

BPP MANDANTEN-RUNDSCHREIBEN

Steuer-, Wirtschafts- und Bilanzrecht

I.	Unternehmer	S. 1
II.	Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	S. 6
III.	Arbeitgeber/Arbeitnehmer	S. 8
IV.	Vermieter	S. 10
V.	Kapitalanleger	S. 10
VI.	Alle Steuerzahler	S. 11

Sonderausgabe zum Jahresende 2022

I. Unternehmer

1. Abschreibungen

Bei den Abschreibungen für bewegliche Wirtschaftsgüter sind diverse Neuerungen zu beachten. So wurde die Anwendung der **degressiven Abschreibung** um ein **weiteres Jahr verlängert** und kann nun weiterhin für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens in Anspruch genommen werden, die bis zum 31.12.2022 angeschafft oder hergestellt worden sind.

Die degressive Abschreibung beläuft sich auf das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibung, die auf der Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts beruht; sie darf jedoch höchstens 25 % betragen.

Hinweis: Wie bisher ist in der Handelsbilanz eine degressive Abschreibung grundsätzlich nicht zulässig, so dass es dort bei der linearen Abschreibung bleibt.

Die Finanzverwaltung hält an ihrer umstrittenen Auffassung fest, dass für **Computerhardware - und Software** im Bereich der EDV eine einjährige Nutzungsdauer angesetzt werden kann. Die Auffassung ist deshalb umstritten, weil Hard- und Software in der Praxis meist länger als ein Jahr halten dürften. Die Finanzverwaltung hat trotz der Kritik nun ihre Auffassung ausdrücklich bestätigt und zusätzlich klargestellt, dass die gesamten Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung abgeschrieben werden können. Auf die Höhe der Kosten kommt es nicht an, so dass auch teure EDV-Ausstattung faktisch sofort abgeschrieben werden kann.

Hinweis: Handelsrechtlich ist die Sofortabschreibung weiterhin nicht möglich. Hier bleibt es bei den allgemeinen

Abschreibungsgrundsätzen, die von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer abhängen.

Die Finanzverwaltung lässt die Abschreibung für Hard- und Software in voller Höhe auch bei den sog. Überschusseinkünften, wie z. B. den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu, wenn der Vermieter oder der Arbeitnehmer Hard- oder Software anschafft und mindestens nahezu ausschließlich für seine Einkunftsart nutzt.

Verschlechtern wird sich voraussichtlich die Abschreibungsmöglichkeit für Unternehmer, die ein **Gebäude in ihrem Betriebsvermögen** halten. Bislang hatten sie die Möglichkeit, abweichend von der gesetzlichen Nutzungsdauer, eine kürzere Nutzungsdauer nachzuweisen und damit eine höhere Abschreibung in Anspruch zu nehmen. Diese Möglichkeit soll ab 2023 entfallen, so dass es zwingend beim gesetzlich vorgesehenen Abschreibungssatz bleiben soll. Über die endgültigen Regelungen werden wir Sie informieren.

Hinweis: Für Unternehmer, die bereits in einem Veranlagungszeitraum bis einschließlich 2022 eine kürzere Nutzungsdauer nachgewiesen und deshalb einen höheren Abschreibungssatz in Anspruch genommen haben, soll es auch ab 2023 dabei bleiben.

Ebenfalls erhalten bleiben soll die Möglichkeit der Abschreibung nach der tatsächlichen Nutzungsdauer für **Mietereinbauten und -umbauten**, die keine Scheinbestandteile oder Betriebsvorrichtungen sind, sowie für **Ladeneinbauten** und ähnliche Einbauten.

Geringwertige Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungskosten bis zu 800 € netto betragen, können in einem Betrag abgeschrieben werden. Dies betrifft z. B. Handys, Stühle,

Tische oder Regale. Computerhardware und Software im Bereich der EDV kann de facto sofort abgeschrieben werden (s. oben).

2. Steuerbefreiung für kleinere Photovoltaikanlagen

Der Gesetzgeber plant ab 2023 eine Einkommensteuerbefreiung für kleinere Photovoltaikanlagen, wenn die Bruttoleistung der Anlage, die sich auf einem **Einfamilienhaus** (einschließlich Dächern von Garagen, Carports oder anderweitiger Nebengebäude) oder einer **Gewerbeimmobilie** befindet, maximal 30 kW (peak) beträgt. Es kommt nicht darauf an, wie der Strom verwendet wird, z. B. für die Einspeisung ins Netz oder für das Aufladen elektrischer Autos. Insgesamt soll die Steuerbefreiung auf 100 kW (peak) pro Steuerpflichtigen bzw. gewerbliche Mitunternehmerschaft beschränkt sein.

Hinweis: Für Photovoltaikanlagen auf **Mehrfamilienhäusern** oder **gemischt genutzten Gebäuden**, die überwiegend zu Wohnzwecken genutzt werden, soll die Steuerbefreiung bis zu einer Größe von 15 kW (peak) pro Wohn- und Gewerbeeinheit gelten (ebenfalls insgesamt beschränkt auf 100 kW (peak)). Dies würde auch den Betrieb von Photovoltaikanlagen durch Privatvermieter, Wohnungseigentümergeinschaften, Genossenschaften und Vermietungsunternehmen begünstigen. Sollten sich an den geplanten Regelungen im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens Änderungen ergeben, werden wir Sie hierüber informieren.

3. Investitionsabzugsbetrag

Für künftige Investitionen können kleine und mittlere Betriebe unter bestimmten Voraussetzungen einen gewinnmindernden Investitionsabzugsbetrag bilden, der 50 % der voraussichtlichen Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten, höchstens aber 200.000 € pro Betrieb beträgt. Voraussetzung ist u. a., dass der Betriebsgewinn maximal 200.000 € beträgt. Diese Gewinngrenze gilt für alle Gewinnermittlungsarten, also sowohl für Bilanzierer als auch für Einnahmen-Überschussrechner.

Zwar muss die Investition in den drei folgenden Wirtschaftsjahren getätigt werden. Diese Frist ist allerdings bereits in den Vorjahren wegen der Corona-Krise verlängert worden, so dass ein zum 31.12.2017 oder ein zum 31.12.2018 gebildeter Investitionsabzugsbetrag bis zum 31.12.2022 nicht rückgängig gemacht werden musste, sofern die Investition nicht durchgeführt worden ist. Die **Investitionsfrist** ist in diesem Jahr erneut bis zum 31.12.2023 **verlängert** worden, so dass der Investitionszeitraum für einen zum 31.12.2017 gebildeten Investitionsabzugsbetrag nun sechs Jahre, für einen zum 31.12.2018 gebildeten Investitionsabzugsbetrag fünf Jahre und für einen zum 31.12.2019 gebildeten Investitionsabzugsbetrag vier Jahre beträgt.

Der Unternehmer ist nicht gezwungen, die verlängerte Investitionsfrist in Anspruch zu nehmen. Er kann vielmehr einen in einem Vorjahr gebildeten Investitionsabzugsbetrag **freiwillig rückgängig machen**, wenn er bereits jetzt absehen kann, dass er die Investition nicht tätigen wird. Die

freiwillige Rückgängigmachung hat den Vorteil, dass die Verzinsung, die sich aufgrund der Steuernachzahlung für das Jahr der Bildung des Investitionsabzugsbetrags ergibt, geringer ausfällt, da der Verzinsungszeitraum kürzer ist.

4. Entnahmen

Die **Privatnutzung betrieblicher Fahrzeuge** ist als Entnahme zu versteuern. Bei einer betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % kann die Entnahme nach der sog. 1 %-Methode bewertet werden, d. h. mit 1 % des Bruttolistenpreises (zzgl. Kosten der Sonderausstattung und einschließlich Umsatzsteuer) monatlich. Ein geringerer Entnahmewert ist anzusetzen, wenn es sich um Elektro- oder Hybridfahrzeuge handelt. Hier gilt:

Bei extern aufladbaren **Hybridelektrofahrzeugen** ist nur die Hälfte des Bruttolistenpreises monatlich als Entnahme anzusetzen, wenn das Fahrzeug nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 angeschafft worden ist. Außerdem darf das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer haben oder es muss eine Reichweite unter ausschließlicher Nutzung des Elektromotors von mindestens 40 km aufweisen.

Hinweis: Ist ein Hybridelektrofahrzeug nach dem 31.12.2021 angeschafft worden, gilt die Minderung auf die Hälfte des Bruttolistenpreises nur, wenn das Fahrzeug eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat oder die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 km beträgt.

Bei **reinen Elektrofahrzeugen** wird lediglich ein Viertel des Bruttolistenpreises monatlich als Entnahme angesetzt, wenn das Fahrzeug nach dem 31.12.2018 angeschafft worden ist und wenn der Bruttolistenpreis 60.000 € nicht übersteigt.

Bei **sonstigen Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen**, die unter keine der vorgenannten Fallgruppen fallen, mindert sich der Bruttolistenpreis pauschal um die Kosten des Batteriesystems, und zwar – abhängig vom Jahr der Anschaffung – um maximal 500 € pro Kilowattstunde der Batteriekapazität (Höchstbetrag der Minderung: 10.000 € je Kfz).

Der Unternehmer kann die Entnahme auch nach der sog. **Fahrtenbuchmethode** bewerten, indem er die Privatfahrten anhand eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuchs nachweist. Die Bewertung der Privatfahrten erfolgt grundsätzlich mit den auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen, in die die Anschaffungskosten für das Kfz eingehen.

Auch hier sind die **Begünstigungen für Hybrid- und Elektrofahrzeuge** zu beachten, sofern die o. g. Voraussetzungen der Kohlendioxidemission bzw. der Mindestreichweite erfüllt sind: Bei einem nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2022 angeschafften **Hybridelektrofahrzeug** werden die Anschaffungskosten nur zur Hälfte berücksichtigt. Bei einem nach dem 31.12.2018 angeschafften **reinen Elektrofahrzeug** werden nur ein Viertel der Anschaffungs-

kosten berücksichtigt, wenn der Bruttolistenpreis 60.000 € nicht übersteigt. Bei **sonstigen Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen** mindern sich die Kfz-Aufwendungen um die pauschalen Kosten für das Batteriesystem.

5. Beschränkung des Zinsabzugs bei Überentnahme

Betrieblich veranlasste Schuldzinsen sind nach dem Gesetz nur eingeschränkt als Betriebsausgaben absetzbar, falls der Unternehmer sog. Überentnahmen getätigt hat, d. h. mehr Geld entnommen hat, als er an Gewinn erzielt und an Einlagen erbracht hat. Dabei werden die Überentnahmen periodenübergreifend seit dem 1.1.1999 ermittelt, so dass sich auch Überentnahmen der Vorjahre auf den Schuldzinsenabzug des laufenden Jahres auswirken können.

Diese Abzugsbeschränkung gilt nicht nur im Rahmen der Bilanzierung, sondern auch für die Einnahmen-Überschussrechnung. Der BFH hat nun entschieden, dass auch bei der Einnahmen-Überschussrechnung die Überentnahmen periodenübergreifend ermittelt werden. Eine Beschränkung des danach ermittelten Überentnahmebetrags auf ein vereinfacht ermitteltes negatives Kapitalkonto findet nicht statt, weil sonst eine „Schattenbilanz“ erstellt werden müsste.

Hinweis: Unternehmer sollten die Beschränkung des Schuldzinsenabzugs im Auge behalten, wenn sie hohe Entnahmen tätigen. Denn diese können über die Abzugsbeschränkung zu einer Einkommenserhöhung führen. Um dies zu verhindern, können die Entnahmen rechtzeitig gestoppt oder aber umgekehrt weitere Einlagen geleistet werden. Allerdings dürfen die Einlagen dann nicht gleich nach dem Jahreswechsel wieder entnommen werden, weil dies vom BFH als gestaltungsmisbräuchlich angesehen wird.

6. Abzinsung unverzinslicher Verbindlichkeiten

Neuigkeiten gibt es im Bereich der Bilanzierung unverzinslicher Verbindlichkeiten. Bislang müssen unverzinsliche Verbindlichkeiten mit einer Restlaufzeit von mindestens einem Jahr gewinnerhöhend abgezinst werden. Der Abzinsungszinssatz beträgt 5,5 %. Je nach Restlaufzeit kann sich ein Abzinsungsgewinn von bis zu 50 % der Darlehensverbindlichkeit ergeben.

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2022 enden, in der Regel also ab 2023, entfällt künftig die Abzinsungspflicht. Der Gesetzgeber reagiert damit auf die bis vor Kurzem bestehende Niedrigzinsphase, in der viele Darlehen unverzinslich gewährt wurden oder sogar mit einem Negativzins versehen waren.

Nach der Neuregelung ist also auch eine unverzinsliche Verbindlichkeit mit einer Restlaufzeit von mehr als einem Jahr mit dem Nennwert zu passivieren, so dass ein Abzinsungsgewinn nicht entsteht. Das Steuerbilanzrecht entspricht damit künftig dem Handelsbilanzrecht. Soweit die Verbindlichkeit bereits in einem Vorjahr abgezinst worden

ist, kommt es durch den Ansatz des Nennwerts nunmehr zu einer Gewinnminderung in Höhe der Differenz zwischen dem bisherigen abgezinsten Wert und dem jetzt anzusetzenden Nennwert.

Hinweis: Auch wenn die Neuregelung grundsätzlich erst ab 2023 gilt, kann sie auf Antrag bereits für frühere Wirtschaftsjahre angewendet werden, z. B. für einen Jahresabschluss zum 31.12.2022 oder sogar für ein Vorjahr, das verfahrensrechtlich noch offen ist. Soweit mehrere Veranlagungszeiträume vor 2023 noch offen sind, kann der Antrag nur einheitlich für alle Veranlagungszeiträume gestellt werden.

7. Rückstellungen

Der Unternehmer muss für Verpflichtungen, die dem Grunde oder der Höhe nach ungewiss sind, Rückstellungen bilden, die den Gewinn mindern. Typische Beispiele sind Rückstellungen für die Erstellung des Jahresabschlusses oder für die Aufbewahrungspflicht von Buchführungsunterlagen.

Auf die Bildung und Bewertung von Rückstellungen zum 31.12.2022 kann sich die Corona-Krise noch auswirken, weil z. B. Rückgriffsansprüche des Unternehmers gegen seine **Subunternehmer** im Rahmen der Bewertung einer Rückstellung für Gewährleistungsverpflichtungen niedriger bewertet werden müssen, wenn die Subunternehmer aufgrund der Corona-Krise wirtschaftlich nicht mehr in vollem Umfang zahlungsfähig sind; dies führt zu einer Erhöhung der Rückstellung.

Hat der Unternehmer Grund zu der Annahme, dass er erhaltene **Corona-Hilfen** zurückzahlen muss, muss er eine gewinnmindernde Rückstellung bilden, wenn er die Corona-Hilfen gewinnerhöhend erfasst hat und wenn am Bilanzstichtag die Auszahlungsstelle bereits Ermittlungen bezüglich einer Rückforderung getätigt hat.

Hinweis: Sofern am Bilanzstichtag bereits ein Rückforderungsbescheid vorliegt, ist eine Verbindlichkeit zu passivieren.

Für Pensionszusagen des Unternehmers an seine Arbeitnehmer bzw. Geschäftsführer sind **Pensionsrückstellungen** zu bilden. Bei der Erstellung des Jahresabschlusses sollte überprüft werden, ob es im Jahr 2022 Neuzusagen oder Änderungen von Pensionszusagen gab und ggf. die Pensionsrückstellung im Jahresabschluss entsprechend gebildet bzw. erhöht werden müssen.

8. Rücklage für Veräußerungsgewinne

Ein Unternehmer kann bestimmte Veräußerungsgewinne durch eine Rücklage neutralisieren, z. B. den Gewinn aus der Veräußerung eines Gebäudes oder von Grund und Boden. Die Rücklage ist dann innerhalb einer Reinvestitionsfrist auf ein neues Wirtschaftsgut, wie z. B. ein Grundstück, zu übertragen und mindert bei dem neu angeschafften Wirtschaftsgut etwaige Abschreibungen.

Grundsätzlich beträgt die Reinvestitionsfrist vier Jahre. Jedoch hat der Gesetzgeber die Reinvestitionsfrist auf

grund der Corona-Krise erneut verlängert. Sofern eine Rücklage zum 31.12.2022 bzw. – bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr zum Bilanzstichtag vor dem 31.12.2022 – noch vorhanden ist und eigentlich aufzulösen wäre, verlängert sich die Reinvestitionsfrist um ein weiteres Jahr, so dass zum 31.12.2022 keine Rücklage für Veräußerungsgewinne aufzulösen ist.

Hinweis: Es kann sich dabei durchaus um eine Rücklage handeln, die bereits in einem der Vorjahre coronabedingt, nämlich aufgrund der in den Vorjahren erfolgten Verlängerungen der Reinvestitionsfrist, nicht aufgelöst werden musste.

9. Rücklage für Ersatzbeschaffung

Wird ein Wirtschaftsgut beschädigt, gestohlen oder zerstört und der Schaden von der Versicherung ersetzt, kann auf dem „Papier“ ein Gewinn entstehen, wenn die Entschädigung höher ist als der Buchwert. Der Unternehmer kann nach Auffassung der Finanzverwaltung den Gewinn in einer Rücklage für Ersatzbeschaffung „parken“ und für die Wiederbeschaffung verwenden. Die Wiederbeschaffung muss jedoch innerhalb eines bestimmten Zeitraums durchgeführt werden, der von der Art des Wirtschaftsguts abhängt: Grundsätzlich hat der Unternehmer für die Ersatzbeschaffung bis zum Ende des Folgejahres Zeit. Bei bestimmten Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens wie Immobilien oder Binnenschiffen hat er vier Jahre Zeit und für die Neuherstellung eines Gebäudes sogar sechs Jahre.

Die Finanzverwaltung hat aufgrund der Corona-Krise die Wiederbeschaffungsfrist um ein weiteres Jahr verlängert, wenn die Rücklage am 31.12.2022 bzw. – bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr am Schluss des nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2023 endenden Wirtschaftsjahres – aufzulösen wäre.

10. Betriebsausgabenabzug bei Umsatzsteuervorauszahlungen in der EÜR

Entschieden ist nunmehr die Streitfrage, wann sich eine Umsatzsteuervorauszahlung an das Finanzamt im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung als Betriebsausgabe auswirkt.

Zwar gilt bei der Einnahmen-Überschussrechnung das Zu- und Abflussprinzip, so dass es in Bezug auf den Betriebsausgabenabzug an sich auf den **Zeitpunkt der Zahlung** ankommt. Nach dem Gesetz werden jedoch regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, zu denen Umsatzsteuervorauszahlungen gehören, in demjenigen Veranlagungszeitraum als Betriebsausgaben abgezogen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Dies führt dazu, dass eine Vorauszahlung, die bis zum 10.1. des Folgejahres geleistet wird, noch als Betriebsausgabe des Vorjahres abgezogen wird.

Der BFH hat nun entschieden, dass der Abzug im Vorjahr auch die **Fälligkeit** der Vorauszahlung bis zum 10.1. des Folgejahres voraussetzt. Der Abzug einer bis zum 10.1. des Folgejahres geleisteten Vorauszahlung als Betriebsausgabe des Vorjahres ist also etwa möglich für eine Umsatzsteuervorauszahlung für den Dezember des Vorjahres

oder für das IV. Quartal des Vorjahres, wenn keine Dauerfristverlängerung gewährt wurde, die die Fälligkeit auf den 10.2. des Folgejahres verschiebt. Gleiches gilt für die Zahlung der Umsatzsteuer für November des Vorjahres, wenn eine Dauerfristverlängerung gewährt wurde.

Im Fall einer **Dauerfristverlängerung** ist hingegen die Umsatzsteuer für den Dezember des Vorjahres oder für das IV. Quartal des Vorjahres stets im Zahlungsjahr (d. h. Folgejahr) abzuziehen, da die Zahlung erst am 10.2. des Folgejahres fällig ist. Dies gilt selbst dann, wenn die Vorauszahlung freiwillig bereits bis zum 10.1. des Folgejahres und damit vor Fälligkeit geleistet wird.

11. Verträge mit nahen Angehörigen

Verträge mit nahen Angehörigen werden steuerlich anerkannt, wenn sie einem sog. **Fremdvergleich** standhalten, d. h. fremdüblich sind. Scheitert der Fremdvergleich, gehen Finanzverwaltung und Rechtsprechung von verdeckten Unterhaltszahlungen aus, so dass in diesem Zusammenhang geltend gemachte Betriebsausgaben nicht berücksichtigt werden.

Hinweis: Überprüft werden sollte daher nicht nur, ob der Arbeitsvertrag mit dem nahen Angehörigen fremdüblich ist, sondern auch, ob er wie vereinbart tatsächlich durchgeführt worden ist. Dies setzt etwa eine pünktliche und nachweisbare Zahlung des Gehalts voraus und auch die tatsächliche Erbringung der vereinbarten Arbeitsleistung.

12. Weitere Hinweise für die Gewinnermittlung

Der Unternehmer kann bei **Geschenken** oder freiwilligen Zuwendungen an seine Geschäftsfreunde oder -kunden die Versteuerung der Geschenke für die Geschäftsfreunde/-kunden in Gestalt einer sog. Pauschalsteuer in Höhe von 30 % des Werts des Geschenks zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer übernehmen. Dies gilt auch für **Sachzuwendungen an Arbeitnehmer**, wenn die Sachzuwendung zusätzlich zum vereinbarten Gehalt gewährt wird.

Hinweis: Es handelt sich hierbei um ein **Wahlrecht**, das einen entsprechenden Antrag des Unternehmers voraussetzt. Außerdem ist zu beachten, dass die Einkommensteuerpauschalierung nur auf solche Einkünfte angewendet wird, die beim Empfänger auch zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Bei Geschenken an Privatkunden, die z. B. in einem Autohaus ein Auto für private Zwecke kaufen, ist dies nicht der Fall, so dass insoweit kein Antrag gestellt werden sollte.

Die Kosten für aufwendige **Kundenveranstaltungen** sind nicht abziehbar, wenn es sich um eine „unangemessene“ Repräsentation handelt. Dies kann der Fall sein, wenn der Ort der Veranstaltung ungewöhnlich gelegen, beschaffen oder ausgestattet ist oder wenn den Gästen ein besonderes qualitativ hochwertiges Unterhaltungsprogramm geboten wird. Das Abzugsverbot umfasst dann auch die Bewirtungskosten.

Hinweis: Die Einzelheiten einer Kundenveranstaltung und die eingeladenen Gäste sollten dokumentiert werden.

Auch Unternehmer können ihr **häusliches Arbeitszimmer** oder die sog. **Homeoffice-Pauschale** steuerlich geltend machen. Die Voraussetzungen hierfür sowie die Höhe ändern sich künftig, s. hierzu unten Abschn. III. 6.

13. Zuordnungswahlrecht bei gemischt-genutzten Wirtschaftsgütern

Verbessert hat sich die Lage für Unternehmer, die einen Gegenstand sowohl unternehmerisch als auch privat nutzen und sich entscheiden müssen, ob sie diesen gemischt-genutzten Gegenstand ganz oder teilweise ihrem Unternehmen oder aber ihrem Privatvermögen zuordnen wollen.

Bei einer vollständigen Unternehmenszuordnung ist zwar ein vollständiger Vorsteuerabzug möglich; dafür muss jedoch die spätere Privatnutzung als Entnahme versteuert werden. Bei Gebäuden gilt eine Besonderheit – hier ist ein voller Vorsteuerabzug bei privater Mitbenutzung des Gebäudes nicht möglich.

Bislang ist der BFH davon ausgegangen, dass das Zuordnungswahlrecht bis zum 31.7. des Folgejahres ausgeübt werden muss, d. h. bis zum gesetzlichen Abgabetermin für die Umsatzsteuererklärung für steuerlich nicht beratene Unternehmer. Diese Frist galt bisher auch dann, wenn der Unternehmer die Umsatzsteuererklärung von einem Steuerberater erstellen lässt und deshalb von vornherein eine längere Erklärungsfrist gilt.

Der BFH hat die Zuordnungsfrist nun durch eine sog. **Dokumentationsfrist** ersetzt, die grundsätzlich ebenfalls am 31.7. des Folgejahres endet. Das bedeutet vor allem, dass der Unternehmer seine Zuordnungsentscheidung bis zu diesem Zeitpunkt lediglich (intern) dokumentieren muss; es ist nicht erforderlich, dass er seine Zuordnungsentscheidung dem Finanzamt bis dahin mitteilt. Ausreichend ist, wenn er die Dokumentation dem Finanzamt später, z. B. bei der Veranlagung, vorlegen kann und mitteilt, wie er bis zum 31.7. des Folgejahres seine Zuordnungsentscheidung getroffen hat.

Beispiel: Ein Unternehmer hat eine Photovoltaikanlage angeschafft. Den damit erzeugten Strom nutzt er zum Teil privat. Zugleich speist er den Strom gegen Entgelt in das öffentliche Netz ein. Den Einspeisevertrag mit dem Netzbetreiber schließt er bis zum 31.7. des Folgejahres ab und vereinbart in diesem Vertrag, dass er seinen gesamten Strom einspeisen darf. Aus diesem Vertrag ergibt sich eine Zuordnung der gesamten Photovoltaikanlage zum Unternehmen.

Weitere dokumentierbare Zuordnungskriterien sind z. B. die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs, das Auftreten beim Kauf unter der Firma, die betriebliche Versicherung des Gegenstands oder die ertragsteuerliche Zuordnung zum Betriebsvermögen. In der Praxis wird es allerdings auch künftig empfehlenswert sein, den vollständigen Vorsteuerabzug bis zum 31.7. des Folgejahres geltend zu machen, um Streitigkeiten über die Zuordnung zu vermeiden.

Hinweis: Die Abgabefristen für die Steuererklärungen wurden aufgrund der Corona-Krise verlängert (s. unten

Abschn. VI. 2). Der BFH lässt ausdrücklich offen, ob die coronabedingten Fristverlängerungen auch zu einer Verlängerung der Dokumentationsfrist führen.

14. Ermäßigter Umsatzsteuersatz in der Gastronomie

Die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen in Höhe von 7 % ist bis zum 31.12.2023 verlängert worden. Bislang galt der ermäßigte Umsatzsteuersatz bis zum 31.12.2022.

Hinweis: Der ermäßigte Umsatzsteuersatz gilt weiterhin nicht für Getränke.

15. Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen und Fernwärme

Der Gesetzgeber hat auf die steigenden Energiepreise reagiert und den Umsatzsteuersatz für Gaslieferungen und die Lieferung von Fernwärme im Zeitraum vom 1.10.2022 bis 31.3.2024 von 19 % auf 7 % gesenkt.

16. Umsatzsteuer bei Privatnutzung eines Dienstwagens

Keine guten Nachrichten gibt es hingegen in Bezug auf die Privatnutzung eines Dienstwagens durch einen Arbeitnehmer. Der BFH hält an seiner Rechtsprechung fest, wonach die tatsächliche Privatnutzung durch den Arbeitnehmer für den Unternehmer als sog. tauschähnlicher Umsatz **umsatzsteuerbar** ist, wenn die Dienstwagennutzung und die Möglichkeit der Privatnutzung mit dem Arbeitnehmer **arbeitsvertraglich vereinbart** worden ist. Das Entgelt des Arbeitnehmers ist in seiner anteiligen Arbeitsleistung zu sehen.

Die Bemessungsgrundlage für den Umsatz kann mit den Selbstkosten des Arbeitgebers angesetzt werden oder mit dem Nettobetrag, der sich nach lohnsteuerlichen Grundsätzen aufgrund der 1 %-Methode ergibt.

17. Lieferung von Solarmodulen für kleinere Photovoltaikanlagen

Der Gesetzgeber plant, den Umsatzsteuersatz für die Lieferung von Solarmodulen und ihren wesentlichen Komponenten an Betreiber einer Photovoltaikanlage auf null zu senken, wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird. Diese Voraussetzung sieht der Gesetzgeber aus Vereinfachungsgründen als erfüllt an, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt.

Hinweis: Der Betreiber der Anlage kann daher als Kleinunternehmer agieren und muss auf seine Umsätze keine Umsatzsteuer ausweisen. Über die endgültige Regelung werden wir berichten.

18. Gewerbliche Tätigkeit von Ärzten im Zusammenhang mit Corona

Freiberufler gefährden ihren gewerbsteuerfreien Status, wenn sie nebenbei auch gewerbliche Einkünfte erzielen und dabei eine Bagatellgrenze überschreiten.

Hinweis: Unschädlich sind gewerbliche Nettoumsätze von natürlichen Personen sowie von Personengesellschaften in Höhe von maximal 24.500 €, wenn sie zugleich nicht höher als 3 % des Gesamtnettoumsatzes sind.

Für freiberuflich tätige Ärzte, die digitale Corona-Impfzertifikate ausstellen und Corona-Tests ausführen, stellte sich damit die Frage, ob es sich hierbei um gewerbliche Tätigkeiten handelt, die zur Gewerbesteuerpflicht der gesamten ärztlichen Tätigkeit führen, wenn die o. g. Bagatellgrenze überschritten wird. Erfreulicherweise hat die Finanzverwaltung dies verneint und beide Tätigkeiten – sowohl das Ausstellen digitaler Corona-Impfzertifikate als auch die Durchführung von Corona-Tests – der ärztlichen und damit freiberuflichen Tätigkeit zugeordnet.

19. steuerliche Außenprüfungen

Zurzeit wird an einem Gesetz gearbeitet, mit dem Außenprüfungen (Betriebsprüfungen) beschleunigt werden sollen. Diese Änderungen sollen allerdings erst ab dem Jahr 2025 greifen, so dass auf die Darstellung der geplanten Regelungen an dieser Stelle verzichtet wird.

Unerfreulich ist dagegen die **aktuelle Rechtsprechung** zur Zulässigkeit von Außenprüfungen im Zusammenhang mit der **Erweiterung des Prüfungszeitraums** oder bei Anschlussprüfungen. So sind dem Finanzgericht Köln zufolge bis zu drei Anschlussprüfungen, d. h. vier Außenprüfungen hintereinander für insgesamt zwölf Jahre, zulässig, wenn aus Sicht des Finanzamts eine Prüfungsbedürftigkeit aufgrund der Feststellungen in der jeweils vorherigen Außenprüfung besteht und die Anordnung einer erneuten Außenprüfung nicht willkürlich ist.

Dem Finanzgericht Düsseldorf zufolge darf das Finanzamt den Prüfungszeitraum **auf das Vorjahr erweitern**, wenn es vor dem Eintritt der regulären vierjährigen Festsetzungsverjährung die Prüfungsanordnung bekannt gibt und mit der Prüfung für das Vorjahr beginnt. Dabei darf es mit der Prüfung auch schon vor der Bekanntgabe der erweiternden Prüfungsanordnung beginnen, wenn entweder die Prüfungsanordnung den Hinweis enthält, dass mit der Prüfung für das weitere Prüfungsjahr schon begonnen worden ist, oder wenn dem Steuerpflichtigen die Erweiterung des Prüfungszeitraums auf das Vorjahr schon bekannt ist, weil er z. B. mit den Prüfungshandlungen bereits konfrontiert worden ist.

II. Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

1. Verlustuntergang bei Anteilsübertragungen

Noch immer steht eine Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) zur Verfassungsmäßigkeit der

Regelung über den Verlustuntergang bei Kapitalgesellschaften bei einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % der Anteile aus. Nach dem Gesetz gehen ein Verlustvortrag der Kapitalgesellschaft sowie ein laufender Verlust, der bis zum Tag der Anteilsübertragung entstanden ist, vollständig unter, wenn mehr als 50 % der Anteile an der Kapitalgesellschaft auf denselben Erwerber oder eine ihm nahestehende Person übertragen werden. Seit 2017 ist hierzu ein Verfahren beim BVerfG anhängig.

Eine frühere Regelung, die bei einer Anteilsübertragung von mehr als 25 % bis 50 % einen anteiligen Verlustuntergang vorsah, ist vom BVerfG im Jahr 2017 für verfassungswidrig erklärt und vom Gesetzgeber rückwirkend aufgehoben worden.

Hinweis: Bis zu einer Entscheidung des BVerfG gilt die Verlustuntergangsregelung in jedem Fall. Daher sollten die entsprechenden Bescheide, in denen der Verlustuntergang umgesetzt wird, in jedem Fall angefochten und die Entscheidung des BVerfG abgewartet werden.

Außerdem sollte im Fall einer Anteilsübertragung von mehr als 50 % geprüft werden, ob eine der gesetzlichen **Ausnahmen** greift, aufgrund derer ein vollständiger Verlustuntergang vermieden werden kann. Hierzu gehört die sog. Konzernklausel, nach der eine Anteilsübertragung innerhalb eines Konzerns unschädlich ist. Eine weitere Ausnahme ist die sog. Verschonungsregelung, die einen Verlustuntergang verhindert, soweit stille Reserven in der Kapitalgesellschaft vorhanden sind. Schließlich kann ein Verlustuntergang unter bestimmten Voraussetzungen vermieden werden, wenn die Anteilsübertragung zwecks Sanierung erfolgt.

Kommt keine der genannten Ausnahmen in Betracht, kann unter bestimmten Voraussetzungen die Feststellung eines sog. **fortführungsgebundenen Verlustvortrags** beantragt werden. Der Verlust wird dann als „fortführungsgebunden“ fortgeführt und kann mit künftigen Gewinnen verrechnet werden. Allerdings kann der fortführungsgebundene Verlustvortrag auch aufgrund eines sog. schädlichen Ereignisses untergehen, z. B. bei der Einstellung des Betriebs oder bei einer Beteiligung an einer unternehmerisch tätigen Personengesellschaft. Unschädlich ist dies nur dann, wenn der Verlust bereits aufgebraucht ist oder wenn ausreichend hohe stille Reserven vorhanden sind.

2. Option zur Körperschaftsteuer für Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften

Personenhandelsgesellschaften wie die OHG, KG oder auch GmbH & Co. KG sowie Partnerschaftsgesellschaften können seit 2022 zur Körperschaftsteuer optieren. Sie unterliegen dann nur noch einem Körperschaftsteuersatz von 15 %; allerdings sind sie zusätzlich noch gewerbsteuerpflichtig.

Die Option hat Folgen für den Gesellschafter: So muss er seinen Gewinnanteil versteuern, wenn er ihn entnimmt oder seine Auszahlung verlangen kann. Außerdem wird er auf-

grund der Option wie ein Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft behandelt, so dass z. B. seine Tätigkeitsvergütung als Arbeitslohn besteuert wird.

Der Antrag auf Option muss bei Gesellschaften, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, bis zum 30.11.2022 für den Veranlagungszeitraum 2023 gestellt werden. Bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr muss der Antrag bis einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres gestellt werden.

Hinweis: Hat sich die Gesellschaft bereits für den Veranlagungszeitraum 2022 für eine Option zur Körperschaftsteuer entschieden, kann sie für die Zukunft wieder zurück zur regulären Personengesellschaftsbesteuerung optieren (sog. Rückoption). Insoweit gelten die gleichen Fristen wie für die Option zur Körperschaftsteuer. Zu beachten ist aber, dass eine Rückoption nachteilige steuerliche Folgen haben kann, weil eine Vollausschüttung fingiert wird.

3. Verzinsung von Gesellschafterdarlehen

Bei der Ermittlung des **angemessenen Zinssatzes** für ein Darlehen eines GmbH-Gesellschafters an die GmbH muss der vereinbarte Zinssatz fremdüblich sein; anderenfalls wird der unangemessene Teil der von der GmbH zu zahlenden Zinsen als **verdeckte Gewinnausschüttung** behandelt.

Nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH ist bei der Ermittlung des fremdüblichen Zinssatzes zu berücksichtigen, ob die Darlehensforderung des Gesellschafters besichert ist und ob das Gesellschafterdarlehen kraft Gesetzes nachrangig gegenüber den Forderungen Dritter ist. Bei fehlender Besicherung und gesetzlicher Nachrangigkeit kann sich also ein höherer fremdüblicher Zinssatz und damit Zinsaufwand ergeben, der steuerlich anzuerkennen ist; der Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung scheidet dann aus.

Hinweis: Bei der Ermittlung des fremdüblichen Zinssatzes kann umgekehrt aber auch die Zugehörigkeit der darlehensnehmenden GmbH zu einer Konzernstruktur dazu führen, dass der Zinssatz niedriger ausfällt. Dies gilt dann, wenn ein fremder Darlehensgeber die Zugehörigkeit zu einem Konzern bei der Bewertung der Bonität positiv einschätzen würde.

4. Verlust von Darlehen des GmbH-Gesellschafters

Gewährt ein mit mindestens 1 % beteiligter GmbH-Gesellschafter seiner GmbH ein Darlehen und fällt er mit diesem Darlehen aus, kann er den Darlehensausfall bei einer Veräußerung oder Aufgabe seiner GmbH-Beteiligung als **nachträgliche Anschaffungskosten** geltend machen.

In diesem Jahr hat das Bundesfinanzministerium (im Folgenden BMF) seine Rechtsauffassung zur gesetzlichen Berücksichtigung von Darlehensverlusten wesentlich beteiligter GmbH-Gesellschafter veröffentlicht. Das BMF erkennt für den häufig vorkommenden Fall eines sog. **stehengelassenen Darlehens**, das vor Eintritt der Krise gewährt wird, dann aber bei Kriseneintritt stehengelassen wird, die

nachträglichen Anschaffungskosten nicht in Höhe des Nennwerts an, sondern lediglich in Höhe des **werthaltigen Teils** des Darlehens. Dies entspricht zwar der früheren BFH-Rechtsprechung, ergibt sich aber nicht ohne Weiteres aus dem Gesetz, weil sich das Gesetz zur Höhe des berücksichtigungsfähigen Darlehensverlustes nicht äußert. Zu der Frage ist bereits ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig. Daher sollten entsprechende Steuerbescheide vorsorglich mit einem Einspruch offengehalten werden.

Hinweis: Der Verlust aus der Veräußerung oder Aufgabe der GmbH-Beteiligung wird nach dem sog. Teileinkünfteverfahren zwar ohnehin nur zu 60 % berücksichtigt. Es geht hier jedoch um die Frage, ob der Darlehensausfall in den Verlust mit 100 % oder nur mit dem werthaltigen Teil eingeht.

Scheitert die Berücksichtigung des Darlehensausfalls bereits dem Grunde nach im Rahmen der Veräußerung oder Aufgabe der Beteiligung, weil z. B. die Darlehensgewährung nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war, kann eine Berücksichtigung des Darlehensausfalls bei den **Kapitaleinkünften** geprüft werden. In diesem Fall ist zu beachten, dass sich der Darlehensausfall in der Regel bereits in einem früheren Veranlagungszeitraum auswirken wird: nämlich dann, wenn das Darlehen mit hinreichender Wahrscheinlichkeit nicht mehr bedient werden wird – und nicht erst bei Aufgabe oder Veräußerung der Beteiligung. Der Darlehensausfall bei den Kapitaleinkünften muss also rechtzeitig geltend gemacht werden.

Hinweis: Seit dem Veranlagungszeitraum 2020 gelten erhebliche Einschränkungen bei dem Ausgleich von Verlusten aus Kapitalvermögen.

5. Allgemeine Hinweise

Wird ein **Verrechnungskonto** zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter geführt, sollte ein etwaiger Saldo, der sich zugunsten der Kapitalgesellschaft ergibt, verzinst werden, um eine verdeckte Gewinnausschüttung zu vermeiden. Außerdem sollten Zahlungen, die Darlehen zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem Gesellschafter betreffen, wie z. B. Zins- oder Tilgungszahlungen, dem jeweiligen Darlehenskonto zugeordnet werden. Auf diese Weise lässt sich nicht nur die Verzinsung des Darlehensaldos richtig berechnen, sondern es kann bei einem späteren Darlehensausfall des Gesellschafters der genaue Restbetrag einkommensteuerlich vom Gesellschafter dem Grunde nach als Verlust geltend gemacht werden (s. vorhergehender Beitrag).

Die zwischen der GmbH und ihrem Gesellschafter geschlossenen Verträge, wie z. B. ein Geschäftsführer-, Miet- oder Darlehensvertrag, müssen auch **tatsächlich durchgeführt** werden, damit sie steuerlich anerkannt werden. Daher sollte beispielsweise überprüft werden, ob die vereinbarten Beträge auch tatsächlich und im Fälligkeitszeitpunkt bezahlt worden sind. Ist dies nicht der Fall, sollten die vereinbarten Zahlungen umgehend nachgeholt werden, um

die steuerliche Nichtanerkennung der Verträge zu vermeiden.

Hinweis: Sofern der Gesellschafter der GmbH ein unverzinsliches Darlehen gewährt hat, führt dies künftig nicht mehr dazu, dass die Verbindlichkeit der GmbH abgezinst werden muss (s. oben Abschn. I. 6).

Regelmäßig überprüft werden sollte auch die **Angemessenheit** der vereinbarten Leistungen, um eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe des unangemessenen Teils der Vergütung zu vermeiden.

Bei einem beherrschenden Gesellschafter, der mehr als 50 % der Stimmrechte hat, wird ein **Zufluss** der Zahlungen der GmbH an ihn im Zeitpunkt der Fälligkeit **fingiert**, wenn die GmbH zahlungsfähig und der Anspruch des Gesellschafters unstreitig ist und auch durchgesetzt werden kann. Richtet sich der Anspruch gegen eine ausländische Kapitalgesellschaft, kommt es für die Frage der Durchsetzbarkeit des Anspruchs nach aktueller Rechtsprechung darauf an, ob nach dem ausländischen Recht rechtliche oder tatsächliche Hindernisse bestehen.

III. Arbeitgeber/Arbeitnehmer

1. Zuschüsse zum 9-Euro-Ticket

Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den öffentlichen Linienverkehr für die Fahrten von der Wohnung zur Arbeit sind nach dem Gesetz steuerfrei, wenn der Zuschuss zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt wird.

In der Praxis führte das sog. 9-Euro-Ticket, das deutschlandweit im Zeitraum Juni bis August 2022 galt, zu einem hohen bürokratischen Aufwand, weil der Arbeitgeberzuschuss für drei Monate gemindert werden musste. Das BMF hat hierauf reagiert und beanstandet es nicht, wenn der Zuschuss des Arbeitgebers während des dreimonatigen Geltungszeitraums höher war als die nun geringeren monatlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers. Allerdings darf der Zuschuss über das Jahr betrachtet nicht höher sein als die jährlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers für den öffentlichen Nahverkehr.

Das BMF hat damit zwar für eine vorübergehende zeitliche Entlastung gesorgt, weil der Arbeitgeberzuschuss nicht sogleich im Zeitraum Juni bis August 2022 gemindert werden musste. Allerdings muss nun zum Jahresende dafür gesorgt werden, dass der Arbeitgeberzuschuss auf das gesamte Jahr bezogen nicht höher ausfällt als die Kosten des Arbeitnehmers. Anderenfalls ist der übersteigende Betrag steuerpflichtig.

Hinweis: Der steuerfreie Arbeitgeberzuschuss mindert die Höhe der Werbungskosten des Arbeitnehmers.

2. Kein Werbungskostenabzug für bürgerliche Kleidung

Bürgerliche Kleidung, wie z. B. ein schwarzer Anzug, ist dem BFH zufolge steuerlich nicht berücksichtigungsfähig.

Selbst wenn ein Bezug zur beruflichen Tätigkeit besteht (wie z. B. bei einem Trauerredner), kann die Kleidung auch privat genutzt werden. Ein anteiliger Werbungskostenabzug ist nicht möglich, da sich berufliche und private Nutzung nicht trennen lassen.

Abziehbar ist allerdings **typische Berufskleidung**, die nahezu ausschließlich für die berufliche Nutzung bestimmt und geeignet ist und wegen der Eigenart des Berufs nötig ist, z. B. Schutzkleidung, Uniformen oder auch Kleidung, die von privater Kleidung unterschieden werden kann, weil z. B. Firmenembleme angebracht sind.

Hinweis: Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer bürgerliche Kleidung zur Verfügung, sind die Kosten hierfür Betriebsausgaben des Arbeitgebers. Beim Arbeitnehmer handelt es sich um eine lohnsteuerpflichtige Sachzuwendung.

3. Dienstwagen

Darf ein Arbeitnehmer einen Dienstwagen auch privat nutzen, führt dies zu einem steuerpflichtigen geldwerten Vorteil. Die Bewertung erfolgt grundsätzlich nach der sog. 1 %-Methode, mit der monatlich 1 % des Bruttolistenpreises zuzüglich Sonderausstattungen als steuerpflichtiger Vorteil angesetzt wird. Der Arbeitnehmer kann alternativ ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führen und muss dann die auf seine Privatfahrten entfallenden Aufwendungen versteuern.

Die Höhe des geldwerten Vorteils mindert sich, wenn es sich bei dem Dienstwagen entweder um ein sog. **Hybridelektrofahrzeug** oder um ein reines **Elektrofahrzeug** handelt. Insoweit gelten die gleichen Grundsätze wie bei der Privatnutzung betrieblicher Fahrzeuge durch den Unternehmer (s. oben Abschn. I. 4): Es werden dann die Hälfte (Hybridelektrofahrzeug) oder ein Viertel (reines Elektrofahrzeug) statt 1 % des Bruttolistenpreises des Fahrzeugs zuzüglich Sonderausstattung angesetzt. Bei der Fahrtenbuchmethode gehen die Anschaffungskosten nur zur Hälfte (Hybridelektrofahrzeug) bzw. zu einem Viertel (reines Elektrofahrzeug) in die Berechnung der Aufwendungen ein.

Hinweis: Zu den Dienstwagen zählen auch Elektrofahräder, wenn sie verkehrsrechtlich als Kfz einzuordnen sind.

4. Entfernungspauschale und Fahrtkosten

Arbeitnehmer können für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte eine **Entfernungspauschale** von 0,30 € pro Entfernungskilometer (= einfache Strecke) für die ersten 20 Entfernungskilometer geltend machen. Ab dem 21. Entfernungskilometer war bislang eine Pauschale von 0,35 € vorgesehen. Diese Pauschale ist rückwirkend zum 1.1.2022 auf 0,38 € pro Entfernungskilometer erhöht worden. Eigentlich sollte diese Erhöhung erst zum 1.1.2024 gelten, der Gesetzgeber hat sie nun aber **vorgezogen**.

Nutzt ein Arbeitnehmer einen Dienstwagen für **Familienheimfahrten** im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung und muss er sich an den Kosten des Dienstwagens entweder pauschal und/oder durch Beteiligung an den nutzungsabhängigen Kosten, wie z. B. Benzinkosten beteiligen,

kann er die Zuzahlungen nicht als Werbungskosten absetzen. Dies hat der BFH entschieden und sich hierbei auf das gesetzliche Abzugsverbot gestützt, das den Abzug von Aufwendungen für Familienheimfahrten, die mit einem Dienstwagen durchgeführt werden, untersagt.

Hinweis: Die Zuzahlungen mindern jedoch den geldwerten Vorteil, der aufgrund der Nutzung des Dienstwagens für Privatfahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte entsteht. Zu dieser Minderung kommt es auch insoweit, als die Zuzahlung auf die Familienheimfahrten entfällt. Eine Minderung erfolgt maximal auf null, so dass die Zuzahlungen nicht zu Werbungskosten oder zu einem negativen Arbeitslohn führen.

5. Übernahme von Verwarnungsgeldern

Zahlt der Arbeitgeber ein Verwarnungsgeld, das ihm gegenüber aufgrund eines Fehlverhaltens seines Arbeitnehmers verhängt worden ist, kann dies zu Arbeitslohn führen, wenn der Arbeitgeber anschließend auf einen Regress gegenüber seinem Arbeitnehmer verzichtet. Arbeitslohn entsteht nach Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf jedoch dann nicht, wenn der Arbeitgeber seine Arbeitnehmer aufgrund langjähriger betrieblicher Praxis bislang nicht in Regress genommen hat. Die erstmalige Geltendmachung einer Regressforderung würde dann gegen die bisherige Praxis und damit gegen Treu und Glauben verstoßen.

Hinweis: Die Übernahme des Verwarnungsgelds kann selbst dann zu Arbeitslohn führen, wenn sie im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt, z. B. bei der Übernahme von Verwarnungsgeldern wegen Falschparkens durch einen Kurierdienst. Anderenfalls würde das rechtswidrige Verhalten der Arbeitnehmer durch den Fiskus gebilligt werden.

6. Häusliches Arbeitszimmer und Homeoffice-Pauschale

Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind nach dem Gesetz bislang entweder nur bis zur Höhe von 1.250 € absetzbar, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, oder aber unbeschränkt abziehbar, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Ab 2023 sollen diese Grundsätze geändert werden: Zum einen soll der Betrag von 1.250 € **pauschal** gewährt werden, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Diese Regelung ist positiv für Arbeitnehmer, weil sie die Kosten nicht mehr im Einzelnen nachweisen müssen. Zum anderen soll der **unbeschränkte Kostenabzug** nur noch möglich sein, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet **und** dem Arbeitnehmer für seine berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit allein soll künftig also nicht mehr genügen. Beim unbeschränkten Kostenabzug müssen die

tatsächlichen Kosten nachgewiesen werden; allerdings dürfte es nicht zu beanstanden sein, wenn der Arbeitnehmer die neue Pauschale von 1.250 €, die für den Fall des beschränkten Werbungskostenabzugs gilt, geltend macht.

Hinweis: Der BFH hat vor kurzem noch einmal klargestellt, dass es für die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers nicht darauf ankommt, ob das Arbeitszimmer für die berufliche Tätigkeit erforderlich ist. Der Werbungskostenabzug kann also – wenn die gesetzlichen Voraussetzungen erfüllt sind – nicht mit der Begründung versagt werden, dass der Arbeitnehmer kein Arbeitszimmer benötigt. Er muss es allerdings mindestens nahezu ausschließlich für den Beruf nutzen.

Entgegen der ursprünglichen Befristung der sog. **Homeoffice-Pauschale** bis zum 31.12.2021 hat der Gesetzgeber die Pauschale bis zum 31.12.2022 verlängert und will sie ab 2023 – in veränderter Form – unbefristet fortführen. Voraussetzung für die Geltendmachung der Homeoffice-Pauschale ist zurzeit, dass der Arbeitnehmer **ausschließlich** an dem betreffenden Tag im Homeoffice arbeitet. Die Homeoffice-Pauschale beträgt 5 € für jeden vollen Tag, maximal 600 € jährlich.

Ab 2023 soll die Homeoffice-Pauschale in eine Tagespauschale umgewandelt werden. Danach soll es für den Abzug der Pauschale von 5 € ausreichen, wenn der Steuerpflichtige seine Tätigkeit an einem Tag **überwiegend** in der häuslichen Wohnung ausübt und seine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Arbeitsstätte nicht aufsucht. Von „überwiegend“ wird auszugehen sein, wenn die berufliche Tätigkeit in der häuslichen Wohnung mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit des Tages beträgt.

Hinweis: Darüber hinaus soll der jährliche Maximalbetrag für die Homeoffice-Pauschale ab 2023 auf 1.000 € aufgestockt werden. Im Ergebnis soll damit die Pauschale für 200 Arbeitstage statt bislang für 120 Arbeitstage geltend gemacht werden können. Über die endgültigen Regelungen werden wir Sie informieren.

7. Steuerfreier Corona-Pflegebonus

Die Steuerfreiheit für den sog. Corona-Bonus des Arbeitgebers in Höhe von 1.500 € ist zum 31.3.2022 weggefallen. Der Gesetzgeber hat jedoch rückwirkend ab 2021 einen Ersatz eingeführt: Arbeitnehmer, die in bestimmten „coronaspezifischen“ Einrichtungen wie z. B. Krankenhäusern, Rettungsdiensten oder Arztpraxen arbeiten, können einen steuerfreien „Corona-Pflegebonus“ bis zur Höhe von 4.500 € erhalten. Begünstigt sind Auszahlungen, die bis zum 31.12.2022 geleistet werden. Außerdem muss der Bonus **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** gezahlt werden, so dass eine Entgeltumwandlung ausscheidet.

8. Inflationsausgleichsprämie

Neu eingeführt wurde die Steuerfreiheit für eine vom Arbeitgeber zusätzlich zum Arbeitslohn erbrachte Leistung in Form von Zuschüssen oder Sachbezügen zwecks Abmilde-

nung der gestiegenen Verbraucherpreise. Diese sog. Inflationsausgleichsprämie bleibt bis zur Höhe von 3.000 € steuerfrei, wenn sie in der Zeit vom 26.10.2022 bis zum 31.12.2024 ausgezahlt wird.

Hinweis: Wie auch beim Corona-Bonus (s. o.) ist die Steuerfreiheit im Fall einer Entgeltumwandlung ausgeschlossen. Die Inflationsausgleichsprämie kann aber anstatt einer anderen freiwilligen Leistung gezahlt werden, z. B. anstatt eines freiwillig gezahlten Weihnachtsgelds. Besteht ein arbeitsvertraglicher Anspruch auf das Weihnachtsgeld, scheidet diese Gestaltung jedoch aus.

Zu beachten ist, dass der Corona-Pflegebonus den steuerfreien Inflationsausgleich nicht mindert, so dass unter Beachtung der übrigen Voraussetzungen beide Steuerbefreiungen nebeneinander gewährt werden können.

9. Kurzarbeitergeld

Die Steuerfreiheit für Zuschüsse zum Kurzarbeitergeld, die bis zu 80 % des Unterschiedsbetrags zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt umfasste, ist am 30.6.2022 geendet und besteht nicht mehr.

Bis Ende des Jahres verlängert wurden dagegen die **Zugangserleichterungen** für das Kurzarbeitergeld. Danach kann Kurzarbeitergeld nach wie vor gezahlt werden, wenn mindestens zehn Prozent statt regulär ein Drittel der Beschäftigten von einem Entgeltausfall betroffen sind. Auch müssen Beschäftigte keine Minusstunden vor dem Bezug von Kurzarbeitergeld aufbauen.

Darüber hinaus wurde die Befugnis der Bundesregierung, den vereinfachten Zugang zum Kurzarbeitergeld per Verordnung zu ermöglichen, bis Mitte 2023 verlängert.

10. Erhöhung des Werbungskostenpauschbetrags

Der für Arbeitnehmer geltende Werbungskostenpauschbetrag ist rückwirkend zum 1.1.2022 um 200 € auf 1.200 € angehoben worden.

11. Midijob-Grenze

Zum 1.10.2022 wurde der gesetzliche Mindestlohn auf 12 € pro Stunde angehoben, die Entgeltgrenze für Minijobs stieg auf 520 €. Ebenfalls angehoben wurde die sich daran anschließende sog. Midijob-Grenze, bei der verminderte Arbeitnehmer-Beiträge zur Sozialversicherung gelten, und zwar von 1.300 € auf 1.600 €/Monat.

Ab dem 1.1.2023 steigt die Midijob-Grenze erneut, und zwar auf 2.000 €/Monat.

IV. Vermieter

1. Änderung der linearen Abschreibung

Der lineare AfA-Satz zur Abschreibung von Wohngebäuden, die nach dem 31.6.2023 fertiggestellt werden, soll von 2 auf 3 % angehoben werden. Damit sollen künftig alle

neuen Gebäude grundsätzlich über einen Zeitraum von 33 Jahren abgeschrieben werden können. Im Gegenzug soll die Möglichkeit entfallen, eine kürzere tatsächliche Nutzungsdauer nachzuweisen. Eine Ausnahme für diesen Nachweis bleibt nur bei Einbauten und Umbauten bestehen, die keine Betriebsvorrichtungen oder Scheinbestandteile sind (s. oben Abschn. I. 1).

2. Mietvertrag mit nahen Angehörigen

Bei der Vermietung einer Immobilie an nahe Angehörige, wie z. B. Kinder, muss der Mietvertrag einem sog. Fremdvergleich standhalten, d. h. er muss fremdüblich sein und er muss auch wie vereinbart tatsächlich durchgeführt werden. Anderenfalls werden Werbungskosten aus der Vermietung nicht anerkannt. Die Miete muss daher in der vereinbarten Höhe und termingerecht gezahlt und die jährliche Betriebskostenabrechnung erstellt und beglichen werden.

Hinweis: Beträgt die vereinbarte Miete weniger als 66 % oder sogar weniger als 50 % der ortsüblichen Miete, droht eine teilweise oder vollständige Nichtanerkennung der Werbungskosten.

V. Kapitalanleger

1. Erhöhung des Sparer-Pauschbetrags

Geplant ist, den bei Kapitaleinkünften abziehbaren Sparer-Pauschbetrag ab 2023 im Fall der Einzelveranlagung von bislang 801 € auf 1.000 € und im Fall der Zusammenveranlagung von bislang 1.602 € auf 2.000 € zu erhöhen. Über die endgültigen Werte werden wir Sie informieren.

Hinweis: Ein Werbungskostenabzug ist bei Kapitaleinkünften auch weiterhin nicht möglich.

2. Nießbrauch an GmbH-Anteilen

Durch die Bestellung eines Nießbrauchs können Einkünfte vom Eigentümer bzw. Anteilseigner auf den Nießbrauchsberechtigten verlagert werden. Nach einer aktuellen Entscheidung des BFH setzt die Verlagerung der Einkünfte bei der Bestellung eines Nießbrauchs an GmbH-Anteilen aber voraus, dass der Nießbrauchsberechtigte nicht nur den Anspruch auf den Gewinnanteil erhält, sondern auch die wesentlichen Verwaltungsrechte wie das Stimmrecht wahrnehmen kann. Anderenfalls muss der Anteilseigner und Nießbrauchsverpflichtete die Dividenden versteuern.

3. Eingeschränkte Verlustverrechnung für Aktienverluste

Offen ist weiterhin die Frage, ob die gesetzliche Einschränkung der Verrechnung von Aktienverlusten mit anderen positiven Einkünften verfassungskonform ist. Nach dem Gesetz dürfen Aktienverluste nur mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien verrechnet werden, nicht aber mit anderen positiven Kapitaleinkünften. Hierzu ist ein Verfahren beim Bundesverfassungsgericht (im Folgenden BVerfG) anhängig.

VI. Alle Steuerzahler

1. Neuer Zinssatz für Nachzahlungs- und Erstattungs-zinsen

Der Gesetzgeber hat auf die Entscheidung des BVerfG zur Verfassungswidrigkeit des bisherigen Zinssatzes von 6 % für Steuernachzahlungen und -erstattungen reagiert und den Zinssatz für Verzinsungszeiträume ab 1.1.2019 auf 1,8 % jährlich (0,15 % monatlich) herabgesetzt.

Hinweis: Für Verzinsungszeiträume bis einschließlich 31.12.2018 bleibt es beim bisherigen Zinssatz von 6 % jährlich.

Der Zinssatz soll künftig alle zwei Jahre evaluiert werden. Angesichts aktuell deutlich steigender Zinsen ist es nicht unwahrscheinlich, dass die Zinssätze auf Nachzahlungs- und Erstattungsbeiträge wieder steigen werden.

Soweit für Zinszeiträume ab dem 1.1.2019 bereits **Erstattungs-zinsen** in Höhe von 6 % festgesetzt worden sind, dürfen diese nach einem Urteil des FG Hamburg aufgrund des gesetzlichen Vertrauensschutzes nicht mehr auf 1,8 % gemindert werden. Der gesetzliche Vertrauensschutz besagt, dass Bescheide aufgrund einer Entscheidung des BVerfG nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen geändert werden dürfen. Der gesetzliche Vertrauensschutz gilt aber nur bei einer Änderung einer Zinsfestsetzung, nicht bei der erstmaligen Festsetzung von Erstattungs-zinsen, die nun mit einem Zinssatz von 1,8 % erfolgen kann.

Nunmehr können auch **Nachzahlungs-zinsen** kraft Gesetzes erlassen oder niedriger festgesetzt werden, wenn der Steuerpflichtige **freiwillig Steuervorauszahlungen** geleistet hat, die vom Finanzamt angenommen und auf die spätere Festsetzung angerechnet worden sind.

Die Senkung des Zinssatzes von 6 % gilt **nicht für andere Verzinsungstatbestände**, wie z. B. für Zinsen aufgrund einer Stundung, Aussetzung der Vollziehung oder aufgrund einer Steuerhinterziehung. Insoweit bleibt es beim bisherigen Zinssatz von 6 % jährlich.

Auch **Säumniszuschläge** werden weiterhin mit 1 % des rückständigen Steuerbetrags für jeden Monat erhoben (12 % jährlich), obwohl in den Säumniszuschlägen in etwa zur Hälfte ein Zinsanteil enthalten ist. Allerdings hat hier der BFH vor kurzem Aussetzung der Vollziehung gewährt, weil er ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Höhe der Säumniszuschläge hat, soweit sie ab dem 1.1.2019 entstanden sind.

Hinweis: Um sich gegen die Höhe von Säumniszuschlägen zu wehren, sollte ein Abrechnungsbescheid über die verwirkten Säumniszuschläge beantragt und gegen diesen Bescheid Einspruch eingelegt werden.

2. Verlängerung der Abgabefrist für Steuererklärungen

Aufgrund der Corona-Krise hat der Gesetzgeber die Abgabefristen für Steuererklärungen verlängert. Für steuerlich beratene Steuerpflichtige endet die Abgabefrist für die

Steuererklärung 2021 am 31.8.2023 und für die Steuererklärung 2022 am 31.7.2024.

Die Verlängerung der Abgabefristen wirkt sich auch auf den Beginn des Verzinsungszeitraums sowie auf die Festsetzung von Verspätungszuschlägen im Fall einer verspäteten Abgabe aus.

3. Ukraine-Krieg

Aufgrund des Kriegs in der Ukraine gibt es auch in steuerlicher Hinsicht einiges zu beachten: Zum einen werden Unterstützungsmaßnahmen für Opfer des Ukraine-Kriegs steuerlich gefördert. So können Unterstützungsleistungen des Arbeitgebers für Arbeitnehmer aus der Ukraine bis zur Höhe von 600 € steuerfrei bleiben. Steuerfrei bleiben auch Arbeitslohnspenden von Arbeitnehmern an ihre ukrainischen Kollegen, die vom Krieg betroffen sind. Ferner gibt es steuerliche Erleichterungen im Gemeinnützigkeitsrecht für Vereine, die Hilfen für Ukrainer organisieren.

4. Abzug von Aufwendungen für die Altersvorsorge

Der Gesetzgeber plant, den vollständigen Sonderausgabenabzug für Aufwendungen für die Altersvorsorge bereits ab 2023 zu ermöglichen und nicht erst – wie bislang vorgesehen – ab 2025. Auf diese Weise soll rechtzeitig eine Doppelbesteuerung vermieden werden, die dadurch eintreten kann, dass zwar die Renten vollständig besteuert werden, die entsprechenden Einzahlungen in die Rentenversicherung aber nicht vollständig abziehbar sind. Über die finale Regelung werden wir berichten.

5. Anhebung verschiedener Grund- und Freibeträge sowie des Kindergelds

Im Steuerrecht gelten neben dem Grundbetrag, bis zu dessen Höhe das Einkommen steuerfrei bleibt, eine Vielzahl von Freibeträgen. Hier sind nun verschiedene Erhöhungen geplant, die sich zugunsten der Steuerzahler auswirken. So sollen der Grundfreibetrag und der Unterhaltshöchstbetrag für 2023 und 2024 angehoben werden, nachdem es bereits für 2022 rückwirkend eine Erhöhung des Grundfreibetrags gegeben hat. Ferner soll die Progressionswirkung bei der Steuer abgemildert werden; hiervon ausgenommen ist der Spitzensteuersatz von 45 %.

Eine Erhöhung ist auch beim **Kinderfreibetrag** geplant, der für Besserverdiener statt des Kindergelds gewährt wird und ab dem Jahr 2023 ebenfalls steigen soll. Das **Kindergeld** soll ab 2023 auf 237 € für das 1. bis 3. Kind erhöht werden; eine Erhöhung ab dem 4. Kind (aktuell: 250 €) ist derzeit nicht vorgesehen. Geplant ist ferner eine Erhöhung des Ausbildungsfreibetrags. Über die endgültigen Werte werden wir Sie informieren, sobald sie gesetzlich festgeschrieben worden sind.

6. Entlastungsfreibetrag im Jahr der Trennung
Alleinerziehende können für jedes Kind, das in ihrem Haushalt lebt, einen Entlastungsbetrag von aktuell 4.008 €

in Anspruch nehmen, der für jedes weitere Kind um 240 € erhöht wird.

Dem BFH zufolge kann dieser Entlastungsbetrag auch im Jahr der Trennung der Ehegatten zeitanteilig, nämlich ab dem Zeitpunkt der Trennung, in Anspruch genommen werden, sofern die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind und der Steuerpflichtige z. B. nicht mit einer anderen volljährigen Person in einer Haushaltsgemeinschaft lebt.

7. Erweiterung des Verlustrücktrags

Verluste, die der Steuerpflichtige erzielt und die im laufenden Jahr nicht mit positiven Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden können, können in der Regel in das Vorjahr zurückgetragen werden (sog. Verlustrücktrag) oder in ein Folgejahr vorgetragen werden (sog. Verlustvortrag).

Hinweis: Bei der Gewerbesteuer gibt es lediglich einen Verlustvortrag, jedoch keinen Verlustrücktrag.

Für die Veranlagungszeiträume 2022 und 2023 wird der **Verlustrücktrag erweitert**, indem der Höchstbetrag für den Verlustrücktrag auf 10 Mio. € bzw. – bei Zusammenveranlagung – auf 20 Mio. € angehoben wird. Ab dem Veranlagungszeitraum 2024 gelten dann wieder die Höchstbeträge von 1 Mio. € bzw. – bei Zusammenveranlagung – von 2 Mio. €. Außerdem kann in beiden Veranlagungszeiträumen 2022 und 2023 der Steuerpflichtige auf den Verlustrücktrag nicht mehr teilweise verzichten, sondern nur vollständig verzichten und stattdessen einen Verlustvortrag wählen.

Ferner ist – ohne zeitliche Begrenzung auf die Veranlagungszeiträume 2022 und 2023 – ein Verlustrücktrag **in die beiden Vorjahre** möglich und nicht nur in das Vorjahr. Nach der Neuregelung erfolgt der Verlustrücktrag zunächst in das Vorjahr und wird, soweit er im Vorjahr nicht vollständig genutzt werden kann, in das davorliegende Jahr (zweites Jahr vor dem Verlustentstehungsjahr) vorgetragen.

Hinweis: Die dargestellten Änderungen gelten auch für Kapitalgesellschaften im Bereich der Körperschaftsteuer.

8. Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen

Steuerzahler können bei haushaltsnahen Dienstleistungen oder Beschäftigungsverhältnissen sowie bei Handwerkerleistungen im eigenen Haushalt eine jährliche Steuerermäßigung in Höhe von 20 % der Aufwendungen geltend machen. Der Abzug ist begrenzt und beläuft sich bei haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen, die durch geringfügig Beschäftigte erbracht werden, auf 510 €, bei anderen haushaltsnahen Beschäftigungsverhältnissen und Dienstleistungen auf 4.000 €. Bei Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen im Haushalt gilt ein Höchstbetrag von 1.200 €, wobei Materialkosten außen vor bleiben. Die Ermäßigung wird direkt von der Steuer abgezogen.

Im Rahmen der Steuererklärung für 2022 sollte daher geprüft werden, ob Aufwendungen für Handwerker, haus-

haltsnahe Dienstleister oder für Haushaltshilfen angefallen sind. Mieter finden in der Regel auf ihrer jährlichen **Betriebskostenabrechnung** entsprechende Angaben, etwa Ausgaben für den Hausmeister, Gärtner, die Hausreinigung oder den Winterdienst.

Die Kosten der **Müllabfuhr** und der **Schmutzwasserentsorgung** sind nach einem rechtskräftigen Urteil des FG Münster nicht abzugsfähig, da die jeweilige Entsorgung nicht im Haushalt des Steuerpflichtigen, sondern außerhalb des Haushalts ausgeführt wird.

Zu den begünstigten haushaltsnahen Dienstleistungen gehören auch **Pflegeleistungen** für eine pflegebedürftige Person. Für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung ist es dem BFH zufolge nicht erforderlich, dass die gepflegte Person im Haushalt des Steuerpflichtigen wohnt. Allerdings muss der Steuerpflichtige, der einen Angehörigen pflegen lässt und hierfür zahlt, dann auch den Pflegevertrag abgeschlossen haben. Hat dagegen die pflegebedürftige Person selbst den Pflegevertrag abgeschlossen, stellen die Zahlungen des Steuerpflichtigen sog. Drittaufwand dar, der nicht abziehbar ist.

Beispiel: Tochter T wohnt in T-Stadt und hat eine pflegebedürftige Mutter M in M-Stadt, die von einem Pflegedienst betreut wird. T bezahlt den Pflegedienst. Diese Zahlungen berechtigen zu einer Steuerermäßigung, wenn der Pflegevertrag von T abgeschlossen worden ist.

Eine Steuerermäßigung wird auch für Aufwendungen gewährt, wenn der Steuerpflichtige selbst in einem **Heim untergebracht** ist und hierfür zahlt. Begünstigt sind dann die Kosten für diejenigen Dienstleistungen, die mit denen einer Hilfe im Haushalt vergleichbar sind. Diese Steuerermäßigung steht dem BFH zufolge aber nur der untergebrachten Person zu.

Für den Beitrag für die **Erschließung einer öffentlichen Straße** wird dem BFH zufolge keine Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen im eigenen Haushalt gewährt. Die Erschließung der Straße hat nämlich keinen Bezug zum Haushalt des Steuerpflichtigen.

9. Spekulationsgewinne

Bei Grundstücken beträgt die ab dem Zeitpunkt des Kaufs beginnende Spekulationsfrist zehn Jahre. Ein Gewinn aus dem Verkauf eines bebauten Grundstücks muss jedoch dann nicht versteuert werden, wenn die Immobilie zu eigenen Wohnzwecken **selbst genutzt** worden ist. Dem BFH zufolge gilt dies auch dann, wenn die Selbstnutzung gegen Baurechtsvorschriften verstoßen hat, z. B. bei der Selbstnutzung einer Gartenlaube, die eigentlich nicht dauerhaft bewohnt werden darf.

Hinweis: Die Selbstnutzung muss sich nicht über den gesamten Zeitraum zwischen Kauf und Veräußerung erstrecken. Es reicht aus, wenn die Immobilie zumindest **im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren** bewohnt wurde. Auch die nur zeitweilige Selbstnutzung einer Immobilie genügt, wenn sie dem Steuerpflichtigen in der übrigen Zeit als Wohnung zur Verfügung

steht (z. B. eine Zweitwohnung oder eine nicht zur Vermietung bestimmte Ferienwohnung).

Wer privat **Kryptowährung** kauft und verkauft, kann damit einen Spekulationsgewinn erzielen. In diesem Fall gilt dem BMF zufolge eine Spekulationsfrist von einem Jahr. Die einjährige Spekulationsfrist beginnt auch nach jedem Tausch neu. Diese Jahresfrist sollte beachtet und daher mit dem Verkauf bzw. Tausch mehr als ein Jahr gewartet werden. Bei einem Verkauf innerhalb eines Jahres bleibt ein Spekulationsgewinn nur dann steuerfrei, wenn der Gesamtgewinn aus allen Spekulationsgeschäften des Jahres unter 600 € liegt.

Hinweis: Wer im Rahmen seiner unternehmerischen Tätigkeit Kryptowährung mit Gewinn verkauft oder aber mit dem An- und Verkauf von Kryptowährung eine eigene gewerbliche Tätigkeit begründet, muss jeden Gewinn versteuern, auch dann, wenn er nach Ablauf der Spekulationsfrist erzielt wird; denn die Spekulationsfrist gilt nicht bei sog. Gewinneinkünften.

10. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Im Blickpunkt der Erbschaft- und Schenkungsteuer steht immer wieder das sog. **Familienheim**, d. h. das selbst genutzte Haus oder die selbst genutzte Wohnung. Das Familienheim kann unter Ehegatten steuerfrei verschenkt werden. Im Falle der Erbschaft setzt die Steuerbefreiung des Familienheims die unverzügliche Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken (regelmäßig innerhalb von sechs Monaten) sowie eine 10-jährige Behaltefrist durch den Erben voraus, es sei denn, der Erbe ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert. Bei Kindern darf die Wohnfläche des Familienheims darüber hinaus 200 qm nicht überschreiten.

Hinweis: Die Selbstnutzung muss ausnahmsweise nicht innerhalb von sechs Monaten erfolgen, wenn das Familienheim gravierende Baumängel aufweist und der Erbe sich bemüht, diese in angemessener Weise beseitigen zu lassen. Der Erbe ist nicht verpflichtet, den Mangel schnellstmöglich zu beseitigen und dafür unangemessen hohe Kosten in Kauf zu nehmen. Es genügt eine angemessene Förderung des Baufortschritts auf der Grundlage der Verkehrsanschauung.

Die **vorzeitige Beendigung der Selbstnutzung** vor Ablauf von zehn Jahren führt grundsätzlich zur rückwirkenden Versagung der Steuerbefreiung, es sei denn, der Erbe ist aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert (s. o.). Unschädlich ist es nach der Rechtsprechung des BFH, wenn dem Erben die Selbstnutzung **objektiv unmöglich** oder aber **objektiv unzumutbar** geworden ist, weil er z. B. so pflegebedürftig ist, dass er einen Haushalt selbst unter Zuhilfenahme von Pflegeleistungen nicht mehr selbstständig führen kann. Dies gilt auch bei anderen Krankheiten, die so schwerwiegend sind, dass sie selbst bei Betreuung durch Pfleger nicht mehr eine eigenständige Haushaltsführung ermöglichen. Ist diese Voraussetzung erfüllt, darf die Selbstnutzung innerhalb von zehn Jahren beendet und das Haus bzw. die Wohnung verkauft oder abgerissen

werden, ohne dass die Steuerbefreiung rückwirkend entfällt.

Hinweis: Ein schlechter baulicher Zustand des Familienheims begründet hingegen keinen zwingenden Grund, da er durch Baumaßnahmen behoben werden kann. Dies gilt auch, wenn Baumaßnahmen aufgrund des Gesundheitszustands des Erben erforderlich werden.

Geplante Änderung der Grundbesitzbewertung zum 1. Januar 2023: Mit dem Jahressteuergesetz 2022 soll das Bewertungsgesetz im Hinblick auf die Bewertung von Immobilien angepasst werden. Dies erfolgt durch umfangreiche Änderungen im Bereich des Ertragswertverfahrens bzw. des Sachwertverfahrens. Die Regelungen für die steuerliche Bewertung von bebauten Grundstücken im Bereich der Erbschaft- und Schenkungssteuer sollen an die geänderte Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) und damit an die aktuellen Verkehrswerte angepasst werden.

Höhere Immobilienwerte: Die geplanten Änderungen werden die Bewertung von Immobilien deutlich verändern. Bereits durch die in vielen Regionen steigenden Bodenrichtwerte war mit einer Erhöhung der Immobilienwerte zu rechnen. Durch die Neuregelungen im Bewertungsgesetz ist zu erwarten, dass die so ermittelten Grundbesitzwerte deutlich über den bisherigen Werten liegen. Allerdings ist eine genaue Berechnung der Wertsteigerung zum jetzigen Zeitpunkt noch schwer möglich.

Hinweis:

Wertermittlung durch Sachverständige

Es besteht auch weiterhin die Möglichkeit für den Steuerpflichtigen, dem Finanzamt nachzuweisen, dass der Verkehrswert des Grundstücks niedriger ist als der vom Finanzamt ermittelte Wert. Zum Nachweis ist ein Gutachten des zuständigen Gutachterausschusses oder eines Sachverständigen erforderlich. Auch hier ist allerdings mit höheren Werten zu rechnen.

Die Vererbung oder Schenkung von **Betriebsvermögen** ist grundsätzlich zu 85 % oder sogar vollständig steuerfrei. Allerdings muss der Erbe bzw. Beschenkte das Unternehmen fünf Jahre lang fortführen und in den nächsten fünf Jahren die bisherige Lohnsumme durchschnittlich zu 80 % jährlich (d. h. zu 400 % in fünf Jahren) aufwenden. Um eine vollständige Steuerbefreiung zu erhalten, muss das Unternehmen sieben Jahre lang fortgeführt werden und eine Lohnsumme von mindestens 700 % in sieben Jahren (d. h. 100 % jährlich) aufgewendet werden.

Gerade die Befolgung der sog. **Lohnsummenregelung** ist in Zeiten der Corona-Krise problematisch, wenn das Unternehmen z. B. vorübergehend geschlossen werden musste. Die Finanzverwaltung hat darauf reagiert und versagt daher die Steuerbefreiung für das Betriebsvermögen nicht, soweit dem Erben bzw. Beschenkten die Erbringung der Mindestlohnsumme aufgrund der Corona-Krise nicht möglich ist und das Unternehmen zu einer von der Corona-Krise betroffenen Branche gehört. Als unschädlich wird es dann angesehen, wenn im Zeitraum vom 1.3.2020 bis 30.6.2022 die rechnerisch erforderliche durchschnittliche Lohnsumme

zur Einhaltung der Mindestlohnsumme unterschritten und in diesem Zeitraum Kurzarbeitergeld an den Betrieb gezahlt worden ist, d. h. die Arbeitnehmer noch beschäftigt waren.

11. Grunderwerbsteuer

Grunderwerbsteuer entsteht grundsätzlich mit dem Abschluss eines Kaufvertrags über ein Grundstück. Allerdings wird die Grunderwerbsteuer nach dem Gesetz aufgehoben, wenn der Grundstückskaufvertrag rückgängig gemacht wird. Dies muss in der Regel innerhalb von zwei Jahren seit der Entstehung der Steuer, d. h. seit dem Abschluss des Kaufvertrags, erfolgen.

Der BFH hat die Voraussetzungen der Rückgängigmachung konkretisiert, wenn der Verkäufer eine Auflassungsvormerkung bewilligt hat. Um in den Genuss der Rückgängigmachung, d. h. Aufhebung der Grunderwerbsteuer, zu kommen, muss auch die Auflassungsvormerkung gelöscht werden. Zur Wahrung der Zweijahresfrist muss der Käufer innerhalb von zwei Jahren eine Löschungsbewilligung erteilen.

Hinweis: Sollte der Notar für den Fall des Rücktritts vom Käufer bereits im Kaufvertrag zur Löschung bevollmächtigt worden sein, genügt es, wenn der Notar innerhalb von zwei Jahren die Löschung der Auflassungsvormerkung beim Grundbuchamt beantragt.

Alle Beiträge in dieser Mandanten-Information haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Die Angaben erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall selbstverständlich nicht ersetzen.