WOLF STEUER | BERATUNG

LOTSE

Steuerausblick 2023

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

Sie halten den Steuerausblick 2023 in der Hand.
In dieser Broschüre haben wir alle aktuellen steuerlichen Informationen für Sie zusammen gestellt.

Außerdem finden Sie auf der Rückseite einen Kalender mit allen wichtigen Steuerterminen.

Viel Spaß beim Lesen
Ihr Christian Wolf

A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER 4

1. Neuerungen zu Steuererklärungsfristen 4
2. Freibeträge und Pauschbeträge steigen ab 2023 5
3. Maßnahmen gegen die steigende Inflation 5
4. Kindergeld / Kinderfreibetrag 5
5. Kinderbetreuungskosten 6
6. Berufsausbildungskosten 6
7. Ausbildungsfreibetrag 7
8. Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtspauschale 7
9. Außergewöhnliche Belastungen 8
10. Menschen mit Behinderung 8
11. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende 9
12. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse 9
13. Photovoltaik-Anlagen 10
14. Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG 11
15. Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau 11
16. Altersvorsorgeaufwendungen 30 11
17. Rentenversicherungsbeiträge / Grundrentenzuschlag 11
18. Häusliches Arbeitszimmer / Homeoffice-Pauschale 11
19. Berücksichtigung von Vermögensverlusten bei Einkünften aus Kapitalvermögen 12
20. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen 12
21. Bescheidänderung bei Günstigerprüfung und nachzuversteuernden Erträgen 13
22. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften – Eigenkapitalersatz im Steuerrecht 13
23. Spenden und Mitgliedsbeiträge / Spenden an politische Parteien 13
24. Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei gespaltener Gewinnverwendung 14
25. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung 14
26. Grunderwerbsteuersätze zum 01.01.2023 15
27. Änderung im Grunderwerbsteuergesetz 15
28. Kaufpreisaufteilung bei Immobilienerwerb 15
29. Grundsteuerreform – Erklärungsabgabe bis 31.01.2023 – die neue Grundsteuer C auf „baureife Grundstücke“ 15

Impressum:
Herausgegeben als Gemeinschaftsarbeit der delfi-net Steuerberatungskanzleien

Copyright: delfi-net - Netzwerk zukunftsorientierter Steuerberater - www.delfi-net.de

Gestaltung: Erwin Hamatschek
Fachredaktion: Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V. - Bearbeitungsstand vom 26. Dezember 2022

Fotos:
Seite 1 / © ing_19034_00516 / Inglmage - Seite 4 / © 02a14x4j / Inglmage - Seite 5 / © ING_18989_02756 / Inglmage
Seite 6 / © ING_18989_03104 / Inglmage - Seite 7 / © ING_33594_224030 / Inglmage - Seite 9 / © 02J47540 / Inglmage
Seite 10 / © ING_33594_246097 / Inglmage - Seite 11 / © ING_40696_02091 / Inglmage - Seite 12 / © 02H82339 / Inglmage
Seite 13 / © 02H82339 / Inglmage - Seite 14 / © 02E98971 / Inglmage - Seite 15 / © 02E77667 / Inglmage
Seite 17 / © ISS_31487_00074 / Inglmage - Seite 18 / © ISS_28453_00083. / Inglmage - Seite 19 / © ISS_19948_00964 / Inglmage
Seite 23 / © IST_11602_00970 / Inglmage - Seite 24 / © ISS_35069_61328 / Inglmage - Seite 25 / © ISS_25996_00901 / Inglmage
Seite 27 / © ISS_1871_84801 / Inglmage - Seite 28 / © 03A39051 / Inglmage - Seite 30 / © 03A39051 / Inglmage
Seite 31 / © ISS_10317_02472 / Inglmage - Seite 32 / © ING_33594_216444 / Inglmage - Seite 33 / © ISS_17531_00261 / Inglmage
Seite 35 / © ISS_30782_00015 / Inglmage - Seite 37 / © ISS_28453_00086 / Inglmage - Seite 38 / © INH_64254_00788 / Inglmage
Seite 39 / © 02B51440 / Inglmage - Seite 40 / © ing_19060_37737 / Inglmage - Seite 41 / © ISS_28936_02043/ Inglmage
Seite 43 / © ING_19034_00896 / Inglmage

Hinweis:
Der Inhalt ist nach bestem Wissen und dem aktuellen Kenntnisstand erstellt worden.
Haftung und Gewähr sind ausgeschlossen, diese bleiben der Einzelberatung vorbehalten.

DELFI-NET
Das Steuerberater Netzwerk

Fast 100 Kanzleien haben sich bundesweit in diesem Netzwerk zusammengeschlossen, um Erfahrungen auszutauschen und Kompetenzen für die Mandanten zu bündeln.

B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER 18

1. Corona-Wirtschaftshilfen: Schlussabrechnung 18
2. Ertragssteuerliche Behandlung der Coronahilfen 18
3. Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) – ab 01.01.2020 19
4. Gesetzlicher Mindestlohn 20
5. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen 20
6. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen 21
7. Betriebsveranstaltungen Freibetrag von EUR 110,00 23
8. Bewirtungen von Arbeitnehmern 24
9. Künstlersozialabgabe-Verordnung 24
10. Förderung dienstlicher Elektro- und Hybridfahrzeuge 26
11. Rechengrößen der Sozialversicherung ab 2023 26
12. Geringfügige Beschäftigung (Rechtsstand ab 01.10.2022) 26
13. Midijob (Rechtsstand ab 01.10.2022) 26
14. Kurzarbeitergeld 27
15. Coronaprämie / Bonus 27
16. Inflationsausgleichsprämie 28
17. Nachweisgesetz 2022 – neue Pflichten für den Arbeitgeber ab 01.08.2022 28
18. Pflichtzuschuss zur BAV für Arbeitgeber ab 2022 29
19. Änderung des Umsatzsteuersatzes im Jahr 2022 29
20. Kleinunternehmerregelung 29
21. Wahlrecht für Rechnungsabgrenzungsposten 30
22. Degressive Abschreibung auch für2022 möglich 30
23. Dokumentation der Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen 30
24. Umsatzsteuer-Voranmeldung 30
25. Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung 31
26. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer für 2023 31
27. Ordnungsgemäße Rechnung 31
28. Vorsteuervergütungsverfahren 32
29. Keine Erbschaftsteuerbefreiung für ein Familienheim bei unangemessen langer Renovierungsphase 32
30. Feststellung des Bedarfswerts von Grundbesitz im Vergleichswert-verfahren der Erbschaftsteuer 33
31. Wirtschaftliche Einheiten beim Erbbaugrundstück 33
32. Verjährung der Festsetzung bei der Erbschaftsteuer 33
33. Behaltensfrist für die Erbschaftsteuerfreiheit von selbst genutztem Wohneigentum 34

C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN 36

1. Größenklassen 36
2. Offenlegung des Jahresabschlusses 36
3. Hinterlegung für Kleinstunternehmen 37
4. Corona – Folgen für die Rechnungslegung 37
5. Ertragssteuerliche Behandlung von Gesellschafterdarlehen, Bürgschaftsregress- und vergleichbaren Forderungen 38
6. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2021 ist elektronisch zu übermitteln 38
7. Übermittlungen an das Unternehmensregister für Jahresabschlüsse nach dem 31.12.2021 38
8. Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Leistungen von Sportvereinen nun auch vom BFH teilweise abgelehnt 39
9. Aufweichung der 75%-Grenze bei Pensionszusagen? 40
10. Auslegung der Begriffe „Überführung“ bzw. „Übertragung“ im Rahmen der erweiterten Gewerbesteuerkürzung 40
11. Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften 40
12. Untergang von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen bei Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge 42
13. Digitaler Finanzbericht und Rückkanal 42
14. Einführung eines vorinsolvenzlichen Restrukturierungsverfahrens 43
15. Einführung Meldepflichten zum Transparenzregister im Jahr 2022 43

A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER

1. Neuerungen zu Steuererklärungsfristen

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sollte 2022 abgeschlossen sein. Doch die steuerpflichtigen Personen und die sie beratenden Steuerberater sind durch die andauernde Coronapandemie und die Auswirkungen der Ukrainekrise weiterhin stark belastet. Des Weiteren ist mit erheblichen Zusatzarbeiten im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform zu rechnen. Aus diesem Grund werden die Erklärungsfristen und die damit zusammenhängenden Fristen und Termine erneut verlängert.

Ablauf der Steuererklärungsfristen 2020 bis 2025

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

2020:	01. November 2021	(31. August 2022)
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:

2020:	02. Mai 2022	(31. Januar 2023)
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:

2020:	01. Oktober 2022
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:

2020:	01. Juni 2023
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 € 25,00. Es gibt eine Ermessensfestsetzung, wenn das Finanzamt eine Steuer auf € 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.

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. Zur Vermeidung einer Vielzahl von Rückfragen und Beleganforderungen hat die bayerische Steuerverwaltung zusammen mit den Steuerberaterkammern München und Nürnberg sowie der Lohnsteuerhilfe Bayern e. V. Empfehlungen zur Belegvorlage für Angehörige der steuerberatenden Berufe erarbeitet.

In einer Generalklausel wird u. a. festgehalten: 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.

2. Freibeträge und Pauschbeträge steigen ab 2023

- Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer können sich ab dem Veranlagungszeitraum 2023 über eine kleine Erhöhung ihres Pauschbetrags für Werbungskosten (**Arbeitnehmer-Pauschbetrag**) freuen. Dieser wird mit dem Jahressteuergesetz 2022 auf 1.230 € erhöht.

- Der **Sparer-Pauschbetrag** für Kapitaleinkünfte wird zum 01.01.2023 von 801 € auf 1.000 € bzw. bei Zusammenveranlagung von 1.602 € auf 2.000 € angehoben werden. Dieser Freibetrag stellt Kapitaleinkünfte, wie z.B. Einnahmen aus Zinsen und Dividenden, steuerfrei. Der Freistellungsauftrag wird automatisch – prozentual – erhöht. Nur wer eine andere Verteilung des Freistellungsvolumens wünscht, muss aktiv werden.

- Auch der **Ausbildungsfreibetrag** wird zum 01.01.2023 auf 1.200 € angehoben. Hiermit werden Aufwendungen im Zusammenhang mit der auswärtigen Unterbringung eines volljährigen Kindes abgegolten. Es handelt sich hierbei um die erste Anhebung seit 1980 – wenn das kein Grund zur Freude ist.

- Darüber hinaus wird der steuerliche **Entlastungsbeitrag für Alleinerziehende** aktualisiert und auf 4.260 € erhöht. Arbeitgeber sollen diesen bereits bei den Abrechnungen für Januar 2023 berücksichtigen – ggf. rückwirkend.

- Die **Entfernungspauschale für Fernpendler** wurde rückwirkend ab 01.01.2022 auf 38 Cent erhöht, d.h. ab dem 21. Kilometer Entfernung zu Ihrer Arbeitsstätte können Sie hiervon profitieren.

3. Maßnahmen gegen die steigende Inflation

Um die Folgen der Inflation einzudämmen, wird der Grundfreibetrag für 2023 auf 10.908 € angepasst. 2024 können sich die Steuerpflichtigen über eine weitere Erhöhung auf 11.604 € freuen.

Zudem wird der Einkommensteuertarif durch eine Rechtsverschiebung der weiteren Tarifeckwerte angepasst, um der sog. „kalten Progression“ entgegenzuwirken. Werden Gehälter aufgrund der steigenden Inflation angepasst, soll dies nicht zu einem höheren Steuersatz führen. Lediglich der Höchststeuersatz (45%) ist von der Tarifanpassung ausgenommen.

Was für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer ebenfalls erfreulich sein kann: Rückwirkend ab 01.10.2022 bis zum 31.12.2024 können Arbeitgeberinnen und Arbeitgeber ihren Beschäftigten eine sog. „Inflationsausgleichsprämie“ von bis zu 3.000 € steuer- und sozialversicherungsfrei gewähren. Dieser steuerliche Freibetrag kann auch in Teilbeträgen ausgezahlt werden. Voraussetzung ist jedoch, dass die Zahlungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen.

4. 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 2022 für das erste und zweite Kind € 219,00, für das dritte Kind € 225,00 und für das vierte und jedes weitere Kind € 250,00 monatlich.

Der steuerliche Kinderfreibetrag beträgt 2022 je Elternteil € 2.810,00 (gesamt € 5.620,00, mit Betreuungsfreibetrag € 8.548,00).

Zum 01.01.2023 wird das Kindergeld auf monatlich € 250 je Kind für die ersten drei Kinder erhöht. Familien mit niedrigem Einkommen werden zudem ab 01.01.2023 durch eine nochmalige Erhöhung des Kinderzuschlaghöchstbetrags entlastet – dieser wird auf € 250 monatlich angehoben.

Der Kinderfreibetrag steigt auf € 6.024 ab 2023 und auf € 6.384 ab 2024.

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.

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	• Ohne Beschäftigung und arbeitslos gemeldet
18 – 25	• Berufsausbildung • Übergangszeit von max. 4 Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten • Übergangszeit zwischen Ausbildung und Wehr-/Zivildienst • Eine Berufsausbildung mangels eines Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können • Freiwilliges Soziales oder Ökologisches Jahr
ohne Altersbeschränkung	• Behinderung vor 25 eingetreten

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
- Ausbildungsdienstverhältnissen
- Geringfügigen Beschäftigungen (€ 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.

5. Kinderbetreuungskosten

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

Begünstigt sind 2/3 der Betreuungsaufwendungen bis höchstens € 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 die steuerpflichtige Person für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

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 im Jahr 2021 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. Eine steuerpflichtige Person darf nur Kosten steuermindernd geltend machen, die sie 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/der Angehörigen (d. h. der Betreuungsperson) geleistet werden.

6. Berufsausbildungskosten

Erstausbildung
Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium können lediglich bis zu einer Höhe von € 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 sich 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, Lern-

material, Semester-gebühren, 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.

Die Rechtslage stellt sich wie folgt dar:
Zweitausbildung oder Zweitsstudium (Beispiel: Studium nach abgeschlossener Lehre). Ausbildungsdienstverhältnis (Beispiel: Ausbildungsvergütung oder Beamtenausbildung mit Vergütung) ->
Vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben, mit der Möglichkeit Verluste vorzutragen, welche dann bei Einkünfteerzielung steuerwirksam werden

Erstaussbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses. Erststudium ohne vorherige Ausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses ->
Beschränkter Sonderausgabenabzug ohne Verlustvortrags- und -rücktragsmöglichkeit

7. Ausbildungsfreibetrag

Steuerpflichtige Personen können für ein volljähriges Kind, welches sich in einer Berufsausbildung (z. B. Ausbildung oder Studium) befindet und dabei auswärtig untergebracht ist, einen steuermindernden Ausbildungsfreibetrag als außergewöhnliche Belastung vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Dieser Ausbildungsfreibetrag soll die Mehrkosten für die auswärtige Unterbringung abgelten. Eine auswärtige Unterbringung liegt vor, wenn ein Kind außerhalb des Haushalts der Eltern wohnt. Dies ist nur dann anzunehmen, wenn für das Kind außerhalb des Haushalts der Eltern eine Wohnung ständig bereitgehalten und das Kind auch außerhalb des elterlichen Haushalts verpflegt wird. Eine weitere Voraussetzung ist, dass die auswärtige Unterbringung auf eine gewisse Dauer angelegt ist. Ein dreiwöchiger Sprachkurs oder ein vorübergehendes auswärtiges Praktikum zählen nicht dazu. Für das auswärtig untergebrachte Kind muss ein Kindergeldanspruch bestehen.

Der Ausbildungsfreibetrag wird von bisher € 924,00 auf € 1.200,00 ab dem 01.01.2023 erhöht. Erfüllen mehrere steuerpflichtige Personen für dasselbe Kind die Voraussetzungen, kann der Freibetrag insgesamt nur einmal abgezogen werden. Der Freibetrag ist bei jedem Ehegatten zur Hälfte zu berücksichtigen bzw. auf gemeinsamen Antrag der Eltern ist auch eine andere Aufteilung möglich.

Für jeden vollen Kalendermonat ermäßigt sich der Betrag um ein Zwölftel, wenn die Voraussetzungen nicht vorliegen.

8. Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtspauschale

Der Übungsleiterfreibetrag beträgt € 3.000,00 und die Ehrenamtspauschale € 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 Übungsleiterpauschale 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 Übungsleiterpauschale kann auch von Rentnern, Studenten, Hausfrauen und Arbeitslosen in Anspruch genommen werden.

Liegen die Voraussetzungen vor, so können pro Person und Jahr 2021 € 3.000,00 steuer- und sozialabgabenfrei hinzuverdient werden. Der diesen Freibetrag übersteigende Teil der nebenberuflichen Einnahmen muss versteuert werden.

Mit der Ehrenamtspauschale 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 Ehrenamtspauschale 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 € 520,00 nicht übersteigt, können zusätzlich die steuerfreie Übungsleiter- bzw. Ehrenamtspauschale beziehen, ohne dass diese bei der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung berücksichtigt wird.

9. 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 Eigenleistung 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 Abs. 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 Abs. 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.

Illegale Maßnahmen können keine außergewöhnliche Belastung sein
Der BFH hatte sich in einem Urteil mit der Problematik der Zwangsläufigkeit zu beschäftigen. In dem Fall wurde eine Behandlung (zur künstlichen Befruchtung) im Ausland durchgeführt, die in Deutschland nicht erlaubt ist. Die Methode war erfolgreich. Das Ehepaar setzte sämtliche Kosten für die Kinderwunschbehandlungen als außergewöhnliche Belastungen an, da die Krankenkasse keine Kostenerstattung zahlte. Das Finanzamt erkannte nur die inländischen Behandlungen an, die ausländischen dagegen nicht. Der BFH schloss sich dieser Sichtweise an. Aufwendungen, die als außergewöhnliche Belastungen steuerlich anerkannt werden, dürfen gegen keine innerstaatlichen Regelungen verstoßen. Grundsätzlich gilt dies für sämtliche Kosten, die bei ihrer Entstehung gegen nationales Recht verstoßen.

10. Menschen mit Behinderung

Steuerpflichtige mit Behinderung haben die Möglichkeit, Kosten zur Bewältigung ihres Alltags im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung geltend zu machen. Es gibt die Wahl, sich zwischen Einzelnachweisen oder einem ansetzbaren Pauschbetrag zu entscheiden.
Für Menschen mit Behinderungen greifen ab dem Jahr 2021 steuerliche Verbesserungen. Die Pauschbeträge wurden angehoben und die Voraussetzungen und Nachweispflichten für die Inanspruchnahme wurden erleichtert.

Die Behinderten-Pauschbeträge können künftig bereits ab einem Grad der Behinderung von 20 % statt bisher 50 % geltend gemacht werden. Darüber hinaus entfallen die Anspruchsvoraussetzungen zur Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrages bei einem Grad der Behinderung unter 50. Die bisherigen Pauschbeträge sind weiterhin vom Grad der Behinderung abhängig, wurden aber verdoppelt.
Die Höhe des jährlichen Steuerfreibetrages richtet sich nach dem Grad der Behinderung (GdB). Behinderte Menschen, welche hilflos (Merkzeichen „H“), blind („Bl“) oder taubblind („TBl“) sind, erhalten einen Freibetrag unabhängig vom Grad der Behinderung.

Voraussetzung	Freibetrag
GdB 20	€ 384,00
GdB 30	€ 620,00
GdB 40	€ 860,00
GdB 50	€ 1.140,00
GdB 60	€ 1.440,00
GdB 70	€ 1.780,00
GdB 80	€ 2.120,00
GdB 90	€ 2.460,00
GdB 100	€ 2.840,00
Hilflos, blind oder taubblind	€ 7.400,00

Für außergewöhnliche Belastungen, die durch die häusliche Pflege einer Person entstehen können, kann mit dem Pflege-Pauschbetrag ebenfalls eine Pauschalierung erfolgen. Der Betrag wurde ebenfalls angehoben. Er richtet sich nach dem Pflegegrad der zu pflegenden Person:

Pflegegrad	Pauschbetrag
2	€ 600,00
3	€ 1.100,00
4 oder 5	€ 1.800,00

Der Pauschalbetrag kann geltend gemacht werden, wenn die pflegende Person dafür keine Einnahmen erhält.
Für behinderungsbedingte Fahrtkosten wird eine gesetzliche Pauschalbetragsregelung eingeführt. Je nach Anspruchsvoraussetzungen betragen die Pauschbeträge:

- € 900,00 (bei Grad der Behinderung von mindestens 80 % oder 70 % mit Gehbehinderung)
- € 4.500,00 (bei außergewöhnlicher Gehbehinderung sowie für blinde und hilflose Personen)
-

Bei den obigen Pauschbeträgen ist die zumutbare Eigenbelastung zu berücksichtigen.

11. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Nach § 24b EStG dürfen Alleinerziehende jährlich einen sogenannten Entlastungsbetrag für Alleinerziehende steuerlich geltend machen. Ab dem Jahr 2020 wurde dieser Steuerfreibetrag auf € 4.008,00 jährlich erhöht. Mit der Erhöhung um € 2.100,00 wurde die besondere Belastung Alleinerziehender berücksichtigt. Dieser Entlastungsbetrag sollte ursprünglich auf zwei Jahre befristet werden. Diese Befristung ist entfallen,und wird ab 2023 auf € 4.260 angehoben. Ab dem zweiten und für jedes weitere Kind erhöht sich der Entlastungsbetrag um € 240,00 jährlich.

Voraussetzungen dafür sind:
- mindestens ein Kind, das mit im Haushalt lebt und gemeldet ist
- Für das Kind erhält die Alleinerziehende Kindergeld/Kinderfreibeträge
- kein Splittingverfahren erfüllt oder verwitwet
- keine Hausgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person, es sei denn, für diese Person steht dem Alleinerziehenden ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zu

Es dürfen somit keine weiteren erwachsenen Personen zu dem Haushalt der Alleinerziehenden gehören. Erwachsene Kinder, für welche die Alleinerziehenden Kindergeld erhalten, sind eine Ausnahme von dieser Regel. Eine Ausnahme bilden somit die volljährigen Kinder im Haushalt, die sich in Berufsausbildung befinden oder auf einen Ausbildungsplatz warten oder einen Freiwilligendienst leisten. Eine weitere Ausnahme bilden pflegebedürftige erwachsene Personen (Pflegegrad I, II, III). Diese dürfen im Haushalt der Alleinstehenden leben. Dieser Freibetrag verringert sich um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat, in dem diese Voraussetzungen nicht vorliegen.

Die Haushaltszugehörigkeit ist anzunehmen, wenn das Kind in der Wohnung der/des Alleinerziehenden gemeldet ist. Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs begründet die Meldung im Haushalt des Alleinerziehenden eine unwiderlegbare Vermutung für die Haushaltszugehörigkeit des Kindes. Das heißt, dass diese Meldung auch dann maßgebend ist, wenn das Kind gar nicht in dieser, sondern in einer anderen Wohnung (z. B. während der Ausbildung / des Studiums) lebt. Eine Meldung mit Nebenwohnsitz genügt. Auf den tatsächlichen Aufenthaltsort des Kindes kommt es nur dann an, wenn das Kind bei mehreren Personen gemeldet ist. Ist das Kind bei beiden Elternteilen gemeldet, erhält der Elternteil den Entlastungsbetrag, an den das Kindergeld für das Kind ausgezahlt wird. Den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende gibt es nur für einen Elternteil.

Im Jahr der Trennung vom Ehepartner bzw. im Jahr der Heirat (wenn auch in diesem Jahr erst eine gemeinsame Wohnung / ein Haus bezogen wird) hat die Finanzverwaltung bisher den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende abgelehnt, weil in diesem Jahr ja eine Zusammenveranlagung möglich ist. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom Oktober 2021 jedoch anders entschieden. Er hat den Entlastungsbetrag ab der Trennung nicht nur im Fall der Einzelveranlagung von Ehegatten anteilig berücksichtigt, sondern auch für den Fall, dass für das Jahr der Trennung bzw. Eheschließung die Zusammenveranlagung und damit der Splittingtarif gewählt wurde. Allerdings nur unter der Prämisse, dass die übrigen Voraussetzungen für Alleinerziehende gegeben sind und auch nur für die Monate, in denen diese vorlagen.

Der antragstellende Ehegatte darf nicht direkt eine neue Haushaltsgemeinschaft gegründet haben, den dies schließt den Ansatz des Entlastungsbetrages definitiv aus.

12. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse

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

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

Anzumerken wäre hier, dass alle Dienstleistungen eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen müssen. Das bedeutet, dass es sich um Tätigkeiten handeln sollte, die üblicherweise von Mitgliedern des Haushalts erledigt werden. 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 deren Fertigstellung anfallen.

a) Handwerkerleistungen § 35 a 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. Neubaumaßnahmen (die im Zusammenhang mit der Errichtung eines Haushalts bis zu dessen Fertigstellung anfallen) sind nicht begünstigt. 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
- Nachträglicher Dachgeschossausbau (auch bei einer Nutz-/ Wohnflächenerweiterung)
- Nachträgliche Errichtung eines Carports, einer Fertiggarage, eines Wintergartens oder einer Terrassenüberdachung

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.

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. Eine Ausnahme gibt es hier. Zahlungen im Zusammenhang mit einer geringfügigen Beschäftigung können steuerlich unschädlich auch in bar geleistet werden.

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 § 35 a Abs1 EStG
Für Arbeitsverhältnisse in Privathaushalten mit Arbeitsentgelt bis € 450,00 pro Monat wird in der Regel das sogenannte Haushaltsscheckverfahren angewendet. Der Arbeitnehmer wird bei der Bundesknappschaft angemeldet.

c) Haushaltsnahe Dienstleistung
Der § 35 a Abs. 2 EStG fasst mehrere Tatbestände zusammen, die sich einen gemeinsamen Aufwendungshöchstbetrag von € 20.000,00 teilen. Dies entspricht einer Steuerermäßigung von € 4.000,00 (€ 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 § 35 a Abs. 3 EStG nur mit einem Aufwendungshöchstbetrag von € 6.000,00 bzw. einer Steuerermäßigung von € 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,
- Kosten für ein Notrufsystem,
- Betreuung eines Haustieres in der Wohnung des Tierhalters,
- Hausmeister/Hauswart (z. B. bei Nebenkostenabrechnungen).

Das Finanzgericht Münster entschied im Februar 2022, dass Müllentsorgungs- und Abwassergebühren nicht unter diese Steuerermäßigung fallen. Nach der Intention des Gesetzgebers sollen nur typische hauswirtschaftliche Tätigkeiten begünstigt werden. Nicht gefördert werden sollen dagegen solche Dienstleistungen, die gerade regelmäßig nicht von Haushaltsangehörigen erledigt werden. Außerdem fehlt es hier auch an dem räumlichen Zusammenhang im Haushalt.

Das Finanzgericht hat aber die Revision gegen dieses Urteil zugelassen, da die Rechtsfrage für eine Vielzahl von Haushalten von Bedeutung sein kann.

Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung kann nicht das Gesellschafterverrechnungskonto der steuerpflichtigen Person bei der von ihr beauftragten GmbH sein, dies hat der BFH im Juni 2022 entschieden.

13. Photovoltaik-Anlagen

Sonnige Zeiten warten auf Betreiber kleiner Photovoltaik-Anlagen (PV-Anlagen):

Durch das Jahressteuergesetz 2022 werden Einnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen mit einer installierten Gesamtbruttoleistung von bis zu 30 kW auf Einfamilienhäusern oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden (z.B. Gewerbeimmobilie, Garagenhof) rückwirkend zum 1.1.2022 steuerfrei gestellt.

Die Anlage darf dann auch auf Nebengebäuden, wie Dächern von Garagen und Carports, installiert sein. Die Steuerbefreiung soll unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms gelten.

Eine Steuerbefreiung gibt es darüber hinaus auch für PV-Anlagen auf Mehrfamilienhäusern und gemischt genutzten Gebäuden mit Wohn- und Gewerbeeinheiten. Sie wird bis zu einer Anlagengröße von 15 kW pro Wohn- und Gewerbeeinheit gewährt. Damit profitieren auch Privatvermieter, Wohnungseigentümergemeinschaften, Genossenschaften und Vermietungsunternehmen.
Gedeckelt ist die Befreiung auf höchstens 100 kW pro Steuerpflichtigen oder Mitunternehmerschaft.

Besonders erfreulich: Im Zuge des Bundestagsverfahrens wurden auch die Regelungen des Gewerbesteuergesetzes so angepasst, dass das Betreiben solcher kleinen PV-Anlagen keine IHK-Mitgliedschaft auslöst.

14. Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG

Vermieter haben weiterhin die Möglichkeit, ihr Objekt mit einer kürzeren als der gesetzlich vorgegebenen Nutzungsdauer abzuschreiben, wenn ein begründeter Ausnahmefall vorlag und entsprechende Nachweise vorgelegt werden konnten. Wurde die Absetzung für Abnutzung für ein Gebäude im Rahmen der Einkünfteermittlung für das Kalenderjahr 2022 oder das vor dem 01.01.2023 endende Wirtschaftsjahr zulässigerweise mit einer geringeren Nutzungsdauer vorgenommen, kann diese AfA auch weiterhin nach der zu diesem Stichtag anerkannten kürzeren Nutzungsdauer angesetzt werden.

Im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2022 wurde festgelegt, dass für den Neubau von privaten Gebäuden oder Wohnungen, die ab dem 01.01.2023 fertiggestellt werden, der reguläre lineare Abschreibungssatz von bisher 2 % bzw. 2,5 % pro Jahr auf nunmehr 3 % pro Jahr angehoben wird.. Durch diese Änderung verkürzt sich die Abschreibungsdauer von bisher 50 Jahren auf nunmehr 33 Jahre.

15. Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

Die Ende 2021 ausgelaufene Regelung der Sonderabschreibung von 5% über 4 Jahre für bestimmte Mietwohnungsneubauten wird für Wohnungsneubauten ab 2023 bis Ende 2026 wieder aufleben. Dabei wird die Obergrenze für die Anschaffungs- und Herstellungskosten auf 4.800 Euro angehoben. Von der Förderung sollen nur noch Gebäude profitieren, die den Status als „Effizienzhaus 40“ erfüllen. Die zu berücksichtigende Bemessungsgrundlage steigt auf 2.500 Euro pro Quadratmeter Wohnfläche.

16. Altersvorsorgeaufwendungen

Gemäß dem Jahressteuergesetz 2022 werden Altersvorsorgeaufwendungen nun schon ab 2023 steuerlich voll als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Bisher waren für 2023 96 % und 98 % für 2024 vorgesehen. Auf diese Weise soll eine doppelte Besteuerung abgewendet werden.

17. Rentenversicherungsbeiträge / Grundrentenzuschlag

Ab dem Jahr 2023 sind Rentenversicherungsbeiträge für die sogenannte Basisversorgung voll, d. h. zu 100 %, abzugsfähig.

Mit dieser Änderung setzt der Gesetzgeber die Vorgaben des BFH um. Der BFH hatte im Jahr 2021 zwei Urteile gefällt und den Gesetzgeber damit aufgefordert, die drohende „doppelte Besteuerung“ von Renten auf mittel- bis langfristige Sicht zu vermeiden. Ursprünglich war geplant, dass dieser Vollabzug erst ab dem Jahr 2025 eintritt.

In einem zweiten Schritt, der derzeit aber noch nicht im Gesetzesentwurf enthalten ist und möglicherweise auch erst später geregelt werden soll, müssen noch die Besteuerungsanteile in § 22 EStG angepasst und deren Erhöhung in den nächsten Jahren reduziert werden. Nach aktuellem Stand würde sich ab 2040 eine Vollbesteuerung der Renten für neue Rentnerjahrgänge ergeben. Dies würde eindeutig zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung führen.

Rückwirkend zum 01.01.2021 wird derjenige Rentenbetrag steuerfrei gestellt, welcher aufgrund des Grundrentenzuschlags geleistet wird.

Die betroffenen steuerpflichtigen Personen erhalten dadurch den Grundrentenzuschlag ungekürzt und haben somit mehr Geld zur Verfügung.

18. Häusliches Arbeitszimmer / Homeoffice-Pauschale

Häusliches Arbeitszimmer
Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, können sie zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und der Jahrespauschale von € 1.260,00 wählen. Beim Ansatz der Pauschale entfällt der Kostennachweis.

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 – Homeoffice-Pauschale infrage.

Homeoffice-Pauschale
Ihre Arbeitsumgebung erfüllt nicht die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Arbeitszimmer-Pauschale? Die gute Nachricht: Auch die Homeoffice-Pauschale erhält ein Refreshing. Sie wird nicht nur entfristet, sondern darüber hinaus ab 2023 auf sechs Euro je Tag angehoben, max. € 1.260 jährlich. Dies entspricht 210 Arbeitstagen. Eine weitere Erleichterung ist, dass die Tätigkeit zukünftig nur überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt werden muss, um die Tagespauschale ansetzen zu können. Somit ist ein Abzug von Reisekosten und Homeoffice-Pauschale am gleichen Tag grundsätzlich möglich.

19. Berücksichtigung von Vermögensverlusten bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Zur Erinnerung sei an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen, dass die bisherige Verwaltungsauffassung, wonach ein Forderungsausfall von Kapitalvermögen keine Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG darstellt, ad acta gelegt wurde.

Stattdessen wurde sehr versteckt im Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen im Bereich des § 20 Abs. 6 S. 6 EStG festgelegt, dass derlei Verluste und die Ausbuchung wertloser Aktien nunmehr bis zu einer Höhe von € 10.000,00 pro Jahr abzugsfähig sein sollen. Außerdem dürfen Verluste aus Termingeschäften nur noch mit Gewinnen aus Termingeschäften sowie Einnahmen aus Stillhaltergeschäften verrechenbar sein, darüber hinaus sind sie ebenfalls nur bis € 10.000,00 abzugsfähig. Am 03.06.2021 wurden mit der Ergänzung des BMF-Schreibens vom 18.01.2016 konkrete Ausführungen dazu veröffentlicht.

Zunächst 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.

Im Übrigen steht der Verzicht auf eine nicht werthaltige Forderung einem Forderungsausfall gleich und führt daher zu einem steuerlich anzuerkennenden Veräußerungsverlust. Das gilt auch bei einem freiwilligen Verzicht. 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 € 10.000,00 auf € 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 Einkünfte 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 EStG 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.

Wie komplex das Thema ist, zeigen auch die Rechtsprechung des BFH und der im Jahressteuergesetz 2019 neu geschaffene § 17 Abs. 2a EStG. Denn gemäß BFH führt ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster unbedingter Verzicht eines Gesellschafters auf eine ihm gegen eine Kapitalgesellschaft zustehende Darlehensforderung dem Grunde nach zu einer Einlage i. S. des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG (VIII R 18/6). Der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung führt wiederum zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7, S. 2 Abs. 4 EStG.

Dies wird durch § 17 Abs. 2a EStG insoweit wieder negiert, als dass der Verlust zu den nachträglichen Anschaffungskosten zählt, wenn die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen in einer Krisensituation gesellschaftsrechtlich veranlasst wird. Der Veräußerungsverlust realisiert sich dann über § 17 Abs. 2 S. 1 EStG über einen geringeren Veräußerungsgewinn. Dem Wortlaut des Gesetzes zufolge liegt eine gesellschafts-rechtliche 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. Auf die unten stehenden, unter C.5. dieses Rundschreibens befindlichen Ausführungen wird verwiesen.

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.

20. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen

Regelmäßig wird die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben und wird im Zuge dessen mit abgegolten. Dasselbe gilt für die Kirchensteuer, die auf die Einkommensteuer erhoben wird, die nach dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG ermittelt wird.

Die Kirchensteuer kann jedoch anstelle der Abgeltungsregelung als Sonderausgabe abzugsfähig sein, wenn zum Beispiel die abgeltende Wirkung bei bestimmten Kapitaleinnahmen durch § 32d Abs. 2 EStG ausgenommen wird oder durch eine Günstigerprüfung ein individueller Steuersatz von unter 25 % feststeht.

Dies entschied das Finanzgericht Düsseldorf und widersprach damit dem Finanzamt, welches den Abzug als Sonderausgabe aufgrund einer durch Betriebsaufspaltung verursachten Gewinnausschüttung nicht anerkannt hatte (FG Düsseldorf vom 16.11.2016, Az. 15 K 1640/16).

Wenn jedoch Kapitalerträge zunächst nach Tarif besteuert, dann aber im Rahmen eines Änderungsbescheids nachträglich der Abgeltungsteuer unterworfen worden sind, ist es fraglich, inwieweit die Erstattung der Kirchensteuer im Jahr des Wechsels den Sonderausgabenabzug mindert.

Das Finanzgericht Düsseldorf ist hier der Auffassung (Urteil vom

05.06.2019, 2 K 1544/17), dass die Kirchensteuer für das Jahr als Sonderausgaben zu berücksichtigen ist, in dem sie von der steuerpflichtigen Person tatsächlich entrichtet wurde. Nachträgliche Kirchensteuererstattungen seien, dem Zuflussprinzip folgend, im Erstattungsjahr zu berücksichtigen. § 10 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG enthalte keine Rechtsgrundlage, den Sonderausgabenabzug des Kirchensteuerbetrags, welcher vorigen Jahren zuzuordnen ist, unabhängig von der tatsächlichen Zahlung zu kürzen. Demnach sei eine nachträgliche Kürzung des Sonderausgabenabzugs unzulässig.

Mit Urteil vom 16.03.2021 hob das BFH (X R 23/19) die Entscheidung des FG Düsseldorf auf. Werden Zinseinnahmen zunächst nach dem regulären Einkommensteuertarif besteuert, löst eine spätere Anwendung des gesonderten Tarifs gemäß § 32d Abs. 1 EStG eine Herabsetzung der als Zuschlag zur tariflichen Einkommensteuer festgesetzten Kirchensteuer aus. Die hiermit verbundene Minderung des Sonderausgabenabzugs für gezahlte Kirchensteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG ist in dem Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen, in dem die insoweit geänderte Einkommen- und Kirchensteuerfestsetzung wirksam wird.

21. 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 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.

Das 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 besteuerter 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.

22. 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 Falle 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.

Mit Urteil vom 11.07.2017 hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung geändert und entschieden, dass seit Inkrafttreten des MoMiG ab 2009 für Inanspruchnahmen aus Bürgschaften für die Kapitalgesellschaft und Fremdkapitalhilfen nicht mehr auf die dargestellten BMF-Schreiben vom 21.10.2010 und vom 08.06.1999 zurückgegriffen werden kann. Somit führen diese nicht mehr zu steuerlich nutzbaren Verlusten. Aus Gründen des Vertrauensschutzes gilt die Änderung der Rechtsprechung aber erst für Dispositionen, die ab dem 27.09.2017 (Veröffentlichung des Urteils) getätigt wurden.

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 BFH 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.

23. 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 Gesamtbetrages der Einkünfte als Sonderausgaben abzugsfähig. Jede Spendenquittung zahlt sich aus, denn Sonderausgaben mindern das zu versteuernde Einkommen, sobald sie den Pauschbetrag von € 36,00 bei Ledigen bzw. € 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 (€ 300,00) ermöglicht die Vorschrift des § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStDV (Einkommensteuer-durchführungsverordnung) 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 € 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 € 150,00 und einmal € 200,00 spendet, benötigt für beide Spenden nur eine einfache Quittung.

Ausnahmen von der Pflicht, eine Spendenquittung vorzulegen, gibt es bei Spenden im Katastrophenfall. Wer nach Extremereignissen, wie etwa der Flut im Ahrtal, mehr als € 300,00 gespendet hat, kann seine Zuwendung ebenfalls mit einem vereinfachten Nachweis belegen. Das Bundesfinanzministerium veröffentlicht auf seiner Website Informationen dazu, für welche Katastrophen diese Ausnahmen gelten und für welche Jahre.

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

24. Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei gespaltener Gewinnverwendung

Was zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählt, wird in § 20 EStG definiert. Genannt werden 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. Weder thesaurierte Anteile am Gewinn noch Leistungen, die zu einer Minderung der Anschaffungskosten der Beteiligung führen, sind darunter erfasst.

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).

25. 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 2022 € 10.347,00.

Der Grundfreibetrag wird ab 2023 auf € 10.908,00 und im Jahr 2024 auf € 11.604,00 angehoben werden. Erst ab dieser Grenze muss das Einkommen versteuert werden.

Der Gesetzgeber hat für das Jahr 2022 zwar den Grundfreibetrag erhöht, nicht jedoch den Unterhaltshöchstbetrag. Unterhaltsleistungen an Personen, die einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch gegenüber der steuerpflichtigen Person oder seinem Ehegatten haben, können bis zu einem bestimmten Betrag (dem Unterhaltshöchstbetrag) als außergewöhnliche Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Der Unterhaltshöchst-betrag erhöht sich, wenn Basiskranken- und Pflegeversicherungsbeiträge zugunsten der unterstützten Person getragen werden.

Der Höchstbetrag für den steuerlichen Abzug von Unterhaltsleistungen, dessen Höhe an den Grundfreibetrag angelehnt ist, soll angehoben werden und rückwirkend ab dem Jahr 2022 durch die Einführung eines dynamischen Verweises auf die Höhe des Grundfreibetrags angepasst werden.

Liegt das zu versteuernde Einkommen unter dem Grundfreibetrag und hat die steuerpflichtige Person 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 Nichtveranlagungs-bescheinigung muss dann dem Kreditinstitut übergeben werden.Die steuerpflichtige Person muss dennoch eine Steuererklärung abgeben, wenn das zu versteuernde Einkommen über den Grundfreibetrag steigt.

26. Grunderwerbsteuersätze zum 01.01.2023

Im Folgenden der Überblick über die Grunderwerbsteuersätze in Deutschland:

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

27. Änderung im Grunderwerbsteuergesetz

Durch die Medien hinreichend bekannte Akteure wie Vonovia stehen im Verdacht, mit sogenannten Share Deals die Grunderwerbsteuer umgangen zu haben. Schätzungen zufolge gehen dem Fiskus dadurch pro Jahr mehr als eine Milliarde Euro verloren.

Share Deals sind in einem Unternehmen gebündelte Immobilienanteile, die ein Käufer übernimmt. Die bisherige Regelung sah vor, dass eine Grunderwerbsteuerpflicht erst dann anfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile an einer Immobilien-Gesellschaft den Eigentümer wechseln.

Seit dem 01.07.2021 wurde die steuerauslösende Grenze auf 90 % gesenkt. Zudem wurde die Haltefrist auf 10 Jahre verlängert und es wurde ein Ersatztatbestand für immobilienhaltende Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b GrEStG) eingeführt, sodass auch dort ein Wechsel des Gesellschafterbestands unter den genannten Voraussetzungen Gewerbesteuer auslöst. Dies gilt auch, wenn es sich bloß um eine mittelbare Beteiligung handelt. Hingegen wird mit der sogenannten Börsenklausel eine Ausnahme geschaffen, wenn die Transaktionen über eine anerkannte Börse laufen.

Aus der Immobilienbranche kommt die Kritik, dass die Möglichkeit der Bildung von Share Deals ursprünglich geschaffen wurde, um Unternehmen bei Umstrukturierungen oder Verkäufen steuerlich nicht noch mehr zu belasten. Zudem, da die Börsenklausel bei mittelbaren Anteilsübertragungen nicht greift, könne der Handel von Anteilsscheinen an Fonds dazu führen, dass das am Fonds beteiligte börsennotierte Unternehmen dennoch grunderwerbsteuerpflichtig wird.

Sicherlich werden auch Bauträger, die Share Deals nutzen, um bisher steuerlich günstig Grundstücke zu kaufen und sie nach Beendigung des Bauvorhabens an Investoren zu verkaufen, eventuell durch die neue Regelung ihre Aktivitäten zurückfahren.

28. Kaufpreisaufteilung bei Immobilienerwerb

Die Arbeitshilfe des BMF zur Kaufpreisaufteilung von Immobilien ist nicht zwingend anzuwenden. Der BFH bestätigt, 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. Geeignet ist in diesem Fall die Arbeitshilfe des BMF nicht, da sie für die Bewertung von Boden- und Gebäudewert lediglich typisierte Bodenrichtwerte und Herstellungskosten heranzieht. Darüber hinausgehende individuelle Wertermittlungsfaktoren werden jedoch in keiner Weise berücksichtigt. Hingegen ist eine geeignete Methode immer das Gutachten eines öffentlich bestellten Sachverständigen. Sollte das Finanzamt also die Aufteilung im Kaufvertrag aufgrund erheblicher Zweifel verwerfen, ist es in der Pflicht, den von einem öffentlich bestellten Sachverständigen ermittelten Verkehrswert zu übernehmen. Dasselbe gilt für das Finanzgericht, sollte es zum Streitfall kommen.

Die im Mai 2021 überarbeitete Version der Arbeitshilfe bietet immerhin nun die Möglichkeit, zwischen den einzelnen Bewertungsverfahren zu unterscheiden und je nachdem, den 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. Im Übrigen ist ganz aktuell derzeit ein Verfahren beim BFH anhängig (IX R 12/21), bei dem es um die Frage geht, welches Wertermittlungsverfahren für die Kaufpreisaufteilung eines ausschließlich als Ferienwohnung genutzten Objekts zugrunde gelegt werden soll.

29. Grundsteuerreform – Erklärungsabgabe bis 31.01.2023 – die neue Grundsteuer C auf „baureife Grundstücke“

Die Abgabe der Erklärungen zur Feststellung des Grundsteuerwertes auf den 01.01.2022 ist bereits in vollem Gange. Die ursprüngliche Abgabefrist bis 31.10.2022 hat der Gesetzgeber in einem ersten Schritt bis zum 31.01.2023 verlängert.

Hintergrund
Bisher basiert die Festsetzung der Grundsteuer auf Steuermessbeträgen, die ausgehend von den sogenannten Einheitswerten ermittelt werden. Diese Werte knüpfen an die Verhältnisse des Jahres 1964 (betrifft die „alten“ Bundesländer) bzw. 1935 (betrifft die „neuen“ Bundesländer) an. Diese Einheitswerte sind hinter der tatsächlichen Wertentwicklung bei Grundstücken in erheblichem Maße zurückgeblieben. Dies führt zu Wertverzerrungen und Ungleichbehandlungen. Deshalb hat das Bundesverfassungsgericht die bisherige Einheitsbewertung in den „alten“ Bundesländern für verfassungswidrig erklärt. Am 02.12.2019 wurde das Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsgesetzes (Grundsteuer-Reformgesetz) verkündet.

Die weiteren Schritte
Der Stichtag der neuen Hauptfeststellung der Grundsteuerwerte ist der 01.01.2022. Für die Ermittlung der Grundsteuerwerte wurden die Eigentümerinnen und Eigentümer im Kalenderjahr 2022 zur Abgabe von entsprechenden Steuererklärungen aufgefordert. Abgabefrist neu: **31.01.2023**.

Die Grundsteuer wird weiter in einem dreistufigen Verfahren berechnet:

- Grundsteuer = Grundsteuerwert x Steuermesszahl x Hebesatz

Die Kommunen (Städte und Gemeinden) sind für die Festsetzung und Erhebung der Steuer zuständig. Die auf Grundlage der Grundsteuerwerte festzusetzenden Grundsteuermess-beträge 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 Einheitswerte weiterhin für die Festsetzung von Grundsteuermessbeträgen und Grundsteuer maßgeblich.

Alle Eigentümerinnen und Eigentümer von bebauten oder unbebauten Grundstücken oder eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft bzw. von Flächen, die land- und forstwirtschaftlich genutzt werden, sind verpflichtet, eine Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwertes (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).

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:

In **Baden-Württemberg** wurde ein entsprechendes Landesgesetz im November 2020 durch den Landtag verabschiedet, wonach die Grundsteuer nach dem sogenannten modifizierten Bodenwertmodell ermittelt wird. Die Bewertung basiert im Wesentlichen auf zwei Kriterien: der Grundstücksfläche und dem Bodenrichtwert. Für die Berechnung werden beide Werte multipliziert. Auf die Bebauung kommt es für die Bewertung nicht an. Wird das Grundstück überwiegend zu Wohnzwecken genutzt, erfolgt ein Abschlag bei der Steuermesszahl in Höhe von 30 %.

In **Bayern** ist ein auf dem Äquivalenzgedanken gestütztes Flächenmodell vorgesehen. Die Bewertung basiert im Wesentlichen auch hier auf zwei Kriterien: Grundstücks- und Gebäudeflächen sowie wertunabhängigen Äquivalenzzahlen. Die beiden Beträge werden multipliziert und auf das Produkt wird die Grundsteuermesszahl angewandt. Für Wohnflächen erfolgt bei der Grundsteuermesszahl ein Abschlag in Höhe von 30 %. Die Bemessungsgrundlage wird einmalig zum Stichtag 01.01.2022 festgestellt und muss nur angepasst werden, wenn sich die Flächengrößen oder die Gebäudenutzung ändert.

Hamburg hat sich für ein sogenanntes Wohnlagemodell entschieden. Damit wendet auch Hamburg ein äquivalenzbasiertes Modell mit Wohnlagenberücksichtigung an. Die Bewertung der Grundstücke erfolgt ausschließlich anhand der Grundstücks- und Wohn- beziehungsweise Nutzfläche. Die jeweiligen Flächen werden mit einer Äquivalenzzahl multipliziert und so in einem Äquivalenzbetrag dargestellt, der den Ausgangswert zur Ermittlung des Messbetrages bildet. Die unterschiedlichen Äquivalenzzahlen bilden die nicht durch Gebühren und Beiträge gedeckten Nutzungsmöglichkeiten der kommunalen Infrastruktur ab. Neben einer Begünstigung für Wohnen, Denkmäler und Sozialwohnungen gibt es auf Messbetragsebene auch aus Stadtentwicklungsgesichtspunkten eine Begünstigung für normale Wohnlagen, die sich am Wohnlagenverzeichnis des Hamburger Mietenspiegels orientiert.

Hessen hat ein eigenes Flächen-Faktor-Verfahren entwickelt. Wie die anderen Landesmodelle knüpft auch Hessen an der Fläche des zu bewertenden Grundbesitzes an. Ergänzend kommt die Lage als Kriterium hinzu, da sie entscheidend ist, in welchem Umfang man von der kommunalen Infrastruktur profitieren kann. Mit einem Faktorverfahren wird das Ergebnis des Flächenmodells erhöht oder vermindert, je nachdem, wie sich die Lagequalität im Verhältnis zu einer durchschnittlichen Lage in dieser Stadt oder Gemeinde darstellt. Dafür bilden wiederum die Bodenrichtwerte die Grundlage.

Niedersachsen hat sich für ein Flächen-Lage-Modell entschieden. Es basiert auf dem bayerischen Modell, erweitert um eine Lage-Komponente. Die Grundsteuer wird hiernach nach dem Nutzen aus dem Grundstück berechnet. Der Nutzen bemisst sich dabei nicht allein nach der Fläche des Grundstücks. Je nachdem, wo sich das Grundstück innerhalb der Stadt oder Gemeinde befindet, wird aus dem Verhältnis des Bodenrichtwertes zum durchschnittlichen Bodenrichtwert der Stadt oder Gemeinde ein Lagefaktor abgeleitet, der mit den Äquivalenzbeträgen der Fläche des Grund und Bodens und der Gebäudefläche multipliziert wird.

Weitere Informationen unter 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

Alle Unternehmen, die eine der Corona-Wirtschaftshilfen, Überbrückungshilfe I bis IV sowie Novemberhilfe und Dezemberhilfe, durch prüfende Dritte beantragt haben, sind verpflichtet, bis zum 30.06.2023 eine Schlussabrechnung einzureichen. Voraussetzung ist, dass ein Bewilligungs- bzw. Teilablehnungsbescheid für die beantragten Programme vorliegt. Sofern im Einzelfall eine weitere Verlängerung für die Einreichung der Schlussabrechnung erforderlich ist, kann eine „Nachfrist" bis 31.12.2023 im digitalen Antragsportal beantragt werden (diese Funktion wird Anfang 2023 bereitgestellt). Die Schlussabrechnung erfolgt ausschließlich durch einen prüfenden Dritten oder eine prüfende Dritte im Namen des Antragstellenden über das elektronische Antragsportal des Bundes.

Zunächst wird die Einreichung der Schlussabrechnung für die Überbrückungs-hilfe I bis III sowie die November- und Dezemberhilfe im „Paket 1" ermöglicht. Die Abrechnung der Überbrückungshilfe III Plus und Überbrückungshilfe IV folgt zu einem späteren Zeitpunkt im „Paket 2".

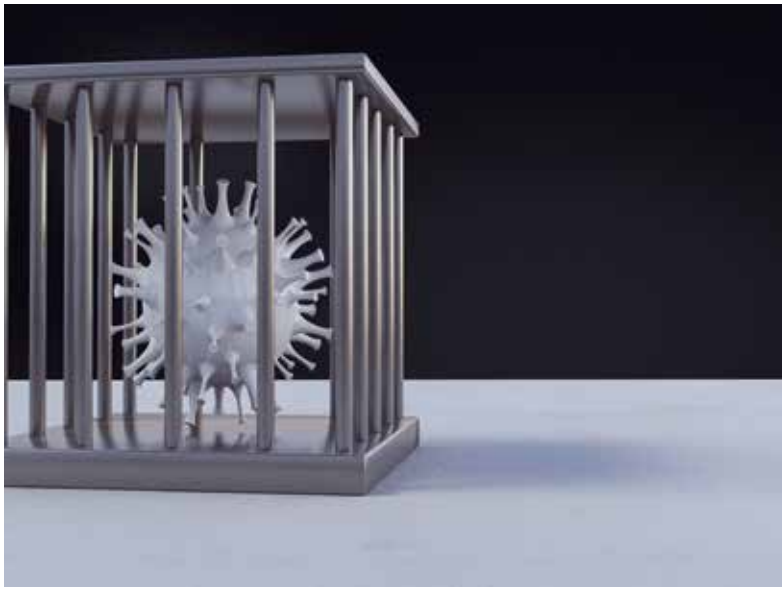
Auf Basis der eingereichten Schlussabrechnung wird die Antragsberechtigung erneut geprüft und anhand der tatsächlich realisierten Umsatzeinbrüche und der tatsächlich entstandenen förderfähigen Fixkosten im jeweiligen Förderzeitraum die endgültige Höhe der Billigkeitsleistung berechnet. Zudem können in der Schlussabrechnung unbeabsichtigte Fehleingaben in den eingereichten Erst- bzw. Änderungsanträgen korrigiert werden.

Antragstellende, die Neustarthilfe, Neustarthilfe Plus oder Neustarthilfe 2022 beantragt haben, müssen eine Endabrechnung einreichen. Wenn die Antragstellung über einen prüfenden Dritten erfolgte, muss die Einreichung der Endabrechnung spätestens bis zum 31.12.2022 ebenfalls über einen prüfenden Dritten erfolgen. Informationen zur Endabrechnung finden Sie in den FAQ zur jeweiligen Neustarthilfe.
Antragstellende, die einen Direktantrag auf Novemberhilfe bzw. Dezemberhilfe gestellt haben, sind grundsätzlich nicht zur Abgabe einer Schlussabrechnung verpflichtet. Sofern sich die wirtschaftliche Situation und die tatsächlichen Umsätze gegenüber der Antragstellung verändert haben oder nachträglich Zweifel hinsichtlich der Antragsberechtigung bestehen, muss mit der zuständigen Bewilligungsstelle Kontakt aufgenommen werden. Falsche Angaben im Antragsformular unterliegen den Vorschriften des Subventionsbetrugs nach § 264 StGB.

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

Weitere Infos unter www.ueberbrueckungshilfe-unternehmen.de

Corona-Soforthilfe Rheinland-Pfalz
Im Rahmen von Stichprobenprüfungen der ordnungsgemäßen Verwendung der Soforthilfe versendete die ISB Formulare zur Berechnung des tatsächlichen Liquiditätsbedarfs. Hier ist zu beachten, dass im Gegensatz zu teilweise anderen Bundesländerregelungen Personalkosten, Unternehmerlohn und private Lebenshaltungskosten nicht beim Sach- und Finanzaufwand angesetzt werden können. Ebenso können Beiträge zu privaten Vorsorgeversicherungen (z. B. Krankenversicherungen, Pflegeversicherungen etc.) nicht angesetzt werden. Falsche Angaben bei der Berechnung des Liquiditätsengpasses unterliegen den Vorschriften des Subventionsbetrugs nach § 264 StGB. Seitens der Bewilligungsstellen erfolgen Kontrollmitteilungen an die Finanzämter per Datensatz.



2. Ertragssteuerliche Behandlung der Corona-Hilfen

Bund und Länder leisten aufgrund diverser Rechtsgrundlagen

- **Soforthilfen** des Bundes für kleine Unternehmen, Soloselbstständige und Angehörige der freien Berufe zur Milderung der finanziellen Notlagen dieser Unternehmen aufgrund der Corona-Krise,
- **Überbrückungshilfen** des Bundes für kleine und mittelständische Unternehmen, Soloselbstständige und Angehörige der freien Berufe, die ihren Geschäftsbetrieb im Zuge der Corona-Krise 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 Corona-Krise (nachfolgend als Corona-Zuschüsse bezeichnet).

Bei diesen Corona-Zuschüssen handelt es sich um steuerpflichtige Betriebseinnahmen. Da für die Corona-Zuschüsse regelmäßig keine Steuerbefreiung greift, wirken sie sich gewinnerhöhend aus. Die Corona-Zuschüsse 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 Corona-Zuschüsse mit dem Grundbetrag abgegolten.

Um spätere Rückfragen der Finanzverwaltung zu vermeiden, wird empfohlen, die Corona-Zuschüsse 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 Taxonomie-Position 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 in der Regel 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/die 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. Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) – vom 01.01.2020

- Der Anwendungsbereich betrifft nicht nur Kaufleute, sondern auch Kleinstunternehmen, abhängig von der Unternehmensgröße (Ermessensspielraum der Finanzverwaltung).
- In den Anwendungsbereich fallen auch vom Steuerpflichtigen erworbene Hard- und Software sowie in einer Cloud betriebene Systeme.
- Die Aufzeichnung jedes einzelnen Geschäftsvorfalls ist nur dann nicht zumutbar, wenn es technisch, betriebswirtschaftlich und praktisch unmöglich ist, die einzelnen Geschäftsvorfälle aufzuzeichnen. Den entsprechenden Nachweis hat der Steuerpflichtige zu erbringen.
- Bei der Erfassung von Geschäftsvorfällen sind bare Geschäftsvorfälle täglich sowie unbare innerhalb von 10 Tagen zu erfassen. Die Gewährleistung der Vollständigkeit der Geschäftsvorfälle sowie die zeitnahe Zuordnung (wie Kontierung, betrieblich/privat) sind sicherzustellen.
- Bezüglich des Kassenbuches ist die kurzzeitige Erfassung von baren und unbaren Tagesgeschäften regelmäßig nicht zu beanstanden. Voraussetzung ist allerdings, dass die im Kassenbuch erfassten unbaren Tagesumsätze gesondert kenntlich gemacht werden, nachvollziehbar unmittelbar nachfolgend wieder aus dem Kassenbuch auf ein gesondertes Konto aus-/umgetragen werden sowie die Kassensturzfähigkeit der Kasse weiterhin besteht.
- Beim Belegwesen müssen Korrektur- bzw. Stornobuchungen auf die ursprüngliche Buchung.
- Bei der Aufbewahrung von Buchungsbelegen reicht es bei identischen Mehrerfassungen der Belegart aus, wenn die tatsächlich weiterverarbeiteten Formate aufbewahrt werden, wenn diese über die höchste maschinelle Auswertbarkeit verfügen. Beispiel: Bei einem Fakturierungsprogramm muss dann keine bildhafte Kopie der Ausgangsrechnung (z. B. als PDF-Datei) gespeichert bzw. aufbewahrt werden, wenn jederzeit auf Anforderung ein entsprechendes Doppel der Ausgangsrechnung erstellt werden kann.
- Bei der elektronischen Aufbewahrung wurde die bildliche Erfassung von Papierbelegen (scannen, fotografieren) i. S. d. § 147 Abs. 2 AO geregelt.
- Bei der Konvertierung von Datenformaten sind im Grundsatz beide Versionen aufzubewahren, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen vor: keine bildliche oder inhaltliche Veränderung, bei der Konvertierung gehen keine sonstigen aufbewahrungspflichtigen Informationen verloren und die ordnungsgemäße und verlustfreie Kontierung wird dokumentiert (Verfahrensdokumentation).
- Die Einschränkung des Datenzugriffs erfolgt bei Systemwechsel/Auslagerung nach Ablauf von 5 Kalenderjahren bei noch nicht begonnener Betriebsprüfung auf den sogenannten Z3-Zugriff.
- Die digitale Schnittstelle der Finanzverwaltung für das Kassensystem ist zum Download auf der Internetseite des Bundeszentralamtes für Steuern bereitgestellt.

Verfahrensdokumentation

In einer Verfahrensdokumentation sind alle Prozesse der Abwicklung der elektronischen Buchführung darzustellen, angefangen vom Eingang der Belege bis zur Verbuchung und Aufbewahrung. Eine den GoBD konforme Dokumentation muss u. a. eine allgemeine Beschreibung sowie eine System- und Betriebsdokumentation umfassen. Der DStV hat hierzu eine Musterverfahrensdokumentation vorgelegt. Die Verfahrensdokumentation muss übersichtlich gegliedert sein, wonach Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind. Sie beschreibt abhängig vom Einzelfall den organisatorisch und technisch gewollten Prozess. Sie besteht regelmäßig aus einer allgemeinen Beschreibung, Anwendungsdokumentation, technischen Systemdokumentation und Betriebsdokumentation. Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt, liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.

Anforderungen an den Kontierungsvermerk auf elektronischen Belegen

Elektronische Rechnungen können auch elektronisch weiterverarbeitet werden. Ein Ausdruck ist nicht erforderlich. Werden diese Eingangsrechnungen nicht ausgedruckt, kann die Kontierung auch nicht auf dem Beleg erfolgen. Dennoch ist zu beachten:

- Der Originalzustand des elektronischen Dokuments muss jederzeit lesbar (und damit prüfbar) gemacht werden können.
- Veränderungen oder andere Bearbeitungsvorgänge, wie z. B. das Anbringen von Buchungsvermerken, müssen protokolliert und mit dem Dokument abgespeichert werden.
- Eine Verfahrensdokumentation muss beschreiben, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden.
- Damit die Belegfunktion erfüllt ist, sind Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum zwingend erforderlich.
- Pflichtangaben können entweder direkt auf dem elektronischen Beleg angebracht werden oder durch die Verbindung mit einem Datensatz mit den genannten Angaben zur Kontierung oder durch eine elektronische Verknüpfung, z. B. eindeutiger Index, Barcode, erfolgen.

Revisionssichere Archivierung

Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten. Insoweit ist zwingend der Einsatz eines Dokumenten-Management-Systems/Enterprise-Content-Management (DMS/ECM) erforderlich.

4. Gesetzlicher Mindestlohn

Der flächendeckende gesetzliche Mindestlohn bleibt ab Januar 2023 unverändert bei EUR 12,00 je Zeitstunde.

5. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen

1. Lohnfortzahlung bei Krankheit

Während der Krankheit wird das Entgelt weitergezahlt, das der Arbeitnehmer ohne die Arbeitsunfähigkeit bezogen hätte. Tariferhöhungen 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 des Bundesarbeitsgerichts 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.

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, den der Arbeitnehmer in den letzten 13 Wochen vor dem Beginn des Urlaubs erhalten hat.

Hieraus ergibt sich folgende Aufteilung:

Arbeitsverdienst im Sinne des § 11 Bundesurlaubsgesetz

- Grundlohn
- Bei Azubis die Ausbildungsvergütung
- alle gezahlten Erschwernis- und Leistungszuschläge
- Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit
- Provisionen
- Sachbezüge

Aus der Durchschnittsberechnung herausfallende Lohnbestandteile

- Der für Überstunden gezahlte Arbeitslohn (Grundlohn und Überstundenzuschlag)
- Möglicherweise gezahlte einmalige Zuwendungen (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Prämien, Jubiläumszuwendungen, ...)
- Reisekostenersatz

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.

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 Verdienstausfall. 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.

6. 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.

6.1 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer
6.1.1 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. € **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. € 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).

6.1.2 Sachzuwendungen ohne besonderen Anlass

Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern ohne besonderen Anlass ab dem 01.01.2022 monatlich Sachbezüge bis **€ 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 bspw. Tank- und Geschenkgutscheine sowie Jobtickets.

6.1.2.1 Tank- und Geschenkgutscheine

Ab 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)
  - o Diese berechtigen nur dazu, vom Aussteller des Gutscheins Waren oder Dienstleistungen zu beziehen.
- Controlled-Loop-Karten (z. B. Centergutscheine oder City-Cards)
  - o 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 Zuflusszeitpunktes festhalten. Unter Zuflusszeitpunkt 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:

Arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine zwischen

Arbeitgeber:

und

Arbeitnehmer

1. Der Arbeitgeber gewährt dem Arbeitnehmer neben dem Gehalt einen steuerfreien Sachbezug im Wert von € 44,00 (Brutto) monatlich, in Form eines Gutscheins.

2. Der Arbeitnehmer darf den Gutschein nur gegen Ware und nicht gegen Bargeld einlösen.

3. Der Arbeitnehmer hat den Erhalt des Gutscheins mit Datum und Unterschrift zu bestätigen

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.

Datum Arbeitgeber 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.**

Gemäß H 8.1 Abs. 2 „96%-Grenze bei Sachbezügen" LStH ist der 4%-Abschlag bei der Bewertung von Sachbezügen **nicht vorzunehmen**, wenn bereits der günstigste Preis am Markt angesetzt wird, ein Sachbezug durch eine (zweckgebundene) Geldleistung des Arbeitgebers verwirklicht wird oder ein Warengutschein mit Betragsangabe hingegeben wird.

6.1.2.2 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.

6.2 Sachzuwendungen an Geschäftspartner bzw. Nichtarbeitnehmer

6.2.1 Auf der Seite des Zuwendenden

6.2.1.1 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.

- Gesetzlicher Höchstbetrag von € 35,00

Aufwendungen für betrieblich veranlasste Geschenke an Geschäftsfreunde, Kunden und weitere nicht eigene Arbeitnehmer können nur bis zur Höhe von zusammengerechnet € 35,00 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 € 35,00, scheitert der Betriebsausgabenabzug. Bei der 35-Euro-Grenze handelt es sich nicht um einen Freibetrag, sondern um eine Freigrenze. Allerdings ist bei der Prüfung der 35-Euro-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 35-Euro-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 35-Euro-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.

6.2.1.2 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-Euro-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 € 10.000,00 übersteigen oder wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung den Betrag von € 10.000,00 übersteigen.

Beispiel: Erhält ein Geschäftsfreund drei Zuwendungen von je € 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 € 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 35-Euro-Freigrenze. Lediglich Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten € 10,00 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 Beschenkten 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.

6.2.2 Versteuerung auf der Seite des Zuwendungsempfängers

Oberhalb der 10-Euro-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.

7. Betriebsveranstaltungen Freibetrag von € 110

Freibetrag statt Freigrenze: Durch das Jahressteuergesetz 2015 wird aus der Freigrenze bei Betriebsveranstaltungen ab 01.01.2015 ein Freibetrag. Die Lohnsteuer bemisst sich dann nur für den Betrag, der über € 110 liegt. Und auch die Vorsteuer wird nur für diesen Betrag nicht erstattet.

Die neuen steuerlichen Vergünstigungen gelten für „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter", z.B. Weihnachtsfeiern, Betriebsausflüge. (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG). 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 € 110 je teilnehmendem 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.

Das 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 ab 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 mehrtätigen 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

Das FG Köln hat mit seiner Entscheidung vom 27. Juni 2018 zur Verteilung der Gesamtkosten bei einer Betriebsveranstaltung Stellung bezogen. Das FG Köln hat dabei der Berechnungsweise des geldwerten Vorteils der Finanzverwaltung eine Absage erteilt. Das Nichterscheinen von Kollegen anlässlich einer Betriebsveranstaltung geht hiernach steuerrechtlich nicht zulasten der tatsächlich Feiernden (entgegen der bisherigen Berücksichtigung der Teilnehmer, die sich angemeldet haben).

Das Revisionsverfahren des Finanzamtes beim BFH ist noch anhängig. Betroffene Unternehmen sollten bis zum Verfahrensabschluss aus Dokumentationsgründen die angemeldeten und die tatsächlichen Teilnehmer aufzeichnen.

Somit ermittelt sich die Höhe der dem einzelnen Arbeitnehmer gewährten Zuwendungen 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 € 10.000,00. 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 € 100,00 entfällt. Im Anschluss ist der auf die Begleitperson entfallende geldwerte Vorteil dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. 50 Arbeitnehmer haben somit einen geldwerten Vorteil von € 100,00, der den Freibetrag von € 110,00 nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist. Bei 25 Arbeitnehmern beträgt der geldwerte Vorteil € 200,00; nach Abzug des Freibetrags von € 110,00 ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils € 90,00.
Die EUR-50,00-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 Leiharbeitnehmer und Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen auch gegeben. 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 EUR-110,00-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).

8. Bewirtungen von Arbeitnehmern

Nicht steuerpflichtig sind sog. Arbeitsessen, deren Wert beim einzelnen Arbeitnehmer € 60,00 (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigt. Ein Arbeitsessen in diesem Sinne liegt vor, wenn der Arbeitgeber den Mitarbeitenden 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:

Entgelt	**LSt**	**SV**
Arbeitnehmerbewirtung	pflichtig	pflichtig
Arbeitnehmerbewirtung bei außergewöhnlichen Arbeitseinsätzen bis @ 60,00	frei	frei
Arbeitnehmerbewirtung bei Betriebsveranstaltungen bis € 110,00	frei	frei

9. Künstlersozialabgabe-Verordnung

Wer selbstständige Künstler und Publizisten beschäftigt, muss an diese Sozialversicherung die sog. Künstlersozialabgabe entrichten. Der Referentenentwurf der Künstlersozialabgabe-Verordnung sieht eine Anhebung des Abgabesatzes für das Jahr 2023 von derzeit 4,2 % auf 5,0 % vor, um den Finanzierungsbedarf der Künstlersozialkasse zu decken.

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 versicherungspflichtet sind. Bemessungsgrundlage sind auch die Entgelte, die ein nicht abgabenpflichtiger 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. Ausgenommen hiervon sind:

- die Entgelte, die für urheberrechtliche Nutzungsrechte, sonstige Rechte des Urhebers oder Leistungsschutzrechte an Verwertungsgesellschaften gezahlt werden,
- steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die in § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes genannten steuerfreien Einnahmen.

Zur Bemessungsgrundlage gehören demnach alle Zahlungen für die publizistische/künstlerische Leistung:

- 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 alleine 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 (KSAStabG) 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.

10. 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:

Anschaffungszeitraum	Höchstschadstoffausstoß	Mindestreichweite	Gesetzliche Regelung für 1%-Methode bzw. Fahrtenbuchmethode
1.1.2019 – 31.12.2021	50 g CO2 / gefahrenem km	40 km	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 2 bzw. S. 3 Nr. 2 EStG
1.1.2022 – 31.12.2024	50 g CO2 / gefahrenem km	60 km	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 2 bzw. S. 3 Nr. 2 EStG
1.1.2025 – 31.12.2030	50 g CO2 / gefahrenem km	80 km	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 2 bzw. S. 3 Nr. 2 EStG

Gemäß der Gesetzesbegründung soll die bisherige Regelung zur Minderung der Bemessungsgrundlage in Abhängigkeit von der Kapazität der Batterie für das Jahr 2022 für Fahrzeuge, die diese Vorgaben nicht erfüllen, fortgelten. Die Regelung soll am 01.01.2020 in Kraft treten.

11. Rechengrößen der Sozialversicherung ab 2023

Die Beiträge und Rechengrößen in der Sozialversicherung für das Jahr 2023 belaufen sich auf:

Versicherungszweig und Zeitraum	West	Ost
Kranken- und Pflegeversicherung, jährl.	59.850 €	59.850 €
Kranken- und Pflegeversicherung, monatl.	4.987,50 €	4.987,50 €
Renten- und Arbeitslosenversicherung, jährl.	87.600 €	85.200 €
Renten- und Arbeitslosenversicherung, monatl.	7.300 €	7.100 €

Sachbezugswert für freie Verpflegung

Der monatliche Sachbezugswert für Verpflegung beträgt ab 01.01.2023 bundeseinheitlich **€ 288,00** monatlich. Dieser Wert gilt auch für Jugendliche und Auszubildende.

Sachbezugswert 2023	Frühstück	Mittagessen	Abendessen	Gesamt
Monatlich	60,00 €	114,00 €	114,00 €	288,00 €
Kalendertäglich	2,00 €	3,80 €	3,80 €	9,60 €

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

Sachbezugswert für freie Unterkunft

Der Sachbezugswert für freie Unterkunft beträgt ab 01.01.2023 bundeseinheitlich € 265,00 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:

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

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

12. Geringfügige Beschäftigung (Rechtsstand ab 01.10.2022)

Ab 01.10.2022 ändert sich die Höhe der Geringfügigkeitsgrenze von € 450,00 auf € 520,00.

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 nur noch zweimal (bisher dreimal) im Laufe eines Zeitjahres zulässig.

Für bestehende Beschäftigungen zwischen € 450,01 und € 520,00 bestehen Übergangsregelungen (siehe Punkt 13.1.).

Sie bleiben unter bestimmten Voraussetzungen versicherungspflichtig bis maximal zum 31.12. 2023.

13. Midijob (Rechtsstand ab 01.10.2022)

Der Midijob/Übergangsbereich entlastet Arbeitnehmer, die nur knapp über der „Geringfügigkeitsgrenze" verdienen. Mit einem Entgelt zwischen € 520,01 und € 1.600,00 (bis 30.09.2022: zwischen € 450,01 und € 1.300,00) 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 ab **01.10.2022** zwei fiktive Werte:

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

Übergangsregelungen (Rechtsstand ab 01.10.2022)

Kranken- und Pflegeversicherung

Für bereits am 30.09.2022 bestehende krankenversicherungspflichtige Beschäftigungs-verhältnisse mit Entgelt bis € 520,00 verbleibt es bei der Versicherungspflicht bis längstens 31.12.2023, sofern nicht die Voraussetzungen für eine Familienversicherung nach § 10 SGB V vorliegen und solange das Arbeitsentgelt € 450,00 monatlich überschreitet.

Das bedeutet, dass versicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse mit einem Entgelt zwischen € 450,01 und € 520,00, die bis 30.09.2022 begonnen haben und dementsprechend nach den bis

dahin geltenden Regelungen versicherungspflichtig beurteilt wurden, weil sie mehr als geringfügig entlohnt waren, zunächst krankenversicherungspflichtig blieben. Dieser Bestandsschutz endet am 31.12.2023. Dies bedeutet, dass ab 01.01.2024 bei unverändertem Beschäftigungsverhältnis mit Ausnahme der Rentenversicherung Versicherungsfreiheit eintritt.

Beschäftigte, die am 30.09.2022 in einer mehr als geringfügigen Beschäftigung stehen (Entgelt mehr als € 450,00) und keinen Anspruch auf Familienversicherung nach § 10 SGB V haben, werden nur dann versicherungsfrei, wenn sie einen Antrag auf Befreiung von der Versicherungspflicht stellen (§ 7 Abs. 2 SGB V). Der Antrag ist für Beschäftigte mit einem Entgelt bis zu € 520,00 möglich. Der Antrag ist bis spätestens 31.12.2022 bei der zuständigen Krankenkasse zu stellen.

Rentenversicherung

Laufende Beschäftigungen, die bis 30.09.2022 versicherungspflichtig waren und deren Entgelt zwischen € 450,01 und € 520,00 beträgt, bleiben weiterhin versicherungspflichtig. Eine Befreiungsmöglichkeit nach § 6 Abs. 1b SGB VI besteht für am 30.09.2022 bestehende Beschäftigungen nicht (§ 231 Abs. 9 SGB VI).

Arbeitslosenversicherung

Für bis 30.09.2022 arbeitslosenversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse mit Entgelt bis € 520,00 verbleibt es bei der Versicherungspflicht bis längstens 31.12.2023, solange das Arbeitsentgelt € 450,00 übersteigt. Sofern das Arbeitsentgelt unter € 450,00 sinkt, tritt ab diesem Zeitpunkt Versicherungsfreiheit ein. Arbeitnehmer mit einem Entgelt von € 450,01 bis € 520,00 können bei der zuständigen Agentur für Arbeit einen Antrag auf Befreiung von dieser Versicherungspflicht stellen (§ 454 Abs. 2 SGB III). Ein solcher Antrag ist auf die geringfügige Beschäftigung beschränkt und wirkt vom 01.10.2022 an, wenn er bis 31.12.2022 gestellt wurde. Wird er später gestellt, wirkt er vom Beginn des auf die Antragstellung folgenden Kalendermonats an.

14. Kurzarbeitergeld

Erleichterung beim Kurzarbeitergeld

Mit der Verordnung zur Änderung der Kurzarbeitergeldzugangsverordnung wurden die Zugangserleichterungen für den Bezug von Kurzarbeitergeld für weitere drei Monate bis zum 31.12.2022 verlängert.

Dadurch ist weiterhin ein niedrigschwelliger Zugang zum Kurzarbeitergeld gewährleistet. Den betroffenen Betrieben wird mit der Verlängerung der Zugangserleichterungen für den Bezug des Kurzarbeitergeldes auch für den Fall Planungssicherheit gegeben, dass sich die durch die weltweiten Auswirkungen der COVID-19-Pandemie mitausgelöste Lieferkettenproblematik infolge des Angriffskriegs auf die Ukraine weiter verschärfen sollte.

Damit wird sichergestellt, dass Beschäftigungsverhältnisse auch in der aktuell volatilen Situation bis zum Ende des Jahres 2022 stabilisiert werden können.

Die folgenden erleichterten Voraussetzungen für das Kurzarbeitergeld gelten bis zum Ende des Jahres 2022:

- Es reicht weiterhin aus, wenn mindestens 10 % der Beschäftigten von Arbeitsausfall betroffen sind. Sonst muss mindestens ein Drittel der Beschäftigten betroffen sein.
- Beschäftigte müssen auch weiterhin keine Minusstunden aufbauen, bevor Kurzarbeitergeld gezahlt werden kann.
- Ab dem 01.10.2022 befristet bis zum 31.12.2022 können Leiharbeitnehmerinnen und Leiharbeitnehmer Kurzarbeitergeld erhalten.

Damit die Bundesregierung weiterhin Sonderregelungen für das Kurzarbeitergeld im Wege einer Verordnung erlassen kann, gilt bis 30.06.2023 eine Verordnungsermächtigung.

Aktuelle Voraussetzungen für Kurzarbeitergeld

Die Voraussetzungen für die Genehmigung von Kurzarbeitergeld sind die gleichen wie vor der Coronapandemie

a) Erheblicher Arbeitsausfall mit Entgeltausfall
- Es muss ein „unabwendbares Ereignis“ (zum Beispiel behördlich veranlasste Maßnahmen, außergewöhnliche Witterungsverhältnisse, Unglücksfall) vorliegen oder
- wirtschaftliche Ursachen (zum Beispiel Auftragsmangel, -stornierung, fehlendes Material).
- Der Arbeitsausfall muss vorübergehend und unvermeidbar sein.

b) Unvermeidbarer Arbeitsausfall
- Der Ausfall darf nicht auf branchenüblichen, betriebsüblichen oder saisonbedingten Gründen beruhen.
- Zunächst müssen Überstunden- und Arbeitszeitkonten abgebaut werden – aber: Auf Aufbau negativer Arbeitszeitsalden wird bis Ende Dezember 2022 verzichtet.
- Die Umsetzung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern in einen anderen Bereich / eine andere Abteilung muss geprüft werden (ggf. temporäre Umsetzung).
- Wirtschaftlich zumutbare Gegenmaßnahmen müssen zuvor getroffen worden sein (zum Beispiel Arbeiten auf Lager, Aufräum- oder Instandsetzungsarbeiten).

So wird zum Beispiel „Umsatzrückgang wegen der Coronapandemie“ nicht mehr als Antragsgrund für das Kurzarbeitergeld anerkannt.

15. Coronaprämie / Bonus

Arbeitgeber konnten ihren Arbeitnehmern bis 31.03.2022 aufgrund der Coronavirus-Pandemie Beihilfen und Unterstützungen bis zu einem Betrag von € 1.500,00 steuer- und beitragsfrei in Form von Zuschüssen und Sachbezügen zukommen lassen. Diese steuerfreie Coronaprämie lief zum 31.03.2022 aus.

Neu: Erweiterung Bonus im Pflegebereich

Der Finanzausschuss des Bundestages hat mit dem vierten Gesetz zur Umsetzung steuerlicher Hilfsmaßnahmen zur Bewältigung der Coronakrise beschlossen, dass der Arbeitgeber auf freiwilliger Basis an Anspruchsberechtigte einen Coronabonus als Anerkennung für besondere Leistungen in der Pandemie zusätzlich zum Gehalt bis zu einem Betrag von insgesamt € 4.500,00 steuerfrei auszahlen kann. Dies gilt allerdings nur bis 31.12.2022.

Der Kreis der Anspruchsberechtigten in Bezug auf die Steuerbefreiung umfasst:

- Pflegekräfte
- Beschäftigte in Krankenhäusern sowie in Pflegeeinrichtungen und -diensten (u. a. Auszubildende und Menschen im Freiwilligendienst)
- Beschäftigte in Einrichtungen für ambulantes Operieren
- Beschäftigte in bestimmten Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen
- Beschäftigte in Dialyseeinrichtungen
- Beschäftigte in Arzt- und Zahnarztpraxen
- Beschäftigte im Rettungsdienst

Als Voraussetzung bleibt, dass die Beihilfen und Unterstützungen **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** geleistet werden. Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen. Andere Steuerbefreiungen und Bewertungserleichterungen bleiben hiervon unberührt. Die Beihilfen und Unterstützungen bleiben auch in der Sozialversicherung beitragsfrei.

16. Inflationsausgleichsprämie

Am 28.09.2022 hat jetzt die Bundesregierung die zuletzt im sog. dritten Entlastungspaket angekündigte Inflationsausgleichsprämie auf den parlamentarischen Weg gebracht und Eckpunkte fixiert. Ab dem 26.10.2022 können Arbeitgeber ihren Beschäftigten steuer- und abgabenfrei die Inflationsausgleichsprämie gewähren.

- Nach der Neuregelung sollen Arbeitgeber Leistungen zur Abmilderung der Inflation bis zu einem Betrag von € 3.000,00 steuerfrei ihren Arbeitnehmern gewähren können (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 Neuregelung soll für Arbeitgeberleistungen gelten, die „zusätzlich" zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn im Zeitraum vom Tag nach der Verkündung des Gesetzes bis zum 31.12.2024 gewährt werden.

Nächste Schritte und Bedeutung für die Praxis
Aus Sicht der Arbeitnehmer ist das Gesetzesvorhaben ein gutes Signal: Sofern die Arbeitgeber dieses zusätzliche Entlohnungsinstrument einsetzen, profitieren Arbeitnehmer von der Abgaben- und Steuerfreiheit, vereinnahmen also die Inflationsausgleichsprämie in der ausgezahlten Höhe netto. Das ist eine schöne Entlastung in einer Zeit steigender Preise.

Aus Arbeitgebersicht kann die Zahlung einer Prämie ebenfalls von Vorteil sein, weil der Arbeitgeber ebenfalls von der Sozialversicherungsfreiheit profitiert. Außerdem kann er über zusätzliche steuerfreie Prämienzahlungen lineare Gehaltserhöhungen teilweise substituieren, die das Personalkostenbudget belasten. Und schließlich hat der Arbeitgeber die Möglichkeit, die Prämie über mehrere Jahre gezielt zu verteilen, da die Prämie bis 31.12.2024 gezahlt werden kann, den Gesamtbetrag von € 3.000,00 je Mitarbeitenden aber nicht übersteigen darf.

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.

17. Nachweisgesetz 2022 – neue Pflichten für den Arbeitgeber ab 01.08.2022

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 01.08.2022 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 NachweisG genannten Vertragsbedingungen aufgenommen werden:

- Das Enddatum bei befristeten Arbeitsverhältnissen
- Die Möglichkeit, dass die Mitarbeitenden 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

18. Pflichtzuschuss zur BAV für Arbeitgeber ab 2022

Ab dem 01.01.2022 müssen Unternehmen den Pflichtzuschuss i. H. v. von 15 % zur Entgeltumwandlung auch bei Bestandsverträgen leisten. Sollte dies in Tarifverträgen nicht gesondert geregelt sein, ergeben sich bei der Umsetzung folgende Möglichkeiten:

1. Möglichkeit: Verpflichtender Arbeitgeberzuschuss „on top"
Arbeitgeber können den gesetzlich verpflichtenden Arbeitgeberzuschuss z. B. als 15%ige Pauschale durch einen Nachtrag zur Entgeltumwandlungsvereinbarung „on top" leisten.

Beispiel:
Der Arbeitnehmer wandelte bisher € 100,00 um. Ab 01.01.2022 muss der Arbeitgeber diesen Betrag mit 15 % (€ 15,00) bezuschussen, soweit er durch die Umwandlung Sozialversicherungsbeiträge einspart. Der Beitrag erhöht sich jetzt auf € 115,00. Es kann sinnvoll sein, zu vereinbaren, dass der Zuschuss auf die gesetzliche und ggf. tarifvertragliche Verpflichtung angerechnet wird. Das gilt insbesondere bei höheren Zuschüssen als dem gesetzlichen Minimum.
Soll der Arbeitgeberzuschuss „on top" geleistet werden, sollte weiterhin vereinbart werden, dass der Gesamtbetrag 4 % der Beitragsbemessungsgrenze (2021: € 3.408,00 p. a. / € 284,00 p. m.) nicht überschreitet. Denn ansonsten könnte der Beitrag teilweise sozialversicherungspflichtig werden. Das läuft dem Ziel entgegen, dass Beiträge steuer- und sozialversicherungsfrei eingebracht werden. Der heute sozialversicherungspflichtige Anteil würde bei GKV-Versicherten später „nochmals" verbeitragt werden.

Beispiel:
Der Arbeitnehmer wandelte bisher € 250,00 um. Ab 01.01.2022 bezuschusst der Arbeitgeber diesen Betrag mit 15 % (€ 37,50) pauschal. Der Beitrag erhöht sich jetzt auf € 287,50 und überschreitet die 4%-Beitragsbemessungsgrenze um € 3,50. Der überschießende Teil von € 3,50 ist sozialversicherungspflichtig. (Es sind für das Beispiel die Sozialversicherungswerte von 2021 auch für 2022 angesetzt.)

2. Möglichkeit: Gleichbleibender Beitrag
Arbeitgeber können mit dem Arbeitnehmer einvernehmlich vereinbaren, dass die Höhe des Beitrags, der an den Versicherer abgeführt wird, beibehalten wird. Man einigt sich einvernehmlich auf eine neue Aufteilung, bei der der Arbeitgeber einen pauschalen Zuschuss von mindestens 15 % beisteuert. Dadurch verringert sich der Eigenanteil des Arbeitnehmers.
Das kann besonders dann zu empfehlen sein, wenn alte Tarife nicht mehr erhöht werden können. Die Hürde liegt darin, dass das mit jedem Arbeitnehmer einzeln vereinbart werden muss und die Entgeltumwandlungsvereinbarung entsprechend abgeändert wird.

Beispiel:
Der Arbeitnehmer hatte bisher € 100,00 umgewandelt. Ab 01.01.2022 muss der Arbeitgeber diesen Betrag mit 15 % (€ 15,00) bezuschussen, soweit er durch die Umwandlung Sozialversicherungsbeiträge einspart. Ab 01.01.2022 vereinbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass der Arbeitnehmer zukünftig € 86,96 umwandelt und der Arbeitgeber einen Zuschuss von € 13,04 leistet. Sinnvoll erscheint es auch hier, zu vereinbaren, dass der Arbeitgeberzuschuss ausdrücklich auf die gesetzliche bzw. ggf. tarifvertragliche Verpflichtung angerechnet wird.

3. Möglichkeit: Anrechnung von bestehenden Zuschüssen
Oftmals haben Arbeitgeber bereits in der Vergangenheit ihren Arbeitnehmern freiwillig Zuschüsse zukommen lassen, wenn diese Entgelt umgewandelt haben. Für solche Zuschüsse stellt sich die Frage, ob der Arbeitgeber verpflichtet ist, neben dem bisherigen freiwilligen Zuschuss auch den gesetzlichen Zuschuss zu leisten, oder ob der bisher gezahlte Zuschuss mit dem gesetzlich vorgegebenen Zuschuss verrechnet werden kann. Zumindest für den Fall, dass der Arbeitgeber schon in der Vergangenheit den Zuschuss an die Sozialversicherungsersparnis geknüpft hat, kann grundsätzlich von der Möglichkeit einer Anrechnung ausgegangen werden. Die Anrechnung sollte dann durch eine eindeutige Erklärung des Arbeitgebers erfolgen. Im Einzelfall sollte dies anwaltlich überprüft werden.

Teilen Sie Ihre Wunschvariante der Versicherungsagentur mit, damit diese einen entsprechenden Nachtrag zu dem ursprünglichen Vertrag ausarbeiten kann.

19. Änderung des Umsatzsteuersatzes im Jahr 2022

Der Gesetzgeber hat eine zeitlich befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes für **Lieferungen von Gas** über das Gasnetz **und Wärme** über ein Wärmenetz vom 01.10.2022 bis zum 31.03.2024 von 19 % auf 7 % beschlossen.

Die gilt bei einer in Teilleistung aufteilbare Gesamtleistung auch für die ab dem 01.10.2022 ausgeführten Teilleistungen.

Diese Leistungen gelten **mit der Beendigung des Ablesezeitraums** als **erbracht**. Das heißt, wenn der Ablesezeitraum nach dem 01.10.2022 beginnt und vor dem 31.03.2024 endet, gilt der ermäßigte Steuersatz von 7 % für die gesamte im Ablesezeitraum gelieferte Menge an Gas bzw. Wärme. Analog gilt für alle nach dem 31.03.2024 endenden Ablesezeiträume der Regelsteuersatz von aktuell 19 %.

Die Regelung erlaubt es den Dienstleistungsunternehmen, abgekürzte Ablesezeiträume einzuschieben.

Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten wird es nicht beanstandet, wenn Rechnungen über Abschlagszahlungen, die nach dem 30.09.2022 und vor dem 01.04.2024 fällig werden, nicht berichtigt werden. Hierbei ist erforderlich, dass Umsatzsteuer in Höhe von 19 % an das Finanzamt abgeführt und in der Endabrechnung mit 7 % Umsatzsteuer besteuert wird. In diesen Fällen wird auch nicht beanstandet, wenn der vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger aus den Abschlägen 19 % als Vorsteuer abzieht und den Vorsteuerabzug dann mit der Korrektur aus der Schlussrechnung auf 7 % berichtigt.

Erfreulicherweise wurde gleichzeitig geregelt, dass, wenn das leistende Unternehmen die Umsatzsteuer zu hoch ausweist (also 19 % statt 7 %) und diese an das Finanzamt abführt, der vorsteuerabzugsberechtigte Leistungsempfänger diese Umsatzsteuer (unabhängig von § 14c UStG) insgesamt als Vorsteuer geltend machen kann.

Als Lieferung von Gas über das Erdgasnetz fasst die Änderung auch das Legen eines Gas-Hausanschlusses.

Diese Regelungen gelten analog auch für die Wiederanwendung des Regelsteuersatzes von aktuell 19 % ab dem 01.04.2024.

20. Kleinunternehmerregelung

Wenn der Gesamtumsatz im Vorjahr nicht mehr als **€ 22.000** 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 **€ 50.000** 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 € 22.000 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 2022 und plant einen Umsatz von € 2.000,00 im Monat.
Tatsächlich wären dies im Jahr 2022 total € 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 € 2.000,00 x 12 Monate auf einen Gesamtumsatz von € 24.000,00. Im Ergebnis ist dann die 22.000-EUR-Grenze überschritten, und die Kleinunternehmerregelung darf für das Jahr 2022 nicht in Anspruch genommen werden.

Abwandlung:
A plant für das Gründungsjahr insgesamt € 2.000,00 Umsatz.
Der Umsatz von € 2.000,00 bezieht sich dann auf die Monate November und Dezember 2022. Für die Berechnung der 22.000-EUR-Grenze bedeutet dies nun einen monatlichen Umsatz von € 1.000,00 (€ 2.000,00 durch 2 Monate) und ein hochgerechneter Jahresumsatz von € 1.000,00 x 12 Monate ergibt € 12.000,00. Somit ist die Grenze nicht überschritten und die Kleinunternehmerregelung darf angewendet werden.

Wenn der Unternehmer im vorangegangenen Jahr € 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 € 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.

21. Wahlrecht für Rechnungsabgrenzungsposten

Bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich sorgen Rechnungsabgrenzungsposten dafür, dass Ausgaben und Einnahmen dem Wirtschaftsjahr zugeordnet sind, in das sie wirtschaftlich gehören. An sich eine gute Sache. Bei unbedeutenden Kleinbeträgen führt dies aber zu bürokratischem Mehraufwand, der leicht zu vermeiden wäre. Der Bundestag hat daher mit dem Jahressteuergesetz 2022 nun Erleichterungen beschlossen: Aktive und passive RAP sollen bereits für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 enden, nur noch gebildet werden müssen, wenn die einzelnen Einnahmen bzw. Ausgaben die Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter (aktuell 800 €) überschreiten. Betroffene können selbst entscheiden, ob sie diese Vereinfachung in Anspruch nehmen möchten. Sie müssen dies dann nur einheitlich für sämtliche Abgrenzungsfälle tun.

22. Degressive Abschreibung auch für 2022 möglich

Die im Zuge der steuerlichen Corona-Hilfsmaßnahmen wieder eingeführte degressive Abschreibung wurde bis 31.12.2022 verlängert werden. Dies bedeutet: Unternehmen können für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die im Jahr 2022 angeschafft oder hergestellt wurden, noch bis Ende des Jahres wählen, ob sie diese linear, d.h. in gleichbleibenden Jahresbeträgen, oder degressiv abschreiben. Im Fall der degressiven Abschreibung ist die Abschreibung in den ersten Jahren höher als bei der linearen Abschreibung. Die Steuerlast wird folglich in diesen Jahren gemindert.

23. 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 Folge-Entscheidung 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 einen Gegenstand dem Unternehmen 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
- Einspeisevertrag bei PV-Anlagen

In welchen Fällen ist nun noch eine Zuordnung erforderlich?

1.PV-Anlage
Bei ausschließlicher Einspeisung in das allgemeine Stromnetz ist keine Zuordnung erforderlich. Bei Einspeisung in das allgemeine Stromnetz und Selbstnutzung des erzeugten Stromes ist eine Zuordnung erforderlich.
2.(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.

24. 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 Umsatzsteuervoranmeldung 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 € 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 € 1.000,00 nicht möglich.

Für das Folgejahr sind Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich einzureichen, wenn die Steuer für das Vorjahr mehr als € 7.500,00 betragen hat. Falls die Steuer weniger als € 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, wenn die Tätigkeit nur in einem Teil des Vorjahres ausgeübt wurde, die Steuer auf eine Jahressteuer hochzurechnen ist.

Beispiel:
A nimmt seine gewerbliche Tätigkeit am 01.07.2022 auf und schätzt seine Steuer auf € 7.000,00. Diese Steuer wird auch tatsächlich für das Jahr 2022 fällig.

Für 2022 hat A quartalsweise seine Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen, da er voraussichtlich unter € 7.500,00 bleibt.
Für 2023 hat A die Umsatzsteuer-Voranmeldung monatlich abzugeben, da die im Vorjahr gezahlte Steuer auf das Jahr hochgerechnet mehr als € 7.500,00 beträgt (€ 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 Lastschrifteinzug 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.

25. Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung

Die Umsatzsteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2022 ist bis zum 31.10.2023 bzw. bei steuerlicher Beratung bis zum 31.07.2024 beim Finanzamt einzureichen (§ 149 Abs. 3 AO).

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 € 25,00 für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung.

Der Verspätungszuschlag wird für jede Steuerart gesondert festgesetzt.

Beispiel:
Die Umsatzsteuererklärung 2022 eines steuerlich beratenen Steuerpflichtigen wird erst am 31.10.2024 beim Finanzamt eingereicht. Der festzusetzende Verspätungszuschlag beträgt mindestens € 75,00, da die Verspätung drei angefangene Monate zu je € 25,00 umfasst.

Weiterführung:
Nehmen wir nun mal an, der Steuerpflichtige muss € 15.000,00 Umsatzsteuer aus dieser Steuererklärung nachzahlen. So ergibt sich ein Verspätungszuschlag in Höhe von € 112,00 (€ 15.000,00 x 0,25 % = € 37,50 x 3 Monate = € 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.

26. Umsatzsteuer entfällt für Photovoltaikanlagen 2023

Ab 2023 gilt für Photovoltaik-Anlagen bis 30 Kilowatt und Solarstromspeicher eine Umsatzsteuer von 0 Prozent, wenn diese auf oder in der Nähe eines Wohngebäudes installiert werden .

Das macht die Anschaffung für private Haushalte deutlich günstiger.

Unter diese Vorschrift fallen:

- Die Lieferung von Solarmodulen und Speichermedien 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 bei nicht mehr als 30 kWp bzw. 15 kWp je Wohneinheit liegt.

Aktuell gibt es keine Hinweise darauf, dass dieser Steuersatz auch auf die Wartung und Instandhaltung entsprechender Anlagen anzuwenden ist.

Da Photovoltaik-Anlagenbetreiber bei der Anschaffung der Anlage damit nicht mehr mit Umsatzsteuer belastet werden, müssen diese nicht mehr auf die Kleinunternehmerregelung verzichten, um sich die Vorsteuerbeträge erstatten zu lassen. Sie werden damit von Bürokratieaufwand entlastet.

27. 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 **€ 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

28. Vorsteuervergütungsverfahren

Sobald bei dem im Inland ansässigen Unternehmer die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Sinne des § 15 UStG erfüllt sind, kann er auch die in einem anderen EU-Mitgliedstaat gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer zurückerhalten.

Dazu muss gemäß § 18g UStG er bis zum 30.09. des auf die Ausstellung der Rechnung folgenden Jahres für jeden Mitgliedstaat getrennt einen Vergütungsantrag in elektronischer Form über das BZSt stellen.

Voraussetzung ist, dass der Vergütungsanspruch mindestens € 50,00 beträgt und folgende Angaben im Antrag enthalten sind (A 18g.1 Abs. 4 ff. UStAE):

- Der Mitgliedstaat der Erstattung
- Name und vollständige Anschrift des Unternehmers
- Eine Adresse für die elektronische Kommunikation
- Eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit des Unternehmers, für die die Gegenstände bzw. Dienstleistungen erworben wurden, auf die sich der Antrag bezieht
- Der Vergütungszeitraum, auf den sich der Antrag bezieht
- Eine Erklärung des Unternehmers, dass er während des Vergütungszeitraums im Mitgliedstaat der Erstattung keine Lieferungen von Gegenständen bewirkt und Dienstleistungen erbracht hat, mit Ausnahme bestimmter steuerfreier Beförderungsleistungen (vgl. § 4 Nr. 3 UStG), von Umsätzen, für die ausschließlich der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, oder innergemeinschaftlicher Erwerbe und daran anschließender Lieferungen im Sinne des § 25b Abs. 2 UStG
- Die USt-IdNr. oder St.-Nr. des Unternehmers
- Seine Bankverbindung (inklusive IBAN und BIC)

Gemäß A 18g.1 Abs. 5 UStAE sind in dem Vergütungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument folgende Angaben zu machen:

- Name und vollständige Anschrift des Lieferers oder Dienstleistungserbringers
- Außer im Falle der Einfuhr die USt-IdNr. des Lieferers oder Dienstleistungserbringers oder die ihm vom Mitgliedstaat der Erstattung zugeteilte Steuerregisternummer
- Außer im Falle der Einfuhr das Präfix des Mitgliedstaats der Erstattung
- Datum und Nummer der Rechnung oder des Einfuhrdokuments
- Bemessungsgrundlage und Steuerbetrag in der Währung des Mitgliedstaats der Erstattung
- Betrag der abziehbaren Steuer in der Währung des Mitgliedstaats der Erstattung
- Gegebenenfalls einen (in bestimmten Branchen anzuwendenden) Pro-rata-Satz
- Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen aufgeschlüsselt nach Kennziffern (u. a. Kraftstoff, Maut, Taxi, Übernachtung, Speisen und Getränke u. v. m.)

Eine Unternehmerbescheinigung ist nicht erforderlich.

Das BZSt überprüft die Zulässigkeit der übermittelten Anträge und leitet innerhalb von 15 Tagen die Anträge elektronisch an den Mitgliedstaat der Erstattung weiter. Das BZSt hat zudem dem Antragsteller eine elektronische Empfangsbestätigung über den Eingang des Antrags zu übermitteln (Abschn. 18g.1 Abs. 9 und 10 UStAE).

Die Einhaltung der Formerfordernisse ist besonders zu beachten. Ein unvollständiger Antrag kann regelmäßig nicht mehr im Nachhinein durch nachgereichte fehlende Angaben geheilt werden. Vor allem nicht mehr, nachdem die Antragsfrist abgelaufen ist.

29. Keine Erbschaftsteuerbefreiung für ein Familienheim bei unangemessener langer Renovierungsphase

Der BFH stellt klar, dass eine erworbene Wohnung unverzüglich zur Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken bestimmt sein muss (II R 46/19). Im Übrigen ist es für die Gewährung der Steuerbefreiung unerheblich, wenn die geerbte Wohnung unmittelbar an der vom Erwerber bereits selbst genutzten Wohnung angrenzt, mithilfe eines Durchbruchs mit dieser verbunden wird und somit eine Gesamtwohnfläche von 200 m2 überschritten wird. Entscheidend ist nur, dass die hinzuerworbene Wohnung diese Wohnflächenbegrenzung nicht überschreiten darf und tatsächlich als Wohnfläche integriert wird. Eine anderweitige Nutzung, zum Beispiel als Lagerfläche, ist generell ausgeschlossen.

Es erfordert neben der bloßen Absicht auch die tatsächliche Umsetzung, welche innerhalb einer nach den Umständen des Einzelfalls zu bemessenden Zeit erfolgen muss. Angemessen ist regelmäßig ein Zeitraum von sechs Monaten nach dem Erbfall. Innerhalb dieses Zeitraums kann erwartet werden, dass der Erbe seinen Entschluss, einzuziehen, gefasst und eventuell notwendige Renovierungsarbeiten durchgeführt hat sowie auch tatsächlich eingezogen ist. Dabei obliegt es dem Erben, alle ihm zumutbaren Maßnahmen zu ergreifen, dass es nicht zu einer Verzögerung kommt. Eine Verzögerung des Einzugs aufgrund von Renovierungsarbeiten ist ihm nicht anzulasten, wenn er die Arbeiten unverzüglich in Auftrag gibt, die beauftragten Handwerker sie aber aus Gründen, die der Erwerber nicht zu vertreten hat, beispielsweise aufgrund einer hohen Auftragslage, nicht rechtzeitig ausführen können.

Auch erkennt der BFH an, dass infolge einer zeitnah in Auftrag gegebenen Renovierung gravierende Mängel an der Wohnung festgestellt werden können, die einen Einzug über die sechs Monate hinaus verzögern können. In dem Fall ist die Verzögerung dem Erben ebenfalls nicht anzulasten.
Er verweist darauf, dass der Erbe nicht verpflichtet ist, alles technisch Denkbare zu tun, um die Renovierung oder die Schadensbeseitigung zu beschleunigen. Es wird lediglich eine nach der Verkehrsanschauung angemessene Förderung des Baufortschritts erwartet.
Ob aber die persönliche finanzielle Situation des Erben oder die Ausführung der notwendigen Arbeiten in Eigenregie als akzeptabler Grund für die Verzögerung angesehen werden, wird nicht erwähnt.

In jedem Fall aber trägt der Erbe die Beweislast und die Anforderungen daran sind umso höher, je größer der zeitliche Abstand zwischen dem Erbfall und dem tatsächlichen Einzug wird.

30. Feststellung des Bedarfswerts von Grundbesitz im Vergleichswertverfahren 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 www.lfst-rlp.de bereitgestellt. Die Datenbasis (z. B. Vergleichsfaktoren) ist allerdings nicht enthalten und muss vorab beim Landesamt für Vermessung und Geobasisinformationen kostenpflichtig erworben werden (www.vermkv.service24.rlp.de/shop/index_gmb.html).

Nunmehr kann für den Mandanten auf Basis der Rechenmodule der Finanzverwaltung überprüft werden, ob das Vergleichswertverfahren oder ein Gutachten günstiger wäre.

31. Wirtschaftliche Einheiten beim Erbbaugrundstück

Ist ein Grundstück mit einem Erbbaurecht belastet, sind die Werte für die wirtschaftliche Einheit Erbbaurecht (§ 193 BewG) und für die wirtschaftliche Einheit des belasteten Grundstücks (§ 194 BewG) gemäß § 192 S. 1 BewG gesondert zu ermitteln. Das Erbbaurecht und das erbbaurechtsbelastete Grundstück bilden danach stets selbstständige wirtschaftliche Einheiten.

Jedoch kann eine Bewertung des Erbbaugrundstücks nicht ohne Berücksichtigung des Erbbaurechts erfolgen, da sie wie folgt zu ermitteln ist:

Entweder im Vergleichswertverfahren nach § 183 BewG, sofern ein Vergleichspreis oder aus Kaufpreisen abgeleitete Vergleichsfaktoren vorliegen. Oder es ist der Bodenwertanteil zuzüglich eines Gebäudewertanteils maßgeblich, wenn der Wert des Gebäudes vom Eigentümer des Erbbaugrundstücks nicht oder nur teilweise zu entschädigen ist. Der Bodenwertanteil ist dabei die Summe des über die Restlaufzeit des Erbbaurechts abgezinsten Bodenwerts nach § 179 BewG und der über diesen Zeitraum kapitalisierten Erbbauzinsen (§ 194 Abs. 3 S. 1 BewG). Kurzum: Es wird sowohl der Erbbauzins als auch die Restlaufzeit des Erbbaurechts benötigt, um das betreffende Grundstück bewerten zu können.
Dabei ist es unerlässlich, sofern auf einem Grundstück mehrere Wohnungs- oder Teilerbbaurechte vorhanden sind, diese in die einzelnen wirtschaftlichen Einheiten der Erbbaurechte zu teilen. Insbesondere, da ggf. unterschiedliche Restlaufzeiten sonst nicht anders berücksichtigt werden können.

Verfahrensrechtlich hat die Finanzbehörde so viele Feststellungsbescheide zu erlassen, wie wirtschaftliche Einheiten „mit Wohnungs- oder Teilerbbaurecht belasteter Anteil an einem Erbbaugrundstück“ vorhanden sind. Dies gilt ebenso für erworbene Miteigentumsanteile an einem Erbbaugrundstück. Es ist dabei unerheblich, ob Anteile einzeln veräußerbar sind oder das Grundstück nur als Ganzes veräußert werden kann.

Klarstellung des BFH im Urteil vom 26.08.2020 (II R 43/18).

32. 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 der Erwerber 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 dem 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.

33. Behaltensfrist für die Erbschaftsteuerfreiheit von selbst genutztem Wohneigentum

Es ist schön, dass der Erwerb von Wohneigentum, das vom Erben selbst genutzt wird, erbschaftsteuerfrei ist. Verständlich auch, dass dieses Eigentum für eine bestimmte Zeit (10 Jahre) selbst zu Wohnzwecken genutzt werden muss, um eine Steuerfreiheit zu rechtfertigen. Doch was, wenn man sich gezwungen sieht, sein Eigentum vor Ablauf der Frist abzugeben?

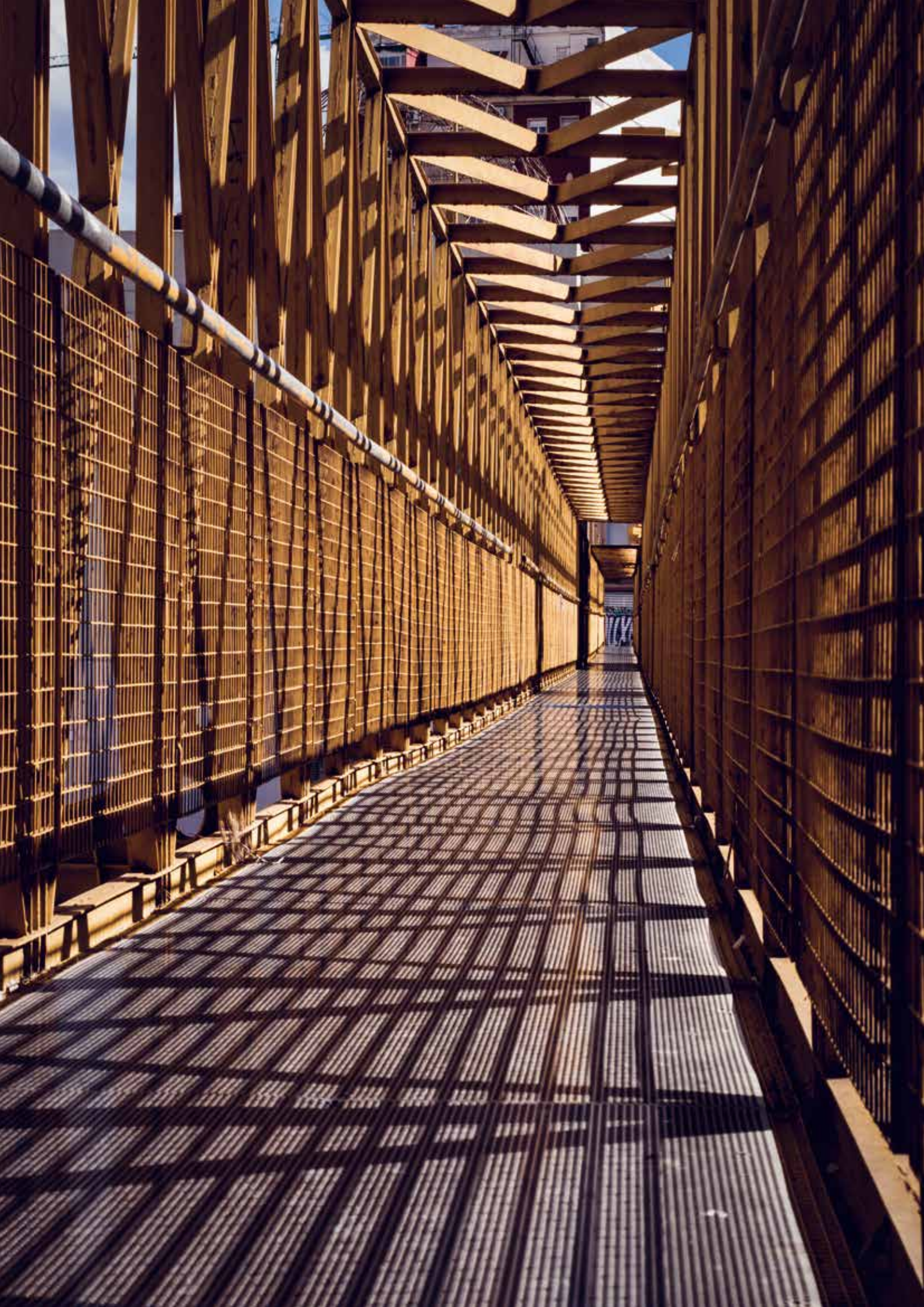
In einem vom BFH entschiedenen Fall (II R 1/21) litt die Erbin an einer depressiven Erkrankung, die sich in der zuvor mit ihrem Mann gemeinsam bewohnten Umgebung nach dessen Tod verschlechterte. Doch weder das Finanzamt noch das Finanzgericht Münster erkannten dies als Berechtigung an, es bei der Steuerfreiheit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



C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN

1. Größenklassen

Größenklassen: 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. €	> 0,35 – 6	> 6 – 20	> 20
Umsatz in Mio. €	> 0,7 – 12	> 12 – 40	> 40
Mitarbeiter	> 10 – 50	> 50 – 250	> 250

- in Grenzbereichen: Einflussnahme auf **die Bilanzsumme zum 31.12.2021**

Reduzierung der Vorräte	Verminderung der Liquidität durch Schuldenrückführung Ausschüttung oder Entnahme	Leasing	Forderungsverkäufe	Ausgliederung auf Tochterunternehmen

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

	Kleine Gesellschaften	Mittelgroße Gesellschaften	Große Gesellschaften
Jahresabschluss • Bilanz • Gewinn- und Verlustrechnung • Anhang	 x o (1) x (2) (3)	 x x x	 x x x
Lagebericht	•(4)	x	x
Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses (nur bei AG und GmbH)	•	x(5) (6)	x(5) (6)
Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses (nur bei AG und GmbH)	•	x(5) (6)	x(5) (6)
Bestätigungsvermerk (nur bei prüfungspflichtigen Gesellschaften)	---	x	x
Bericht des Aufsichtsrats (nur bei AG)	•	x	x
Datum der Feststellung (Billigung) des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses)	x	x	x
Verpflichtungen nach Gesellschaftsvertrag oder Satzung (§ 325 Abs. 5 HGB)	x	x	x
Spezialvorschriften nach anderen Gesetzen	x	x	x

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 2016. **6** Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen 2016.

2. Offenlegung des Jahresabschlusses

Durch die Einordnung in eine kleinere Kapitalgesellschaftsgröße können sich Erleichterungen bei der Offenlegung des Jahresabschlusses im elektronischen Bundesanzeiger ergeben (siehe unter 1.). Eine Neuregelung gibt es nach dem MicroBilG für Kleinstunternehmen (siehe nachfolgend unter 3.). Die Jahresabschlüsse zum 31.12.2021 sind bis zum 31.12.2022 im elektronischen Bundesanzeiger offenzulegen.

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. Der Jahresabschluss ist zwingend beim elektronischen Bundesanzeiger im Internet zu veröffentlichen oder bei Kleinstkapitalgesellschaften zu hinterlegen. Bei Verstößen gegen diese Verpflichtung wird das Bundesministerium der Justiz automatisch tätig. Abschlüsse für 2021 sind also spätestens bis zum 31.12.2022 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 Gesellschafter-versammlung 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 € 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 € 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 € 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 € 500,00 und bei kleinen Kapitalgesellschaften auf € 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.

Schonfrist für Offenlegung 2021
Unternehmen können mit Blick auf die Offenlegung der Jahresabschlüsse 2021 etwas aufatmen: Das Bundesamt für Justiz wird in

Abstimmung mit dem Bundesministerium der Justiz gegen Unternehmen, deren gesetzliche Frist zur Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen für das Geschäftsjahr mit dem Bilanzstichtag 31.12.2021 am 31.12.2022 endet, vor dem 11.04.2023 kein Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB einleiten.

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

3. Hinterlegung für Kleinstunternehmen

Kleinstunternehmen 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 elektronischen Bundesanzeiger 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:

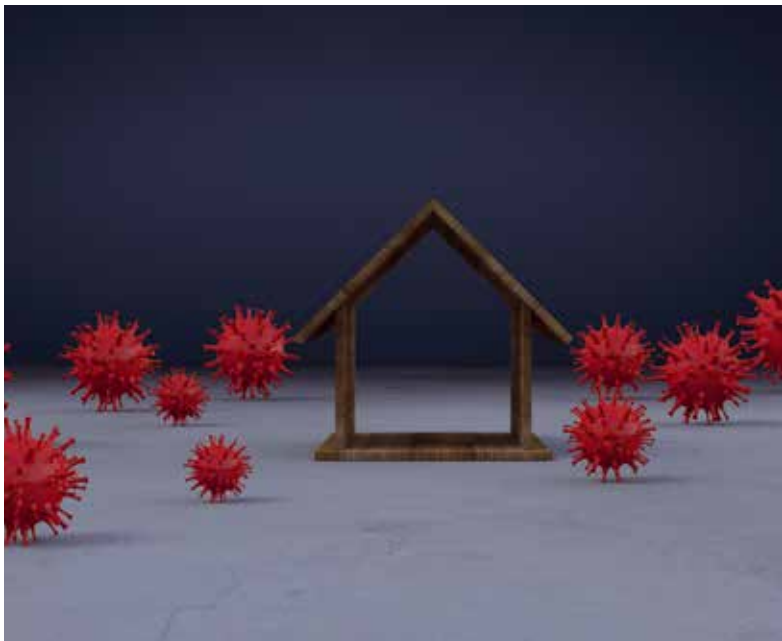
- Haftungsverhältnisse (Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten)
- Vorschüsse/Kredite an Geschäftsführer/Aufsichtsrat 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.
- 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.

Eine Auswirkung kann sich insbesondere auch auf die Anhangs- und Lageberichtserstattung 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 (Rückstellungs-ansatz?)
- 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. Ertragssteuerliche 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 2021 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.esteuer.de veröffentlicht worden. Sie wird permanent angepasst.

Die Taxonomien 6.4 sind grundsätzlich für die Bilanzen der Wirtschaftsjahre zu verwenden, die nach dem 31.12.2020 beginnen, d. h. für das Wirtschaftsjahr 2021 oder 2021/2022. Ab der Taxonomie-Version 6.4 ist der Berichtsteil „steuerlicher Betriebsvermögensvergleich“ verpflichtend werthaltig zu übermitteln. Dies war bislang freiwillig. Die entsprechenden Taxonomie-Positionen sind nun als „Mussfelder“ ausgezeichnet. 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.esteuer.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. Übermittlungen an das Unternehmensregister für Jahresabschlüsse nach dem 31.12.2021

Vorbereitungen sind auch für die eingetretene Änderung bei der Übermittlung von Jahresabschlüssen beginnend mit den Wirtschaftsjahren, die nach dem 31.12.2021 enden, notwendig.

Was hat sich hier geändert? Durch das Gesetz über elektronische Handelsregister und Genossenschaftsregister sowie Unternehmensregister (kurz EHUG) wurde zum 01.01.2017 ein besonderes Verfahren zur Offenlegung der Jahresabschlüsse und die Sanktionierung bei Verstößen eingeführt. Bisher erfolgten die Offenlegung und die später hinzugetretene Regelung der Hinterlegung durch einfaches Übermitteln der Daten an den Bundesanzeiger. Hierzu bedurfte es einer einfachen Registrierung beim Bundesanzeiger oder durch die eigene Kanzleisoftware.

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 neuen Website 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. Bitte beachten Sie auch, dass die Identifizierung entsprechende Kosten nach sich zieht, so bei den ersten beiden Verfahren € 22,00 und mit elektronischem Personalausweis € 12,00. 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.

(Quelle: Verbändeforum IT Deutscher Steuerberaterverband e. V.)

8. 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 12.05.2022 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.

9. Aufweichung der 75%-Grenze bei Pensionszusagen?

Nach bisheriger Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine Überversorgung des bezugsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführers vor, wenn der Pensionsanspruch dieser Person zusammen mit einer eventuellen Anwartschaft auf gesetzliche Rente mehr als 75 % der letzten Gehaltsbezüge für die aktive Tätigkeit beträgt. In diesem Fall erfolgt nur eine anteilige steuerliche Akzeptanz der Zusage.

Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 02.12.2014 allerdings anderslautend entschieden und für die volle Anerkennung allein auf das Merkmal der Fremdüblichkeit und Angemessenheit abgestellt.

Die Revision beim BFH (Aktenzeichen I R 4/15) hob das oben genannte Urteil am 20.12.2016 auf mit der Begründung, dass das FG Berlin-Brandenburg fehlerhaft von einer einkommens- und gewerbeertragswirksamen Kürzung der Rückstellung für die Pensionsverpflichtung sowie von einem Ansatz von anteiligen Pensionsleistungen schon dem Grunde nach abgesehen hat.

Da diese Angelegenheit für den BFH nicht abschließend geklärt war, wurde der Fall zurückverwiesen an das FG, wo die erforderlichen Feststellungen der zur Berechnung der Überversorgung heranzuziehenden Aktivbezüge des Begünstigten nachgeholt werden sollten.

Nun ist das FG Berlin-Brandenburg (10 K 10090/17, Urteil vom 22.10.2020) von der Entscheidung des BFH abgerückt, da seiner Ansicht nach die Frage, ob die Überversorgungsgrenze nach Beginn der Leistungsphase überhaupt noch relevant ist, gar nicht thematisiert wurde. Das FG beruft sich dabei auf ein Urteil eines ähnlich gelagerten Sachverhalts aus 2010 (BFH, I R 78/08). Demzufolge ist eine Pensionsrückstellung nach Eintritt des Versorgungsfalls mit dem Barwert der künftigen Pensionsleistungen am Schluss des Wirtschaftsjahres zu bewerten. Eine Überversorgung liege nur dann vor, wenn künftige Pensionssteigerungen oder -minderungen berücksichtigt werden, nicht jedoch, wenn die zugesagte Pension höher als der zuletzt gezahlte Aktivlohn ist. Der BFH würde dementsprechend im aktuellen Urteil seinen eigenen Rechtssatz nicht anwenden. Zudem gäbe er weder seine frühere Rechtsprechung ausdrücklich auf noch begründet er, warum plötzlich andere Maßstäbe gelten sollen.

Das FG bleibt bei seiner Auffassung, dass nach Eintritt des Versorgungsfalls die Überversorgungsgrenze nicht mehr gilt. Jedoch verbleibt es wegen der Bindungswirkung nach § 126 Abs. 5 FGO bei der Entscheidung des BFH, da diese unabhängig davon ist, ob das zurückverweisende Urteil richtig oder falsch ist. Es bleibt also abzuwarten, ob der BFH seine Rechtsprechung diesbezüglich in künftigen Entscheidungen anpasst.

10. 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 der steuerpflichtigen Person treffen. Beispiele hierzu bietet die Rechtsprechung freilich genug.

Erst kürzlich veröffentlichte der BFH ein 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 das 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.

11. 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 künftig 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 im letzten Jahr am 25.06.2021 durch den Bundesrat verabschiedete neue § 1a KStG soll erstmals für den Veranlagungszeitraum 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 Kapitalertragssteuerabzug 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 ertragssteuerneutral.

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 10.11.2021 verwiesen. Bereits zuvor hatte der Deutsche Steuerberaterverband e. V. in seiner Stellungnahme S 08/21 vom 29.10.2021 die wichtigsten Problembereiche dieses Entwurfs 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 ansonsten 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.

12. Untergang von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen bei Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge

Durch das Urteil des Bundesverfassungsgerichts vom 12.05.2017 wurden Teile des § 8c KStG für mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (allgemeiner Gleichheitssatz) unvereinbar erklärt. Zu bemängeln war, dass bei Anteilsübertragungen an Kapitalgesellschaften von über 25 % ein Untergang der Altverluste eintritt, obwohl sich nichts an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft geändert hat. Dadurch fehle ein sachlicher Grund für die durch die Verlustabzugsbeschränkung eintretende Ungleichbehandlung.

Ausgeschlossen von der Verfassungswidrigkeit sind folgende Fälle:
- Anteilsübertragungen bis zu 25 %
- Anteilsübertragungen von mehr als 50 %, da es hier zum Wechsel des Mehrheitsgesellschafters kommt und eine Änderung der wirtschaftlichen Identität deshalb nicht ausgeschlossen ist

Inzwischen hat der Gesetzgeber den umstrittenen Satz 1 im § 8c Abs. 1 KStG gestrichen. Somit beinhaltet die Regelung nur noch den vollständigen Verlustuntergang bei Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an einer Körperschaft innerhalb von fünf Jahren. Anzuwenden ist sie erstmals für Anteilsübertragungen nach dem 31.12.2007.

Damit ist der Streit jedoch noch nicht beendet, denn das Finanzgericht Hamburg legte mit Beschluss vom 29.08.2017 (2 K 245/17) beim BVerfG die Frage vor, ob auch der alte § 8c Abs. 1 S. 2 KStG – jetzt S. 1 – und damit der vollständige Verlustuntergang bei einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % der Anteile innerhalb von fünf Jahren verfassungswidrig sei. Dieses Verfahren ist derzeit noch beim BVerfG unter Az. 2 BvL 19/17 anhängig.

Die Einführung des § 8d KStG zum Veranlagungszeitraum 2016 gab die Möglichkeit, bei Fortführung des verlustverursachenden Geschäftsbetriebs unter bestimmten Voraussetzungen und auf Antrag den Verlustvortrag trotz eines grundsätzlich schädlichen Anteilseignerwechsels weiter zu nutzen. Bereits im vorigen Rundschreiben wurden die wichtigsten Punkte eines Entwurfs des BMF hierzu genannt. Am 18.03.2021 wurde schließlich die endgültige Fassung veröffentlicht. Darin wurde auch eine erfreuliche Regelung zur Coronapandemie aufgenommen. Im Folgenden nochmals die wichtigsten Punkte zusammengefasst:

- Der Antrag ist in der Steuererklärung des Veranlagungszeitraums zu stellen, in den der schädliche Beteiligungserwerb fällt, spätestens jedoch bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung oder der Feststellung über den Verlustvortrag.
- Vorübergehende Betriebsschließungen aufgrund behördlicher Anordnung bzw. als Maßnahme des Gesundheitsschutzes sowie temporäre Unterbrechungen aufgrund einer schweren Erkrankung des Betriebsinhabers stellen keine schädliche Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs dar. Dies gilt auch für in solchen Fällen notwendig gewordene temporäre Produktionsanpassung oder zusätzliche Vertriebswege.
- Die in § 8d Abs. 1 S. 4 KStG genannten qualitativen Merkmale, die ein Geschäftsbetrieb für die Anwendung des § 8d KStG erfordern muss, sind nicht abschließend. Es müssen auch nicht alle Merkmale zugleich vorliegen oder gleich stark ausgeprägt sein. Es geht um das Gesamtbild der Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall und diesbezüglich um den wesentlichen Kern. Es können auch mehrere selbstständige Betätigungen als einheitlicher Geschäftsbetrieb zu qualifizieren sein, sofern ein gegenseitiger Förder- und Sachzusammenhang besteht.
- Schädliche Ereignisse können zum Beispiel sein:
  - Betriebsaufgabe
  - Ruhendstellung des Geschäftsbetriebs (auch Verpachtung)
  - Zuführung zu einer andersartigen Zweckbestimmung (unschädlich ist jedoch eine Anpassung des Geschäftsmodells infolge eines Strukturwandels, sofern ein Sach- und Förderzusammenhang zur bisherigen Betätigung verbleibt)
  - Betriebsübertragung im Rahmen eines Umwandlungsvorgangs, sofern der übertragene Betrieb für den Rechtsnachfolger als selbstständig zu qualifizieren ist oder der Übertrag zum Buch- oder Zwischenwert erfolgt
  - Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft
- Der steuerpflichtigen Person wird ein Wahlrecht zwischen der Anwendung der Stille-Reserven-Klausel nach § 8c Abs. 1 S. 5 ff. KStG und dem Antrag nach § 8d KStG eingeräumt. Beides kann nicht angewendet werden.
- § 8d KStG ist erstmals auf schädliche Beteiligungserwerbe i. S. d. § 8c KStG anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 erfolgen.

13. 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

14. 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.

15. Einführung Meldepflichten zum Transparenzregister im Jahr 2022

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) 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 € 100.000,00.

STEUERTERMINE 2023

Steuerart	Datum	Fälligkeit
Lohnsteuer	10.01.2023	monatlich
Umsatzsteuer	10.01.2023	monatlich/vierteljährlich
Lohnsteuer	10.02.2023	monatlich
Umsatzsteuer	10.02.2023	monatlich
Gewerbesteuer	15.02.2023	vierteljährlich
Grundsteuer	15.02.2023	vierteljährlich/halbjährlich
Lohnsteuer	10.03.2023	monatlich
Umsatzsteuer	10.03.2023	monatlich
Einkommensteuer	10.03.2023	vierteljährlich
Körperschaftsteuer	10.03.2023	vierteljährlich
Lohnsteuer	11.04.2023	monatlich
Umsatzsteuer	11.04.2023	monatlich/vierteljährlich
Lohnsteuer	10.05.2023	monatlich
Umsatzsteuer	10.05.2023	monatlich
Gewerbesteuer	15.05.2023	vierteljährlich
Grundsteuer	15.05.2023	vierteljährlich
Lohnsteuer	12.06.2023	monatlich
Umsatzsteuer	12.06.2023	monatlich
Einkommensteuer	12.06.2023	vierteljährlich
Körperschaftsteuer	12.06.2023	vierteljährlich
Lohnsteuer	10.07.2023	monatlich
Umsatzsteuer	10.07.2023	monatlich/vierteljährlich
Lohnsteuer	10.08.2023	monatlich
Umsatzsteuer	10.08.2023	monatlich
Gewerbesteuer	15.08.2023	halbjährlich
Grundsteuer	15.08.2023	vierteljährlich/halbjährlich
Lohnsteuer	11.09.2023	monatlich
Umsatzsteuer	11.09.2023	monatlich
Einkommensteuer	11.09.2023	vierteljährlich
Körperschaftsteuer	11.09.2023	vierteljährlich
Lohnsteuer	10.10.2023	monatlich
Umsatzsteuer	10.10.2023	monatlich/vierteljährlich
Lohnsteuer	10.11.2023	monatlich
Umsatzsteuer	10.11.2023	monatlich
Gewerbesteuer	15.11.2023	vierteljährlich
Grundsteuer	15.11.2023	vierteljährlich
Lohnsteuer	11.12.2023	monatlich
Umsatzsteuer	11.12.2023	monatlich
Einkommensteuer	11.12.2023	vierteljährlich
Körperschaftsteuer	11.12.2023	vierteljährlich

Hinweis: Bei verspäteter Steuerzahlung bis zu 3 Tagen werden keine Zuschläge erhoben.

Achtung!
Diese Schonfrist gilt nur für Überweisungen und Einzahlungen am Bank- oder Postschalter.

WOLF STEUER | BERATUNG

Christian Wolf
Steuerberater, Dipl.-BW(FH)

Jasminring 14
67098 Bad Dürkheim

Zentrale: +49 (0)6322 910 75 80
Durchwahl StB Wolf: +49 (0)6322 910 75 88
Mobil StB Wolf: +49 (0)171 5466778
Fax: +49 (0)6322 910 75 99

c.wolf@wolfberatung.de
www.wolfberatung.de