                             | 90.600,00  | 89.400,00 |
| Renten- und Arbeitslosenversicherung, monatl.                            | 7.550,00   | 7.450,00  |

### 9.1 Sachbezugswert freie Verpflegung

Der monatliche Sachbezugswert für Verpflegung beträgt ab 01.01.2024 bundeseinheitlich **EUR 313,00** monatlich. Dieser Wert gilt auch für Jugendliche und Auszubildende.

| Sachbezugswert<br>2024 | Frühstück<br>(EUR) | Mittagessen<br>(EUR) | Abendessen<br>(EUR) | Gesamt (EUR) |
|------------------------|--------------------|----------------------|---------------------|--------------|
| Monatlich              | 65,00              | 124,00               | 124,00              | 313,00       |
| Kalendertäglich        | 2,17               | 4,13                 | 4,13                | 10,43        |

Nur bei Familienangehörigen, denen ebenfalls freie Verpflegung gewährt wird, gibt es unterschiedliche Werte in Abhängigkeit vom Alter.

## 9.2 Sachbezugswert freie Unterkunft

Der Sachbezugswert für freie Unterkunft beträgt ab 01.01.2024 bundeseinheitlich **EUR 278,00** monatlich.

Bei der Belegung einer Unterkunft mit mehreren Beschäftigten sowie für Jugendliche bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres und Auszubildende gelten andere Werte. Diese ergeben sich aus § 2 Abs. 3 Sozialversicherungsentgeltverordnung.

Dort steht:

... Der Wert der Unterkunft nach Satz 1 vermindert sich

1. bei Aufnahme des Beschäftigten in den Haushalt des Arbeitgebers oder bei Unterbringung in einer Gemeinschaftsunterkunft um 15 Prozent,
2. für Jugendliche bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres und Auszubildende um 15 Prozent und
3. bei der Belegung
  - a) mit zwei Beschäftigten um 40 Prozent,
  - b) mit drei Beschäftigten um 50 Prozent und
  - c) mit mehr als drei Beschäftigten um 60 Prozent.



## **10. Geringfügige Beschäftigung (Rechtsstand ab 01.01.2024)**

Ab 01.01.2024 ändert sich die Höhe der Geringfügigkeitsgrenze von EUR 520,00 auf EUR 538,00.

Die Grenze orientiert sich zukünftig an der Höhe des Mindestlohnes bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 10 Stunden und ändert sich mit jeder Änderung des Mindestlohnes.

Ein unvorhergesehenes Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze ist zweimal im Laufe eines Zeitjahres zulässig.

Die Jahresverdienstgrenze passt sich entsprechend auf EUR 6.456,00 an.

## **11. Midijob (Rechtsstand ab 01.01.2024)**

Der Midijob/Übergangsbereich entlastet Arbeitnehmer, die nur knapp über der "Geringfügigkeitsgrenze" verdienen. Mit einem Entgelt zwischen EUR 538,01 und EUR 2.000,00 ist der Arbeitnehmer voll sozialversicherungspflichtig.

Im Übergangsbereich sind vom Arbeitnehmer verminderte SV-Beiträge zu zahlen. Der Arbeitgeberanteil an den Beiträgen wird dagegen erhöht. Anstelle einer „beitragspflichtigen Einnahme“ gibt es seit 01.10.2022 zwei fiktive Werte:

- eine beitragspflichtige Einnahme zur Berechnung des Gesamtbeitrags
- eine zweite beitragspflichtige Einnahme zur Berechnung des Arbeitnehmerbeitrags

## 12. Inflationsausgleichsprämie

Am 28.09.2022 hat die Bundesregierung die zuletzt im sog. Dritten Entlastungspaket angekündigte Inflationsausgleichsprämie auf den parlamentarischen Weg gebracht.

- Arbeitgeber dürfen Leistungen zur Abmilderung der Inflation bis zu einem Betrag von EUR 3.000,00 steuerfrei an ihre Arbeitnehmer gewähren (Inflationsausgleichsprämie). Hierbei soll es sich um einen steuerlichen Freibetrag handeln, der unabhängig davon gilt, ob die Leistungen in Form von Zuschüssen oder Sachbezügen gewährt werden. Die Regelung ist von der Wirkweise vergleichbar mit der Regelung in § 3 Nr. 11a EStG und zeitlich befristet.
- An den Zusammenhang zwischen Leistung und Preissteigerung sollen keine besonderen Anforderungen gestellt werden. Es genügt, wenn der Arbeitgeber bei Gewährung der Leistung in beliebiger Form (zum Beispiel durch entsprechenden Hinweis auf dem Überweisungsträger im Rahmen der Lohnabrechnung) deutlich macht, dass diese im Zusammenhang mit der Preissteigerung steht.
- Mit einer Ergänzung der Arbeitslosengeld II/Sozialgeld-Verordnung soll sichergestellt werden, dass diese Inflationsausgleichsprämie bei Beziehern von Leistungen nach dem SGB II nicht als Einkommen berücksichtigt wird, um die steuerliche Privilegierung auch im SGB II nachzuvollziehen.

Die Prämie, welche „zusätzlich“ zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird, kann bis zum 31.12.2024 ausgezahlt werden.

### **Sonstiger Hinweis:**

Auf rechtlichen Foren wird auf das Gebot der Gleichbehandlung hingewiesen.

### **Weitere Informationen:**

NWB Online-Nachricht: Gesetzgebung | Steuerfreie Arbeitgeber-Inflationsausgleichsprämie beschlossen (Bundesregierung), drittes Entlastungspaket vom 04.09.2022, Beschlüsse des Bundeskabinetts vom 28.09.2022.

### **13. Rentenversicherungsfreiheit für Rentner auf freiwilliger Basis**

Bezieher einer Altersvollrente nach Erreichen der Regelaltersgrenze sind – wie bisher – in einer Beschäftigung rentenversicherungsfrei. Neu ist, dass die Altersvollrentner den Verzicht auf die Rentenversicherungsfreiheit erklären und dann vollwertige Rentenversicherungsbeiträge zahlen können. Die Beitragszahlungen erhöhen die Rente.

### **14. Baulohn; Senkung der Winterbeschäftigungsumlage im Dachdeckerhandwerk ab Oktober 2023**

Die Winterbeschäftigungsumlage (WBU) im Dachdeckerhandwerk ist seit dem 1. Oktober 2023 von derzeit 2,0 % auf 1,6 % des umlagepflichtigen Bruttolohns gesunken. Das Bundesministerium für Arbeit und Soziales hat dem Antrag der Tarifvertragsparteien des Dachdeckerhandwerks zugestimmt.

**Die Regelung wird ab dem Beitragsmonat Oktober 2023 gültig und ist in der Bruttolohnsummenmeldung zu berücksichtigen.**

Für die Dachdeckerbetriebe in den alten Bundesländern (West) verringert sich der Gesamtbeitrag auf 14,00 % der Bruttolohnsumme. Für die neuen Bundesländer (Ost) beträgt der reduzierte Gesamtbeitrag ab 1. Oktober 2023 13,65 %.

Der Arbeitgeberanteil zur Winterbeschäftigungsumlage sinkt dabei auf 1,00 % des umlagepflichtigen Arbeitsentgelts. Der Arbeitnehmeranteil beträgt 0,60 % des Bruttoentgelts.

### **15. Verpflegungsmehraufwand ab 01.01.2024**

Ab dem 1. Januar 2024 werden die Pauschalbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen voraussichtlich auf EUR 16,00 (bisher EUR 14,00) für eine Abwesenheit von weniger als 24 Stunden und auf EUR 32,00 (bisher EUR 28,00) für eine Abwesenheit von 24 Stunden angehoben.

Die EUR 16,00 gelten auch für den An- und Abreisetag bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten.

## **16. Nachweisgesetz 2022 – neue Pflichten für den Arbeitgeber ab 1. August**

Zur Umsetzung der EU-Richtlinie über transparente und vorhersehbare Arbeitsbedingungen (2019/1152) hat der Bundestag unter anderem eine Änderung des Nachweisgesetzes (NachwG) beschlossen, die zum 1. August 2022 in Kraft getreten ist.

Aus dieser gesetzlichen Neuregelung ergeben sich für die Arbeitgeber weitreichende Folgen bei der Gestaltung von Arbeitsverträgen. Im Einzelfall kann dies zu einem erheblichen Mehraufwand führen.

Das Nachweisgesetz verpflichtet Arbeitgeber, die wesentlichen Bedingungen eines Arbeitsvertrages aufzuzeichnen, die Niederschrift zu unterzeichnen und dem Arbeitnehmer auszuhändigen.

Der Gesetzesentwurf sieht nun einen erweiterten Katalog von Nachweisen vor. Mit dieser erweiterten Nachweispflicht sollen Arbeitnehmer eine sichere und nachvollziehbare Auskunft zum Inhalt des Arbeitsvertrages erhalten.

Da die nun zusätzlich zu benennenden Arbeitsbedingungen im Einzelfall recht komplexe Vertragsregelungen erfordern, besteht für Arbeitgeber mitunter ein erhebliches Risiko, auch weil Verstöße gegen die neuen Nachweispflichten mit Bußgeldern sanktioniert werden können.

Folgende Arbeitsbedingungen müssen künftig zusätzlich zu den bereits jetzt in § 2 NachwG genannten Vertragsbedingungen aufgenommen werden:

- das Enddatum bei befristeten Arbeitsverhältnissen
- die Möglichkeit, dass die Mitarbeiter ihren jeweiligen Arbeitsort frei wählen können, sofern vereinbart
- die Dauer der Probezeit, sofern vereinbart
- die Vergütung von Überstunden
- Zusammensetzung, Höhe und Fälligkeit des Arbeitsentgelts und die Form, in der das Arbeitsentgelt ausgezahlt wird
- die vereinbarten Ruhepausen und Ruhezeiten sowie Einzelheiten einer ggf. vereinbarten Schichtarbeit
- Einzelheiten zur Arbeit auf Abruf, falls diese vereinbart ist
- die Möglichkeit der Anordnung von Überstunden und deren Voraussetzungen
- ein etwaiger Anspruch auf vom Arbeitgeber bereitgestellte Fortbildung

- Identität des Versorgungsträgers der betrieblichen Altersversorgung, falls eine solche gewährt wird
- ein Hinweis auf die anwendbaren Tarifverträge, Betriebs- oder Dienstvereinbarungen
- Verfahren bei Kündigung nebst Schriftformerfordernis und die Frist zur Erhebung einer Kündigungsschutzklage

## 17. Betriebsausgabenpauschalen für bestimmte Berufsgruppen

Bestimmte freiberufliche bzw. selbstständig tätige Berufsgruppen haben die Möglichkeit, statt der tatsächlichen Kosten eine Betriebsausgabenpauschale zu berücksichtigen. Dies ist eine Vereinfachung, da die einzelnen Ausgabenbelege nicht gesammelt und detailliert aufgelistet werden müssen. Sind jedoch die tatsächlichen Betriebsausgaben höher, da dann ja auch die Fahrt- und Reisekosten, Übernachtungskosten, Verpflegungsmehraufwendungen, häusliches Arbeitszimmer bzw. Pauschale und sämtliche Einzelbelege geltend gemacht werden können, dürfen natürlich diese abgezogen werden. Man kann sich hier für die persönlich günstigere Alternative entscheiden.

Aufgrund der Inflation steigen die tatsächlichen Betriebsausgaben, während die Pauschalen nicht regelmäßig angehoben werden. Die Finanzverwaltung hat daher die Höchstbeträge bzw. die Pauschalen ab 2023 teilweise erhöht.

Folgende Berufsgruppen sind davon betroffen:

- Für eine hauptberufliche selbstständige schriftstellerische oder journalistische Tätigkeit beträgt die Betriebsausgabenpauschale 30% der Einnahmen höchstens aber EUR 3.600,00 (bisher EUR 2.455,00) jährlich.
- Für eine wissenschaftliche, künstlerische oder schriftstellerische Nebentätigkeit beträgt die Pauschale künftig 25 % der Betriebseinnahmen, begrenzt auf EUR 900,00 (bisher EUR 614,00) jährlich für alle Nebentätigkeiten dieser Vereinfachungsregelung zusammen. Aber zu beachten ist: Insbesondere für eine nebenberufliche Vortrags-, Lehr- und Prüfungstätigkeit sowie eine künstlerische Nebentätigkeit kann auch die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG („Übungsleiterpauschale“) in Betracht kommen.
- Für die selbstständige Tätigkeit als Kindertagespflegeperson beträgt die Pauschale EUR 400,00 (bisher EUR 300,00) je betreutes Kind und Monat und für sogenannte Freihalteplätze EUR 50,00 (bisher EUR 40,00) je Platz und Monat.

## 18. Förderung dienstlicher Elektro- und Hybridfahrzeuge

Durch das Jahressteuergesetz 2018 wurde befristet auf den Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2021 die Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridfahrzeuge eingeführt. Zu beachten ist, dass die Halbierung der Bemessungsgrundlage nur für einkommensteuerrechtliche Zwecke vorgenommen wird und nicht für umsatzsteuerliche Zwecke gilt.

Die Begünstigung soll bis zum 31.12.2030 stufenweise mit steigenden Anforderungen an die zu erreichende Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine verlängert werden.

Folgende Tabelle gibt einen Überblick über die geplanten Voraussetzungen und den geplanten zeitlichen Anwendungsbereich:

| <b>Anschaffungs-<br/>zeitraum</b> | <b>Höchstschadstoff-<br/>ausstoß</b>    | <b>Mindestreich-<br/>weite</b> | <b>Gesetzliche Regelung für<br/>1 %-Methode bzw.<br/>Fahrtenbuchmethode</b> |
|-----------------------------------|---|--------------------------------|---|
| 01.01.2022 –<br>31.12.2024        | 50 g CO <sub>2</sub> /<br>gefahrenem km | 60 km                          | § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 4<br>bzw. S. 3 Nr. 4 EStG                         |
| 01.01.2025 –<br>31.12.2030        | 50 g CO <sub>2</sub> /<br>gefahrenem km | 80 km                          | § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 5<br>bzw. S. 3 Nr. 5 EStG                         |

Gemäß der Gesetzesbegründung soll die bisherige Regelung zur Minderung der Bemessungsgrundlage in Abhängigkeit von der Kapazität der Batterie für das Jahr 2023 für Fahrzeuge, die diese Vorgaben nicht erfüllen, fortgelten.

## 19. PV-Anlagen

Seit dem 01.01.2023 gilt ein Umsatzsteuersatz von 0% (Nullsteuersatz) für die Lieferung und Installation von bestimmten PV-Anlagen in Deutschland (§ 12 Abs. 3 UStG). Unter diese Vorschrift fällt:

- die Lieferung von Solarmodulen, wesentliche Komponenten und Speicher an den Betreiber der PV-Anlage (auch innergemeinschaftlicher Erwerb oder Einfuhr), wenn sie im Zusammenhang mit der Privatwohnung, Wohnungen, öffentlichen Gebäuden stehen.
- die Installation der Anlagen und Speicher für diese begünstigten Anlagen.

Die oben genannten Voraussetzungen gelten fiktiv als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Anlage nicht mehr als 30 kWp beträgt und die Anlage in das Marktstammdatenregister (MaStR) eingetragen ist.

Mobil genutzte Module, z. B. für Campingzwecke sind nicht begünstigt. Die einzige Ausnahme davon sind Dauercamper. Vom Nullsteuersatz werden auch die sog. Balkonkraftwerke und Hybridmodule (Photovoltaik und Solarthermie) erfasst. Reine Solarthermieanlagen unterliegen dem Regelsteuersatz.

Wenn das Solarmodul auch andere, unbedeutende Nebenzwecke erfüllt, kann der Nullsteuersatz angewendet werden. Dies ist z. B. bei Solartischen, Solar Carports oder Balkongeländern mit Solar der Fall.

Vom Nullsteuersatz werden auch die Lieferung und der Einbau von Speicher und Batterien begünstigt, wenn sie zur Speicherung von Solarstrom genutzt werden sollen. Dies gilt auch dann, wenn diese losgelöst von einer PV-Anlage geliefert/installiert werden und alle weiteren Voraussetzungen erfüllt sind. Nicht begünstigt sind hingegen Wasserstoffspeicher.

Daneben sind auch weitere sog. wesentliche Komponenten von der Begünstigung erfasst. Dies sind insbesondere Wechselrichter, Dachhalterung, Energiemanagement-System, Solarkabel, Einspeise-/Wieland-Steckdosen, Funk-Rundsteuerungsempfänger, Backup-Boxen, weitere, der Notstromversorgung dienende Einrichtungen. Nicht dagegen Verbrauchsmaterialien, wie Schrauben, Nägel, Kabel u. Ä. oder auch Wärmepumpen, Wallboxen o. Ä.



Nebenleistungen, wie Kabelinstallation, Montage, Anmeldung in das MaStR, Bereitstellung von Software zur Steuerung/Überwachung der Anlage, Lieferung/Anschluss des Wechselrichters/Zweirichtungszählers, Bereitstellung von Gerüsten, ggf. Erneuerung des Zählerschranks, Leistungen, die in einer Paketlösung enthalten sind, werden vom Nullsteuersatz erfasst.

Der Nullsteuersatz gilt nicht für Reparaturen und Wartung der Anlage.

Der Betreiber der PV-Anlage ist Unternehmer im Sinne der Umsatzsteuer, der für Stromlieferungen grundsätzlich zur Abführung von Umsatzsteuer verpflichtet ist. Die Option zur Kleinunternehmerregelung ist allerdings möglich, sofern die Voraussetzungen dafür erfüllt sind. Er ist kein umsatzsteuerlicher Unternehmer, wenn der produzierte Strom zu 100 % für private Zwecke verbraucht wird.

Ist dies nicht der Fall oder die Option zur Kleinunternehmerregelung ist nicht möglich, wird der Strom mit Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz von 19 % an den Energieversorger geliefert.

Bei Bestandsanlagen (die vor dem 01.01.2023 angeschafft wurden) lohnt sich das Gespräch mit dem Steuerberater bzw. der Steuerberaterin, um zu prüfen, wie man am sinnvollsten vorgeht. Eine pauschale Aussage ist hier nicht möglich, da jeder Einzelfall verschieden ist und das gesamte umsatzsteuerliche Unternehmen in die Betrachtung einfließen muss.

## 20. Kleinunternehmerregelung

Wenn der Gesamtumsatz im Vorjahr nicht mehr als EUR 22.000,00 betragen hat, darf der Unternehmer grundsätzlich die sogenannte Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG anwenden. Weitere Voraussetzung ist, dass der Gesamtumsatz im laufenden Jahr voraussichtlich nicht mehr als EUR 50.000,00 beträgt.

Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes nach § 19 Abs. 3 UStG sind alle vereinnahmten Beträge zu berücksichtigen. Nicht unter den Gesamtumsatz fallen:

- Einfuhren aus dem Drittland
- innergemeinschaftliche Erwerbe
- weitere bestimmte steuerfreie Umsätze
- unentgeltliche Wertabgaben

Zu beachten ist dabei der Sonderfall der Unternehmensgründung. Die Grenze von EUR 22.000,00 ist für das Jahr der Gründung zu prüfen. Es handelt sich um eine Jahresgrenze, d. h., der Gründer muss seinen geplanten Umsatz auf ein Jahr hochrechnen, um die Überschreitung der Grenze prüfen zu können.

### Beispiel:

A gründet sein Unternehmen im November 2023 und plant einen Umsatz von EUR 2.000,00 im Monat.

Tatsächlich wären dies im Jahr 2023 total EUR 4.000,00. Im ersten Moment könnte man daraus schließen, dass die 22.000-EUR-Grenze nicht überschritten wurde. Da es sich um eine Jahresgrenze handelt, muss der geplante Monatsumsatz auf das Jahr hochgerechnet werden und man käme bei EUR 2.000,00 x 12 Monate auf einen Gesamtumsatz von EUR 24.000,00. Im Ergebnis ist dann die 22.000-EUR-Grenze überschritten, und die Kleinunternehmerregelung darf für das Jahr 2023 nicht in Anspruch genommen werden.

### Abwandlung:

A plant für das Gründungsjahr insgesamt EUR 2.000,00 Umsatz.

Der Umsatz von EUR 2.000,00 bezieht sich dann auf die Monate November und Dezember 2023. Für die Berechnung der 22.000-EUR-Grenze bedeutet dies nun einen monatlichen Umsatz von EUR 1.000,00 (EUR 2.000,00 durch 2 Monate) und ein hochgerechneter Jahresumsatz von EUR 1.000,00 x 12 Monate ergibt EUR 12.000,00. Somit ist die Grenze nicht überschritten und die Kleinunternehmerregelung darf angewendet werden.

Wenn der Unternehmer im vorangegangenen Jahr EUR 22.000,00 Gesamtumsatz nicht überschritten hat und er seinen voraussichtlichen Umsatz im laufenden Jahr schätzt und dabei zu dem Schluss kommt, dass er die Grenze von EUR 50.000,00 im laufenden Jahr nicht überschreiten wird, dann entfällt die Kleinunternehmerbesteuerung auch nicht nachträglich. Auch dann nicht, wenn im laufenden Jahr die Grenze (deutlich) überschritten wird. Es empfiehlt sich daher, die Umsatzschätzung immer gut zu dokumentieren und dabei auch zu berücksichtigen, von welchen Rahmenbedingungen man bei der Schätzung ausgegangen ist.

Dem Grunde nach sind Kleinunternehmer von der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreit. In folgenden Fällen muss jedoch auch der Kleinunternehmer eine Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzamt einreichen:

- Der Kleinunternehmer schuldet die Steuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb.
- Der Kleinunternehmer ist Leistungsempfänger im Reverse-Charge-Verfahren.
- Der Kleinunternehmer ist letzter Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft.
- Der Kleinunternehmer ist Fahrzeuglieferer eines neuen Fahrzeuges.

Der Kleinunternehmer ist weiterhin dazu verpflichtet, in Fällen des Reverse-Charge-Verfahrens als Steuerschuldner die Umsatzsteuer abzuführen, ohne einen Vorsteuerabzug in gleicher Höhe geltend machen zu können.

Hinweis: Jeder Kleinunternehmer ist dafür verantwortlich, die Überschreitung der Grenzen selbstständig zu prüfen und zu überwachen.

## **21. Dokumentation der Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen**

Nach Entscheidungen des EuGH vom 14.10.2021 – C-45/20 und C-46/20 und der Folgeentscheidung des BFH vom 04.05.2022 – XI R 28/21 und XI R 29/21 gelten nun folgende Grundsätze für die Dokumentation der Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen.

Es ist keine fristgebundene Meldung an das zuständige Finanzamt erforderlich. Steht nach objektiven Anhaltspunkten fest, dass die steuerpflichtige Person dem Unternehmen einen Gegenstand zugeordnet hat, ist es nicht zusätzlich erforderlich, dies dem Finanzamt bis zur Abgabefrist der Steuererklärung im Sinne des § 149 Abs. 2 S. 1 AO mitzuteilen. Entscheidend ist, dass diese objektiven Anhaltspunkte innerhalb dieser Frist erkennbar geworden sind.

Objektive Anhaltspunkte sind nach dem BFH z. B. folgende Beweisanzeichen:

- betriebliche oder private Versicherung des Gegenstandes
- Auftreten beim An- und Verkauf unter dem Firmennamen
- bilanzielle Behandlung als Betriebsvermögen
- Bauzeichnungen

In welchen Fällen ist nun noch eine Zuordnung erforderlich?

### 1. Bei Gebäuden

Hier empfiehlt es sich immer, die geplante Nutzung sorgfältig zu dokumentieren. Dies ist insbesondere dann von Vorteil, wenn sich die spätere Nutzung doch von der geplanten Nutzung unterscheidet.

### 2. Bei (teil-)unternehmerische Fahrzeugnutzung

Bei unentgeltlicher Überlassung an Personal auch zur privaten Nutzung ist keine Zuordnung erforderlich. Bei gemischter Nutzung durch den Unternehmer ist eine Zuordnung erforderlich.

## 22. Umsatzsteuer-Voranmeldung

Wenn ein Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit neu aufnimmt, musste er bislang seine Umsatzsteuer-Voranmeldung im Jahr der Gründung und im folgenden Jahr immer monatlich beim Finanzamt einreichen. Diese Regelung ist für die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026 ausgesetzt.

Ob der Gründer seine Umsatzsteuer-Voranmeldung monatlich oder vierteljährlich einzureichen hat, richtet sich nunmehr nach den allgemeinen Grenzen zur Abgabe der Voranmeldungen.

Wenn die voraussichtliche Steuer für das Gründungsjahr mehr als EUR 7.500,00 betragen wird, sind monatlich Umsatzsteuer-Voranmeldungen beim Finanzamt einzureichen. In allen anderen Fällen erfolgt die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen quartalsweise. Eine Befreiung von der Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen ist nach den Vorgaben der Finanzverwaltung auch bei einer voraussichtlichen Steuer von bis zu EUR 1.000,00 nicht möglich.

Für das Folgejahr sind Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich einzureichen, wenn die Steuer für das Vorjahr mehr als EUR 7.500,00 betragen hat. Falls die Steuer weniger als EUR 1.000,00 beträgt, kann der Unternehmer von der Einreichung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreit werden. Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht für Gründungsfälle im zweiten Geschäftsjahr. In allen anderen Fällen erfolgt die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung quartalsweise. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Steuer auf eine Jahressteuer hochzurechnen ist, wenn die Tätigkeit nur in einem Teil des Vorjahres ausgeübt wurde.

Beispiel:

A nimmt seine gewerbliche Tätigkeit am 01.07.2023 auf und schätzt seine Steuer auf EUR 7.000,00. Diese Steuer wird auch tatsächlich für das Jahr 2023 fällig.

Für 2023 hat A quartalsweise seine Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen, da er voraussichtlich unter EUR 7.500,00 bleibt.

Für 2024 hat A die Umsatzsteuer-Voranmeldung monatlich abzugeben, da die im Vorjahr gezahlte Steuer auf das Jahr hochgerechnet mehr als EUR 7.500,00 beträgt (EUR 7.000,00 / 6 Monate x 12 Monate = EUR 14.000,00).

Bei **Einnahme-Überschuss-Rechnern** ist die Zahlung der Umsatzsteuer-Voranmeldung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Hierbei ist insbesondere über den Jahreswechsel der sog. 10-Tages-Zeitraum zu beachten. Demnach sind regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (wie z. B. Miete oder auch die Umsatzsteuer-Vorauszahlung) dem Kalenderjahr als Betriebsausgabe zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Dies ist insbesondere bei erteiltem Lastschriftinzug ein Streitthema. Nach der Auffassung des FG Sachsen aus dem Jahr 2019 ist es grundsätzlich so, dass die Zahlung der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum am 10. des Folgemonats (= gesetzlicher Fälligkeitstag) fällig wird und bei ausreichender Deckung des Kontos auch an diesem Tag als bewirkt gilt. Fraglich bleibt, wie es sich verhält, wenn der 10. auf ein Wochenende oder einen Feiertag fällt. Die Frist zur Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung verschiebt sich in diesen Fällen auf den nächsten Werktag (z. B. den 11.01.). Wenn nun auf den 11.01. (fristgerecht) die Umsatzsteuer-Voranmeldung eingereicht wird, kann die Steuer ja nicht schon vor Abgabe/Festsetzung fällig werden. Folglich wäre dann die Betriebsausgabe dem Folgejahr zuzurechnen.

## 23. Ordnungsgemäße Rechnung

Für den Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist es zwingend erforderlich, eine ordnungsgemäße Rechnung über den Umsatz zu besitzen.

Welche Angaben in einer ordnungsgemäßen Rechnung enthalten sein müssen, regelt § 14 Abs. 4 UStG. Sämtliche Pflichtangaben müssen zusammen vorliegen.

Pflichtangaben der Rechnung:

- Nr. 1: Name und Anschrift des Leistungsempfängers und des leistenden Unternehmers
- Nr. 2: Steuernummer oder USt-Id-Nummer des leistenden Unternehmers
- Nr. 3: Ausstellungsdatum
- Nr. 4: fortlaufende Rechnungsnummer
- Nr. 5: (handelsübliche) Leistungsbeschreibung
- Nr. 6: Leistungszeitpunkt
- Nr. 7: Entgelt
- Nr. 8: Steuersatz und Steuerbetrag bzw. Hinweis auf Steuerbefreiung

Hiervon ausgenommen sind sog. Kleinbetragsrechnungen von bis zu EUR 250,00 brutto (§ 33 UStDV). Diese müssen mindestens folgende Angaben enthalten:

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
- das Ausstellungsdatum
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe
- den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt

Fahrausweise für Personenbeförderungen gelten als Rechnung im Sinne des § 14 UStG, wenn sie folgende Angaben enthalten (§ 34 UStDV):

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
- das Ausstellungsdatum
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Summe
- den anzuwendenden Steuersatz, wenn nicht der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Nr.10 UStG anzuwenden ist

## 24. Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung

Die Umsatzsteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2023 ist nach § 149 Abs. 3 AO bis zum 31.08.2024 beim Finanzamt einzureichen. Da dieser Tag auf das Wochenende fällt, ist es tatsächlich der 02.09.2024. Bei steuerlicher Beratung ist die Umsatzsteuererklärung 2023 bis zum 31.05.2025 beim Finanzamt einzureichen. Da auch dieser Termin auf das Wochenende fällt, verschiebt sich die Abgabefrist auf den 02.06.2025.

Bei verspäteter Abgabe der Steuererklärungen 2022 wird ein Verspätungszuschlag gemäß § 152 Abs. 2 AO festgesetzt. Er beträgt für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer. Mindestens jedoch EUR 25,00 für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung.

Der Verspätungszuschlag wird für jede Steuerart gesondert festgesetzt.

Beispiel:

Die Umsatzsteuererklärung 2023 eines steuerlich beratenen Steuerpflichtigen wird erst am 28.08.2025 beim Finanzamt eingereicht. Der festzusetzende Verspätungszuschlag beträgt mindestens EUR 75,00, da die Verspätung drei angefangene Monate zu je EUR 25,00 umfasst.

Weiterführung:

Nehmen wir nun mal an, der Steuerpflichtige muss EUR 15.000,00 Umsatzsteuer aus dieser Steuererklärung nachzahlen. So ergibt sich ein Verspätungszuschlag in Höhe von EUR 112,00 ( $\text{EUR } 15.000,00 \times 0,25 \% = \text{EUR } 37,50 \times 3 \text{ Monate} = \text{EUR } 112,50$  – Abrundung auf volle Euro).

Das Finanzamt ist dazu berechtigt, Steuererklärungen bevorzugt vorab anzufordern. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn in der Vergangenheit die Abgabefrist regelmäßig überschritten wurde.



## 25. Prüfung von USt-Id-Nummern bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Damit eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, ist es u.a. erforderlich, dass gewisse Dokumentationspflichten erfüllt sind. Insbesondere ist der Nachweis darüber zu führen, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist.

Die Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb auf der Seite des Leistungsempfängers wird von diesem geschuldet.

Bei der Neuanlage des Kunden ist die ausländische USt-Id-Nummer des Leistungsempfängers **qualifiziert zu prüfen**. Dabei ist aufzuzeichnen, dass die USt-Id-Nummer gültig ist und zum Leistungsempfänger gehört. Diese Prüfung kann z.B. über das Bundeszentralamt für Steuern ([www.bzst.de](http://www.bzst.de)) erfolgen. Falls dies zu keinem Ergebnis führt, kann man auch über [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/vies/](https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/) die Abfrage anstoßen. Viele Tools zur Rechnungsschreibung unterstützen einen dabei.

Künftig soll die Prüfung auch bei jeder weiteren Lieferung an den Kunden erfolgen. Manche der eben genannten Tools sind in der Lage, dabei automatisiert zu unterstützen. Wenn viele solcher Umsätze ausgeführt werden, ist dies sicherlich eine gute und effektive Erleichterung.

## 26. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer für 2024

Im Wachstumschancengesetz ist geplant, **rückwirkend** ab dem Kalenderjahr 2023, die Pflicht zur Abgabe einer Umsatzsteuererklärung für Kleinunternehmer abzuschaffen. Dies ist insbesondere mit Blick auf die Änderungen zu den kleinen PV-Anlagen sehr zu begrüßen. Zu beachten bleibt, dass auch Kleinunternehmer eine Umsatzsteuererklärung beim Finanzamt einreichen müssen, wenn sie Empfänger von innergemeinschaftlichen Erwerben sind oder Dienstleistungen aus dem Ausland beziehen.

Weiterhin ist vorgesehen, dass der Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung, die sog. Option zur Regelbesteuerung, bis zum Ablauf des zweiten Kalenderjahres, welches dem Besteuerungszeitraum folgt, erfolgen kann. Das heißt, dass für den Veranlagungszeitraum 2024 bis zum 31.12.2026 entschieden werden kann.

Wer einen Gesamtumsatz von weniger als EUR 600.000 hat, kann auf Antrag seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten versteuern, dies ist vermutlich besser bekannt als sog. Ist-Versteuerung. Die Grenze soll ab dem Kalenderjahr 2024 auf EUR 800.000,00 angehoben werden.

Land- und Forstwirte, deren Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als EUR 600.000 betragen hat, unterliegen der sog. Durchschnittssatzbesteuerung. Für die übrigen Umsätze beträgt der Durchschnittssatz aktuell 9,0 %. Er soll ab dem Kalenderjahr 2024 auf 8,4 % gesenkt werden.

Ab dem Kalenderjahr 2025 ist die Einführung einer verpflichtenden elektronischen Rechnung, die sog. eRechnung, geplant. Dies wird der erste Schritt zu transaktionsbezogenen Meldepflichten sein. Die Pflicht soll für im Inland steuerpflichtige Umsätze eines im Inland ansässigen Unternehmers an einen im Inland ansässigen Unternehmer gelten. Das heißt, es betrifft Business-to-Business-Umsätze, bei denen der Leistungsort in Deutschland ist und die nicht von der Umsatzsteuer befreit sind.

Gemeinsam mit dem Steuerberater sollten sich die Unternehmer frühzeitig mit diesem Thema auseinandersetzen und die technische Umsetzung bei Rechnungserstellung und beim Rechnungsempfang entsprechend anpassen.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat Vorabinweise zur elektronischen Rechnung herausgegeben. Dazu hat sich der Deutsche Steuerberaterverband e.V. wie folgt geäußert:

*„Mit dem Wachstumschancengesetz werden die Regelungen zur Einführung der elektronischen Rechnung für inländische B2B-Umsätze im Umsatzsteuergesetz verankert. Das BMF hat bereits vor Abschluss des parlamentarischen Gesetzgebungsverfahrens [sic!] erste Hinweise dazu verlautbaren lassen, ob die bereits bekannten Formate XRechnung und ZUGFeRD die Anforderungen an eine elektronische Rechnung erfüllen.*

*Inhaltliche Äußerungen seitens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) zu noch laufenden Gesetzgebungsverfahren sind – verständlicherweise – äußerst rar. Umso erfreulicher ist, dass das BMF bereits Anfang Oktober erste Hinweise zur geplanten Einführung der elektronischen Rechnung (eRechnung) für inländische B2B-Umsätze gegeben hat. Die Einführung dieser Verpflichtung wird im Rahmen des Wachstumschancengesetzes (BT-Drs. 20/8628) erfolgen.*

*Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. (DStV) hat sich bereits früh in die Diskussion um die Einführung der eRechnung eingebracht – sowohl national als auch bei den Plänen auf europäischer Ebene (vgl. u.a. DStV-Stellungnahme S 14/22, DStV-Stellungnahme S 05/23). Er begrüßt das Ansinnen des BMF, frühzeitig Rechts- und Planungssicherheit schaffen zu wollen.*

*Nach aktuellem Sachstand soll eine eRechnung eine Rechnung sein, die in einem strukturierten elektronischen Format ausgestellt, übermittelt und empfangen wird und eine elektronische Verarbeitung ermöglicht. Sie muss der europäischen Norm für die elektronische Rechnungsstellung und der Liste der entsprechenden Syntaxen gemäß der Richtlinie 2015/55/EU vom 16.4.2014 entsprechen (§ 14 Abs. 1 Satz 3 f. UStG-E).*

#### **Zulässigkeit von XRechnung und ZUGFeRD [sic!]**

*Das BMF und die obersten Finanzbehörden der Länder haben frühzeitig die Frage erörtert, ob ein hybrides Format die geplanten gesetzlichen Anforderungen erfüllen wird. Sie sind zu dem Ergebnis gekommen, dass insbesondere sowohl eine Rechnung nach dem bekannten XStandard als auch nach dem ZUGFeRD-Format ab Version 2.0.1 grundsätzlich eine Rechnung in einem strukturierten elektronischen Format darstellt, die den geplanten Anforderungen entspricht.*

*Gerade für die Praxis dürfte dies ein wichtiger Hinweis sein, der die Planungssicherheit erhöht.*

### **Mögliches Anpassungserfordernis bei EDI-Verfahren**

*Das BMF äußert sich ferner auch zum Einsatz von EDI-Verfahren. Demnach würde aktuell an einer Lösung gearbeitet, die die Weiternutzung der EDI-Verfahren auch unter dem künftigen Rechtsrahmen so weit wie möglich sicherstellen soll. Es könne jedoch aktuell nicht ausgeschlossen werden, dass hierbei technische Anpassungen vorgenommen werden müssen. Man sei jedoch bemüht, den Umstellungsaufwand im Interesse der Wirtschaft auf das Notwendige zu begrenzen.*

### **Anwendungszeitpunkt**

*Der Regierungsentwurf sieht zwar für die Pflicht zum Ausstellen einer elektronischen Rechnung eine gestaffelte Übergangsregelung vor. Vorsorglich weist das BMF darauf hin, dass nach aktuellem Zeitplan jedoch alle Unternehmer ab dem 1.1.2025 verpflichtet sein werden, elektronische Rechnungen entgegennehmen zu können.“*

**Zum Redaktionsschluss ist das Wachstumschancengesetz noch nicht verabschiedet und Änderungen können noch erfolgen.**

## **27. Das MoPeG tritt zum 01.01.2024 in Kraft**

Zum 01.01.2024 tritt das Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) in Kraft. Eine der grundlegenden Neuerungen besteht darin, dass nunmehr über die bisherige Rechtsprechung hinaus schon gesetzlich zwischen rechtsfähiger und nicht-rechtsfähiger GbR (dazu gehören auch ARGE, Bietergemeinschaften etc.) zu unterscheiden ist.

Die GbR kann selbstständig Rechte (inkl. Eigentumsrechte) erwerben und Verbindlichkeiten eingehen (§ 705 Abs. 2 BGB n. F), wenn dies im gemeinsamen Willen der Gesellschafter liegt und handelt somit als eigenständiger Rechtsträger. Zum Nachweis der Rechtsfähigkeit und der relevanten Rechtsverhältnisse (insbes. Geschäftsführung und Vertretung wurde durch das MoPeG ein Gesellschaftsregister für GbRs beim Amtsgericht eingeführt. Zwar besteht hier keine generelle Eintragungspflicht, es bestehen jedoch Anreize wie beispielsweise der Gutgläubensschutz bzgl. der Registereinträge.

Zudem kann sich eine Verpflichtung aus anderen Gründen ergeben, denn eine Eintragung wird u. a. vorausgesetzt, um in andere öffentliche Register eingetragen werden zu können. Hierzu zählen insbesondere die Eintragung als Eigentümerin ins Grundbuch oder als Gesellschafterin einer anderen Gesellschaft im jeweiligen Register, wenn sie im Gesellschaftsregister eingetragen ist (Handelsregister, Partnerschaftsregister etc.).

Bislang führte der Tod eines Gesellschafters dazu, dass die Gesellschaft aufgelöst wird, es sei denn, im Gesellschaftsvertrag ist etwas anderes vereinbart. Nunmehr ab 2024 folgt dem Tod eines Gesellschafters nicht mehr automatisch die Auflösung der GbR. Stattdessen scheidet die verstorbene Person aus der Gesellschaft aus und die Erben werden abgefunden. Darüber hinaus können in die GbR eintretende Erben verlangen, die Stellung eines Kommanditisten zu erlangen.

Viele weitere Details sind mit dem Inkrafttreten der Regelungen des MoPeG verbunden, hierüber sollten Sie sich detailliert informieren, wenn Sie betroffen sind.

## **28. Feststellung des Bedarfswerts von Grundbesitz im Vergleichsverfahren der Erbschaftsteuer**

Die Finanzämter verwenden landesspezifische Berechnungsmodule („EFH-Rechner“ bzw. „WE-Rechner“) zur Ermittlung des Bedarfswerts von Einfamilienhäusern und Wohnungseigentum, welche auf Datengrundlagen des Oberen Gutachterausschusses der Vermessungs- und Katasterverwaltung (VermKV) basieren und an die Vorgaben des Bewertungsgesetzes angepasst sind.

Die von der VermKV selbst bereitgestellten Rechenmodule nach der Immobilienwertverordnung weichen allerdings von den Rechenmodulen der Finanzverwaltung ab. Dies liegt daran, dass die gutachterliche Verkehrsermittlung nicht an die Einschränkungen des § 183 Abs. 3 BewG gebunden ist und keine bewertungsrechtlich zulässigen Pauschalisierungen oder Typisierungen berücksichtigt.

Die von den Finanzämtern eingesetzten Rechenmodule inklusive Arbeitsanleitung werden auf der Homepage des Landesamtes für Steuern (z.B. [www.lfst-rlp.de](http://www.lfst-rlp.de)) bereitgestellt. Die Datenbasis (z. B. Vergleichsfaktoren) ist allerdings nicht enthalten und muss vorab beim Landesamt für Vermessung und Geobasisinformation kostenpflichtig erworben werden z.B. [www.vermkv.service24.rlp.de/shop/index\\_gmb.html](http://www.vermkv.service24.rlp.de/shop/index_gmb.html)).

Nunmehr kann für den Mandanten auf Basis der Rechenmodule der Finanzverwaltung überprüft werden, ob das Vergleichsverfahren oder ein Gutachten günstiger wäre. Weiterhin könnte die neue Bedarfsbewertung für Zwecke der Grundsteuer Anhaltspunkte liefern.

## **29. Verjährung der Festsetzung bei der Erbschaftsteuer**

Die Festsetzungsverjährung beginnt in dem Jahr, in dem die Steuer entstanden ist. Davon abweichend beginnt die Verjährung dann, wenn eine Steuererklärung einzureichen oder eine Anzeige zu erstatten ist, mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem diese eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist. (§ 170 Abs. 1 und 2 AO)

Nach § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO beginnt für die Erbschaftsteuer die Festsetzungsfrist nach § 170 Abs. 1 oder Abs. 2 AO bei einem Erwerb von Todes wegen nicht vor Ablauf des Kalenderjahres, in dem der Erwerber Kenntnis von dem Erwerb erlangt hat.

Kenntnis im Sinne des § 170 Abs. 5 Nr. 1 AO hat der Erwerber erlangt, wenn der Erbschaftserwerb so gewiss ist, dass er in der Lage ist, seine Anzeigepflichten zu erfüllen. Dies ist in der Regel mit Eröffnung des Testaments durch das Amtsgericht der Fall. Dabei muss er nach der Sachlage davon ausgehen können, dass der Erblasser nicht zu einem späteren Zeitpunkt das Testament aufgehoben oder anderweitig testiert hat.

Spätestens dann hat der Erwerber Kenntnis erlangt, wenn durch gerichtliche Entscheidung die Wirksamkeit einer letztwilligen Verfügung festgestellt wurde. Ob die Entscheidung mit Rechtsmitteln anfechtbar ist oder tatsächlich angefochten wird, ist unerheblich.

Auch ist es für den Beginn der Festsetzungsverjährung unerheblich, wann die zuständige Finanzbehörde Kenntnis von dem Erwerb erhält oder der Erbschein ausgestellt wird. Sofern der Erbe seiner Erklärungspflicht nicht nachkommt, das Finanzamt jedoch von einem anderen Zeitpunkt als den der Bekanntmachung der Gerichtsentscheidung über die Wirksamkeit der Erbschaft an den Erben ausgeht und daher einen Steuerbescheid erlässt, der nach der einschlägigen Maßgabe auf einen Zeitpunkt nach dem Ende der Festsetzungsverjährung datiert, ist dieser Steuerbescheid rechtswidrig, da die Steuer bereits verjährt ist.

### **30. Behaltensfrist für die Erbschaftsteuerfreiheit von selbst genutztem Wohneigentum**

Gilt die Behaltensfrist bei geerbten Wohnimmobilien auch im Falle unverschuldeter Umstände, die den Erben an der Selbstnutzung hindern? Dazu gibt es zwei interessante, noch nicht abgeschlossene Verfahren.

In einem vom BFH entschiedenen Fall (II R 1/21) litt die Erbin an einer depressiven Erkrankung, die sich in der zuvor mit ihrem Mann gemeinsam bewohnten Umgebung nach dessen Tod verschlechterte. Doch weder das Finanzamt noch das Finanzgericht Münster erkannten dies als Berechtigung an, es bei der Steuerfreiheit zu belassen.

In einem anderen Fall (II R 18/20) hat die Erbin das Haus vor Ablauf der 10 Jahre abreißen lassen. Auch hier wurde die Steuerfreiheit rückwirkend versagt. Dass bauliche Mängel vorhanden waren und die Dame aufgrund gesundheitlich bedingter Probleme beim Treppensteigen das Obergeschoss nicht nutzen konnte, wurde vom Finanzgericht Düsseldorf nicht als Grund für die Fortführung der Steuerfreiheit akzeptiert.

Während die Finanzgerichte die einzig akzeptable Begründung darin gesehen haben, dass der Erbe überhaupt nicht mehr in der Lage sein kann, einen eigenen Haushalt zu führen, reicht es dem BFH aus, wenn es dem Erben aus objektiven Gründen nicht zuzumuten ist, das Familienheim weiterhin selbst zu nutzen. Ist dies der Fall, spricht für den BFH grundsätzlich nichts dagegen, dass der Erbe seinen Haushalt in einer anderen Wohnung weiterführt und die Steuerfreiheit behält.

Zumutbar ist es, wenn die Haushaltsführung mithilfe von externen Pflegediensten oder anderweitiger Unterstützung im Familienheim möglich ist. Die Pflegebedürftigkeit allein ist keine Rechtfertigung, das geerbte Heim unter Fortsetzung der Steuerfreiheit aufzugeben. In dem Zusammenhang sind allerdings negative Prognosen über die Entwicklung des Gesundheitszustandes zu berücksichtigen. Im Übrigen gilt die Zumutbarkeitsvermutung auch für den baulichen Zustand des Gebäudes, bei dem Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen zum Tragen kommen.

Die Beweislast liegt beim Erben.

Beide Fälle wurden an die zuständigen Finanzgerichte zurückgewiesen, um die konkreten Hintergründe mit Blick auf die Zumutbarkeit zu ermitteln.



### **31. Berücksichtigung von Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer Erbauseinandersetzung als Nachlassverbindlichkeiten**

Bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage sind gem. § 10 Abs. 5 ErbStG Nachlassverbindlichkeiten zu berücksichtigen. Dabei ist es nicht immer einfach zu entscheiden, welche Kosten überhaupt zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören, da der Gesetzgeber zwischen „echten“ Nachlassverbindlichkeiten, Nachlassregelungskosten und Nachlassverwaltungskosten unterscheidet.

In diesem Zusammenhang hatte das Finanzgericht Köln über einen interessanten Fall zu entscheiden (FG Köln, Urteil vom 09.02.2023, 7 K 1362/21):

Der Kläger hat zusammen mit seinem Bruder einige Immobilien des Vaters geerbt. Aufgrund des zerrütteten Verhältnisses zwischen den beiden Brüdern kam es zu diversen Rechtsstreitigkeiten, die zur Auflösung der Erbengemeinschaft und Zwangsversteigerung der Immobilien führten. Der Kläger hatte sich in der Sache an eine Rechtsanwaltskanzlei gewandt und die entstandenen Beratungskosten im Rahmen der Erbschaftsteuererklärung als Nachlassverbindlichkeiten geltend gemacht. Dies erkannte das Finanzamt nicht an, da die Kosten nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Erfüllung des Erblasserwillens stünden. Aufwendungen, die auf einem eigenen Willensentschluss des Erben beruhen würden, seien keine Nachlassregelungskosten.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das FG Köln erkannte die Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit den Teilungsversteigerungsverfahren und der Erbauseinandersetzung als unmittelbare Kosten der Nachlassverteilung im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 ErbStG an. Dabei waren die Streitigkeiten zwischen dem Kläger und seinem Bruder unerheblich, auch wenn es wohl aus diesem Grund zu den Teilungsversteigerungsverfahren und nicht zu einem freihändigen Verkauf der Grundstücke gekommen ist.

Eine Einschränkung, die das FG Köln in diesem Urteil feststellte, sei hier aber noch erwähnt: Die Kosten für Rechtsstreitigkeiten bezüglich der Vermietung von Nachlassgegenständen gehören zur Nachlassverwaltung und stellen somit nicht abzugsfähige Nachlassverwaltungskosten gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 3 ErbStG dar.

Die Revision wurde zugelassen und das Verfahren ist bereits seit 19.05.2023 beim BFH anhängig (Az. II R 10/23).

## **32. Erbfallkostenpauschale für den Nacherben**

Bei der Berechnung der Erbschaftsteuer kann gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG für Nachlassverbindlichkeiten insgesamt ein Betrag in Höhe von EUR 10.300,00 ohne Nachweis abgezogen werden (sog. Erbfallkostenpauschale). Diese soll unter anderem die Kosten für die Bestattung des Erblassers sowie die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen, abdecken. Der Begriff solcher Nachlassregelungskosten ist dabei grundsätzlich weit auszulegen.

Mit Urteil vom 01.02.2023 (II R 3/20) hatte der BFH entschieden, dass die Erbfallkostenpauschale neben dem Vorerben auch vom Nacherben in Anspruch genommen werden darf. Beide verwirklichen erbschaftsteuerrechtlich den Besteuerungstatbestand für einen Erwerb von Todes wegen. Während zivilrechtlich der Vorerbe und der Nacherbe zwar nacheinander, aber beide vom ursprünglichen Erblasser erben, gilt nach § 6 Abs. 1 ErbStG der Anfall der Nacherbschaft grundsätzlich als Erwerb vom Vorerben. Anders ausgedrückt wird der Nacherbe zum Erbe des Vorerben.

Der BFH betont im Urteil noch einmal, dass die Erbfallkostenpauschale von EUR 10.300,00 für jeden Erbfall nur einmal zu gewähren ist, namentlich für mehrere Miterben nur einmal. Da allerdings Vor- und Nacherben – anders als Miterben – nicht nebeneinander, sondern nacheinander erben und dies somit als zwei getrennte Erbfälle zu betrachten ist, kann der Pauschbetrag in diesem Fall zweimal angesetzt werden. Weiterhin wird betont, dass der Betrag gem. § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 2 ErbStG ohne Nachweis in Anspruch genommen werden kann. Ein Nachweis ist nur zu erbringen, wenn der Erwerber für die in § 10 Abs. 5 Nr. 3 S. 1 genannten Kosten höhere Aufwendungen als EUR 10.300,00 geltend macht.

Aktuell ist beim BFH in diesem Zusammenhang noch ein anderes Verfahren anhängig (Az. des BFH: II R 25/23). Es geht dabei um die Frage, ob die Erbfallkostenpauschale auch von einem Vermächtnisnehmer in Anspruch genommen werden kann. Das Finanzgericht hatte dies in der Vorinstanz bejaht. Zum Erwerb des Todes wegen gehören nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch die sonstigen Erwerbe, auf die die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden. Damit sind nach Ansicht des Gerichts Vermächtnisse und folglich auch Vermächtnisnehmer in die Regelung des § 10 Abs. 5 ErbStG eingeschlossen. Hier bleibt nun abzuwarten, wie der BFH darauf reagiert.

## C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN

### 1. Größenklassen – Neuregelung geplant

Die Größenklasse einer Gesellschaft (Kleinstkapitalgesellschaft sowie kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaft) hängt weiterhin von drei Schwellenwerten ab:

- Bilanzsumme
- Umsatzerlöse
- durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer

| Beträge                  | Klein      | Mittel     | Groß  |
|--------------------------|------------|------------|-------|
| Bilanzsummen in Mio. EUR | > 0,35 – 6 | > 6 – 20   | > 20  |
| Umsatz in Mio. EUR       | > 0,7 – 12 | > 12 – 40  | > 40  |
| Mitarbeiter              | > 10 – 50  | > 50 – 250 | > 250 |

Die EU-Kommission hat am 13. September eine Richtlinie zur Änderung der Schwellenwerte vorgelegt. Die oben stehenden bisher geltenden Schwellenwerte sollen um ca. 25 % erhöht werden. Die Anzahl der Mitarbeiter bleibt in allen Größenklassen unverändert.

Künftig gelten folgende Schwellenwerte:

| <b>Mittelgroß ab Überschreiten</b> | <b>Geplant</b> | <b>Aktuell</b> |
|------------------------------------|----------------|----------------|
| Bilanzsumme                        | Mio. EUR 7,5   | Mio. EUR 6     |
| Umsatzerlöse                       | Mio. EUR 15,0  | Mio. EUR 12    |
| Arbeitnehmer                       | 50             | 50             |
|                                    |                |                |
| <b>Groß ab Überschreiten</b>       | <b>Geplant</b> | <b>Aktuell</b> |
| Bilanzsumme                        | Mio. EUR 25    | Mio. EUR 20    |
| Umsatzerlöse                       | Mio. EUR 50    | Mio. EUR 40    |
| Arbeitnehmer                       | 250            | 250            |

Mit Anhebung der Schwellenwerte werden weniger Unternehmen

- prüfungspflichtig sein (ab mittelgroß) und
- eine Nachhaltigkeitsklärung abgeben müssen (ab groß).

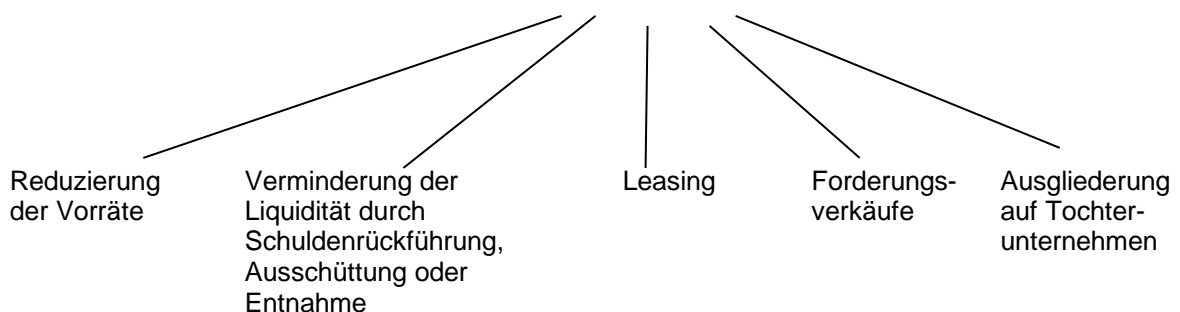
Die Änderung der EU-Bilanzrichtlinie muss ins HGB transformiert werden.

Dabei können die EU-Mitgliedstaaten wählen, ob die Anhebung der Schwellenwerte

- erst ab Geschäftsjahr 2024 oder
- schon ab Geschäftsjahr 2023

gelten soll.

- In Grenzbereichen: Einflussnahme auf die Bilanzsumme zum 31.12.2023



## Einzureichende Unterlagen zur Offenlegung, Erklärungen und Angaben

Die Übersicht zeigt den Umfang der einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben unter Berücksichtigung der rechtsformspezifischen Besonderheiten sowie der größenabhängigen Erleichterungen für kleine Gesellschaften.

|   | <b>Kleine<br/>Gesellschaften</b>   | <b>Mittelgroße<br/>Gesellschaften</b>   | <b>Große<br/>Gesellschaften</b>   |
|---|--|---|---|
| Jahresabschluss <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• Gewinn- und Verlustrechnung</li> <li>• Anhang</li> </ul> | <input checked="" type="checkbox"/><br><input (1)<br="" type="checkbox"/> <input (2)="" (3)="" <="" checked="" td="" type="checkbox"/> <td> <input checked="" type="checkbox"/><br/> <input checked="" type="checkbox"/><br/> <input checked="" type="checkbox"/> </td> <td> <input checked="" type="checkbox"/><br/> <input checked="" type="checkbox"/><br/> <input checked="" type="checkbox"/> </td> | <input checked="" type="checkbox"/><br><input checked="" type="checkbox"/><br><input checked="" type="checkbox"/>           | <input checked="" type="checkbox"/><br><input checked="" type="checkbox"/><br><input checked="" type="checkbox"/> |
| Lagebericht   | <input (4)<="" td="" type="checkbox"/> <td><input checked="" type="checkbox"/></td> <td><input checked="" type="checkbox"/></td>   | <input checked="" type="checkbox"/>   | <input checked="" type="checkbox"/>   |
| Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses   | <input type="checkbox"/>   | <input (5)="" (6)<="" checked="" td="" type="checkbox"/> <td><input (5)="" (6)<="" checked="" td="" type="checkbox"/> </td> | <input (5)="" (6)<="" checked="" td="" type="checkbox"/>  |
| Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses   | <input type="checkbox"/>   | <input (5)="" (6)<="" checked="" td="" type="checkbox"/> <td><input (5)="" (6)<="" checked="" td="" type="checkbox"/> </td> | <input (5)="" (6)<="" checked="" td="" type="checkbox"/>  |
| Bestätigungsvermerk (nur bei prüfungspflichtigen Gesellschaften)  | <input type="checkbox"/>   | <input checked="" type="checkbox"/>   | <input checked="" type="checkbox"/>   |
| Bericht des Aufsichtsrats (nur bei AG)  | <input type="checkbox"/>   | <input checked="" type="checkbox"/>   | <input checked="" type="checkbox"/>   |
| Datum der Feststellung (Billigung) des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses)   | <input checked="" type="checkbox"/>  | <input checked="" type="checkbox"/>   | <input checked="" type="checkbox"/>   |
| Verpflichtungen nach Gesellschaftsvertrag oder Satzung (§ 325 Abs. 5 HGB)   | <input checked="" type="checkbox"/>  | <input checked="" type="checkbox"/>   | <input checked="" type="checkbox"/>   |
| Spezialvorschriften nach anderen Gesetzen   | <input checked="" type="checkbox"/>  | <input checked="" type="checkbox"/>   | <input checked="" type="checkbox"/>   |

- (1) Kleine Gesellschaften müssen keine Gewinn- und Verlustrechnung einreichen.
- (2) Bei kleinen Gesellschaften können im Anhang die Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung entfallen.
- (3) Kleine Kapitalgesellschaften, die die Größenmerkmale des § 267a HGB nicht überschreiten (Kleinstkapitalgesellschaften), brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern. Stattdessen sind bestimmte Angaben „unter der Bilanz“ zu machen.
- (4) Keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts; daher keine Verpflichtung zur Einreichung.
- (5) Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen ab 2016.
- (6) Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen ab 2016.

## 2. Offenlegung des Jahresabschlusses jetzt beim Unternehmensregister

Durch die Einordnung in eine kleinere Kapitalgesellschaftsgröße können sich Erleichterungen bei der Offenlegung des Jahresabschlusses ergeben (siehe unter 1.). Eine Neuregelung gibt es nach dem MicroBilG für Kleinunternehmen (siehe nachfolgend unter 3.). Die Jahresabschlüsse waren bis zum Abschlusstichtag 31.12.2021 im elektronischen Bundesanzeiger offenzulegen.

Mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie (DiRUG) am 01.08.2022 ändern sich doch nun zwei gravierende Dinge:

- Mediumsänderung der Offenlegung

Rechnungslegungsunterlagen und Unternehmensberichte mit einem Geschäftsjahr nach dem 31.12.2021 sind anstatt dem Bundesanzeiger nun dem Unternehmensregister zu übermitteln. Abschlüsse für Geschäftsjahre vor dem 01.01.2022 sind weiterhin an den Bundesanzeiger zu übertragen.

- Pflicht zur elektronischen Identifikation

Mit der Änderung des Offenlegungsmediums ist auch die Pflicht zur einmaligen elektronischen Identitätsprüfung für den Übermittler verbunden. Das heißt, ohne vorherige Identifikation der tatsächlich übermittelnden Person wird mit Inkrafttreten des DiRUG kein Jahresabschluss mit Geschäftsjahresende nach dem 31.12.2021 offengelegt werden können.

Zur Identifikation als Übermittlungsberechtigter stehen drei Identifizierungsverfahren bereit:

- ein automatisches videogestütztes Identifizierungsverfahren,
- ein begleitetes videogestütztes Identifizierungsverfahren und
- die eID (d. h. elektronischer Personalausweis mit aktivierter Online-Ausweisfunktion)

Auf der Website [www.publikations-plattform.de](http://www.publikations-plattform.de), auf welcher die Registrierung vorgenommen werden muss, befindet sich eine ausführliche Arbeitshilfe für die Registrierung (<https://publikations-plattform.de/reg/D001.pdf>). Mittels dieser ist der Registrierungs- und Identitätsvorgang zügig abwickelbar. Nach der Identifizierung wird ein Identifizierungskennzeichen (ID-Code/Secret) erteilt, welches bei der Übermittlung der Unterlagen notwendig wird.

Sobald dann die Rechnungslegungsunterlagen und Unternehmensberichte sowohl über die jeweiligen Softwaretools als auch auf der Website des Unternehmensregisters übermittelt werden, hat sich der Einreichende dann mittels des Identifizierungskennzeichens eindeutig zu identifizieren.

Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk sind nach § 325 HGB gemeinsam innerhalb der entsprechenden Fristen offenzulegen. Es ist nicht mehr zulässig, zunächst einen ungeprüften Jahresabschluss einzureichen, um Offenlegungsfristen einzuhalten. Zudem sind die festgestellten Abschlüsse offenzulegen. Falls der Jahresabschluss oder der Lagebericht geändert wird, ist die Änderung gesondert offenzulegen. Bei Verstößen gegen diese Verpflichtung wird das Bundesministerium der Justiz automatisch tätig. Abschlüsse für 2022 sind also spätestens bis zum 31.12.2023 einzureichen, wenn das Wirtschaftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist.

Zu beachten ist, dass bei den Jahresabschlüssen auch das Feststellungsdatum mit zu veröffentlichen ist. Das Feststellungsdatum ist das Datum, an dem die Gesellschafterversammlung den Jahresabschluss genehmigt, dem Geschäftsführer Entlastung erteilt und den Beschluss über die Gewinn- / Verlustverwendung trifft (Protokoll der Gesellschafterversammlung).

Nach den §§ 331 ff. HGB sind Verstöße gegen Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschlüssen sanktionsbewehrt. Das Bundesamt für Justiz kann Ordnungsgelder festsetzen, um die Offenlegungspflichten der §§ 325, 325a HGB zu erzwingen. Die Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH prüft die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen und unterrichtet bei fehlerhafter Offenlegung von Amts wegen das Bundesamt für Justiz.

Eine falsche Offenlegung, z. B. der Jahresabschluss wird vollständig formal eingereicht, ist materiell aber lückenhaft (z. B. Anhang ohne Angaben zu Restlaufzeiten), stellt eine Ordnungswidrigkeit dar und führt bei vorsätzlichem Verhalten zu einer Geldbuße bis zu EUR 50.000,00. Werden die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft im Jahresabschluss oder Lagebericht unrichtig wiedergegeben oder verschleiert, so kann eine Geldstrafe oder Freiheitsstrafe festgesetzt werden.



### **Mindestordnungsgeld**

Wer seine Jahresabschlussunterlagen nicht oder nicht fristgerecht offengelegt hat, muss grundsätzlich mit einem Ordnungsgeld von mindestens EUR 2.500,00 rechnen. Maßgeblich ist das Datum der Einreichung – es besteht keine Möglichkeit der Fristverlängerung. Die Offenlegung muss binnen 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag erfolgen. Der Höchstbetrag beträgt weiter EUR 25.000,00 (evtl. auch mehrfach, d. h., man kann sich hier nicht „freikaufen“). Das Verfahren setzt sich so lange fort, bis alle Unterlagen offengelegt sind oder die Unterlassung gerechtfertigt wird. Damit gibt es keine Höchstgrenze für die Ordnungsgelder insgesamt.

Die Mindestordnungsgelder wurden bei Kleinstkapitalgesellschaften nach MicroBilG auf EUR 500,00 und bei kleinen Kapitalgesellschaften auf EUR 1.000,00 herabgesetzt, wenn die Sechswochenfrist zwar nicht eingehalten wird (also verspätet), jedoch die Offenlegung vor Tätigwerden des Bundesamtes für Justiz nachgeholt wird. Ist das Ordnungsgeld bereits festgesetzt, dann kann keine Herabsetzung mehr erfolgen.

### **Zulassung einer Rechtsbeschwerde**

Gegen die Festsetzung eines Ordnungsgeldes durch das Bundesamt für Justiz kann Beschwerde beim Landgericht Bonn eingelegt werden.

### 3. Hinterlegung für Kleinunternehmen

Kleinunternehmen sind solche, die an den letzten zwei Bilanzstichtagen zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten. Sie können Offenlegungserleichterungen in Anspruch nehmen (Befreiung von bestimmten Bilanzierungspflichten sowie Verzicht auf Anhang). Es kann eine Hinterlegung beim Unternehmensregister erfolgen, sodass die Daten nur bei Nachfrage an Dritte zur Information herausgegeben werden. Mit einem Hinterlegungsauftrag geht das Erfordernis einher, gegenüber dem Betreiber des Bundesanzeigers zu erklären, dass mindestens zwei der drei in § 267a Abs. 1 HGB genannten Größenmerkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden. Die Erklärung ist formlos abzufassen.

- Bilanzsumme: TEUR 350
- Jahresumsatz: TEUR 700
- im Jahresdurchschnitt 10 Arbeitnehmer

#### Die Bilanz für Kleinstkapitalgesellschaften

Das MicroBilG sieht für Kleinstkapitalgesellschaften die Aufstellung einer gegenüber der Bilanz von kleinen Kapitalgesellschaften nochmals verkürzten Bilanz vor. Danach sind hier mindestens die mit Buchstaben laut HGB bezeichneten Posten anzugeben.

#### Die Angaben unter der Bilanz

Kleinstkapitalgesellschaften können auf den Anhang verzichten, wenn folgende Angaben unter der Bilanz ausgewiesen werden:

- die in § 251 und § 268 Abs. 7 HGB genannten Angaben (Haftungsverhältnisse)
- die in § 285 Nr. 9c HGB genannten Angaben (an die Organe gewährte Vorschüsse/ Kredite sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse)
- im Falle einer AG/KGaA die in § 160 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AktG genannten Angaben (Bestand eigener Aktien)

Hier können neben den drei in § 264 Abs. 1 S. 5 HGB genannten Angaben noch weitere Pflichten aus anderen Vorschriften hinzukommen:

- Haftungsverhältnisse (Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten)
- Vorschüsse/Kredite an Geschäftsführer/Aufsichtsrat sowie zugunsten dieser Personen eingegangene Haftungsverhältnisse
- Bestand eigener Aktien (bei AG/KGaA – ab BilRUG KGaA nicht mehr)
- Ausleihungen/Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
- Angaben zu Pensionsverpflichtungen bei Altzusagen und mittelbaren Zusagen
- Inanspruchnahme der 15-jährigen Übergangsregelung bei Pensionsverpflichtungen
- Angaben zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, in denen durch die kumulierte Darstellung der Bilanz und GuV kein ausreichender Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird (z. B., wenn hohe Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern Eigenkapitalersatz darstellen)
- Befreiung von der Pflicht zur (Teil-)Konzernrechnungslegung
- Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht

#### 4. Corona – Folgen für die Rechnungslegung

Das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) hat drei fachliche Hinweise veröffentlicht, die sich damit befassen, welche Folgen das Virus auf die Rechnungslegung (HGB/IFRS) hat.

- Teil 1 dreht sich um die Auswirkungen der Coronapandemie auf ausgewählte Aspekte der HGB- und IFRS-Rechnungslegung für Abschlüsse und Lageberichte und deren Prüfung. (Stand 04.03.2020)
- Teil 2 baut auf diesem Hinweis auf bzw. ergänzt ihn, u. a. um die Auswirkungen auf Abschlüsse und Lageberichte für Berichtsperioden, die nach dem 31.12.2019 enden, und um ausführlichere Hilfestellungen zum Prüfungsprozess. Soweit die Ausführungen im Hinweis vom 04.03.2020 auch Relevanz für Berichtsperioden haben, die nach dem 31.12.2019 enden, wird – um Wiederholungen zu vermeiden – auf diese verwiesen. (Stand 25.03.2020)
- Teil 3 ergänzt die vorangegangenen Teile um weitere Hinweise u. a. zu ausgewählten Zweifelsfragen zu den Auswirkungen auf die Rechnungslegung nach HGB und IFRS sowie zu den Auswirkungen auf die Prüfung. (Stand 06.04.2021)

Eine Auswirkung kann sich insbesondere auch auf die Anhangs- und Lageberichterstattung ergeben.

Im Anhang ist zu berichten:

- Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden sowie deren Änderungen (Auswirkungen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, bestandsgefährdende Risiken, öffentliche Hilfsmaßnahmen, Going-Concern-Prämisse)
- Restlaufzeiten von Verbindlichkeiten (Änderungen?)
- außerbilanzielle Geschäfte und sonstige finanzielle Verpflichtungen, geänderte Finanzlage und daher geänderte Bedeutung, Auswirkungen auf die Liquiditätslage
- Gründe für die Unterlassung einer außerplanmäßigen Abschreibung wegen einer voraussichtlich nicht dauernden Wertminderung von Finanzanlagen
- Risikoänderung wegen Inanspruchnahme aus Haftungsverhältnissen (Rückstellungsansatz?)
- Aufwendungen von außerordentlicher Größenordnung oder Bedeutung (Sanierungsmaßnahmen)
- Nachtragsbericht

Im Lagebericht ist zu berichten:

- Ferner ist im Lagebericht die voraussichtliche Entwicklung mit ihren wesentlichen Chancen und Risiken zu beurteilen und zu erläutern, zugrunde liegende Annahmen sind anzugeben.
- Prognosezeitraum mindestens ein Jahr, gerechnet vom letzten Abschlussstichtag
- Bei außergewöhnlich hoher Unsicherheit reichen komparative Prognosen aus („Der Umsatz sinkt“).

## **5. Ertragsteuerliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen, Bürgschaftsregress- und vergleichbaren Forderungen**

Das BMF-Schreiben vom 07.06.2022 zu § 17 Abs. 2a EStG gibt für die Praxis brauchbare Hinweise zur Behandlung nachträglicher Anschaffungskosten bei ausgefallenen Finanzierungshilfen des Gesellschafters. Bemerkenswert ist, dass die Finanzverwaltung in den Rz. 11 ff. auch nach der Einfügung des § 17 Abs. 2a EStG zur Bestimmung der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten an den im BMF-Schreiben vom 21.10.2010 differenzierten vier Fallgruppen zur Rechtslage vor der Änderung der Rechtsprechung festhält, wonach nur bei Krisen- und Finanzplandarlehen sowie bei krisenbestimmten Darlehen nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts berücksichtigt werden können.

Stehen gelassene Darlehen sollen nur in Höhe des im Zeitpunkt des Kriseneintritts werthaltigen Teils der Darlehensforderung zu nachträglichen Anschaffungskosten führen. Abzuwarten bleibt, ob der BFH diese Verwaltungsauffassung in der anhängigen Revision gegen das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 04.06.2021 bestätigt. Abgesehen von dem Hinweis auf die sinngemäße Anwendung der steuerlichen Behandlung von Darlehensverlusten enthält das BMF-Schreiben vom 07.06.2022 leider keine weiteren Ausführungen zum Ausfall von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen. Es enthält aber nützliche Hinweise zur Berücksichtigung von Gesellschafterdarlehen bei den Einkünften aus Kapitalvermögen sowie zur Begrenzung der Verlustverrechnung nach § 20 Abs. 6 S. 6 EStG im Zusammenspiel mit dem geänderten § 32d Abs. 2 Nr. 1 S. 1 Buchst. b EStG.

## 6. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2022 ist elektronisch zu übermitteln

Übertragen werden müssen nach § 5b Abs. 1 EStG Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz, und zwar entweder die Handelsbilanz mit steuerlicher Überleitungsrechnung oder die Steuerbilanz. Betroffen sind davon Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte, Personen- und Kapitalgesellschaften, Vereine, Betriebe gewerblicher Art etc. Die Übertragung ist größenunabhängig. Die maßgebliche Steuertaxonomie ist unter [www.eststeuer.de](http://www.eststeuer.de) veröffentlicht worden. Sie wird permanent angepasst.

Mit den Taxonomien 6.5 (14.04.2021) und 6.6 (02.05.2022) wurden weitere Erweiterungen sowie branchenspezifische und technische Ergänzungen vorgenommen.

- Anpassungen bei Positionen für eine optimierte steuer- und handelsrechtliche Abbildung von stillen Beteiligungen
- Anpassungen zur (steuerbilanziellen) Abbildung und Bewertung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften
- Für die Bilanz wurden Anpassungen vorgenommen, damit für steuerrechtliche Zwecke nur Drohverlustrückstellungen im Zusammenhang mit Bewertungseinheiten übermittelt werden können.
- Für die GuV wurde eine eigene Position „sonstige betriebliche Aufwendungen (GKV), Veräußerungskosten bei Anteilen an Kapitalgesellschaften“ geschaffen.
- Im Bereichsteil „steuerliche Gewinnermittlung“ wurden für Einzelgewerbetreibende und Personengesellschaften/Mitunternehmerschaften Positionen zu Ab- und Zurechnungen nach §§ 4c, 4d und 4e EStG ergänzt.
- Ferner wurde für Investitionsabzugsbeträge eine neue Position „Hinzurechnungen aus dem 4. vorangegangenen Wirtschaftsjahr“ ergänzt.

Auf [www.eststeuer.de](http://www.eststeuer.de) kann ein Vergleichsdokument zwischen der aktuellen Taxonomie und der Vor-Taxonomie aufgerufen werden. Darin sind die Veränderungen u. a. farblich dargestellt. Dieses Dokument dient dazu, die Änderungen zu identifizieren und zu prüfen, welche Anpassungen bei der Erstellung der E-Bilanz erforderlich sind.

Wird die E-Bilanz nicht übertragen, dann kann es zur Androhung und Festsetzung von Zwangsgeldern kommen.

## **7. Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Leistungen von Sportvereinen nun auch vom BFH teilweise abgelehnt**

Nachdem er zwischenzeitlich an den EuGH verwiesen wurde, hat nun ein langjähriges Verfahren über die Steuerbarkeit weiterer Leistungen gegen gesondertes Entgelt eines nicht als gemeinnützig anerkannten Vereins sein Ende gefunden.

Gemäß Art. 132 Abs. 1 (m) MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben.

Weiterhin heißt es in Art. 133 (a) MwStSystRL, dass die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen können:

- Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben.
- Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistung verwendet werden.

Art. 134 MwStSystRL regelt den Ausschluss der Steuerbefreiung für den Fall, dass die Umsätze aus Dienstleistungen nicht unerlässlich sind sowie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.

Unklar war, ob sich Einrichtungen ohne Gewinnstreben unmittelbar auf diese Bestimmungen berufen können, und wenn ja, ob es sich bei dem Begriff „Einrichtung ohne Gewinnstreben“ um einen autonom unionsrechtlichen Begriff handelt oder die Mitgliedstaaten befugt sind, das Vorliegen einer derartigen Einrichtung von Bedingungen wie § 52 i. V. m. § 55 AO abhängig zu machen. In dem Zusammenhang auch, ob eine Einrichtung ohne Gewinnstreben über Regelungen für den Fall ihrer Auflösung verfügen muss, nach denen sie ihr dann vorhandenes Vermögen auf eine andere Einrichtung ohne Gewinnstreben zur Förderung von Sport und Körperertüchtigung zu übertragen hat.



Dem EuGH zufolge (C-488/18) hat Art. 132 Abs. 1 (m) MwStSystRL keine unmittelbare Wirkung, sodass sich eine Einrichtung ohne Gewinnstreben vor den nationalen Gerichten nicht unmittelbar darauf berufen kann.

Jedoch handelt es sich bei einer „Einrichtung ohne Gewinnstreben“ tatsächlich um einen autonom unionsrechtlichen Begriff, wodurch vermieden werden soll, dass jeder Mitgliedstaat solche Begriffe unterschiedlich auslegt.

Ob es sich im Einzelfall um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben handelt, ist anhand der mit ihr verfolgten Ziele zu beurteilen. Voraussetzung ist, dass sie während ihres gesamten Bestehens und auch bei ihrer Auflösung für ihre Mitglieder keine Gewinne erwirtschaftet. Das schließt ein, dass sie nach erfolgter Auflösung die durch ihre gesamten Tätigkeiten erzielten Gewinne nicht an ihre Mitglieder verteilen darf.

Der BFH änderte daraufhin seine Rechtsprechung. Mit seinem Urteil vom 12. Mai 2022 führt er an, dass für die Leistungen im Bereich der Veranstaltungsstartgelder zwar eine Steuerfreiheit nach § 4 Nr. 22b UStG in Betracht kommen kann, diese aber zu versagen ist, wenn es sich nicht um eine Einrichtung ohne Gewinnstreben im Sinne des Art. 132 Abs. 1 (m) MwStSystRL handelt. Ebenso ist grundsätzlich die Steuerfreiheit für entgeltliche Leistungen zu versagen, welche durch den allgemeinen Mitgliedsbeitrag abgegolten werden, wenn diese nicht unter § 4 Nr. 22b UStG fallen.

## **8. Steuerliche Behandlung satzungsdurchbrechender Beschlüsse**

Die in einer GmbH erwirtschafteten Gewinne können an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Obwohl dies üblicherweise erst nach Feststellung des Bilanzgewinns geschieht, haben GmbH-Gesellschafter die Möglichkeit, eine Vorabausschüttung des Gewinns durchzuführen. Dann gilt wie bei jeder Gewinnausschüttung: Enthält der Gesellschaftsvertrag keine gesonderte Regelung zur Gewinnverteilung, bestimmt § 29 Abs. 3 S. 1 GmbHG, dass die Gewinne im Verhältnis der Geschäftsanteile verteilt werden.

Gem. § 29 Abs. 3 S. 2 GmbHG kann in der Satzung aber auch eine von den Geschäftsanteilen abweichende Gewinnverteilung vereinbart werden. Laut bisheriger Rechtsprechung wurden solche sogenannten inkongruenten Gewinnausschüttungen nur bei Vorliegen einer entsprechenden Satzungsregelung steuerlich anerkannt (vgl. BMF-Schreiben v. 17.12.2013, BStBl 2014, S. 63). Dem hat der BFH mit Urteil vom 28.09.2022 widersprochen.

In dem Streitfall war der Kläger X Geschäftsführer und zu 50 % Gesellschafter der K-GmbH. Weiterer Gesellschafter der K-GmbH zu 50 % war die T-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer ebenfalls X war. Der Gesellschaftsvertrag enthielt keine Regelung zur Gewinnverteilung und auch keine satzungsmäßige Öffnungsklausel über eine von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnverteilung.

In den Streitjahren 2012 - 2015 fasste die Gesellschafterversammlung jeweils einstimmig Vorabgewinnausschüttungsbeschlüsse. Dabei wurden die Vorabausschüttungen nur an die T-GmbH (und nicht auch zu 50 % an X als Mitgesellschafter) verteilt und ausgezahlt. Das beklagte Finanzamt vertrat die Auffassung, die Vorabausschüttungen beruhten wegen der inkongruenten Verteilung auf zivilrechtlich nichtigen Ausschüttungsbeschlüssen und seien X entsprechend seiner Beteiligungsquote hälftig zuzurechnen und als verdeckte Gewinnausschüttung im Rahmen der Kapitalerträge gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG zu versteuern.

Dem entgegen entschied das Finanzgericht, dass punktuell gegen die gesetzliche Gewinnverteilung verstoßende Beschlüsse über Vorabgewinnausschüttungen zivilrechtlich und damit auch steuerrechtlich wirksam seien. Die Revision des Finanzamtes wurde zurückgewiesen, da der BFH (28.09.2022, VIII R 20/20) die Auffassung des Finanzgerichtes teilte.

Der BFH stellte klar, dass von der Satzung abweichende Gesellschafterbeschlüsse mit Dauerwirkung nichtig sind, wenn nicht alle Bestimmungen einer Satzungsänderung (notarielle

Beurkundung, Eintragung ins Handelsregister) eingehalten werden. Hiervon abzugrenzen sind allerdings satzungsdurchbrechende punktuelle Beschlüsse, durch die die Satzung nicht mit Wirkung für die Zukunft geändert werden soll. Solche Beschlüsse sind nicht nichtig, sondern lediglich bei der GmbH anfechtbar. Da im Streitfall allerdings sämtliche Gesellschafter einstimmig der inkongruenten Gewinnverteilung zugestimmt haben, kann der Beschluss nicht angefochten werden.

In der Konsequenz handelt es sich im Streitfall um eine offene Gewinnausschüttung, im Rahmen derer dem Gesellschafter X kein Gewinn zugeflossen ist (sondern nur der T-GmbH). Somit scheidet für X eine Kapitalversteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 und 2 EStG aus. Weiterhin liegt kein Gestaltungsmissbrauch vor, da für X kein steuerlicher Vorteil entstanden ist, denn er hat die Versteuerung der Kapitaleinkünfte irgendwann bei einer späteren Ausschüttung der T-GmbH nachzuholen.

Auch wenn dieses Urteil für die Abwehr von Ansprüchen des Finanzamts gut ist, empfiehlt es sich, die Satzung an die geplanten Handlungen anzupassen, um etwaige Konfrontationen zu vermeiden.

## **9. Auslegung der Begriffe „Überführung“ bzw. „Übertragung“ im Rahmen der erweiterten Gewerbesteuerkürzung**

Sich mit der Bedeutung von Begrifflichkeiten auseinanderzusetzen mag auf den ersten Blick trivial erscheinen, kann aber in der Praxis von großem Wert sein, denn wie so oft im Steuerrecht sind es die Feinheiten, die den Unterschied ausmachen. Es überrascht nicht, dass die Finanzämter hin und wieder selbst aufgrund einer missverständlichen Auslegung ebensolcher Details Entscheidungen zuungunsten des Steuerpflichtigen treffen. Beispiele hierzu bietet die Rechtsprechung freilich genug.

Dies verdeutlicht der BFH mit einem Urteil aus 2021, welches einmal mehr ein Missverständnis aus dem Weg räumt. Gegenstand ist die erweiterte Gewerbesteuerkürzung im Falle eines Formwechsels von einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft zu Buchwerten.

Nach § 9 Nr. 1 S. 5 Nr. 2 GewStG ist die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 S. 2 GewStG ausgeschlossen, soweit der Gewerbeertrag Gewinne aus der Aufdeckung stiller Reserven aus Grundbesitz enthält, der innerhalb von drei Jahren vor der Aufdeckung der stillen Reserven zu einem unter dem Teilwert liegenden Wert in das Betriebsvermögen des aufdeckenden Gewerbebetriebs überführt oder übertragen worden ist, und soweit diese Gewinne auf bis zur Überführung oder Übertragung entstandene stille Reserven entfallen. Schon 2005 hatte der BFH festgestellt, dass ein Formwechsel von einer Personen- in eine Kapitalgesellschaft ein tauschähnlicher entgeltlicher Rechtsträgerwechsel ist, der grundsätzlich unter diese Norm fällt. Jedoch hält er nun auch fest, dass die Begriffe „Überführung“ bzw. „Übertragung“ im Zusammenhang mit § 4 Abs. 2 S. 3 UmwStG zu werten sind. Demnach ist der Zeitraum der Zugehörigkeit eines Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen der übertragenden Gesellschaft der übernehmenden Gesellschaft anzurechnen.

Wenn also, wie aktuell verhandelt, die durch formgewechselte Personengesellschaft entstandene Kapitalgesellschaft ein Grundstück veräußert, welches mehr als drei Jahre im Betriebsvermögen der ursprünglichen Gesellschaft war, ist die erweiterte Kürzung zu gewähren.

## 10. Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften

Mit der Einführung einer Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsteuer soll die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Familienunternehmen verbessert werden. Im Kern geht es darum, dass Personengesellschaften auf Wunsch wie Kapitalgesellschaften behandelt werden können, ohne dafür ihre Rechtsform ändern zu müssen. Auch auf die zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter und die Haftung nach §§ 71, 74 AO hat die Optionsmöglichkeit keinen Einfluss. Dies ist insbesondere auch in Bezug auf den konkreten Vorgang des Wechsels der Besteuerung wichtig.

Der am 25.06.2021 durch den Bundesrat verabschiedete neue § 1a KStG soll erstmals für das VZ 2022 von Unternehmen in den Rechtsformen OHG, KG, PartG sowie GmbH & Co. KG elektronisch beim zuständigen Finanzamt beantragt werden können. Der Antrag ist spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem optiert werden soll, und ist unwiderruflich. Da die Optierung die Besteuerung der Gesellschafter ändert, ist hierfür ein mehrheitlicher Gesellschaftsbeschluss erforderlich.

Aufgrund einer solchen Option gelten für das betreffende Unternehmen alle Regelungen im KStG, EStG, GewSt, UmwStG, InvStG und AStG, soweit diese für Körperschaften gelten. Jedoch werden solche Regelungen ausgeschlossen, die ausdrücklich nur für vollwertige Körperschaften gelten oder sinngemäß nur für solche gelten können, zum Beispiel weil sie das Nennkapital betreffen. Somit werden aus steuerlicher Sicht die bisherigen Mitunternehmer weitgehend so behandelt wie die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit weiteren steuerlichen Folgen.

Sondervergütungen der Personengesellschafter wie beispielsweise ein Gewinnvorab mutieren dadurch zu lohnsteuerpflichtigen Leistungen, Entnahmen gelten fortan als offene bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen, welche dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen. Vorsicht ist geboten bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern, weil künftig eventuell die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung gegeben sein könnten.

Steuerrechtlich ist die Optierung einem Formwechsel i. S. d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG gleichzusetzen. Daher liegt grundsätzlich ein Veräußerungsvorgang sämtlicher funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen zu Buchwerten vor und ist damit grundsätzlich ertragsteuerneutral.

Besondere Vorsicht ist in den Fällen geboten, in denen Sonderbetriebsvermögen vorliegt, hier sind unter Umständen vorbereitende Maßnahmen erforderlich, um die ungewollte Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden und so zu gewährleisten, dass eine steuerneutrale Optierung erreicht werden kann.

Weiterhin ist zu beachten, dass das im Einbringungszeitpunkt ausgewiesene Eigenkapital in Ermangelung von Nennkapital i. S. d. § 27 Abs. 1 S. 1 KStG auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Gesellschaft ausgewiesen wird. Das variable Gesellschafterkonto wird jedoch nicht zu Eigenkapital umgewandelt.

Mit § 1a Abs. 4 KStG wurde eine Rückoption zur Versteuerung als echte Personengesellschaft geschaffen. Auch diese ist vor Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahres zu beantragen. Wiederum gelten die Regelungen zum Formwechsel nach dem UmwStG. Er enthält zudem eine automatische Rückoption für den Fall, dass die Voraussetzungen für die Option entfallen (z. B. bei zivilrechtlicher Beendigung der Gesellschaft oder Umwandlung zu einer GbR).

Die persönlichen Voraussetzungen der Zulässigkeit der Option müssen jährlich nachgewiesen werden, sonst unterstellt die Finanzverwaltung, dass diese unzulässig war, was die gleichen Wirkungen entfaltet wie eine Rückoption. Alle Fälle der freiwilligen oder unfreiwilligen Rückoption können unter Umständen (insbesondere innerhalb der ersten sieben Jahre aufgrund von Sperrfristregelungen) fatale steuerliche Folgen auslösen, da es zu einer Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der erstmaligen Optionsausübung kommen könnte.

Bezüglich der vielen Feinheiten, die aus dem Gesetz resultierten, sei auf das BMF-Schreiben vom 10. November 2021 verwiesen. Bereits zuvor hatte der Deutsche Steuerberaterverband e.V. in seiner Stellungnahme S 08/21 vom 29.10.2021 die wichtigsten Problembereiche aufgegriffen und beschrieben.

In jedem Fall sollte man nicht nur anhand der augenscheinlichen Vorteile entscheiden, die das Optionsmodell zur Körperschaftsteuer bietet, zum Beispiel was die Besteuerung stehen gelassener Gewinne betrifft. Vielmehr kommt es auf die Gesamtbetrachtung des Einzelfalls an, da es sonst möglicherweise zu unschönen Begleiterscheinungen kommen kann, wie oben schon angesprochen wurde. Wie zumeist im Steuerrecht sind gerade hierbei viele entscheidende Details zu beachten, die den Rahmen dieser Darstellung sprengen würden.

Daher ist eine sorgfältige Planung und Abwägung aller Begleitumstände in Zusammenarbeit mit dem Steuerberater unabdingbar. Außerdem gilt es, Gesellschafterverträge auf negative

Wechselwirkungen zu überprüfen und zu guter Letzt sämtliche Folgen für Gesellschaft und Gesellschafter buchhalterisch und steuerlich korrekt abzubilden.

Erwähnenswert ist an dieser Stelle noch eine voraussichtliche Neuerung ab dem Jahr 2024: Im Zuge des geplanten Wachstumschancengesetzes sollen ab dem 01.01.2024 alle Personengesellschaften (und damit auch die GbR) die Möglichkeit erhalten, zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren (bisher nur Personenhandelsgesellschaften und Partnerschaftsgesellschaften). Das Gesetz ist am 17.11.2023 im Bundestag verabschiedet worden. Der Bundesrat hat am 24.11.2023 den Vermittlungsausschuss angerufen.

## 11. Digitaler Finanzbericht und Rückkanal

Im Zuge der Digitalisierung von Geschäftsprozessen werden Finanzinformationen wie Jahresabschlüsse und Einnahmenüberschussrechnungen heute fast ausnahmslos digital aufbereitet. Auch die Übermittlung an die Finanzverwaltung (E-Bilanz) und den elektronischen Bundesanzeiger (EHUG) erfolgt digital. Bei den Banken und Sparkassen werden bisher jedoch noch Jahresabschlüsse in Papier oder als PDF eingereicht.

Banken und Sparkassen haben, begleitet von den berufsständischen Organisationen der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Anbietern von Buchhaltungssoftware und weiteren Beteiligten, den einheitlichen Standard „Digitaler Finanzbericht“ (DiFin) entwickelt. Damit steht ein effizientes, medienbruchfreies und sicheres Verfahren zur Verfügung.

Die Vorteile sind:

- Der digitale Finanzbericht ist rechtlich dem bisherigen Papierabschluss gleichgestellt.
- sichere Übermittlung
- schnellere Bearbeitungszeit bei Kreditinstituten
- keine Veränderung der Haftungssituation gegenüber der „klassischen“ Vorgehensweise
- Datentiefe und Umfang wie bisher
- Ein standardisierter Ablauf reduziert zeit-, kosten- und arbeitsintensive Rückfragen.

Zur Teilnahme am Verfahren ist lediglich die Abgabe der Teilnahme- und Verbindlichkeitserklärung (TVE) an die Hausbank notwendig. Das entsprechende Formular erhalten Sie bei Ihrer Bank oder Sparkasse. Informieren Sie dann Ihren Steuerberater oder Ihren Wirtschaftsprüfer mit einer Kopie der TVE, damit dieser die elektronische Übermittlung übernehmen kann und eine entsprechende Vereinbarung mit Ihnen geschlossen werden kann. Sie erklären mit der TVE die Verbindlichkeit der übermittelten Jahresabschlüsse. In der TVE ist der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer als Übermittler einzutragen, um ihn gegenüber der Bank zu autorisieren.

In der nächsten Ausbaustufe des DiFin-Verfahrens soll der Übertragungsweg zwischen wirtschaftlichen Beratern / Unternehmen und Banken / Sparkassen in beide Richtungen etabliert werden, um auch die Prozesse in den Kanzleien und Unternehmen stärker digital zu unterstützen: der „Rückkanal“. Ziel ist die weitergehende automatisierte Erstellung von Finanzberichten sowie die Bereitstellung qualifizierter Daten für die individuelle Beratung und Planung.



Für diesen Rückkanal werden primär folgende Sachverhalte betrachtet:

- Übermittlung von Kreditparametern sowie Zins- und Tilgungsplänen in strukturierter Form durch die Banken/Sparkassen
- (optional) Übermittlung der Kontokorrentlinie sowie
- (optional) Bereitstellung von Informationen zur Besicherung von Darlehen durch die Banken/Sparkassen

## **12. Einführung eines vorinsolvenzlichen Restrukturierungsverfahrens**

Der Gesetzgeber hat im Rahmen des StaRUG ein vorinsolvenzliches Restrukturierungsverfahren eingeführt, um insolvenzabwendende Sanierungen zu erleichtern. Damit sollen sich Unternehmen auf der Grundlage eines von Gläubigern mehrheitlich angenommenen Restrukturierungsplans sanieren können. Das Unternehmen soll die Verhandlungen zu diesem Restrukturierungsplan selbst führen und den Plan selbst zur Abstimmung stellen können.

Möglich ist das Verfahren im Stadium der drohenden und noch nicht eingetretenen Zahlungsunfähigkeit. Ziel ist die Restrukturierung von Teilen der Passivseite mittels Restrukturierungsplan. Nicht einbeziehbar sind:

Forderungen aus Arbeitsverhältnissen inkl. Pensionsverpflichtungen, nachrangige Forderungen / deliktische Forderungen sowie nicht unternehmerische Forderungen (kann Problem bei e. K. sein). Zusätzliche Voraussetzung ist die Zustimmung der planbetroffenen Gläubiger (Summenmehrheit).

Folgende Verfahren werden zur Unternehmenssanierung grob unterschieden:

### **StaRUG**

- drohende Zahlungsunfähigkeit
- kein Insolvenzgeld
- keine Erleichterungen beim Lösen von Dauerschuldverhältnissen

### **Schutzschirm**

- drohende Zahlungsunfähigkeit
- Sanierungsbescheinigung
- Finanzplan (6 Monate)
- Konzept zur Durchführung des Verfahrens
- Kostenvergleich

### **Eigenverwaltung**

- (drohende) Zahlungsunfähigkeit/Überschuldung
- Finanzplan (6 Monate)
- Konzept zur Durchführung des Verfahrens
- Kostenvergleich

## **Regelverfahren**

- (drohende) Zahlungsunfähigkeit/Überschuldung

Es sollte frühzeitig insolvenzrechtlicher Rat eingeholt werden. Hier kann gegebenenfalls auch der Fachberater für Restrukturierung und Unternehmensplanung (DStV e.V.) weiterhelfen.

### **13. Meldepflichten zum Transparenzregister**

Am 01.08.2021 ist das sogenannte Transparenzregister- und Finanzinformationsgesetz zur Bekämpfung von Geldwäsche und Terrorismusfinanzierung in Kraft getreten. Das Gesetz regelt die Umwandlung des Transparenzregisters von einem Auffangregister, das zumeist auf andere Register wie das Handels-, Genossenschafts-, Vereins- oder Partnerschaftsregister verwies, in ein Vollregister, in das die wirtschaftlich Berechtigten eingetragen werden. Für die Masse der Gesellschaften besteht im Transparenzregister selbst noch kein strukturierter Datensatz in einem einheitlichen Datenformat. Um das Register auch international zu nutzen und um aufzudecken, welche natürlichen Personen hinter international verschachtelten Unternehmensstrukturen stehen, sollen die europäischen Transparenzregister vernetzt werden.

Die Meldepflicht entfiel bisher, wenn die notwendigen Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten aus anderen elektronisch abrufbaren Registern ersichtlich sind. Diese Mitteilungsfunktion gilt zukünftig nicht mehr. Die Übermittlung der Angaben ist jetzt nach vorheriger Registrierung elektronisch über die Internetseite des Transparenzregisters unter Verwendung des dort verfügbaren Formulars vorzunehmen.

Einzutragen ist auch der wirtschaftlich Berechtigte (die natürliche Person, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle eine juristische Person, sonstige Gesellschaft oder eine Rechtsgestaltung letztlich steht). Wirtschaftlich berechtigte Person ist bei juristischen Personen jede natürliche Person, die unmittelbar oder mittelbar

- mehr als 25 % der Kapitalanteile hält,
- mehr als 25 % der Stimmrechte kontrolliert,
- auf vergleichbare Weise Kontrolle ausübt.

Bei rechtsfähigen Stiftungen jede natürliche Person, die unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss auf eine Vereinigung ausüben kann, die

- Mitglied des Vorstands der Stiftung ist oder die als Begünstigte der Stiftung bestimmt worden ist oder
- als Treugeber, Verwalter von Trusts oder Protektor handelt oder die als Begünstigte der Rechtsgestaltung bestimmt worden ist.

Die zwingende Eintragungspflicht ([www.transparenzregister.de](http://www.transparenzregister.de)) besteht für

- juristische Personen des Privatrechts,
- eingetragene Personengesellschaften (nicht GbR) und
- nicht rechtsfähige Stiftungen und vergleichbare Rechtsgestaltungen.

Einzutragen sind bis zum:

- 31.03.2022: AG, SE, KGaA
- 30.06.2022: GmbH, Genossenschaft, SCE, PartG
- 31.12.2022: alle Übrigen (z. B. OHG, KG)

Anmerkung:

Bußgeldvorschriften bei Verletzung der Meldepflicht bleiben zunächst für 1 Jahr ausgesetzt (z. B. GmbH bis 30.06.2023). Der Bußgeldrahmen geht bis EUR 100.000,00. Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 18. September 2023 ausdrücklich noch einmal auf das drohende Bußgeld hingewiesen.