

## Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2022

Sehr geehrte Damen und Herren,

die Herausforderungen unserer gegenwärtigen Zeit wirken sich auch auf das Steuerrecht aus. So sind eine Vielzahl von **steuerlichen Erleichterungen** beschlossen worden, die sich sowohl auf den unternehmerischen wie auch auf den persönlichen Bereich erstrecken (beispielsweise eine Änderung des Einkommensteuertarifs ab dem kommenden Jahr zur Abmilderung inflationsbedingter Wirkungen oder erweiterte Abschreibungsmöglichkeiten). Neben den Maßnahmen des Gesetzgebers sind wichtige neue Anweisungen der Finanzverwaltung sowie Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit ergangen, von denen Sie betroffen sein können.

Die nachfolgenden Ausführungen sollen dazu dienen, Sie über die eingetretenen **steuerlichen Änderungen** zu **informieren**. Orientieren Sie sich, bitte, an der nebenstehenden Inhaltsübersicht, um jene Themen zu finden, welche für Sie von besonderer Bedeutung sind.

Sofern sich bei Ihnen in Bezug auf spezifische Themen Fragen auftun, zögern Sie, bitte, nicht, diese zu formulieren und ggf. eine individuelle Beratung in Anspruch zu nehmen.

### A. Neues für Unternehmer

#### I. Steuererleichterungen

(1) Für **bewegliche Anlagegüter** können Sie die **degressive Abschreibung** wählen, wenn Sie sie **vor dem 1.1.2023** anschaffen oder herstellen. Für spätere Anschaffungen oder Herstellungen wird nur die lineare Abschreibung gewährt. Der Abschreibungssatz im Rahmen der degressiven Abschreibung beträgt das 2,5-fache des Abschreibungssatzes bei linearer Abschreibung, höchstens aber 25 %.

Inhaltsübersicht	Seite
A. Neues für Unternehmer	1
I. Steuererleichterungen	1
II. Verlustrücktrag	2
III. Investitionsabzugsbetrag und Pkw-Nutzung	2
IV. Energiepreispauschale	3
V. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung	3
B. Neues für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter	3
I. Vorweggenommene Erbfolge in Verbindung mit Ausgliederung, Entnahme oder Veräußerung	3
II. Beteiligungen als Sonderbetriebsvermögen	3
III. Neues zu Sonderbetriebseinnahmen	4
IV. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter und Sperrfristen	4
V. Hinweise für Freiberuflergesellschaften	4
VI. Option zur Körperschaftbesteuerung	4
C. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	5
I. Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen	5
II. Gesellschafterforderungen	6
III. Inkongruente Gewinnausschüttungen	6
IV. Nießbrauch	6
D. Neues für grundstücksverwaltende Gesellschaften	6
I. Sicherung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung	6
II. Grunderwerbsteuer	7
E. Neues für Immobilieneigner und Kapitalanleger	7
I. Abschreibung neuer Wohngebäude	7
II. Photovoltaikanlagen	8
III. Neue Anzeigepflichten zur Grundsteuer	8
IV. Freibeträge für Sparer und Aktiengeschäfte	8
V. Bitcoins	8
F. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	9
I. Steuerfreie Zusatzleistungen	9
II. Gutscheine und Geldkarten	9
III. Entfernungspauschale	9
IV. Arbeitnehmer-Pauschbetrag	10
V. Homeoffice und Arbeitszimmer	10
VI. Berufskleidung	10
VII. Betriebsveranstaltungen	10
VIII. Sozialversicherungsrecht	11
G. Steuerermäßigungen für den Privathaushalt	11
H. Neues für Gemeinnützige	12
I. Holding- und Kooperationsprivileg	12
II. Unmittelbarkeit und Ausschließlichkeit	13
I. Neues für juristische Personen des öffentlichen Rechts	13
I. Neues Umsatzsteuerrecht ab dem 1.1.2023	13
II. Einholung einer verbindlichen Auskunft	13
III. Kostenteilungsgemeinschaft	14
J. Neues zur Umsatzsteuer	14
I. Neue Umsatzsteuersatzermäßigungen	14
II. Neues zu Umsatzsteuerbefreiungen	14
III. Abgrenzung von Zuschuss und Entgelt	14
IV. Hinweise zum Vorsteuerabzug	15
V. Aufsichtsratsmitglieder	15
VI. Umsatzsteuerliche Organschaft	15
K. Verzinsung von Steuernachzahlungen	15
L. Verlängerung von Steuererklärungsfristen	16
M. Inflationsausgleich	16
N. Vorsorgeaufwand und Berufsausbildung	16

*Gestaltungshinweis:* Durch die Wahl der degressiven Abschreibung ergibt sich zunächst ein größerer Steuerminde- rungseffekt als bei der linearen Abschreibung, wenn Ihr Un- ternehmen Gewinne erzielt. Sobald sich – in späteren Jahren – die lineare Abschreibung als günstiger herausstellt, kann auf diese umgestellt werden. Für Investitionen, die Sie noch im laufenden Jahr 2022 vornehmen, ist aber zu berücksichtigen, dass Sie die Abschreibung nur zeitanteilig für jeden Monat gel- tend machen können, der bis zum Jahresende verbleibt (bei einer Anschaffung oder Herstellung im Dezember 2022 erfolgt mithin die Abschreibung nur in einem Umfang von 1/12 der Jahresabschreibung – gleich, ob diese degressiv oder linear vorgenommen wird).

(2) Ausgaben für **Computerhardware** und **Software** zur Dateneingabe und -verarbeitung können Sie dar- über hinaus im Jahr der Anschaffung sofort **in voller Höhe abschreiben**. Dieses Wahlrecht ist – anders als die degressive AfA – zeitlich nicht begrenzt.

*Gestaltungshinweis:* Die Ausübung des Wahlrechtes für Com- puterhardware ist davon abhängig, dass eine **EU-Umweltge- rechtigkeitskennzeichnung** durch den Hersteller vorliegt. Das Wahlrecht zur Sofortabschreibung steht Ihnen unabhängig da- von zu, ob Sie die begünstigte Computerhardware oder Soft- ware für betriebliche Zwecke oder im Rahmen der nichtselb- ständigen Arbeit oder der Vermietung zur Einkünfterzielung nutzen.

(3) Demgegenüber lässt die im Koalitionsvertrag angekündigte **Investitionsprämie** für **Klimaschutz** und digitale Wirtschaftsgüter auf sich warten; sie wird – anders als im Koalitionsvertrag angekündigt – im Jah- re 2022 nicht mehr eingeführt werden.

*Gestaltungshinweis:* Vor diesem Hintergrund kann zu erwä- gen sein, Klimaschutz-Investitionen zunächst zurückzustellen. Mit Bezug auf digitale Wirtschaftsgüter kann die vorstehend geschilderte Sofortabschreibung ein gangbarer Weg vor Ein- führung der Investitionsprämie sein (deren genaue Ausgestal- tung zudem noch nicht feststeht).

(4) Für begünstigte **(Re-)Investitionen** haben Sie mehr Zeit: So ist die Reinvestitionsfrist bis zum 31.12.2023 verlängert worden, wenn im Übrigen eine Rücklage aus der Veräußerung eines begünstigten Wirtschaftsgutes (z.B. eines Grundstückes) in den Jah- ren 2020 bis 2022 aufzulösen gewesen wäre. Insofern erfolgt eine Verlängerung des Investitionszeitraums um ein bis drei Jahre. Das Gleiche gilt für Reinvestitionen, wenn Sie eine Rücklage für Ersatzbeschaffung gebildet haben, die im Übrigen in den Jahren 2020, 2021 oder 2022 aufzulösen gewesen wäre. Haben Sie in den Wirt- schaftsjahren 2017, 2018 oder 2019 einen **Investitions- abzugsbetrag** in Anspruch genommen, wird die grund- sätzlich nur drei Jahre betragende Investitionsfrist ein- heitlich bis zum **31.12.2023** ausgeweitet.

(5) **Unverzinsliche Verbindlichkeiten** waren bislang gewinnerhöhend **abzuzinsen**. Dieses Abzinsungsgebot ist erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2022 enden (bei einem kalenderjahrgleichen Wirt- schaftsjahr mithin bis zum **31.12.2023**), aufgehoben worden. Auf Antrag kann der Ansatz einer unverzinsli-

chen Verbindlichkeit zum Nennwert aber auch bereits für ein **früheres Wirtschaftsjahr** erfolgen.

*Gestaltungshinweis:* Soweit bislang eine Verbindlichkeit abge- zinst passiviert wurde, ergibt sich durch die Aufzinsung bis zum Nennwert eine Gewinnminderung in Höhe des bisherigen Abzinsungsvolumens. Auf Grund der Anwendungsregelung besteht ein Wahlrecht, in welchem Wirtschaftsjahr es zu die- ser Gewinnminderung kommen soll. – Beibehalten wird indes das Abzinsungsgebot für **Rückstellungen** für Verpflichtungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag mindestens 12 Monate be- trägt.

## II. Verlustrücktrag

(6) Haben Sie einen Verlust erlitten, den Sie auch mit anderen positiven Einkünften nicht ausgleichen können, so kann erstmals ein im Jahre 2022 erlittener Verlust auf **Antrag** nicht nur in das letzte, sondern auch in das **zweite vorausgegangene Jahr** zurückgetragen werden.

*Hinweis:* Dadurch wird ein Verlustrücktrag aus dem Jahr 2022 in das Jahr 2020 eröffnet, nicht jedoch aus dem Jahre 2021 in das letzte Vor-Corona-Jahr 2019. – Die Möglichkeit, den Ver- lust über zwei Jahre zurückzutragen, bleibt dauerhaft besteh- en. Demgegenüber gilt nur für Verluste, die in den Jahren 2020 bis 2023 erlitten werden, die Möglichkeit des Verlust- rücktrags bis zur Höhe von 10 Mio. € (im Falle der Zusammen- veranlagung von Ehegatten: 20 Mio. €). Erstmals für das Jahr 2024 erfolgt dann eine neuerliche Minderung des höchstmög- lichen Verlustrücktrages auf 1 Mio. € (2 Mio. € im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten). Nicht zurückgetrage- ne Verluste werden auf künftige Jahre **vorgetragen**, können in diesen aber nur jeweils bis zur Höhe von 1 Mio. € (2 Mio. € im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten) und darüber hinaus nur bis zu 60 % des im Vortragsjahr verbleibenden Ein- kommens abgezogen werden.

## III. Investitionsabzugsbetrag und Pkw-Nutzung

(7) Sofern Sie Inhaber eines Betriebs sind, dessen Ge- winn im Wirtschaftsjahr 2022 voraussichtlich **200.000 € nicht überschreiten** wird, können Sie einen sog. Investi- tionsabzugsbetrag in Höhe von 50 % der voraussichtli- chen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ab- nutzbare bewegliche Anlagegüter gewinnmindernd bil- den, die im Zuge der nächsten drei Jahre beschafft werden sollen (siehe zur coronabedingten Verlänge- rung der Investitionsfristen für in den Jahren 2017, 2018 oder 2019 gebildeter Investitionsabzugsbeträge auch oben Tz. 4). Diese Möglichkeit besteht auch für Perso- nengesellschaften oder Kapitalgesellschaften, deren Gewinn 200.000 € nicht übersteigt, wobei es auf die Zahl der Gesellschafter nicht ankommt.

(8) Der Investitionsabzugsbetrag kann aber nur für solche Anlagegüter in Anspruch genommen werden, die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie im Folgejahr zu **mindestens 90 %** in einer inländischen Be- triebsstätte betrieblich genutzt oder aber vermietet werden. – Ob diese Anforderung erfüllt wird, kann mit

Bezug auf einen **Unternehmer-Pkw** fraglich werden. Die Finanzverwaltung verlangt insoweit regelmäßig den Nachweis über ein ordnungsmäßig geführtes Fahrtenbuch. Die Rechtsprechung lässt demgegenüber den Nachweis auch durch andere Aufzeichnungen zu.

*Gestaltungshinweis:* Aus Gründen der Vorsicht sollte ein Fahrtenbuch zumindest für einen repräsentativen Zeitraum (mindestens für drei Monate) geführt werden. Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb gelten dabei als betriebliche Fahrten. – **Allgemein** ist zu **empfehlen**, einen Investitionsabzugsbetrag nur für Investitionen zu bilden, die Sie ernsthaft umzusetzen gedenken; denn erfolgt die Investition im Dreijahreszeitraum nicht, ist insoweit der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag rückwirkend mit einer Zinsfolge von 6 % jährlich gewinnerhöhend aufzulösen. Eine Erleichterung erfahren gestalterische Überlegungen dadurch, dass der Finanzverwaltung bei Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrages nicht mehr mitzuteilen ist, für welche Investitionsvorhaben dies geschieht, so dass Sie im Dreijahreszeitraum hinsichtlich der Wahl der Investitionsobjekte frei sind.

#### IV. Energiepreispauschale

(9) Arbeitnehmern ist grundsätzlich im September 2022 vom Arbeitgeber eine steuerpflichtige Energiepreispauschale von 300 € ausgezahlt worden (die der Arbeitgeber wiederum von der abzuführenden Lohnsteuer abgezogen hat). Haben Sie – etwa als Unternehmer, der nicht auch in einem Angestelltenverhältnis tätig ist – keine Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit bezogen, so hat sich die Einkommensteuervorauszahlung für den 10.9.2022 um 300 € gemindert. Im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2022 wird die Energiepreispauschale dann im Rahmen der sonstigen Einkünfte erfasst und versteuert. Die Steuer auf die Energiepreispauschale wird somit zeitlich versetzt **nacherhoben**.

#### V. Gewerbesteuerliche Hinzurechnung

(10) Unterliegt Ihr Betrieb der **Gewerbesteuer**? Dann haben Sie zu berücksichtigen, dass bestimmte Aufwandspositionen im Wege ihrer (anteiligen) Hinzurechnung den steuerpflichtigen Gewerbeertrag erhöhen. Dazu zählen neben Schuldzinsen die Hälfte der Miet- und Pachtzinsen für Gebäude und 1/5 der Miet- und Pachtzinsen (einschließlich Leasingraten) für bewegliche Anlagegüter. Die Hinzurechnung erfolgt zu 25 %, soweit die Summe der hinzuzurechnenden Aufwendungen 200.000 € übersteigt.

*Hinweis:* Die Finanzverwaltung hat unterdessen ihre Rechtsauffassung aufgegeben, zu aktivierende Zinsen (im Fall von Anschaffungs- oder Herstellungsvorgängen) seien zumindest dann hinzuzurechnen, wenn das Wirtschaftsgut unterjährig abgegangen ist. Für bewegliche Wirtschaftsgüter sind zudem Mietzinsen nur dann hinzuzurechnen, wenn sie bei angenommenem Eigentum des Mieters seinem Anlagevermögen hinzuzurechnen wären. Infolgedessen scheidet die Hinzurechnung bei Messedurchführungsgesellschaften für im Auftrag des Ausstellers angemietete Wirtschaftsgüter sowie bei Pauschalreiseveranstaltern für angemietete Hotelzimmer aus.

#### B. Neues für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

##### I. Vorweggenommene Erbfolge in Verbindung mit Ausgliederung, Entnahme oder Veräußerung

(11) Sind Sie an einer gewerblich, land- und forstwirtschaftlich oder freiberuflich tätigen Personengesellschaft beteiligt und tragen sich mit dem Gedanken, Ihre Beteiligung **schenkweise** an einen Angehörigen der nachfolgenden Generation zu übertragen, dies aber mit einer **Altersabsicherung** zu verbinden? Dann lassen Sie sich, bitte, individuell beraten. Es bestehen zahlreiche Möglichkeiten, die Übertragung Ihres Anteils an der Personengesellschaft ohne Gewinnrealisation vorzunehmen und Sie zugleich für das Alter abzusichern. Denkbar ist beispielsweise eine Übertragung gegen sog. Versorgungsleistungen (die Sie als Empfänger im Rahmen der sonstigen Einkünfte zu versteuern haben, während sie Ihr Nachfolger als Sonderausgaben steuermindernd geltend machen kann) oder der Vorbehalt des Nießbrauchs, etwa an einem Betriebsgrundstück, der Ihnen das Recht der Erzielung von Miet- oder Pachteinnahmen gewährt.

**Rechtssicherheit** besteht unterdessen auch dann, wenn Sie ein **Betriebsgrundstück zurückbehalten** möchten (also nicht nur wie beim Nießbrauch das Recht auf Fruchtziehung, sondern auch die Vermögenssubstanz behalten wollen): Es kann dann im Vorfeld der unentgeltlichen Übertragung steuerneutral etwa auf eine sog. gewerblich geprägte Personengesellschaft übertragen werden, ohne dass dies der nachfolgenden gewinnneutralen Übertragung des (Rest-)Betriebsvermögens auf die nachfolgende Generation entgegensteht. Dabei ist darauf zu achten, dass die gewerblich geprägte Personengesellschaft, an der Sie vermögensmäßig beteiligt werden, für die Übertragung des Grundstücks keine andere Gegenleistung einräumt als Gesellschaftsrechte – insbesondere dürfen Verbindlichkeiten nicht mit übernommen werden.

*Hinweis:* Vorsicht ist darüber hinaus geboten, wenn Sie die Altersabsicherung nicht durch die Ausgliederung des Grundstücks, sondern seine Veräußerung oder seine Entnahme in das Privatvermögen erreichen wollen. In diesem Falle darf die Veräußerung oder die Entnahme nicht zeitlich gleichgelagert oder gar nachgelagert mit der unentgeltlichen Übertragung des (Rest-)Betriebsvermögens erfolgen, sondern muss zeitlich vorgelagert vorgenommen werden.

##### II. Beteiligungen als Sonderbetriebsvermögen

(12) Halten Sie neben der Beteiligung an einer betrieblich tätigen Personengesellschaft auch eine Beteiligung an einer **Kapitalgesellschaft**, die mit der Personengesellschaft in **geschäftlicher Beziehung** steht (etwa indem sie als Komplementär-GmbH die Geschäfte der Personengesellschaft führt)? Dann gilt es zu berücksichtigen, dass die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft

etwaig sog. notwendiges Sonderbetriebsvermögen ist und gemeinsam mit Ihrer Beteiligung an der Personengesellschaft den steuerlich erheblichen Mitunternehmeranteil bildet. Daraus ergeben sich Rechtsfolgen bei einer **geplanten Veräußerung** oder **unentgeltlichen Übertragung** des Mitunternehmeranteils sowie der beabsichtigten Einbringung in eine Kapitalgesellschaft (**Rechtsformwechsel**), weil die dafür vorgesehenen steuerlichen Begünstigungen (Tarifermäßigung im Falle der Veräußerung und Gewinnneutralität bei unentgeltlicher Übertragung oder Einbringung) davon abhängen, dass alle notwendigen Betriebsgrundlagen – mithin ggf. auch die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft – übertragen werden. Anders als bei der unentgeltlichen Übertragung (siehe dazu Tz. 11) sieht die Finanzverwaltung bei einer Veräußerung oder bei einer Einbringung in die Kapitalgesellschaft auch die vorausgehende Ausgliederung von notwendigem Sonderbetriebsvermögen als kritisch an.

*Hinweis:* Aus einem jüngeren Urteil des Bundesfinanzhofes ergibt sich, dass die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft dann nicht notwendiges Sonderbetriebsvermögen ist, wenn die Kapitalgesellschaft über einen eigenen Geschäftsbetrieb von nicht ganz untergeordneter Bedeutung verfügt. Dieser eigene Geschäftsbetrieb soll auch eine besonders intensive Geschäftsbeziehung der Kapitalgesellschaft mit der Personengesellschaft dominieren. Die Finanzverwaltung wendet die Entscheidung aber nicht vollumfassend an; insbesondere soll bei einer Kommanditgesellschaft, an der nur ein Gesellschafter vermögensmäßig als Kommanditist beteiligt ist, die Beteiligung an der Komplementär-GmbH stets zum notwendigen Sonderbetriebsvermögen rechnen.

### III. Neues zu Sonderbetriebseinnahmen

(13) Von Sonderbetriebseinnahmen wird gesprochen, wenn Sie als Gesellschafter einer betrieblich tätigen Personengesellschaft Einnahmen aus Geschäftsbeziehungen mit der Personengesellschaft erzielen (z.B. für eine geschäftsführende Tätigkeit oder die Überlassung eines in Ihrem Eigentum stehenden Betriebsgrundstücks). Derartige Einnahmen sind dann ebenso wie mit ihnen im Zusammenhang stehende Ausgaben im Rahmen derjenigen Einkünfte zu erfassen, die Sie aus Ihrer Beteiligung an der Personengesellschaft erzielen. Auch bei **Schadensersatzleistungen von dritter Seite** – etwa aus fehlerhaften Angaben in einem Prospekt zur Vermittlung einer **Fondsbeteiligung**, die Sie eingegangen sind – kann es sich nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes aber um steuerpflichtige Sonderbetriebseinnahmen handeln.

### IV. Übertragung einzelner Wirtschaftsgüter und Sperrfristen

(14) Steuerrechtliche Regelungen sind mit vielfachen **Sperrfristen** durchsetzt, die bestimmten steuerlichen Optimierungsüberlegungen entgegenwirken sollen. So ist etwa eine Übertragung eines einzelnen Wirtschaftsguts (z.B. des Betriebsgrundstücks), welches Sie bislang nur an eine Personengesellschaft zur Nutzung

überlassen hatten, an der Sie beteiligt sind, in das Gesamthandsvermögen der Personengesellschaft zu Buchwerten zulässig. Es darf dann aber im Nachgang über einen Zeitraum von drei Jahren (gerechnet ab dem Zeitpunkt der Abgabe der Feststellungserklärung für das Jahr der Übertragung) grundsätzlich keine Veräußerung der Beteiligung an der Personengesellschaft erfolgen. Ebenso wenig darf innerhalb von sieben Jahren (gerechnet ab dem Zeitpunkt der Übertragung des Wirtschaftsguts) eine Kapitalgesellschaft an der Personengesellschaft vermögensmäßig beteiligt werden, weil im Übrigen das übertragene Wirtschaftsgut insofern in das günstigere Besteuerungsregime für Kapitalgesellschaften wechselt. Zu **Sperrfristverletzungen** kann es auch durch einen im Übrigen steuerlich neutral durchführbaren Formwechsel der Personengesellschaft in die Kapitalgesellschaft kommen.

*Gestaltungshinweis:* Lassen Sie sich deswegen, bitte, vor jeglichen Übertragungsvorgängen stets individuell beraten, und prüfen Sie Ihre Unterlagen dahingehend, ob es in vergangenen Jahren zwischen Ihrer Sphäre und jener der Personengesellschaft, an der Sie beteiligt sind, zu Übertragungen von Wirtschaftsgütern gekommen ist.

### V. Hinweise für Freiberuflergesellschaften

(15) Sind Sie an einer **freiberuflich tätigen** Personengesellschaft (z.B. Ärzte-GbR) beteiligt? Dann haben Sie zu berücksichtigen, dass die Personengesellschaft nur dann freiberufliche Einkünfte erzielen kann und nicht der Gewerbesteuer unterliegt, wenn sämtliche **Gesellschafter** Berufsträger und mindestens in Teilbereichen **eigenverantwortlich tätig** sind. Problematisch kann insofern die Stellung eines **Seniorpartners** sein, wenn dieser sich so gut wie überhaupt nicht mehr in die **freiberufliche Kerntätigkeit** einschaltet, sondern sich etwa nur noch um organisatorische Belange kümmert. Auch ist sicherzustellen, dass alle Gesellschafter an geschäftlichen Entscheidungen mitwirken und etwaig auftretende Verluste mittragen.

*Hinweis:* Erinnerung sei daran, dass Sie sich als Freiberufler die Arbeitsergebnisse angestellter oder in einem Subunternehmerverhältnis tätiger Berufsträger zu eigen machen müssen, um die Freiberuflichkeit Ihrer Tätigkeit nicht zu gefährden. Es ist mithin zu dokumentieren, dass Sie an der Tätigkeit angestellter oder als Subunternehmer tätiger Berufsträger mitgewirkt haben (z.B. durch das gemeinsame Unterzeichnen von Schriftsätzen oder in Gestalt von Besprechungsprotokollen).

### VI. Option zur Körperschaftsbesteuerung

(16) Eine **Personenhandelsgesellschaft** (z.B. eine GmbH & Co. KG) oder eine **Partnerschaftsgesellschaft** kann sich steuerlich als **Kapitalgesellschaft** behandeln lassen, ohne zivilrechtlich einen Rechtsformwechsel vornehmen zu müssen. Dies führt dazu, dass **nicht entnommene Gewinne** auf der Ebene der Personengesellschaft einer Besteuerung mit 15 % Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag unterliegen. Hinzu tritt die Gewerbesteuer, auch wenn sich in der Personenge-

sellschaft Freiberufler zur Berufsausübung zusammengeschlossen haben. Werden die Gewinne entnommen, tritt zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer auf der Ebene der Personengesellschaft die einkommensteuerliche Belastung für die Gesellschafter hinzu, die mit dem besonderen Steuersatz von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag erhoben wird (insgesamt also 26,375 %; hinzu kommt ggf. die Kirchensteuer).

(17) Die Beantwortung der Frage, ob sich die Option zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft **lohnt**, ist davon abhängig, in welchem Maße Gewinne in der Personengesellschaft thesauriert werden können und sollen. Der Steuervorteil gegenüber der Einkommensteuerbelastung eines im Spitzensteuersatz angesiedelten Gesellschafters in Höhe von 47,475 % (inklusive Solidaritätszuschlag, ohne Kirchensteuer; bei Gewerbesteuerpflicht beträgt der relevante Vergleichssatz bei einem Hebesatz von 400 % wegen der Anrechnungsmechanik 46,7 %) nimmt in demjenigen Maß ab, in dem Gewinne entnommen werden. In Abhängigkeit vom Gewerbesteuerhebesatz der Gemeinde ergibt sich bei **unterstellter vollständiger Entnahme** des Gewinns die folgende Steuerbelastung auf Ebene der Personengesellschaft sowie ihrer Gesellschafter bei ausgesprochener Option zur Körperschaftsteuer:

Gewerbesteuer-Hebesatz	200 %	360 %	400 %
Körperschaftsteuer/SolZ Gewerbesteuer	15,825 % 7,000 %	15,825 % 12,600 %	15,825 % 14,000 %
Steuer auf Ebene der Gesellschaft	22,825 %	28,425 %	29,825 %
entnahmefähig Steuer des Gesellschafters auf Entnahme (26,375 %)	77,175 % 20,355 %	71,575 % 18,878 %	70,175 % 18,509 %
Gesamtbelastung	<b>43,180 %</b>	<b>47,303 %</b>	<b>48,334 %</b>

Dies unterstreicht, dass sich bei vollständiger Entnahme der Gewinne steuerliche Vorteile aus der Option zur Körperschaftsteuer nur bei **niedrigen gewerbesteuerlichen Hebesätzen** und eher langjährigem Entnahmeverzicht ergeben.

(18) Der im ersten Jahr unwiderrufliche **Antrag** zur Besteuerung als Kapitalgesellschaft kann nur **durch die Personengesellschaft** selbst gestellt werden. Er ist auf elektronischem Wege spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres an das für die Personengesellschaft zuständige Finanzamt zu übermitteln, in dem die Besteuerung als Kapitalgesellschaft erstmals gelten soll (wird sie bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr für das Jahr 2023 angestrebt, ist der Antrag mithin bis zum **30.11.2022** zu übermitteln).

*Hinweis:* Da sich der Antrag unmittelbar auf die Besteuerung eines jeden Gesellschafters auswirkt, sieht das Gesetz ein Mindestvotum von 3/4 der abgegebenen Stimmen auf Seiten der Personengesellschaft vor. Davon kann aber auch zugunsten der Einstimmigkeit abgewichen werden.

*Gestaltungshinweis:* Bis zur Abgabe der ersten Schlussbilanz für die optierende Personengesellschaft ist beim Feststellungs-

finanzamt ein **Antrag auf Buchwertfortführung** zu stellen, um die steuerliche Neutralität des Optionsvorgangs sicherzustellen. Wird erwogen, den Antrag zu stellen, als Kapitalgesellschaft besteuert zu werden, stellen sich darüber hinaus eine Vielzahl von Einzelfragen (insbesondere wenn Sonderbetriebsvermögen vorhanden ist). Auch ist zu berücksichtigen, dass der **Wechsel** von der Körperschaftsteueroption **zurück** zur herkömmlichen Besteuerung der Personengesellschaft und ihrer Gesellschafter wiederum steuerliche Konsequenzen auslöst. Nehmen Sie, bitte, unbedingt eine **individuelle Beratung** in Anspruch.

## C. Neues für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

### I. Vermeidung verdeckter Gewinnausschüttungen

(19) Sind Sie an einer Kapitalgesellschaft beteiligt (z.B. an einer GmbH) und unterhalten Sie mit dieser zugleich Leistungsbeziehungen (etwa auf Grund eines abgeschlossenen Dienst- oder Mietvertrages), so ist zu prüfen, ob die dafür vereinbarten Vergütungen dem **Fremdüblichen** entsprechen. Soweit dies nicht der Fall ist – etwa Sie für eine Leistung an die Gesellschaft ein überhöhtes Entgelt erhalten oder für eine Leistung von der Gesellschaft zu niedriges Entgelt entrichten –, liegt eine sog. verdeckte Gewinnausschüttung vor, die zu einer fingierten Einkommenserhöhung der Kapitalgesellschaft führt und zudem auf Seiten des Gesellschafters als steuerpflichtiger Kapitalertrag erfasst wird (im Gegenzug mindern sich beim Gesellschafter etwaig steuerpflichtige Einkünfte, so z.B. wenn ein als übersetzt angenommenes Gehalt der Lohnsteuer unterworfen worden war).

*Gestaltungshinweis:* Das **bevorstehende Ende des Jahres 2022** kann ein geeigneter Zeitpunkt sein, um die Angemessenheit von Vergütungen zu prüfen, die zwischen Ihnen und der Kapitalgesellschaft, an der Sie beteiligt sind, vereinbart sind. Etwaige Anpassungen können dann mit Beginn des kommenden Jahres greifen. **Beherrschen** Sie gar die Gesellschaft, indem Sie alleine oder mit nahestehenden Gesellschaftern die Mehrheit der Stimmrechte innehaben, ist es erforderlich, für eine etwaige Erhöhung der Bezüge für das Jahr 2023 noch in diesem Jahr eine **klare und eindeutige Vereinbarung** zu treffen, weil andernfalls im kommenden Jahr die Vergütung insgesamt (und damit auch hinsichtlich des angemessenen Teils) bei der Kapitalgesellschaft nicht mehr steuerlich zu berücksichtigen wäre.

(20) Wird im **Konzernverbund** ein **Darlehen** ohne fremdübliche Besicherung ausgereicht, so kann dafür durchaus ein **höherer Zinssatz** vereinbart werden als für ein entsprechendes, aber gesichertes Bankdarlehen, ohne dass dadurch eine verdeckte Gewinnausschüttung begründet wird.

*Gestaltungshinweis:* Aus Gründen der Vorsicht kann gleichwohl Zurückhaltung bei der Festsetzung des Zinssatzes geboten sein. Dies nicht nur im Hinblick auf die anhaltende Nied-

rigzinsphase, sondern auch deswegen, weil gegenwärtig höchststrichterlich streitig ist, ob der von der Finanzverwaltung vertretene **Margenteilungsgrundsatz** rechtens ist, nach dem ein fremdüblicher Zinssatz derart ermittelt wird, dass ein Mittelwert aus dem banküblichen Soll- und Haben-Zinssatz gebildet wird.

## II. Gesellschafterforderungen

(21) Gewähren Sie einer Kapitalgesellschaft, an der Sie beteiligt sind, ein **Finanzierungsdarlehen** oder übernehmen Sie eine **Bürgschaft** für eine Kreditaufnahme der Kapitalgesellschaft, ist empfehlenswert, dass Sie mit der Kapitalgesellschaft vereinbaren, die Finanzierungsmaßnahme im Fall eines etwaigen Kriseneintritts **nicht zurückzufordern**. Nur dergestalt stellen Sie sicher, dass bei einem **Ausfall Ihrer Gesellschafterforderung** (etwa auf Grund der Insolvenz der Gesellschaft) der Nennwert der ausgereichten Finanzierungsmaßnahme zu nachträglichen Anschaffungskosten auf Ihre Beteiligung führt. Diese wirken sich bei Liquidation der Kapitalgesellschaft oder Veräußerung Ihrer Beteiligung (z.B. zum symbolischen Kaufpreis von 1 €) im Umfang von 60 % einkünftermindernd aus.

*Hinweis:* Wird eine solche Krisenfinanzierungsabrede nicht getroffen, führt der Verlust eines entsprechenden Darlehens zu nachträglichen Anschaffungskosten nur in Höhe des im Zeitpunkt des Eintritts der Krise werthaltigen Teils, der regelmäßig 0 € ausmacht. Ein sich sodann – subsidiär – ergebender Verlust aus Kapitalvermögen ist bei einer Darlehensgewährung vor dem 1.1.2021 (unter der Voraussetzung einer Beteiligung von mindestens 10 % an der Kapitalgesellschaft) noch bis zum Ende des kommenden Jahres 2023 uneingeschränkt mit anderen positiven Einkünften verrechenbar. Ist das Darlehen dagegen nach dem 31.12.2020 gewährt worden und umschließt es die Krisenfinanzierungsabrede nicht, so ist der Verlust nur bis zur Höhe von 20.000 € mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen ausgleichsfähig. Nicht ausgeglichene Verlustanteile werden entsprechend vorgetragen.

## III. Inkongruente Gewinnausschüttungen

(22) Beschließt die Gesellschafterversammlung einer Kapitalgesellschaft eine Gewinnausschüttung, so verteilt sich der Gewinn auf die einzelnen Gesellschafter grundsätzlich nach Maßgabe der Beteiligungsquoten. Unter der Voraussetzung, dass der **Gesellschaftsvertrag** auch eine **anteilsabweichende Verteilung** des Gewinns zulässt, wird bislang schon eine solche inkongruente Gewinnverteilung anerkannt. Dies wird indes von Seiten der Finanzverwaltung mit der Bedingung verknüpft, dass wirtschaftlich vernünftige außersteuerliche Gründe für die abweichende Gewinnverteilung angegeben werden können – etwa der besondere Einsatz eines Gesellschafters, der nicht anderweitig (z.B. beim Dienstvertrag) bereits abgesehen wird. **Neu** ist, dass nunmehr auch eine sog. **zeitlich inkongruente Gewinnausschüttung** anerkannt wird. Darunter wird verstanden, dass die Gewinne zwar grundsätzlich nach dem Verhältnis der Geschäftsanteile verteilt werden, jedoch beschlossen wird, dass die Gewinnanteile einzelner

Gesellschafter nicht ausgeschüttet, sondern **personenbezogenen Rücklagen** zugeführt werden. Diese, den personenbezogenen Rücklagen zugeführten Beträge sind dann solange nicht auf Seiten des Gesellschafters als Zufluss zu besteuern, als nicht durch einen späteren Beschluss ihre Ausschüttung herbeigeführt wird.

*Gestaltungshinweis:* Damit wird eine interessante steuerverchonende Möglichkeit der **Eigenfinanzierung** einer Kapitalgesellschaft geschaffen, indem etwa Mehrheitsgesellschafter die auf sie entfallende Ausschüttung der persönlichen Rücklage zuführen (und sie nicht erst nach Gewinnausschüttung – und damit Versteuerung – erneut als Einlage oder Gesellschafterdarlehen zur Verfügung stellen), während Minderheitsgesellschafter, die etwaig eher auf die Ausschüttung angewiesen sind, diese auch erhalten.

## IV. Nießbrauch

(23) Wird an einem Anteil an einer Kapitalgesellschaft (z.B. an einem GmbH-Anteil) ein **Nießbrauchsrecht** mit dem Gestaltungsziel zugewendet, dem Nießbraucher (ggf. quotal) die Gewinnausschüttung zukommen zu lassen, so ist beachtlich, dass die Gewinnausschüttung grundsätzlich vom **Gesellschafter** (und nicht vom Nießbraucher) zu **versteuern** ist. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Nießbrauchsberechtigte nicht nur ein Gewinnbezugsrecht, sondern auch Mitverwaltungsrechte erlangt.

*Gestaltungshinweis:* Da streitig ist, ob ein Nießbrauch auch Mitverwaltungsrechte erfassen kann, ist insoweit ein erfolgversprechender Weg dahin gegeben, dass der Gesellschafter dem Nießbraucher auch eine **Stimmrechtsvollmacht** einräumt. In diesem Falle ist die auf ihn entfallende Gewinnausschüttung auch vom Nießbraucher zu versteuern. Anderenfalls liegt in der Auszahlung der Ausschüttung an den Nießbrauchsberechtigten eine Vorteilszuwendung, die dem Gesellschafter als verdeckte Gewinnausschüttung zuzurechnen sein kann (s. dazu oben Tz. 19).

## D. Neues für grundstücksverwaltende Gesellschaften

### I. Sicherung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung

(24) **Kapitalgesellschaften** unterliegen ebenso wie **GmbH & Co. KGs**, bei denen ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind, allein der Rechtsform wegen der **Gewerbesteuer**. Verwalten sie aber ausschließlich eigenen Grundbesitz, werden die daraus resultierenden Überschüsse von der Gewerbesteuer ausgenommen (sog. erweiterte **Gewerbesteuerkürzung**). Diese Entlastung wird jedoch nur gewährt, wenn die Gesellschaft neben der Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes lediglich eigenes Kapitalvermögen verwaltet, fremde Wohnungsbauten betreut

sowie Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen sowie – unter bestimmten Voraussetzungen – Teileigentum errichtet und verkauft (diese Tätigkeiten stehen zwar der erweiterten Gewerbesteuerkürzung nicht entgegen, sind aber ihrerseits nicht begünstigt, d.h. die auf sie entfallenden Erträge unterliegen der Gewerbesteuer, weswegen der Gewinn aus der Nutzung und Verwaltung des eigenen Grundbesitzes dann gesondert zu ermitteln ist). Werden auch in nur geringfügigem Umfang **anderweitige Tätigkeiten** ausgeübt, so steht dies der erweiterten Gewerbesteuerkürzung für die Nutzung und Verwaltung des eigenen Grundbesitzes grundsätzlich entgegen; die Berechnungsgrundlage der Gewerbesteuer wird dann lediglich um 1,2 % des Einheitswerts des zum Betriebsvermögen gehörenden und nicht von der Grundsteuer befreiten Grundbesitzes gemindert.

(25) Erstmals für das Jahr 2021 stehen aber bestimmte **Stromlieferungen** der erweiterten Gewerbesteuerkürzung nicht entgegen, wenn die daraus erzielten Einnahmen im Wirtschaftsjahr **nicht höher als 10 %** der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind. Gleiches gilt für Einnahmen aus anderen **unmittelbaren Vertragsbeziehungen zu Mietern**, sofern diese **nicht mehr als 5 %** der Einnahmen aus der Grundstücksüberlassung betragen. Zu diesen Bagatellgrenzen hat die Finanzverwaltung im Jahre 2022 einen für die Praxis wichtigen Erlass herausgegeben, aus dem sich das Folgende ergibt:

(a) Ausgangsgröße für die Berechnung der **prozentualen Grenzen** von 10 % und 5 % sind die Miet- und Pachteinahmen einschließlich sämtlicher umlagefähiger Betriebskosten aus der Überlassung des gesamten Grundbesitzes. Maßgeblich sind die vereinbarten Einnahmen (Soll-Mieten), wobei weder bei temporären Mietfreistellungen durch den Vermieter oder den Verpächter noch für Leerstandszeiten fiktive Einnahmen anzusetzen sind. Einnahmen aus der Veräußerung von eigenem Grundbesitz werden nicht in die Berechnung der Quote einbezogen.

(b) **Stromlieferungen** sind nur dann unschädlich, wenn der gelieferte Strom durch den Grundstücksvermieter oder -verpächter aus erneuerbaren Energien gewonnen wird (z.B. aus Windenergie oder aus dem Unterhalt einer Photovoltaikanlage; Blockheizkraftwerke sind nur begünstigt, wenn sie ausschließlich mit Biomasse betrieben werden). Abnehmer des Stroms dürfen allein Mieter oder Pächter des Grundstücksunternehmens oder Direktvermarkter (z.B. Stadtwerke) sein. An Dritte darf kürzungsunschädlich nur Ladestrom für Elektrofahrzeuge geliefert werden (für diese Lieferung von Ladestrom ist auch die Erzeugung durch ein Blockheizkraftwerk unschädlich, welches nicht ausschließlich mit Biomasse betrieben wird).

(c) Zu den Einnahmen aus anderen **Vertragsbeziehungen zu Mietern** gehören insbesondere die Überlassung von Betriebsvorrichtungen an Mieter oder Pächter. Auch Einnahmen aus Sonderleistungen wie dem Betrieb eines Schwimmbades sind begünstigt, das indes ausschließlich Mietern oder Pächtern offenstehen darf.

*Gestaltungshinweis:* Zur Sicherung der Anwendung der erweiterten Gewerbesteuerkürzung kann erwägenswert sein, etwaige schädliche Tätigkeiten – wie die Verwaltung fremden Grundbesitzes, sofern es sich dabei nicht ausschließlich um Wohnungen handelt – auf eine Schwestergesellschaft zu verlagern. Lassen Sie sich dazu, bitte, individuell beraten.

## II. Grunderwerbsteuer

(26) Der Gesetzgeber hatte zum **1.7.2021** bedeutsame Ausweitungen der Grunderwerbsteuer normiert, von denen insbesondere **Personen- und Kapitalgesellschaften** betroffen sind, die über inländische Grundstücke verfügen. So wird Grunderwerbsteuer nunmehr auch ausgelöst, wenn sich innerhalb von **zehn Jahren** der Gesellschafterbestand dergestalt ändert, dass **mindestens 90 %** der Anteile auf **neue Gesellschafter** übergehen.

*Gestaltungshinweis:* In diesen Fällen wird die Grunderwerbsteuer von der Personen- oder Kapitalgesellschaft selbst geschuldet und ist sofort als Betriebsausgabe abzugsfähig. Dies hatte im Falle der Übertragung von **Anteilen an einer Kapitalgesellschaft** mit inländischem Grundbesitz durch **Erbfall** oder im Wege der **vorweggenommenen Erbfolge** die Sorge genährt, ob die dafür einschlägige Grunderwerbsteuerfreiheit zu gewähren ist (Hintergrund: Anders als bei einer Personengesellschaft findet bei der Kapitalgesellschaft eine strikte Trennung von Gesellschafter und Gesellschaft in der steuerrechtlichen Beurteilung statt). Die Finanzverwaltung gewährt indes die Grunderwerbsteuerfreiheit bei Anteilsübertragungen durch Erbfall im Wege der vorweggenommenen Erbfolge, nicht aber bei Erbauseinandersetzung oder bei einem entgeltlichen Erwerb oder durch den Ehegatten oder einen in gerader Linie Verwandten.

## E. Neues für Immobilieneigner und Kapitalanleger

### I. Abschreibung neuer Wohngebäude

(27) Vermietete Wohngebäude können bislang jährlich mit 2 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten abgeschrieben werden (ist das Gebäude vor dem 1.1.1925 fertiggestellt worden, erhöht sich der Abschreibungssatz auf 2,5 %). Neu gesetzlich geregelt wurde, dass Wohngebäude, die **nach dem 30.6.2023** fertiggestellt werden, jährlich mit **3 %** abzuschreiben sind.

*Gestaltungshinweis:* Interessant kann damit sein, die Fertigstellung eines Wohngebäudes, das vermietet werden soll, bis in die zweite Hälfte des Jahres 2023 aufzuschieben. Ein Wohngebäude ist fertiggestellt, soweit es nach Abschluss der wesentlichen Bauarbeiten bewohnbar ist.

(28) Andererseits wird erstmals für das Jahr 2023 die bisher gesetzlich vorgesehene Möglichkeit **gestrichen**, eine gegenüber den gesetzlich für Gebäude festgelegten Nutzungsdauern **kürzere Nutzung nachzuweisen** (etwa unter Hinzuziehung des Gutachtens eines vereidigten Sachverständigen). Wird indes das Gebäude be-

reits bislang (oder erstmals für das Jahr 2022) nach Maßgabe einer kürzeren Nutzungsdauer abgeschrieben, bleibt es auch zukünftig dabei.

## II. Photovoltaikanlagen

(29) Haben Sie eine **Photovoltaikanlage** installiert? Dann profitieren Sie davon, dass insoweit erzielte Einnahmen und Entnahmen nach dem 31.12.2022 **steuerfrei** gestellt werden. Dies gilt allerdings nur für Anlagen bis zu einer Bruttoleistung von 30 kW, die auf, an oder in einem Einfamilienhaus oder einem nicht zu Wohnzwecken dienenden Gebäude installiert sind. Auf, an oder in anderen überwiegend zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden installierte Photovoltaikanlagen sind mit einer installierten Bruttoleistung von bis zu 15 kW je Wohn- oder Gewerbeeinheit begünstigt. Die Steuerfreiheit gilt bis zur Grenze von maximal 100 kW je Steuerpflichtigen oder Personengesellschaft und ist unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms.

*Gestaltungshinweis:* Die **Lieferung** und die **Installation** von **Photovoltaikanlagen** sowie von Speichern für Strom, der mit Solarmodulen erzeugt wird, unterliegt **ab dem 1.1.2023** nicht mehr der **Umsatzsteuer**. Gleichwohl steht den Lieferanten und Handwerkern insoweit der Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen zu. Voraussetzung ist, dass die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage nicht mehr als 30 kW beträgt und die Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, anderen Wohnungen sowie öffentlichen und übrigen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. – Da insoweit **Kostenminderungseffekte** im Raum stehen, kann erwägenswert sein, die Anschaffung resp. Installation einer entsprechenden Anlage in das kommende Jahr zu verlagern.

## III. Neue Anzeigepflichten zur Grundsteuer

(30) Im Hinblick auf das **neue Grundsteuerrecht**, welches ab dem 1.1.2025 gilt, sind zum **1.1.2023** neue Pflichten zur **Anzeige von Änderungen** eingeführt worden, denen nachzukommen ist, wenn sich durch Baumaßnahmen (Neubau, Abriss, Aufstockung), Umwidmung zwischen Grundvermögen und Land- und Forstwirtschaft, durch Hinzufügen oder Wegnehmen von Wohnungen oder durch den Wechsel der Nutzung von Räumlichkeiten zwischen Wohn- und Geschäftsnutzung Auswirkungen auf die Grundsteuer ergeben.

*Hinweis:* Die Anzeige ist auf den Beginn des Kalenderjahres abzugeben, das der Änderung folgt. Die Frist dazu beträgt grundsätzlich einen Monat (31.1.), während in Bayern, Hamburg und Niedersachsen die Anzeige erst bis zum 31.3. des Folgejahres abzugeben ist.

## IV. Freibeträge für Sparer und Aktiengeschäfte

(31) Erzielen Sie Einnahmen aus Kapitalvermögen (z.B. Dividenden oder Zinsen), so können Sie grundsätzlich keine Werbungskosten (z.B. Finanzierungsentgelte)

steuerlich geltend machen. Stattdessen gelangt ein sog. **Sparer-Pauschbetrag** zur Anwendung. Dieser soll mit Wirkung ab dem 1.1.2023 von 801 € auf **1.000 €** angehoben werden (die Beträge verdoppeln sich bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten).

(32) Nach einem Eckpunktepapier der Bundesregierung soll das **Aktien sparen** steuerlich attraktiver werden. Deswegen soll ein – der Höhe nach noch nicht benannter – Freibetrag für Gewinne aus der Veräußerung von Aktien und Aktienfondsanteilen im Privatvermögen eingeführt werden. Werden **Verluste** aus der Veräußerung von Aktien erlitten, können diese im Privatvermögen gegenwärtig nur mit Gewinnen aus Aktiengeschäften ausgeglichen werden. Dieser gesonderte Verlustverrechnungskreis soll abgeschafft werden (voraussichtlich werden die Aktienverluste dann mit sämtlichen Kapitalerträgen verrechenbar sein). Zudem soll der Freibetrag für die unentgeltliche oder verbilligte **Überlassung von Kapitalbeteiligungen** am Unternehmen des Arbeitgebers an Mitarbeiter von 1.440 € auf 5.000 € im Kalenderjahr angehoben werden. – Diese Änderungen sind im Rahmen eines sog. Zukunftsfinanzierungsgesetzes beabsichtigt, das noch in der ersten Hälfte der Legislaturperiode (also bis zum Ende des kommenden Jahres 2023) in Kraft treten soll.

## V. Bitcoins

(33) Die Finanzverwaltung hat sich in diesem Jahr erstmals mit Einkünften aus **virtuellen Währungen** (z.B. Bitcoin, Ether, Litecoin und Ripple) und sonstigen Token in einer allgemein geltenden Anweisung befasst. Dabei vertritt sie die Auffassung, dass Gewinne aus der Veräußerung von im Privatvermögen gehaltenen Einheiten einer virtuellen Währung und von sonstigen Token steuerpflichtig sind, wenn der Zeitraum zwischen der Anschaffung und der Veräußerung nicht mehr als ein Jahr beträgt. Eine steuerpflichtige Veräußerung liegt sowohl beim herkömmlichen Verkauf (sog. Trading) wie auch beim Tausch in eine andere virtuelle Währung vor. Die ebenfalls notwendige Anschaffung ist in Gestalt des entgeltlichen Erwerbs von einem Dritten gegeben, der im Zusammenhang mit der Blockerstellung, einer Herausgabe von Token durch den Emittenten selbst (sog. ICO – Initial Coin Offering) oder einem Tausch erfolgen kann. **Gewinne** aus der Veräußerung bleiben im Privatvermögen steuerfrei, wenn die Summe der aus sämtlichen privaten Veräußerungsgeschäften im Kalenderjahr erzielten Gewinne weniger als 600 € beträgt. **Verluste** aus privaten Veräußerungsgeschäften können nur mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften, nicht jedoch mit anderen Einkünften zum Ausgleich gebracht werden. In einem Kalenderjahr nicht ausgeglichene Verluste können zwei Jahre zurück oder aber vorgetragen werden, dürfen aber jeweils auch nur von Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften zum Abzug gebracht werden.

*Hinweis:* Einkünfte aus der Blockerstellung ordnet die Finanzverwaltung den gewerblichen Einkünften zu, wenn die Betätigung mit Wiederholungs- und Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird. – Viele Fragen im Zusammenhang mit der Be-



steuerung der Veräußerungsgeschäfte von virtuellen Währungen sind noch streitig. So ist beim Bundesfinanzhof die Rechtsfrage anhängig, ob die Veräußerung von Kryptowährungen überhaupt als privates Veräußerungsgeschäft steuerpflichtig sein kann – wie die Finanzverwaltung meint. Zudem wird diskutiert, ob eventuell ein strukturelles Vollzugsdefizit vorliegt, was zur Rechtswidrigkeit der Besteuerung von Spekulationsgewinnen mit Krypto-Assets führen könnte. Für die Finanzverwaltung ist es nämlich schwierig, Kenntnis von den steuerrelevanten Sachverhalten zu erlangen, vor allem dann, wenn der Kryptohandel über ausländische Handelsplätze läuft.

## F. Neues für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

### I. Steuerfreie Zusatzleistungen

(34) Noch bis zum **31.12.2022** können Einrichtungen der **Gesundheitspflege** einen Betrag von bis zu **4.500 €** ihren Mitarbeitern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn steuerfrei auszahlen. Der Freibetrag kann bis zu seinem Höchstbetrag von 4.500 € (für alle entsprechenden Zahlungen im Zeitraum nach dem 17.11.2021) auch für verschiedene Zahlungen beansprucht werden, etwa nach Maßgabe des Pflegebundesgesetzes, auf Grund des TV-L oder einer freiwilligen Zuzahlung des Arbeitgebers. Die Steuerfreistellung für die **Coronaprämie**, welche bis zum 31.3.2022 allen Arbeitnehmern bis zur Höhe von 1.500 € steuerfrei zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden konnte, findet zudem keine Anrechnung, so dass in Summe für in den begünstigten Einrichtungen Tätige eine Steuerfreistellung von bis zu 6.000 € denkbar ist.

*Hinweis:* Begünstigt sind im Einzelnen Zahlungen an Werk-tige in einer der folgenden Einrichtungen: Krankenhäuser; Einrichtungen für ambulantes Operieren; Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtungen, in denen eine den Krankenhäusern vergleichbare Versorgung erfolgt; Dialyseeinrichtungen; Arztpraxen, Zahnarztpraxen; ambulante Pflegedienste, die ambulante Intensivpflege in Einrichtungen, Wohngruppen oder sonstigen gemeinschaftlichen Wohnformen erbringen; Rettungsdienste; voll- oder teilstationäre Einrichtungen zur Betreuung und Unterbringung älterer, behinderter oder pflegebedürftiger Menschen; ambulante Pflegedienste und Unternehmen, die den vorgenannten voll- oder teilstationären Einrichtungen vergleichbare Dienstleistungen anbieten. Vom Kreis der Anspruchsberechtigten sind **nicht nur Pflegekräfte** umschlossen, sondern auch weitere in den vorgenannten Einrichtungen tätige Arbeitnehmer.

*Allgemeiner Hinweis:* In Umsetzung des von der Bundesregierung angekündigten Entlastungspakets III werden **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber **bis zum 31.12.2024** (und ab dem Zeitpunkt der Verkündung des Gesetzes zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen Mitte Oktober 2022) gewährte Leistungen in Form von **Zuschüssen und Sachbezügen** bis zu **3.000 €** von der Steuer und den Sozialabgaben befreit.

(35) Ebenso wie die vorstehend geschilderte steuerfreie Prämienzahlung an Pflegekräfte sind auch zahl-

reiche weitere Steuerbefreiungen und Möglichkeiten zur Lohnsteuerpauschalierung davon abhängig, dass die jeweilige Zahlung **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird (z.B. steuerfreie Jobtickets, Kindergartenzuschüsse oder Vorteile wie das Aufladen eines privaten Elektrofahrzeugs oder Hybrid-elektrofahrzeugs). Dieses Zusätzlichkeitserfordernis ist nach einer Gesetzesänderung mit Wirkung ab dem Jahre 2020 nur erfüllt, wenn die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet, der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt, die Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und der Arbeitslohn bei Wegfall der Leistung nicht erhöht wird.

*Hinweis:* Unschädlich für die Erfüllung des Zusätzlichkeitserfordernisses ist es nach der gesetzlichen Regelung, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage (wie einer Betriebsvereinbarung oder einem Tarifvertrag) einen Anspruch auf die Zusatzleistung hat.

### II. Gutscheine und Geldkarten

(36) **Sachbezüge** werden bis zur Höhe von **50 € monatlich** von der Steuer- und Sozialversicherungspflicht ausgenommen. Dabei handelt es sich um eine Freigrenze, nicht aber um einen Freibetrag, so dass beim Überschreiten der Summe von 50 € die gesamten Sachbezüge steuerpflichtig werden. Diese Steuerfreistellung ist grundsätzlich **nicht** davon abhängig, dass die Sachbezüge **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Dies gilt aber nicht für **Gutscheine und Geldkarten**. Diese zählen nur dann zu den begünstigten Sachbezügen, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden und darüber hinaus ausschließlich zum Bezug von Waren und Dienstleistungen berechtigen. Begünstigt ist dabei nicht nur der Bezug von Waren oder Dienstleistungen des Arbeitgebers, sondern auch von Akzeptanzstellen (inklusive des Internet-Shops der jeweiligen Akzeptanzstelle). Der Gutschein oder die Geldkarte darf aber weder über eine Barauszahlungsfunktion (unschädlich ist die Auszahlung eines verbleibenden Restguthabens bis zu 1 €) noch über eine Kontonummer (IBAN) verfügen noch für Überweisungen oder den Erwerb von Devisen oder Kryptowährungen verwendet werden können. Auch ist die Einstufung als begünstigt grundsätzlich ausgeschlossen, wenn der Gutschein oder die Geldkarte ausschließlich dazu berechtigt, sie gegen andere Gutscheine oder Geldkarten einzulösen (z.B. über Gutscheinportale).

### III. Entfernungspauschale

(37) Für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Fahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung wird eine **Entfernungspauschale** zum Ansatz gebracht, die rückwirkend für das Jahr 2021 von 0,30 € auf **0,35 €** für jeden Entfernungskilometer angehoben wurde. Für **Fernpendler** gilt für die Jahre

2022 bis 2026 ab dem 21. Entfernungskilometer eine auf **0,38 €** erhöhte Pauschale.

*Hinweis:* Diese erhöhten Pauschalen gelten auch für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten im Rahmen einer betrieblichen oder selbständigen Tätigkeit.

#### IV. Arbeitnehmer-Pauschbetrag

(38) Werden keine höheren Werbungskosten nachgewiesen, gelangt steuerlich ein sog. Arbeitnehmer-Pauschbetrag zum Abzug. Dieser wurde erstmals für das Jahr 2022 von 1.000 € auf **1.200 €** angehoben.

*Hinweis:* Die Erhöhung des Arbeitnehmer-Pauschbetrags wirkt sich nicht aus, wenn die Summe der tatsächlich erwachsenden Werbungskosten unter Einschluss der erhöhten Entfernungspauschale und etwaig der auf das Jahr 2022 ausgedehnten Homeoffice-Pauschale (siehe dazu den nachfolgenden Abschnitt) den Betrag von 1.200 € überschreitet.

#### V. Homeoffice und Arbeitszimmer

(39) Die sog. **Homeoffice-Pauschale**, die ursprünglich nur für die Jahre 2020 und 2021 angesetzt werden können sollte, wird **dauerhaft** gewährt: Danach können Sie steuerlich auch für das Jahr 2022 (und spätere Jahre) einen Pauschalbetrag von **5 €** für jeden Arbeitstag ansetzen, an dem Sie Ihre berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung (z.B. am Küchentisch oder Esstisch) ausgeübt haben. Voraussetzung dafür ist einerseits, dass Sie am jeweiligen Tag keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Tätigkeitsstätte (darunter fällt neben den Betrieb des Arbeitgebers auch der Betrieb eines Kunden) aufgesucht haben. Andererseits kommt die Homeoffice-Pauschale nur zum Ansatz, wenn Sie über kein häusliches Arbeitszimmer verfügen oder die Aufwendungen dafür steuerlich nicht geltend machen. Die Homeoffice-Pauschale kann höchstens bis zu einem erhöhten Gesamtbetrag von **1.000 €** jährlich (für das Jahr 2021 war sie auf 600 € beschränkt) – und damit für 200 Arbeitstage – geltend gemacht werden. Sie ist zudem auf den Arbeitnehmer-Pauschbetrag anzurechnen (siehe dazu den vorstehenden Abschnitt) und wirkt sich damit im Ergebnis nur aus, wenn unter Einschluss der Entfernungspauschale Werbungskosten von insgesamt mehr als 1.200 € anfallen.

*Hinweis:* Die Homeoffice-Pauschale können Sie bei Einhaltung der oben genannten Voraussetzungen auch als selbständiger Unternehmer oder Gesellschafter einer Personengesellschaft geltend machen.

(40) Eine **weitergehende Absetzungsmöglichkeit** eröffnet sich, wenn Sie über ein **häusliches Arbeitszimmer** verfügen. Darunter fällt ein Raum, der nach seiner Ausstattung ausschließlich der Arbeitserledigung vom Schreibtisch aus dient. Sie können den Aufwand für die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers nur geltend machen, wenn Ihnen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (dem Abzug steht bereits ein anderer Ar-

beitsplatz etwa in einem Großraumbüro entgegen). Die Höhe des Abzuges ist auf **1.250 €** jährlich beschränkt, es sei denn, das Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung (z.B. bei einem Handelsvertreter oder einem Verkaufsführer mit Außendienst) – dann können die Kosten für das Arbeitszimmer in voller Höhe steuerlich geltend gemacht werden.

*Hinweis:* Ab dem Jahr 2023 tritt an die Stelle des Höchstbetrages der abzugsfähigen Arbeitszimmerkosten von 1.250 € eine Jahrespauschale in selber Höhe, so dass ein Nachweis der Kosten nur noch erforderlich ist, wenn die Voraussetzungen für den vollständigen Abzug vorliegen.

#### VI. Berufskleidung

(41) Steuerlich sind Aufwendungen für **typische Berufskleidung** als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar. Darunter fällt aber nach einem jüngeren Urteil des Bundesfinanzhofes keinesfalls Aufwand für sog. **bürgerliche Kleidung**, auch wenn diese nur aus beruflichen Anlässen getragen wird und durch die ständige berufliche Nutzung ein hoher Verschleiß eintritt (wie z.B. die schwarze Bekleidung eines Trauerbegleiters).

*Hinweis:* Um typische Berufskleidung handelt es sich nur bei Kleidungsstücken, die nach ihrer Beschaffenheit objektiv nahezu ausschließlich für die berufliche Nutzung bestimmt und geeignet sowie wegen der Eigenart des Berufes nötig sind oder bei denen die berufliche Verwendungsbestimmung sich bereits aus ihrer Beschaffenheit entweder durch dauerhaft angebrachte Firmenembleme oder durch ihre Schutzfunktion (wie bei Schutzanzügen, Arbeitsschuhen) ergibt.

#### VII. Betriebsveranstaltungen

(42) Betriebsveranstaltungen (z.B. ein Sommerfest oder eine Weihnachtsfeier) führen nicht zu Arbeitslohn, soweit die auf jeden anwesenden Arbeitnehmer entfallenden Aufwendungen den Betrag von **110 €** nicht übersteigen (die auf Begleitpersonen entfallenden Kosten werden dem jeweiligen Arbeitnehmer zugerechnet). Über den Betrag von 110 € hinausgehende Aufwendungen sind steuerpflichtig, wobei der Arbeitgeber insoweit die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben kann. Begünstigt sind bis zu zwei Veranstaltungen im Jahr. Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass eine begünstigte Betriebsveranstaltung nur dann vorliegt, wenn sie **sämtlichen Betriebsangehörigen** offensteht. Gegenwärtig ist beim Bundesfinanzhof die Rechtsfrage anhängig, ob diese Beurteilung zutreffend ist, oder etwa auch eine Weihnachtsfeier begünstigt ist, an der nur Vorstandsmitglieder teilnehmen.

*Hinweis:* Bis zur höchstrichterlichen Entscheidung ist aus Gründen der Vorsicht die Beurteilung durch die Finanzverwaltung zugrunde zu legen. Ausdrücklich begünstigt ist aber auch eine **abteilungsweise** durchgeführte Veranstaltung. Das Recht zur Teilnahme darf aber nach Sicht der Finanzverwaltung nicht

von der Stellung des Arbeitnehmers oder seiner Gehaltsgruppe abhängig sein.

## VIII. Sozialversicherungsrecht

(43) Im kommenden Jahr 2023 trägt eine **Erhöhung** der Beitragsbemessungsgrenzen in der Sozialversicherung zu einem Anstieg der Beiträge bei. Vorgesehen sind die folgenden **Anhebungen**:

	2023 – neu –	2022 – alt –
Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung (a) West	7.300 € monatlich	7.050 € monatlich
(b) Ost	7.100 € monatlich	6.750 € monatlich
Beitragsbemessungsgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung (bundeseinheitlich)	4.987,50 € monatlich	4.837,50 € monatlich
Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (bundeseinheitlich)	66.600 € jährlich	64.350 € jährlich

## G. Steuerermäßigungen für den Privathaushalt

(44) Ab dem 1.10.2022 ist die Geringfügigkeitsgrenze für **Minijobber** von 450 € auf **520 €** monatlich angehoben worden. Damit ist auch die Möglichkeit der pauschalen Versteuerung mit 2 % über die Minijob-Zentrale bis zu dieser Betragsgrenze ausgeweitet worden – gleichgültig, ob der Minijobber betrieblich oder in Ihrem Privathaushalt beschäftigt wird.

(45) Mittelbare Auswirkungen hat die Anhebung der Geringfügigkeitsgrenze auch auf den **Steuerabzug**, den Sie beim Einsatz von Minijobbern im Privathaushalt wie auch bei der Inanspruchnahme von haushaltsnahen Dienstleistungen, von Pflegeleistungen und von Handwerkerleistungen nach folgender Maßgabe erreichen können:

Begünstigte Tätigkeit im Privathaushalt	Kürzung der Einkommensteuer um ...
<i>Minijobber</i> (Arbeitslohn bis zu 450 € [bis September 2022] bzw. bis zu 520 € [ab Oktober 2022] monatlich)	<b>20 %</b> der Aufwendungen, <b>höchstens 510 € jährlich</b> (erreichbar bei Aufwendungen von 2.550 €)
<i>Haushaltsnahe Dienstleistungen, sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis, Pflege- und Betreuungsleistungen</i>	<b>20 %</b> der Arbeitskosten, <b>höchstens 4.000 € jährlich</b> (erreichbar bei Aufwendungen von 20.000 €)
<i>Handwerkerleistungen</i> (nicht für öffentlich geförderte Leistungen)	<b>20 %</b> der Arbeitskosten, <b>höchstens 1.200 € jährlich</b> (erreichbar bei Aufwendungen von 6.000 €)

**Wichtige Hinweise:** Da der Steuererminderungsbetrag für **Minijobber im Privathaushalt** mit 510 € jährlich nicht erhöht wur-

de, wirkt sich die Anhebung des begünstigten Entgelts nur dann aus, wenn Sie den Minijobber nicht ganzjährig, sondern etwa erst ab dem Herbst 2022 beschäftigt haben. – Im Übrigen gilt: Die obenstehenden Steuererminderungsbeträge können **nebeneinander**, aber von Ehegatten und Alleinstehenden, die in einem Haushalt zusammenleben, jeweils nur einmal geltend gemacht werden. Begünstigt sind stets nur Aufwendungen für **Arbeitsleistungen**, nicht hingegen der Materialaufwand. Den Steuerabzug erhalten Sie für haushaltsnahe Dienstleistungen und für Handwerkerleistungen nur, soweit über die durchgeführten Arbeiten eine **Rechnung** vorliegt, und die **Zahlung unbar** auf ein Konto des Leistenden erfolgt (deswegen ist die Belastung eines Verrechnungskontos bei einer Handwerker-GmbH, die Leistungen an einen ihrer Gesellschafter erbracht hat, nicht begünstigt). Die Steuererminderung für Pflege- und Betreuungsleistungen ist dagegen nicht davon abhängig, ob eine Rechnung erteilt und diese unbar bezahlt wurde. Für Minijobber muss der Nachweis der Minijob-Zentrale über die Entrichtung der gesetzlichen Pauschalabgaben beigebracht werden. Ist eine **Wohnungseigentümergeinschaft** Auftraggeber, muss für die Abzugsfähigkeit der Anteil der steuerbegünstigten Kosten je Wohnungseigentümer individuell ausgewiesen werden. Als **Mieter** können Sie die Steuerermäßigung beanspruchen, wenn Ihr Anteil an den begünstigten, vom Vermieter unbar gezahlten Aufwendungen entweder aus der Jahresrechnung hervorgeht oder durch eine Bescheinigung des Vermieters oder Verwalters nachgewiesen wird.

*Gestaltungshinweis:* Haben Sie Höchstbeträge für den Steuerabzug im Jahre 2022 **noch nicht ausgeschöpft**, kann zu erwägen sein, begünstigte Arbeiten noch in das laufende Jahr **vorzuziehen**. Anderenfalls ist aus steuerlicher Sicht erwägenswert, sie in das kommende Jahr 2023 zu **verschieben**. Maßgeblich für die Steuererminderung ist das Jahr, in dem die Rechnung **bezahlt** wird.

(46) In der folgenden Übersicht wird differenzierend dargestellt, welche Leistungen entweder als **haushaltsnahe Dienstleistungen** oder als **Handwerkerleistungen** begünstigt resp. von der steuerlichen Geltendmachung ausgenommen sind. **Neuerungen** gegenüber früheren Jahren werden kursiv hervorgehoben. Daneben wird auf ein wichtiges Urteil zu **Pflege- und Betreuungsleistungen** hingewiesen.

- (a) **Haushaltsnahe Dienstleistungen** sind solche, die den Einsatz eines Fachmanns nicht unbedingt erforderlich machen, z.B.
- ▷ Reinigung der Wohnung oder Putzen der Fenster;
  - ▷ Zubereitung von Mahlzeiten innerhalb des Haushalts (auch in einem Alters- und Pflegeheim oder Seniorenstift);
  - ▷ Gartenpflegearbeiten innerhalb des Grundstücks (etwa Rasenmähen, Heckenschneiden, Gehwegreinigung, Winterdienst);
  - ▷ Umzugsleistungen;
  - ▷ die *Reinigung des Gehwegs (nicht aber der Fahrbahn) sowie der Winterdienst für den Gehweg*;
  - ▷ Pflege von Angehörigen (durch einen Pflegedienst);
  - ▷ Versorgung und Betreuung eines in den Haushalt aufgenommenen Haustieres nebst Ausführen des Hundes.

**Nicht begünstigt** sind Entsorgungsleistungen (z.B. *Müllabfuhr und Schmutzwasserentsorgung*), Ablesedienste

und die Abrechnung bei Verbrauchszählern, Kontrollaufwendungen des TÜV (z.B. für den Fahrstuhl oder Treppenlift), Gebühren für den Anschluss an eine Alarmüberwachungszentrale sowie für ein Pflegebett.

- (b) **Handwerkerleistungen** sind alle Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten (unabhängig davon, ob sie den Einsatz eines Fachmannes erforderlich machen), z.B.
- ▷ Arbeiten an Innen- und Außenwänden sowie an Dach, Fassade und Garage;
  - ▷ Abflussrohrreinigung innerhalb des Grundstücks;
  - ▷ Baugerüstaufstellung;
  - ▷ Modernisierung (auch Austausch) von Bodenbelägen, Fenstern, Türen oder der Einbauküche;
  - ▷ Installation, Wartung und Reparatur eines Breitbandkabels innerhalb des Grundstücks;
  - ▷ Dachrinnenreinigung;
  - ▷ Gartengestaltung;
  - ▷ Schornsteinfegerleistungen (sowohl Mess- oder Überprüfungsarbeiten wie auch Aufwendungen für Reinigungs- und Kehrarbeiten);
  - ▷ Graffitiabeseitigung;
  - ▷ Reparaturen und Wartungen von Gegenständen im Haushalt (etwa der Waschmaschine, des Fernsehers oder des Computers – die Arbeiten müssen aber im Haushalt durchgeführt werden);
  - ▷ Ausschachtungsarbeiten an den Kelleraußenwänden zur Ermittlung eines Feuchtigkeitsschadens;
  - ▷ Montageleistungen beim Erwerb neuer Möbel sowie für Insektenschutzgitter und Kellerschachtabdeckungen;
  - ▷ Klavierstimmen.

**Nicht begünstigt** sind Arbeiten im Zuge einer Neubau- maßnahme, der Anschluss an die öffentliche Abwasser- entsorgungsanlage, der *Ausbau des allgemeinen Versor- gungsnetzes* sowie die *Erschließung einer Straße*.

- (c) **Pflege- und Betreuungsleistungen** sind auch *begünstigt*, wenn sie für einen Dritten (etwa den Vater) in dessen Haushalt erbracht werden. Voraussetzung ist dann aber, dass Sie der Auftraggeber sind und nicht lediglich Kos- tenersatz leisten.

(47) In Zeiten der **Energiekrise** kann zudem von Be- deutung sein, dass eine Steuerermäßigung auch für energetische Sanierungsmaßnahmen gewährt wird, welche Sie an einer zu **eigenen Wohnzwecken** genutz- ten Immobilie (Eigentumswohnung oder Wohngebäude) durchführen lassen. Voraussetzung dafür ist, dass die Immobilie bei Beginn der Sanierungsmaßnahme **älter als zehn Jahre** ist; hierfür kommt es auf den Beginn der Herstellung an. **Begünstigte Baumaßnahmen** sind:

- ▷ die Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen oder Ge- schossdecken;
- ▷ die Erneuerung der Fenster und Außentüren;
- ▷ die Erneuerung oder der Einbau einer Lüftungsanlage;
- ▷ die Erneuerung der Heizungsanlage;
- ▷ der Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Be- triebs- und Verbrauchsoptimierung sowie
- ▷ die Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind.

*Gestaltungshinweis:* **Begünstigt** sind nicht nur Arbeits-, son- dern auch **Materialkosten**. Für die energetische Sanierungs- maßnahme erhalten Sie im Jahr ihres Abschlusses sowie im folgenden Jahr eine Ermäßigung der festgesetzten Einkom- mensteuer in Höhe von 7 % der Aufwendungen (höchstens je- doch jeweils 14.000 €) sowie im übernächsten Jahr nochmals 6 % der Aufwendungen (höchstens jedoch 12.000 €). Der Höchstbetrag der Steuerermäßigung beläuft sich danach auf **40.000 €**. Hinzu kommt eine weitere Steuerermäßigung bei Be- auftragung eines vom Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhr- kontrolle (BAFA) zugelassenen Energieberaters, der die ener- getischen Maßnahmen planerisch begleitet oder beaufsichtigt: Die festgesetzte Einkommensteuer vermindert sich dann noch- mals um 50 % der Aufwendungen für den Energieberater. Der Höchstbetrag der Steuerermäßigung von 40.000 € kann auch zeitgleich oder nacheinander für mehrere begünstigte Objekte in Anspruch genommen werden – etwa für Ihren Hauptwohn- sitz und eine in der EU oder im EWR belegene Ferienwohnung, die indes nicht vermietet werden darf.

*Hinweis:* Voraussetzung für die Förderung ist, dass die jewei- lige energetische Sanierungsmaßnahme von einem **Fachunter- nehmen** ausgeführt wird und von diesem durch eine nach amt- lich vorgeschriebenem Muster erstellte Bescheinigung nach- gewiesen wird, dass die Voraussetzungen für die Gewährung der Steuerermäßigung dem Grunde und der Höhe nach erfüllt sind. Es muss zudem eine in deutscher Sprache ausgefertigte Rechnung vorliegen, deren Begleichung unbar auf das Konto des Erbringers der Leistung zu erfolgen hat. Die begünstigten energetischen Maßnahmen werden gefördert, wenn mit ihrer Durchführung nach dem 31.12.2019 begonnen wurde und sie vor dem **1.1.2030** abgeschlossen werden.

## H. Neues für Gemeinnützige

### I. Holding- und Kooperationsprivileg

(48) Für steuerbegünstigte Körperschaften und Ver- mögenmassen (z.B. gemeinnützige Vereine oder Stif- tungen) eröffnet sich mit dem sog. **Kooperationsprivileg** eine wichtige neue **Gestaltungsmöglichkeit**. Wirkt die steuerbegünstigte Körperschaft nämlich mindestens mit einer weiteren Körperschaft (z.B. GmbH) planmäßig zusammen, kann diese Gesellschaft ebenfalls als steu- erbegünstigt errichtet werden, auch wenn sie einen durchaus kommerziellen Zweck verfolgt (z.B. die Er- bringung von Wäscherei- oder EDV-Dienstleistungen). Die Leistungen, welche im Rahmen der Kooperation ausgetauscht werden, sind dann von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit.

*Gestaltungshinweis:* Das Kooperationsprivileg sollte nicht leichtfertig umgesetzt werden; denn Leistungsbeziehungen der kooperierenden Gesellschaft zu Dritten bleiben steuer- pflichtig. Insoweit ist etwa zu prüfen, ob das Drittgeschäft ver- lustträchtig ist. Dies stünde der Gemeinnützigkeit der Koope- rationsgesellschaft unmittelbar entgegen. – Entschließt man sich zur Umsetzung des Kooperationsprivilegs, so bedarf das planmäßige Zusammenwirken einer Regelung nicht nur in der Satzung der kooperierenden Gesellschaft, sondern auch in der Satzung der bereits steuerbegünstigten Körperschaft oder

Vermögensmasse. Dabei ist in beiden Satzungen die Art und Weise der Kooperation zu bestimmen und der Kreis der kooperierenden Gesellschaften anzugeben (hier kann auch auf einen Unternehmensverbund verwiesen werden, wobei dann dem Finanzamt eine Liste der kooperierenden Gesellschaften zu überreichen ist; ein interessanter Ansatz zur Vermeidung steuerlicher Satzungsänderungen beim Hinzukommen oder Ausscheiden von Kooperationspartnern). Wird die Geltung des Kooperationsprivilegs bei bestehenden Gesellschaften ab dem Jahre 2023 angestrebt, so müssen die Satzungsänderungen bereits im Jahr 2022 beschlossen und eingetragen werden.

(49) Nach dem sog.  **Holdingprivileg**  ist eine Körperschaft auch dann als steuerbegünstigt anzuerkennen, wenn sie gemäß ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, indes lediglich Anteile an steuerbegünstigten Kapitalgesellschaften hält und verwaltet. Dabei ist es nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht schädlich, wenn eine dergestalt als steuerbegünstigt errichtete Holdinggesellschaft auch Anteile an einer nicht steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft hält.

*Gestaltungshinweis:* Im Unterschied zum Kooperationsprivileg sind Leistungsbeziehungen zwischen der Holdinggesellschaft und den steuerbegünstigten Tochter-Kapitalgesellschaften grundsätzlich nicht steuerfrei gestellt, was in die Überlegung münden kann, das Holdingprivileg lediglich als Übergangsstufe bis zur satzungsmäßigen Umsetzung des Kooperationsprivilegs zu nutzen.

## II. Unmittelbarkeit und Ausschließlichkeit

(50) Mit der Gemeinnützigkeit einer steuerbegünstigten Körperschaft sind  **hohe Anforderungen**  verbunden, die sowohl in der Satzung zu verankern sind als auch von der tatsächlichen Geschäftsführung umgesetzt werden müssen. So muss eine Förderung der Allgemeinheit  **selbstlos, ausschließlich**  und  **unmittelbar**  erfolgen. Gerade mit den beiden zuletzt genannten Anforderungen hat sich die Rechtsprechung in jüngerer Zeit vertiefend auseinandergesetzt. Daraus ergeben sich wichtige Erkenntnisse für die Praxis:

(a) Das Gebot der  **Ausschließlichkeit**  gibt vor, dass eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgen darf. Wirtschaftliche Tätigkeiten außerhalb der Verfolgung der steuerbegünstigten Zwecke dürfen nur entfaltet werden, wenn sie eine dienende Funktion haben; sie dürfen mithin nicht zum Eigenzweck werden oder gar im Vordergrund stehen. Soll eine weitere steuerbegünstigte Tätigkeit aufgenommen werden, so darf dies ohne Verstoß gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben erst geschehen, wenn insoweit die Satzung der steuerbegünstigten Körperschaft geändert und diese Satzungsänderung im Vereins- oder Handelsregister eingetragen ist.

(b) Der Grundsatz der  **Unmittelbarkeit**  gibt vor, dass eine gemeinnützige Körperschaft selbst oder durch sog. Hilfspersonen ihre steuerbegünstigten Zwecke verfolgen muss. Nach der jüngeren Rechtsprechung handelt eine steuerbegünstigte Körperschaft aber auch dann noch unmittelbar, wenn sie mit anderen steuerbegünstigten

Körperschaften arbeitsteilig zur Verwirklichung eines steuerbegünstigten Zwecks zusammenwirkt. Ebenso steht eine staatliche Beileihung oder eine Tätigkeit in Erfüllung von Pflichtaufgaben einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft der Gemeinnützigkeit nicht entgegen.

## I. Neues für juristische Personen des öffentlichen Rechts

### I. Neues Umsatzsteuerrecht ab dem 1.1.2023

(51) Für juristische Personen des öffentlichen Rechts (z.B. staatliche Hochschulen oder Gebietskörperschaften) treten nunmehr unabänderlich ab dem 1.1.2023 wesentliche Änderungen im Hinblick auf ihre umsatzsteuerliche Behandlung ein. Die wesentlichen Eckpunkte dazu sind:

(a) Anders als bisher ist die umsatzsteuerliche Behandlung der juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht mehr von ihrer ertragsteuerlichen Einstufung abhängig. So waren bislang nur solche Umsätze umsatzsteuerbar, die in einem sog. Betrieb gewerblicher Art erzielt worden sind, der wiederum erst begründet wurde, wenn nachhaltig Umsätze von mehr als 45.000 € jährlich erzielt worden sind. Diese  **Umsatzgrenze**  fällt für Zwecke der Umsatzsteuer ab dem 1.1.2023  **weg** , so dass Umsätze „ab dem ersten Euro“ umsatzsteuerrechtlich zu erfassen sind.

(b) Umsatzsteuerbar sind zukünftig grundsätzlich auch Umsätze aus einer  **hoheitlichen Tätigkeit** . Dies gilt nur dann nicht, wenn vergleichbare Leistungen umsatzsteuerfrei sind (ohne sog. Optionsmöglichkeit) oder der aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 € jährlich nicht übersteigt oder die Leistung der juristischen Person des öffentlichen Rechts von Gesetzes wegen einem sog. Annahmезwang unterliegt, so dass sie von dritter Seite nicht bezogen werden kann.

(c) Auch die  **Vermögensverwaltung**  (z.B. die langfristige Überlassung von Räumlichkeiten oder die Rechteüberlassung) wird ab dem kommenden Jahr umsatzsteuerbar.

*Hinweis:* Maßgeblich für die umsatzsteuerliche Behandlung ist grundsätzlich der Zeitpunkt der Beendigung der Leistung. Es sollten mithin vor dem 1.1.2023 Maßnahmen ergriffen und dokumentiert werden, welche der Umstellung auf die ausgeweitete umsatzsteuerliche Erfassung dienen (z.B. Vertragsanpassung sowie die Sicherstellung der zutreffenden buchhalterischen Erfassung). Hilfreich kann sein, über ein sog. Tax Compliance Management System die vollständige und rechtzeitige Erfassung entsprechender Sachverhalte zu gewährleisten.

## II. Einholung einer verbindlichen Auskunft

(52) Besteht Unklarheit darüber, wie ein bestimmter Sachverhalt im Hinblick auf die neue umsatzsteuerliche

Behandlung einzustufen ist, kann bei dem für die juristische Person des öffentlichen Rechts zuständigen Finanzamt eine sog. verbindliche Auskunft eingeholt werden, die **Rechtssicherheit** verschafft. Eine solche verbindliche Auskunft wird grundsätzlich nur erteilt, wenn der ihr zugrundeliegende Sachverhalt noch nicht verwirklicht ist. Von diesem Grundsatz macht die Finanzverwaltung aber eine Ausnahme, sofern ein Dauersachverhalt auf Grund einer Gesetzesänderung nur dann unverändert fortgeführt werden soll, wenn keine wesentlichen negativen Steuerfolgen eintreten. Dies ermöglicht es juristischen Personen des öffentlichen Rechts, auch mit Bezug auf Sachverhalte, die schon gelebt werden, eine verbindliche Auskunft im Hinblick auf die gesetzliche Neuregelung zu beantragen.

*Hinweis:* Ein solcher Antrag sollte möglichst **frühzeitig** gestellt werden, da gegenwärtig nicht absehbar ist, ob er von Seiten der Finanzverwaltung auch noch beschieden wird, wenn er erst zu einem Zeitpunkt eingereicht wird, zu dem das neue Recht bereits gilt.

### III. Kostenteilungsgemeinschaft

(53) Ein Instrument zur **Reduzierung** der zukünftigen **Umsatzsteuerlast** kann die Gründung einer Kostenteilungsgemeinschaft sein. Als solche kann ein Personenzusammenschluss (z.B. GmbH oder Verein) gegründet werden, der etwa ein **Rechenzentrum** betreibt und insofern Rechner-Dienstleistungen an seine Mitglieder (z.B. Kommunen) erbringt. Die Leistungen der Kostenteilungsgemeinschaft sind dann umsatzsteuerfrei, sofern diese als Gegenleistung lediglich einen Kostenersatz erlangt.

*Hinweis:* Über eine Kostenteilungsgemeinschaft können somit weiterhin Leistungen ohne umsatzsteuerliche Belastung erbracht werden, die bislang als sog. Beistandsleistungen nicht umsatzsteuerbar sind. Die Kostenteilungsgemeinschaft muss aber ein eigenständiger Rechtsträger sein, was es erforderlich machen kann, Einrichtungen – wie das vorstehend beispielhaft angeführte Rechenzentrum – von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts auf den neuen Rechtsträger zu verlagern.

## J. Neues zur Umsatzsteuer

### I. Neue Umsatzsteuersatzermäßigungen

(54) Auf Grund der Corona-Pandemie war geregelt worden, dass nach dem 30.6.2020 erbrachte **Gastronomieleistungen** dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % unterliegen. Davon ausgenommen ist die Abgabe von Getränken (insofern beträgt die Umsatzsteuer 19 %). Diese Umsatzsteuersatzermäßigung sollte bislang mit dem 31.12.2022 auslaufen, wird nunmehr aber bis zum **31.12.2023** einschließlich **verlängert**.

(55) Ebenso wird der Umsatzsteuersatz für **Gaslieferungen** über das Erdgasnetz sowie von **Wärme** über ein

Wärmenetz befristet vom 1.10.2022 bis zum 31.3.2024 von 19 % auf **7 % gesenkt**.

*Hinweis:* Der Gasverbrauch eines Kunden unterliegt auch dann im vollen Umfang dem (ermäßigten) Steuersatz, der am Ende des Ablesezeitraums gilt, wenn zu Beginn dieses Zeitraums noch nicht der (ermäßigte) Steuersatz gegolten hat.

(56) Eine weitere Änderung betrifft **Land- und Forstwirte**, deren Gesamtumsatz im Jahr 2022 nicht mehr als 600.000 € betragen hat: Für sie wird der **Durchschnittssatz** und die **Vorsteuerpauschale** ab dem 1.1.2023 von 9,5 % auf **9 %** angepasst.

*Hinweis:* Dies führt dazu, dass sich der Vorteil der begünstigten Land- und Forstwirte aus der Überwälzung der pauschalierten Umsatzsteuer auf den Abnehmer mindert.

## II. Neues zu Umsatzsteuerbefreiungen

(57) Die Umsatzsteuerbefreiungen nach nationalem Recht sind nach Maßgabe der höchstrichterlichen Rechtsprechung **restriktiv** auszulegen, wenn die entsprechenden Freistellungen nach dem europäischen Mehrwertsteuerrecht enger als die deutschen sind. Davon waren in jüngerer Zeit insbesondere **unterrichtende Tätigkeiten** betroffen, die nur noch umsatzsteuerfrei sein sollen, wenn sie der „Vermittlung, Vertiefung und Entwicklung von Kenntnissen und Fähigkeiten in Bezug auf ein breites und vielfältiges Spektrum von Stoffen dienen“. Unter Zugrundelegung dieses Verständnisses hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass – anders als dies zuvor beurteilt wurde – **Sportunterricht** (etwa Schwimmen, Tennis und Judo) **nicht umsatzsteuerfrei** sein kann.

*Hinweis:* Wie verlautet, prüft die Finanzverwaltung gegenwärtig, wie sie die verschärfte Rechtsprechung einordnet und anwendet. Vertrauensschutz gilt zudem in Fällen, in denen für ein abgeschlossenes Jahr die Umsatzsteuererklärung abgegeben wurde und die Finanzverwaltung ihr gefolgt ist oder aber einen Steuerbescheid erlassen hat.

## III. Abgrenzung von Zuschuss und Entgelt

(58) Ein Zuschuss, den ein Unternehmen erlangt, unterliegt anders als ein Entgelt (für eine Leistung) **nicht der Umsatzsteuer**. Dies führt wiederkehrend zu Abgrenzungsfragen. Abstrakt gesprochen liegt ein umsatzsteuerrechtlich relevanter Vorgang vor, wenn derjenige, der das Entgelt entrichtet (Geld oder Geldeswert), dafür einen „verbrauchsfähigen Vorteil“ erlangt. Dies ist noch nicht der Fall, wenn mit der Zahlung keine konkrete Gegenleistung verknüpft ist, sondern vielmehr der Zahlungsempfänger gefördert werden soll.

*Hinweis:* So sah der Bundesfinanzhof kein Entgelt darin, dass ein Sportverein Zuschüsse einer Gemeinde erhalten hatte und verpflichtet war, die im Eigentum der Gemeinde stehenden Sportanlagen zu pflegen. Maßgeblich dafür war, dass dem Sportverein nicht auferlegt worden war, ein konkretes Sport-

angebot an die Bevölkerung zu unterbreiten und insoweit auch keine Aufgabe der Gemeinde übernommen hatte. In der Praxis ist stets zu prüfen, ob das Interesse der Förderung des Zahlungsempfängers (dies spricht für einen Zuschuss) oder das Interesse des Zahlenden (dies spricht für ein Entgelt) im Vordergrund steht.

#### IV. Hinweise zum Vorsteuerabzug

(59) Für Vorleistungen eines anderen Unternehmers steht Ihnen der Vorsteuerabzug zu, wenn Sie diese Vorleistungen für umsatzsteuerpflichtige Tätigkeiten einsetzen (oder aber für umsatzsteuerfreie, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, wie etwa Ausfuhrlieferungen). Wird ein Gegenstand sowohl für unternehmerische wie auch nichtunternehmerische Zwecke verwendet, besteht grundsätzlich ein **Zuordnungswahlrecht** zum Unternehmen (mit Ausnahme von Grundstücken, bei denen der Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, soweit sie nicht für Zwecke des Unternehmens genutzt werden). Erfolgt eine vollständige Zuordnung zum Unternehmen, so unterliegt eine spätere Verwendung im privaten Bereich mit den darauf entfallenden Aufwendungen der Umsatzsteuer. Soweit der Gegenstand indes nicht dem Unternehmen zugeordnet wird, später aber unternehmerisch genutzt wird, scheidet nach Sichtweise der deutschen Finanzverwaltung eine Nachholung des Vorsteuerabzuges aus. Die **Zuordnungsentscheidung** ist spätestens bis zur gesetzlichen Regelabgabefrist für Steuererklärungen zu treffen und damit bis zum 31.7. des Folgejahres (s. aber zur Fristverlängerung Tz. 64). Dokumentiert wird die Zuordnungsentscheidung etwa, indem der Vorsteuerabzug geltend gemacht oder ein Schreiben über den Umfang der Zuordnung zum Unternehmensvermögen an das Finanzamt gerichtet wird.

*Hinweis:* Maßgeblich für die Zuordnung sind nach außen hin objektiv erkennbare Anhaltspunkte wie z.B. auch der Abschluss eines Vertrages mit dem Recht zum Weiterverkauf des aus einer Photovoltaikanlage erzeugten Stroms (wird ein solcher Vertrag vor Ablauf der Zuordnungsfrist abgeschlossen, später aber erst der Vorsteuerabzug beansprucht, ist im Abschluss des Vertrages die maßgebliche Zuordnungsentscheidung zu sehen).

#### V. Aufsichtsratsmitglieder

(60) Sind Sie im Aufsichtsrat oder Beirat einer Gesellschaft tätig? Dann sind Sie nach gewandelter Verwaltungsauffassung **nicht** im umsatzsteuerrechtlichen Sinne **unternehmerisch** tätig, wenn Sie nur Festvergütungen erhalten und damit kein Vergütungsrisiko tragen. Bei Mischvergütungen wird davon ausgegangen, dass die Unternehmereigenschaft gegeben ist, wenn mindestens **10 %** der Vergütung **variabel** sind. Bei der Prüfung, ob diese 10 %-Grenze der Gesamtvergütung einschließlich erhaltener Aufwandsentschädigungen erreicht wird, sind nur die Vergütungsbestandteile zu berücksichtigen, die für Leistungen gezahlt werden, die in dem betreffenden Geschäftsjahr der Gesellschaft aus-

geführt werden. Dafür ist eine **Prognose** zu Beginn des Geschäftsjahres der Gesellschaft vorzunehmen – bei einem kalenderjahrgleichen Geschäftsjahr somit zu **Beginn** des Jahres **2023** (nachträgliche Änderungen bleiben unberücksichtigt).

#### VI. Umsatzsteuerliche Organschaft

(61) Von einer umsatzsteuerlichen Organschaft wird gesprochen, wenn eine Kapitalgesellschaft (oder – bei alleiniger unmittelbarer und mittelbarer Beherrschung durch einen einzigen Gesellschafter – auch eine Personengesellschaft) in finanzieller, wirtschaftlicher oder organisatorischer Hinsicht in ein anderes Unternehmen eingegliedert ist. Das untergeordnete Unternehmen bildet dann zusammen mit dem übergeordneten (dem sog. Organträger) ein einziges Unternehmen, so dass Umsätze innerhalb des Organkreises nicht umsatzsteuerbar sind. Dies kann von **Vorteil** sein, wenn der Organträger nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (etwa als Vermietungsunternehmen oder Krankenhaus). Von **Nachteil** kann die umsatzsteuerliche Organschaft insbesondere sein, wenn die Organgesellschaft in Insolvenz geraten sollte, da dann der Organträger die Umsatzsteuern der untergeordneten Organgesellschaft schuldet resp. Vorsteuern, die auf Eingangsleistungen für die Organgesellschaft entfallen, zurückerzahlen hat.

*Hinweis:* Gegenwärtig streitig ist vor dem Europäischen Gerichtshof, ob eine umsatzsteuerliche Organschaft tatsächlich bedingt, dass der Organträger alleiniger Schuldner der Umsatzsteuer ist (was sich im Insolvenzfall – wie dargestellt – nachteilig auswirkt) oder aber die Gruppe der in der Organschaft zusammengefassten Unternehmen selbst Steuerpflichtiger ist. Sollte letzteres der Fall sein, hätte dies umwälzende Auswirkungen auf das deutsche Umsatzsteuerrecht.

#### K. Verzinsung von Steuernachzahlungen

(62) Kommt es zu Steuernachzahlungen, so werden diese – ebenso wie Steuererstattungen – nach dem Ablauf einer Karenzzeit **verzinst**. Die Karenzzeit beträgt grundsätzlich 15 Monate nach dem Ablauf des Jahres, für das die Steuer entstanden ist (auf Grund der Coronapandemie gelten aber erstmals für den Besteuerungszeitraum 2019 verlängerte Fristen, siehe dazu auch den nachfolgenden Abschnitt L). Nachzahlungszinsen können grundsätzlich nicht steuermindernd geltend gemacht werden, wohingegen Erstattungszinsen zu versteuern sind. Nach einem Urteil des Bundesverfassungsgerichtes hat der Gesetzgeber den Zinssatz ab dem **1.1.2019** auf 0,15 % für jeden Monat, d.h. **1,8 % für jedes Jahr**, reduziert (von zuvor 0,5 % je vollem Kalendermonat). Eine erste Evaluierung der Zinshöhe erfolgt spätestens zum 1.1.2024.

(63) **Unverändert** bleibt aber der Zinssatz von **0,5 % monatlich** (d.h. 6 % für jedes Jahr) für Fälle der Stundung oder für hinterzogene Steuern. Gleiches gilt, wenn ein Steueranspruch durch Einspruch oder Klageerhebung angefochten und die sog. Aussetzung der Vollzie-

hung des Steueranspruchs beantragt und gewährt wird, die streitige Steuer also bis zur Entscheidung über die Anfechtung nicht gezahlt wird.

### L. Verlängerung von Steuererklärungsfristen

(64) Die Frist zur Abgabe der Steuererklärungen ist auch für die Besteuerungszeiträume **2020 bis 2024 verlängert** worden, wobei danach differenziert wird, ob Sie hinsichtlich der Abgabe der Steuererklärung durch einen Steuerberater beraten werden oder nicht. In der folgenden Tabelle werden die noch laufenden Fristen zusammenfassend dargestellt:

Besteuerungszeitraum	Beratene Steuerpflichtige	nicht beratene Steuerpflichtige
2021	31.08.2023	31.10.2022
2022	31.07.2024	02.10.2023
2023	02.06.2025	02.09.2024
2024	30.04.2026	31.07.2025
2025	01.03.2027	31.07.2026

*Hinweis:* Für Land- und Forstwirte enden die Fristen noch später – im Fall der Beratung läuft die Frist jeweils fünf Monate, bei eigenständiger Abgabe der Erklärung jeweils sechs Monate länger.

*Hinweis:* Ebenso sind die Fristen zur **Anpassung der Steuervorauszahlungen** verlängert worden. Dadurch kann bei einer sich verschlechternden Einkünfte-situation eine Minderung der Liquiditätsbelastung vor – ggf. aufgeschobener – Abgabe und etwaig zeitlich verzögerter Bearbeitung der Einkommen- oder Körperschaftsteuererklärung durch das Finanzamt erreicht werden. Für das Jahr 2021 ist danach eine Anpassung der Vorauszahlungen noch möglich bis zum 30.9.2023, für das Jahr 2022 bis zum 31.8.2024, für das Jahr 2023 bis zum 30.6.2025 und für das Jahr 2024 bis zum 31.5.2026.

(65) Auch die Karenzzeiten, in denen die **Verzinsung** einer Steuernachzahlung (ebenso aber eines Erstattungsanspruchs) **noch nicht erfolgt**, sind **verlängert** worden. Der allgemeine Zinslauf beginnt für den Besteuerungszeitraum 2020 am 1.10.2022, für den Besteuerungszeitraum 2021 am 1.10.2023, für den Besteuerungszeitraum 2022 am 1.9.2024, für den Besteuerungszeitraum 2023 am 1.7.2025 und für den Besteuerungszeitraum 2024 am 1.6.2026.

### M. Inflationsausgleich

(66) Im Hinblick auf die aktuellen Preissteigerungen werden die Eckwerte des **Einkommensteuertarifs** (mit Ausnahme des Betrages, ab dem die sog. Reichensteuer greift) **nach rechts verschoben**. Dadurch wird eine inflationsbedingt höhere Einkommensbesteuerung gemindert. Im Einzelnen ergeben sich folgende Erhöhungen (die angegebenen Beträge betreffen die sog. Ein-

zelveranlagung; im Falle der Zusammenveranlagung von Ehegatten sind sie zu verdoppeln).

Jahr	steuer-freies Ein-kommen bis	Progressi-onsstufe (24 % - 41,9 %) ab einem Einkom-men von	Spitzen-steuersatz (42 %) ab einem Einkom-men von	„Reichen-steuer“ (45 %) für ein Einkommen oberhalb von
2022	10.347 €	14.927 €	58.597 €	277.826 €
2023	10.632 € (+ 2,75 %)	15.787 € (+ 5,76 %)	61.972 € (+ 5,75 %)	277.826 € (+ 0 %)
2024	10.932 € (+ 2,82 %)	16.180 € (+ 2,48 %)	63.515 € (+ 2,48 %)	277.826 € (+ 0 %)

(67) Ebenso wird das **Kindergeld** ab dem 1. Januar 2023 für das erste und zweite Kind von 219 € um 18 € und für das dritte Kind von 225 € um 12 € monatlich auf einheitlich **237 €** angehoben. Für das vierte und jedes weitere Kind beträgt das Kindergeld unverändert 250 € monatlich.

*Hinweis:* Damit einhergehend werden auch die Kinderfreibeträge angehoben, und zwar rückwirkend ab dem 1.1.2022 um 160 € von 8.388 € auf 8.548 € je Kind und sodann für das Jahr 2023 auf 8.688 € und für das Jahr 2024 auf 8.916 €. – Der Kinderfreibetrag gelangt einkommensmindernd zur Anwendung, wenn dies zu einer höheren steuerlichen Entlastung führt als das gewährte Kindergeld (welches in diesem Fall im Rahmen der Steuerfestsetzung zurückgefordert wird).

### N. Vorsorgeaufwand und Berufsausbildung

(68) Ab dem kommenden Jahr 2023 sind Aufwendungen für die **Altersvorsorge** (z.B. Beiträge zur gesetzlichen Rentenversicherung oder zum Aufbau einer kapitalgedeckten Altersversorgung) bis zu 100 % des Höchstbeitrages zur knappschaftlichen Rentenversicherung als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig (somit bis zur Höhe von 26.528 € im Falle der Einzelveranlagung und 53.056 € im Falle der Zusammenveranlagung). Diese Entlastungsmaßnahme war ursprünglich erst für das Jahr 2025 vorgesehen und wird damit um zwei Jahre vorgezogen.

(69) Haben Sie ein **volljähriges Kind**, für das Anspruch auf Kindergeld besteht und welches zur **Berufsausbildung** auswärtig untergebracht ist, dann können Sie bei der Ermittlung des Einkommens einen Freibetrag abziehen, der ab dem Jahre 2023 von 924 € auf **1.200 € jährlich** erhöht wird.

Mit freundlichen Grüßen  
H&H WSTG  
Wirtschafts- und Steuerberatungsgesellschaft mbH