

Telefon +49 541 94422 -0
Telefax +49 541 94422 -44

info@pkf-wms.de
www.pkf-wms.de

Steuerliche Hinweise und Dispositionen zum Jahresende 2023

Sehr geehrte Damen und Herren,

im Steuerrecht ergeben sich neue Gestaltungschancen! Verantwortlich dafür zeichnet in erster Linie der Gesetzgeber, welcher zahlreiche neue Investitionsanreize durch steuerliche Fördermaßnahmen in einem sog. Wachstumschancengesetz setzt, das allerdings erst im Dezember 2023 verabschiedet werden soll (betroffen davon sind die Ausführungen unter den Tz. 1, 2, 4, 5, 8–10, 14, 15, 17 [c], 22, 23, 32, 33 [Hinw.], 35 [a], 40, 44–47, 56 und 59 [b] dieses Informationsschreibens). Begünstigt werden dabei nicht allein Investitionen im betrieblichen Bereich, sondern etwa auch im Rahmen der Gebäudevermietung. Doch nicht nur darüber informieren Sie die nachfolgenden Ausführungen, sondern auch über wichtige andere Änderungen, die etwa auf neue Entscheidungen der Finanzgerichtsbarkeit sowie Anweisungen der Finanzverwaltung zurückzuführen sind.

Die nachfolgenden Ausführungen sind nach einzelnen Themengebieten gegliedert, so dass Sie anhand der Inhaltsübersicht schnell jene Aspekte auffinden können, die für Sie persönlich von Interesse sind. Sofern Sie zu einzelnen Punkten Fragen haben oder eine individuelle Beratung wünschen, zögern Sie bitte nicht, diese in Anspruch zu nehmen.

A. Wichtiges für Unternehmer: Rechnungslegung und Investitionsförderung

I. Neue Abschreibungsmöglichkeiten

(1) Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten von selbständig nutzbaren, beweglichen Wirtschaftsgütern mit einer Nutzungsdauer von mehr als einem Jahr können Sie bislang wahlweise der **Sofortabschreibung** zuführen, wenn sie nicht mehr als 800 € (netto ohne Umsatzsteuer) betragen. Gleiches gilt bei der Einlage in ein Betriebsvermögen. Durch die Sofortabschreibung kommt es gegenüber der Verteilung der Anschaffungs-

| Inhaltsübersicht | Seite |
|---|-------|
| A. Wichtiges für Unternehmer: Rechnungslegung und Investitionsförderung | 1 |
| I. Neue Abschreibungsmöglichkeiten | 1 |
| II. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung | 3 |
| III. Klimaschutz-Investitionsprämie | 3 |
| IV. Rückstellungen | 4 |
| V. Abzinsungsgebot | 4 |
| VI. Gewinnerschätzung auf dem Prüfstand | 4 |
| B. Wichtiges für Unternehmer: Weitere Neuregelungen | 4 |
| I. Verlustabzug | 4 |
| II. Anhebung von Grenzbeträgen | 5 |
| III. Repräsentationsaufwand | 5 |
| IV. Rund um die Zinsen | 5 |
| C. Wichtiges für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter | 6 |
| I. Freiwillige Einlagen bei beschränkter Haftung | 6 |
| II. Schutz vor der gewerblichen Abfärbung | 6 |
| III. Neues Abschreibungspotential durch Einbringung | 7 |
| IV. Körperschaftsteueroption und Thesaurierungsbegünstigung | 7 |
| V. Registerfähigkeit der GbR | 7 |
| D. Wichtiges für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter | 8 |
| I. Gewinnausschüttungen | 8 |
| II. Verdeckte Gewinnausschüttungen | 8 |
| III. Wegzugsbesteuerung und Rückkehrabsicht | 8 |
| E. Wichtiges für Immobilieneigner und Kapitalanleger | 8 |
| I. Sonderregelungen zur Gebäudeabschreibung | 8 |
| II. Zuordnung von Vermietungseinkünften | 9 |
| III. Kryptowährungen | 9 |
| F. Grundstücksverwaltende Gesellschaften | 9 |
| G. Wichtiges für Arbeitgeber und Arbeitnehmer | 10 |
| I. Unterstützung der Tätigkeit im Homeoffice | 10 |
| II. Betriebsveranstaltungen | 11 |
| III. Doppelte Haushaltsführung | 11 |
| IV. Förderung von Beteiligungen | 11 |
| V. Neue Rahmendaten zur Sozialversicherung | 11 |
| H. Wichtiges zur Umsatzsteuer | 12 |
| I. Gesetzliche Neuregelungen | 12 |
| II. Umsatzsteuerliche Organschaft | 12 |
| III. Nachwirkungen der Corona-Zeit | 13 |
| IV. Gebäudevermietungen | 13 |
| I. Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen | 13 |
| J. Haushaltsnahe Dienstleistungen, Handwerkleistungen und Mini-Jobs | 14 |
| K. Keine Besteuerung der Dezemberhilfe 2022 | 15 |
| L. Neues zur steuerlichen Außenprüfung | 15 |
| M. Wichtiges für Gemeinnützige und juristische Personen des öffentlichen Rechts | 15 |
| I. Beteiligungen | 15 |
| II. Zweckbetriebe | 15 |
| III. Forschungseinrichtungen | 16 |
| N. Erbschaftsteuerfreistellung für Betriebsvermögen in Gefahr? | 16 |

oder Herstellungskosten über die voraussichtliche Nutzungsdauer des Anlagegutes zu einem größeren **steuermindernden Effekt** im Jahr der Investition. – Die Grenze, bis zu der der Sofortabzug gewählt werden kann, soll für Anschaffungen, Herstellungen oder Einlagen begünstigter Wirtschaftsgüter, die **nach dem 31.12.2023** erfolgen, auf **1.000 €** (netto ohne Umsatzsteuer) angehoben werden (der Bundesrat spricht sich gar für eine Anhebung auf 2.000 € aus).

Gestaltungshinweis: Von der Möglichkeit der Sofortabschreibung können Sie auch profitieren, wenn Sie entsprechende Anschaffungen oder Herstellungen im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder aus einem Angestelltenverhältnis erzielen. – Die selbständige Nutzbarkeit eines Anlagegutes ist nicht mehr gegeben, wenn dieses nur zusammen mit anderen Anlagegütern eingesetzt werden kann und die verschiedenen Wirtschaftsgüter technisch aufeinander abgestimmt sind. Dies ist etwa bei den verschiedenen Teilen einer Computeranlage der Fall (wie z.B. Rechner, Monitor, Scanner, Drucker und Maus, s. dazu aber Tz. 3 im Hinblick auf die Möglichkeit der Sofortabschreibung für digitale Anlagegüter). Ausgeschlossen von der Sofortabschreibung sind nicht abnutzbare, unbewegliche sowie immaterielle Wirtschaftsgüter (wie z.B. Software, doch auch hier gilt die Möglichkeit der Sofortabschreibung für digitale Wirtschaftsgüter, s. dazu Tz. 3).

(2) Optional zur Sofortabschreibung können abnutzbare bewegliche Anlagegüter, die einer selbständigen Nutzung fähig sind, einem sog. **Sammelposten** zugeführt werden. Dieser Sammelposten ist dann – unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer der in ihm erfassten Anlagegüter – im Jahr seiner Bildung und in den folgenden vier Jahren mit jeweils 20 % gewinnmindernd aufzulösen. Dem Sammelposten können bislang Anlagegüter zugeführt werden, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten (netto) mehr als 250 €, aber nicht mehr als 1.000 € betragen. – Erstmals für Anschaffungen oder Herstellungen **nach dem 31.12.2023** soll die Wertobergrenze für Wirtschaftsgüter, die in den Sammelposten einbezogen werden können, von 1.000 € auf **5.000 €** erhöht und der Verteilungszeitraum von fünf Jahren auf **drei Jahre** gemindert werden, so dass sich unabhängig von der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der entsprechenden Anlagegüter in jedem Jahr zu einem Drittel gewinnmindernd auswirken.

Gestaltungshinweis: Sie können nur für alle im Wirtschaftsjahr begünstigten Wirtschaftsgüter das Wahlrecht **einheitlich** ausüben, entweder den Sammelposten zu bilden oder die Sofortabschreibung in Anspruch zu nehmen. Bilden Sie den Sammelposten, was ab dem kommenden Jahr **deutlich attraktiver** wird, gilt für die Sofortabschreibung nicht die Obergrenze von 1.000 € (ab dem 1.1.2024) oder von 800 € (bis zum 31.12.2023), sondern die Betragsgrenze von 250 € (netto ohne Umsatzsteuer). – Anders als die Sofortabschreibung können Sie die Bildung des Sammelpostens außerhalb der betrieblichen Einkunftsarten (Gewerbebetrieb, freiberufliche sowie land- und forstwirtschaftliche Tätigkeit) nicht geltend machen. – Der Bundesrat plädiert aber für eine vollständige **Streichung der Poolabschreibung** für Anschaffungen oder Herstellungen nach dem 31.12.2023.

(3) Unabhängig von den vorstehenden Regelungen können Sie Ausgaben für **Computer-Hardware** und **Software** zur Dateneingabe und -verarbeitung im Jahr der

Anschaffung sofort in voller Höhe abschreiben – unabhängig davon, auf welchen Betrag sich die Anschaffungskosten belaufen.

Gestaltungshinweis: Die Ausübung des Wahlrechtes für die Anschaffung von **Computer-Hardware** ist davon abhängig, dass eine EU-Umweltgerechtigkeitskennzeichnung durch den Hersteller vorliegt. Nicht vom Wahlrecht zur Sofortabschreibung sind die Aufwendungen umschlossen, welche auf die **Programmierung** einer **Homepage** entfallen. – Im Übrigen steht Ihnen das Wahlrecht zur sofortigen steuerlichen Geltendmachung der Anschaffungskosten unabhängig davon zu, ob Sie die begünstigte Computer-Hardware oder -Software für betriebliche Tätigkeiten oder im Rahmen der nichtselbständigen Arbeit oder der Vermietung zur Einkünfteerzielung nutzen.

(4) Eine weitere steuerliche Begünstigung von Investitionen ist damit gegeben, dass für **bewegliche Anlagegüter** erneut die Möglichkeit zur **degressiven Abschreibung** gewährt wird, die für Anschaffungen oder Herstellungen nach dem 31.12.2022 ausgesetzt worden war. Sie können sie wiederum für bewegliche Anlagegüter beanspruchen, die **nach dem 30.9.2023** und **vor dem 1.1.2025** angeschafft oder hergestellt werden.

Gestaltungshinweis: Durch die degressive Abschreibung – in fallenden Jahresbeträgen – können im Vergleich zur linearen Abschreibung – in gleichbleibenden Jahresbeträgen – in den Anfangsjahren der Investition höhere **Steuerminderungseffekte** erzielt werden (was natürlich voraussetzt, dass Sie entsprechende steuerpflichtige Einkünfte erzielen). Der Abschreibungssatz im Rahmen der degressiven Abschreibung beläuft sich auf das **2,5-fache** des Abschreibungssatzes bei linearer Abschreibung, höchstens auf **25 %** (etwaig kommt es auf Vorschlag des Bundesrates noch zu einer Minderung des Abschreibungsfaktors). Für Investitionen, die Sie noch im laufenden Jahr 2023 vornehmen, ist indes ins Auge zu fassen, dass Sie die Abschreibung nur zeitanteilig für jeden Monat geltend machen können, der bis zum Jahresende verbleibt (bei einer Anschaffung oder Herstellung im November 2023 erfolgt mithin die Abschreibung nur in einem Umfang von 2/12 der Jahresabschreibung – unabhängig davon, ob sie degressiv oder linear vorgenommen wird).

Auch das Wahlrecht zur degressiven Abschreibung können Sie nicht nur im Rahmen der gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Einkünfte, sondern auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung oder nichtselbständiger Arbeit ausüben.

(5) Zur Wohnungsbauförderung ist des Weiteren vorgesehen, für **Gebäude**, soweit sie **Wohnzwecken** dienen, und entweder von Ihnen als Bauherr errichtet oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft werden, statt der linearen Abschreibung von 3 % (für Neubauten) wahlweise eine **Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen** in Höhe von **6 %** vom jeweiligen Gebäudebuchwert bzw. -restwert in Anspruch zu nehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob das Gebäude zu einem Betriebsvermögen rechnet oder Sie es im Privatvermögen zur Erzielung von Vermietungseinkünften nutzen. Diese erweiterte Abschreibungsmöglichkeit wird eröffnet, wenn mit der Herstellung des Gebäudes **nach dem 30.9.2023** und vor dem **1.10.2029** begonnen wird oder die Anschaffung auf Grund eines nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 rechtswirksam abgeschlossenen Vertrages erfolgt.

Gestaltungshinweis: Als Beginn der Herstellung gilt das Datum in der nach den jeweiligen landesrechtlichen Vorschriften einzuhaltenden **Baubeginnsanzeige**. Sollte landesrechtlich im Einzelfall keine Baubeginnsanzeige vorgeschrieben sein, hat der Bauherr zu erklären, dass er den Baubeginn gegenüber der zuständigen Baubehörde freiwillig angezeigt hat. – Der Übergang von der Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen zur linearen Abschreibung (mit 3 % vom Restwert) soll jederzeit zulässig sein.

II. Investitionsabzugsbetrag und Sonderabschreibung

(6) Sind Sie Inhaber eines Betriebes, dessen **Gewinn** im Wirtschaftsjahr 2023 voraussichtlich **200.000 €** nicht überschreitet? Dann können Sie eine Steuererminderung durch die Bildung eines sog. Investitionsabzugsbetrages in Höhe von bis zu **50 %** der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten für abnutzbare bewegliche Anlagegüter erreichen, die im Zuge der nächsten drei Jahre beschafft werden sollen. 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 Betriebsstätte betrieblich genutzt oder vermietet werden (dieses Erfordernis kann im Hinblick auf einen Unternehmer-Pkw problematisch sein).

Gestaltungshinweis 1: Die Möglichkeit der steuermindernden Bildung eines Investitionsabzugsbetrages besteht auch für Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften, deren Gewinn 200.000 € nicht übersteigt, wobei es auf die Zahl der Gesellschafter nicht ankommt.

Gestaltungshinweis 2: Sie müssen gegenüber der Finanzverwaltung nicht die Art und Zahl Ihrer Investitionsvorhaben offenlegen. Vielmehr ist es ausreichend, wenn die Höhe des Investitionsabzugsbetrages in einer Summe auf elektronischem Wege an das Finanzamt übermittelt wird. Gleichwohl ist empfehlenswert, dass Sie der Bildung des Investitionsabzugsbetrages einen **Investitionsplan** über die nächsten drei Jahre zugrunde legen; denn kommt es in diesem Zeitraum nicht zur Durchführung begünstigter Investitionen, ist insoweit der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag rückwirkend mit einer Zinsfolge von 1,8 % gewinnerhöhend aufzulösen.

(7) Die Summe aller im laufenden und in den drei vorangegangenen Wirtschaftsjahren in Anspruch genommenen Investitionsabzugsbeträge darf je Betrieb 200.000 € nicht übersteigen, so dass in diesem Zeitraum höchstens ein Investitionsvolumen von 400.000 € begünstigt ist. – Wird im jeweiligen Dreijahreszeitraum dann eine begünstigte Investition durchgeführt, wird zwar im Umfang von 50 % der Investitionskosten der geltend gemachte Investitionsabzugsbetrag gewinnerhöhend aufgelöst. Eine unmittelbare Steuerwirkung daraus wird aber vermieden, indem im selben Umfang ein **gewinnmindernder Abzug** von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten für Investitionen im betreffenden Jahr erfolgt (der sodann die Bemessungsgrundlage für die weitere Abschreibung mindert).

(8) Unabhängig davon können Sie, falls der Gewinn Ihres Betriebes im Vorjahr 200.000 € nicht überschritten hat (bei kalenderjahrgleichem Wirtschaftsjahr ist mithin für Investitionen im Jahr 2023 der Gewinn des Jahres 2022 maßgeblich), neben der regulären Abschreibung eine **Sonderabschreibung** von bis zu **20 %** im Jahr der Anschaffung oder Herstellung in Anspruch nehmen (Sie können diese Sonderabschreibung aber wahlweise auch auf fünf Jahre verteilen). Die Sonderabschreibung kann wiederum nur für abnutzbare bewegliche Anlagegüter in Anspruch genommen werden, die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und im folgenden Wirtschaftsjahr zu mindestens 90 % in einer inländischen Betriebsstätte genutzt oder vermietet werden. Eine absolute Höchstgrenze für die Sonderabschreibung existiert – anders als für den Investitionsabzugsbetrag (s. dazu Tz. 7) – nicht.

Wichtiger Gestaltungshinweis: Für begünstigte Anlagegüter, die **nach dem 31.12.2023** angeschafft oder hergestellt werden, wird die Sonderabschreibung von 20 % **auf 50 %** erhöht, so dass eine Verschiebung der Investition in das Jahr 2024 unter der Voraussetzung erwägenswert sein kann, dass der Gewinn im Jahre 2023 voraussichtlich 200.000 € nicht überschreitet (eine Gewinnminderung durch die Bildung eines Investitionsabzugsbetrages kommt dabei nicht in Betracht). Ist für das entsprechende Investitionsvorhaben aber bereits ein Investitionsabzugsbetrag gebildet worden, sollte geprüft werden, ob sich der begünstigte Investitionszeitraum insoweit auch noch auf das Jahr 2024 erstreckt, weil er im Übrigen bei Nichtdurchführung der Investition im laufenden Jahr rückwirkend mit Gewinn- und Zinsfolge (s. Tz. 6, Hinweis 2) aufzulösen wäre.

III. Klimaschutz-Investitionsprämie

(9) Für Klimaschutz-Investitionen im **unternehmerischen Bereich** (nicht begünstigt sind entsprechende Maßnahmen, die Sie privat vornehmen oder die durch eine vermögensverwaltende Personengesellschaft erfolgen) soll – vorbehaltlich der Genehmigung durch die Europäische Kommission – eine Investitionsprämie von **15 %** der nachgewiesenen Anschaffungs- und Herstellungskosten gewährt werden, maximal von 200 Mio. € je Anspruchsberechtigten im Förderzeitraum. Der Förderzeitraum erstreckt sich grundsätzlich vom **1.1.2024** bis zum **31.12.2029**. Je Anspruchsberechtigtem darf die Summe der Investitionsprämie und weiterer Beihilfen für die begünstigte Investition den Betrag von 30 Mio. € pro Investitionsvorhaben nicht übersteigen.

Gestaltungshinweis: Jeder Anspruchsberechtigte kann nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2032 **maximal vier Anträge** auf Investitionsprämie stellen, wobei die Bemessungsgrundlage in Gestalt der förderfähigen Anschaffungs- oder Herstellungskosten mindestens 10.000 € betragen muss. Die Prämie soll bei dem jeweiligen Abschluss einer Maßnahme ausgezahlt werden und ist als solche nicht zu versteuern. Sie mindert aber die Bemessungsgrundlage für die laufende Abschreibung aus den Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die Bemessungsgrundlage für die Prämie sind. Anspruchsberechtigt sind auch Kapitalgesellschaften, die öffentliche Hand im Rahmen ihrer unternehmerischen Tätigkeit sowie Personengesellschaften, die selbst gewerbliche, freiberufliche oder land- und forstwirtschaftliche Einkünfte erzielen oder die als GmbH & Co. KG gewerblich geprägt sind.

(10) Begünstigt sind die Anschaffung oder Herstellung neuer abnutzbarer beweglicher Anlagegüter sowie Maßnahmen an einem bestehenden Anlagegut, die zu nachträglichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten führen, wenn das jeweilige Anlagegut (a) in einem **Einsparkonzept** enthalten ist, (b) dazu dient, dass im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit die **Energieeffizienz verbessert** und damit geltende Unionsnormen übertroffen werden und (c) das Anlagegut im Jahr der Anschaffung oder Herstellung sowie im darauffolgenden Wirtschaftsjahr in einer inländischen Betriebsstätte zu mindestens 90 % betrieblich genutzt wird. Diese Voraussetzungen müssen durch Expertisen **zertifizierter Energieberater** oder – bei Erfüllung weiterer Voraussetzungen – unternehmenseigener Energiemanager nachgewiesen werden.

Gestaltungshinweis: Nicht begünstigt sind Investitionen für Kraft-Wärme-Kopplung, für Fernwärme und/oder Fernkälte sowie für Energieanlagen, die mit fossilen Brennstoffen, einschließlich Erdgas, betrieben werden.

IV. Rückstellungen

(11) Wird für ein Unternehmen bilanziert, ist die Bildung einer **gewinnmindernden Rückstellung** geboten, wenn es sich einer ungewissen Verpflichtung gegenüber sieht, aus der es mit überwiegender Wahrscheinlichkeit in Anspruch genommen wird. Dabei muss die Verpflichtung grundsätzlich nicht nur an Vergangenes anknüpfen, sondern auch Vergangenes abgelten. Im Hinblick darauf hat der Bundesfinanzhof für ein **Kundenbindungsprogramm** eines Unternehmens entschieden, dass eine gewinnmindernde Rückstellung dann auszuweisen ist, wenn die Kunden Bonuspunkte erhalten, deren Höhe von den bis zum Bilanzstichtag getätigten Umsätzen abhängt.

Gestaltungshinweis: Es kommt nicht darauf an, dass die Bonuspunkte erst im Zuge zukünftiger Wareneinkäufe verrechnet werden können (sie müssen aber mit einer Wahrscheinlichkeit von mehr als 50 % durch den Kunden in Anspruch genommen werden). – Davon abgrenzend ist eine Rückstellung nicht bereits dann zu bilden, wenn Kunden lediglich „Treue-Gutscheine“ unabhängig von der Höhe des getätigten Umsatzes gewährt werden. In diesem Falle knüpft der Rabatt nur an Vergangenes an, gilt aber Vergangenes nicht ab, so dass eine gewinnmindernde Rückstellung nicht ausgewiesen werden darf.

V. Abzinsungsgebot

(12) Erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2022 enden (bei einem kalenderjahrgleichen Wirtschaftsjahr mithin bis zum **31.12.2023**) ist das zuvor geltende Gebot, **unverzinsliche Verbindlichkeiten** (z.B. unverzinsliche Gesellschafterforderungen an eine Kapitalgesellschaft) gewinnerhöhend abzuzinsen, aufgehoben worden. Spätestens im laufenden Wirtschaftsjahr 2023 sind demzufolge unverzinsliche Verbindlichkeiten wieder mit dem Nennwert auszuweisen, was in Höhe der bisherigen Abzinsung zu einer Gewinnminderung führt.

Gestaltungshinweis: Auf Antrag kann die Aufzinsung einer unverzinslichen Verbindlichkeit bereits für ein früheres Wirtschaftsjahr erfolgen. Diese vorgezogene Aufzinsung kann aber dann nur einheitlich vorgenommen werden. – Beibehalten wird indes das Abzinsungsgebot für **Rückstellungen** aus Verpflichtungen, deren Laufzeit am Bilanzstichtag mindestens noch 12 Monate beträgt. Bei Sachverpflichtungen ist insoweit der Zeitraum bis zum Beginn der Verpflichtung maßgeblich.

VI. Gewinnschätzung auf dem Prüfstand

(13) Das Finanzamt ist zur Schätzung der Besteuerungsgrundlagen befugt, wenn tatsächliche Anhaltspunkte dafür bestehen, dass die Buchführung unrichtig oder unvollständig ist. Sie zieht dazu sog. **Richtsätze** heran, die für einzelne Gewerbeklassen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen geprüfter Unternehmen ermittelt wurden. Der Bundesfinanzhof hat nunmehr Zweifel daran geäußert, inwieweit die Richtsatzsammlung eine ausreichende Rechtsgrundlage für die Schätzung bildet und wie sichergestellt werden kann, dass der betroffene Steuerpflichtige das Zustandekommen der Richtsätze und deren Geeignetheit zu seinem Betrieb nachprüfen kann.

Gestaltungshinweis: Eine endgültige Entscheidung steht noch aus, doch kann empfehlenswert sein, Schätzungen, die unter Zugrundelegung der Richtsätze erfolgen, nicht bestandskräftig werden zu lassen.

B. Wichtiges für Unternehmer: Weitere Neuregelungen

I. Verlustabzug

(14) Erleiden Sie **Verluste** aus einer steuerpflichtigen Tätigkeit – z.B. aus einem Gewerbebetrieb –, so sind diese zunächst grundsätzlich mit positiven Einkünften im selben Jahr auszugleichen. Verbleibt danach ein Verlust, so kann er wahlweise innerhalb gewisser Grenzen in frühere Jahre **zurückgetragen** oder – ebenfalls betragsmäßig beschränkt – mit positiven Einkünften **späterer Jahre verrechnet** werden, so dass es durch den jeweiligen Verlustabzug zu einer Steuerminderung kommt. Die Möglichkeiten des Verlustabzugs (im Wege des Rücktrags wie auch des Vortrags) sollen wie folgt ausgeweitet werden, was indes auf Ablehnung durch den Bundesrat stößt:

(a) Der **Verlustrücktrag** wird **dauerhaft** bis zu einem Betrag von **10 Mio. €**, im Falle zusammenveranlagter Ehegatten bis zu einem Betrag von 20 Mio. € zugelassen. Diese angehobenen Grenzbeträge sollten ursprünglich letztmals für Verluste gelten, die im Veranlagungszeitraum 2023 erlitten werden.

(b) Der erstmals für Verluste im Veranlagungszeitraum 2022 auf **zwei Jahre** ausgedehnte Verlustrücktrag wird ab dem Jahr 2024 auf **drei Jahre** ausgeweitet. Ein Verlustrücktrag in das jeweils weiter zurückliegende Jahr soll dabei aber nur zulässig sein, wenn der Verlustrücktrag in das unmittelbar vorausgehende Jahr nicht vollends gelingt.

Beispiel: Ein Verlust aus dem Jahr 2024 ist zunächst im Jahr 2023 zum Ausgleich zu bringen. Verbleibt danach ein Verlust, ist er von

den positiven Einkünften im Jahr 2022 abzuziehen und anschließend dann im Jahr 2021. Das Rücktragsjahr ist mithin nicht frei wählbar. Für alle Rücktragsjahre zusammen gilt die Obergrenze von 10 Mio. € (bei zusammenveranlagten Ehegatten von 20 Mio. €).

(c) Der **Verlustvortrag** in künftige Jahre ist bislang dadurch beschränkt, dass er nur bis zur Höhe von **1 Mio. €** jährlich uneingeschränkt und darüber hinaus nur bis zu **60 %** der verbleibenden Einkünfte erfolgen kann (bei zusammenveranlagten Ehegatten gilt ein erhöhter Sockelbetrag von 2 Mio. €, den Kapitalgesellschaften indes nicht beanspruchen können). Nachdem diese sog. **Mindestbesteuerung** (ein Teil des Verlustes ist womöglich nicht sofort im Vortragsjahr abzugsfähig, so dass trotz bestehender Verluste die Einkünfte zu versteuern sind) ursprünglich ganz ausgesetzt werden sollte, erfährt sie nunmehr eine Abmilderung dadurch, dass für die Veranlagungszeiträume **2024 bis 2027** der über den Sockelbetrag hinausgehende Verlustabzug bis zu **80 %** der verbleibenden Einkünfte eröffnet wird.

II. Anhebung von Grenzbeträgen

(15) Es sollen verschiedene Grenzbeträge **angehoben** werden:

(a) Betrieblich veranlasste **Geschenke** an Kunden oder Geschäftspartner (Geschenke an Arbeitnehmer fallen ebenso wenig unter diese Regelung wie ganz allgemein Werbezugaben) sind gegenwärtig nur dann als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn die dafür aufgewendeten Kosten je Empfänger im Wirtschaftsjahr 35 € nicht übersteigen. Dieser Betrag wird für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, auf **50 €** angehoben (der Bundesrat wünscht sogar eine Anhebung auf 70 €).

(b) Wird eine **Betriebsveranstaltung** durchgeführt (s. dazu auch unten Tz. 40), so soll sich der Freibetrag je Arbeitnehmer, bis zu dessen Höhe kein Zufluss an Arbeitslohn vorliegt, ab dem Jahr 2024 von 110 € auf **150 €** erhöhen. Gegen diese Erhöhung spricht sich aber der Bundesrat aus.

(c) Die Pauschalen für **Verpflegungsmehraufwand**, welche bei einer **auswärtigen beruflichen Tätigkeit** einkünftermindernd gewährt werden, werden ab dem Jahr 2024 von 28 € auf **30 €** bei ganztägiger Auswärtstätigkeit und von 14 € auf **15 €** bei einer Auswärtstätigkeit von mehr als 8 Stunden erhöht.

(d) Bereits ab dem laufenden Jahr 2023 sind **Pauschalen** für gewinnmindernde **Betriebsausgaben** angehoben worden: Sind Sie hauptberuflich selbständig schriftstellerisch oder journalistisch tätig, können Sie ohne Nachweis 30 % der Betriebseinnahmen, höchstens 3.600 € jährlich als Betriebsausgaben geltend machen. Bei einer wissenschaftlichen, künstlerischen oder schriftstellerischen Nebentätigkeit (auch für eine berufliche Lehr- und Prüfungstätigkeit) können 25 % der Betriebseinnahmen, höchstens 900 € jährlich als gewinnmindernde Pauschale beansprucht werden.

(e) Für **reine Elektrofahrzeuge**, die auch privat genutzt werden, sind monatlich gegenwärtig nur 0,25 % des Bruttolistenpreises (bei Nachweis der privat veranlassten

Kosten durch Führen eines ordnungsmäßigen Fahrtenbuches: nur 25 % der Aufwendungen) als einkünfteerhöhende Entnahme anzusetzen. Dies gilt jedoch nur, wenn der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 60.000 € beträgt. Dieser Betrag wird für Fahrzeuge, die nach dem 31.12.2023 angeschafft werden, auf **80.000 €** angehoben. Dies gilt gleichermaßen für entsprechende Fahrzeuge, die Mitarbeitern überlassen werden.

(f) Ist für einen Betrieb nicht bereits nach handelsrechtlichen Grundsätzen die Bilanzierungspflicht gegeben, kann die Finanzverwaltung für Gewerbetreibende sowie Land- und Forstwirte (Freiberufler sind nicht betroffen) die **steuerliche Bilanzierungspflicht** anordnen, wenn bestimmte Grenzwerte überschritten sind. Diese werden für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, wie folgt angehoben: Die Umsatzgrenze von 600.000 € auf 800.000 € (der Bundesrat schlägt gar 1 Mio. € vor) jährlich und die optional anwendbare Gewinngrenze von 60.000 € auf 80.000 €.

III. Repräsentationsaufwand

(16) Ein sog. Repräsentationsaufwand ist auch dann nicht steuerlich berücksichtigungsfähig, wenn er betrieblich veranlasst ist. Im Fokus der Finanzverwaltung stehen dabei insbesondere **aufwendige Fahrzeuge** wie beispielsweise sog. Supersportwagen. Insoweit wurde sogar die steuerliche Abzugsfähigkeit des Aufwandes in einem Fall versagt, in dem das Fahrzeug nicht für außerunternehmerische Zwecke (z.B. für Privatfahrten des Geschäftsführers), sondern allein als Werbemittel eines Unternehmens eingesetzt wurde, das in der Automobilindustrie tätig ist.

IV. Rund um die Zinsen

(17) **Zinsen für Fremdkapital** stehen im besonderen Fokus der Gesetzgebung:

(a) So sind betrieblich veranlasste Schuldzinsen partiell nicht abziehbar, wenn **Überentnahmen** getätigt worden sind. Eine Überentnahme ist dabei in dem Fall gegeben, dass rückwirkend ab dem Jahre 1999 die Summe der Entnahmen höher ist als jene der Gewinne und Einlagen. In diesem Falle sind typischerweise entrichtete Schuldzinsen im Umfang von 6 % der Überentnahme nicht steuerlich berücksichtigungsfähig. Stets abzugsfähig bleiben aber Schuldzinsen für Darlehen zur Finanzierung von Anlagegegenständen sowie ein Sockelbetrag von 2.050 €.

(b) Bei größeren Unternehmen kann darüber hinaus eine **Zinsschranke** zu berücksichtigen sein, nach der Zinsaufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe von 30 % eines modifizierten Betriebsergebnisses, des sog. EBITDA, abzugsfähig sind. Diese Einschränkung greift aber erst, wenn der Betrag der Zinsaufwendungen, soweit er die Zinserträge übersteigt, mindestens **3 Mio. €** beträgt.

(c) Zusätzlich wird ab dem 1.1.2024 eine neue **Zinshöhenschranke** eingeführt. Diese betrifft Geschäftsbeziehungen mit sog. **nahestehenden Personen** im Ausland (dazu zählen etwa Kapitalgesellschaften, an denen eine Beteiligung von mindestens 25 % besteht). In diesem Fall greift für Zinsen oberhalb des Basiszinssatzes (der gegenwärtig bei 3,12 % liegt) plus 2 Prozentpunkten ein Abzugsverbot für die Zinsen. Es besteht eine

Entlastungsmöglichkeit durch den Nachweis höherer Kapitalmarktzinsen. Das Schuldzinsenabzugsverbot ist aber nicht anwendbar, wenn der Darlehensgläubiger in demjenigen Staat, in dem er seinen Sitz oder seine Geschäftsleitung hat, einer wesentlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgeht.

(d) **Gewerbesteuerrechtlich** ist bei Ermittlung des Gewerbeertrags grundsätzlich eine Hinzurechnung der Schuldzinsen vorzunehmen, die sich aber nur dann steuererhöhend auswirkt, soweit die Summe sämtlicher Hinzurechnungen (etwa auch 20 % der Miet- und Pachtzinsen für die Benutzung beweglicher Anlagegüter) den Betrag von 200.000 € überschreitet. Der überschreitende Betrag ist dann zu einem Viertel dem Gewerbeertrag zuzurechnen.

Gestaltungshinweis: Entgelte, mit denen nicht die Möglichkeit der Nutzung von Fremdkapital, sondern andere Leistungen des Kreditgebers vergütet werden, sind keine Zinsaufwendungen. Vor diesem Hintergrund hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass eine sog. „arrangement fee“, mit der gesonderte, über die Kapitalüberlassung hinausgehende Leistungen der Konsortialführung eines Konsortialkredits vergütet werden, nicht als Zinsen im Sinne der vorstehenden steuerlichen Normen anzusehen sind.

C. Wichtiges für Personengesellschaften und ihre Gesellschafter

I. Freiwillige Einlagen bei beschränkter Haftung

(18) Sind Sie als **Kommanditist** an einer Personengesellschaft beteiligt, bei der eine Verusterleidung im laufenden Wirtschaftsjahr nicht ausgeschlossen ist? Dann haben Sie zu berücksichtigen, dass der Verlust bei Ihnen insoweit nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden kann, als er bei der Kommanditgesellschaft für Sie zu einem negativen Eigenkapitalkonto führt oder einen Negativsaldo erhöht. Im Übrigen kann der Verlust lediglich vorgetragen und mit späteren auf Sie entfallenden Gewinnen aus derselben Kommanditgesellschaft verrechnet werden.

Gestaltungshinweis: Wird rechtzeitig vor dem Ende des Wirtschaftsjahres eine Einlage in Ihr Eigenkapitalkonto geleistet, kann dadurch der Verlustausgleich im laufenden Jahr gesichert werden. Ohne Liquiditätsabfluss kann eine solche Einlage etwa dadurch getätigt werden, dass Sie auf eine Forderung gegenüber der Kommanditgesellschaft verzichten, die Sie innehaben. Wichtig ist indes, dass der Gesellschaftsvertrag der Kommanditgesellschaft **freiwillige Einlagen** ausdrücklich **zulässt** (ausreichend ist, dass er eine Bestimmung enthält, auf welchem Eigenkapitalkonto eine freiwillige Einlage zu erfassen ist) oder vor der freiwilligen Einlage ein Gesellschafterbeschluss über ihre Zulässigkeit gefasst wird. Fehlt es an einer entsprechenden Regelung im Gesellschaftsvertrag oder an einem wirksamen Gesellschafterbeschluss, wird die freiwillige Einlage als Zuführung zum Fremdkapital eingestuft, durch die ein weiterer Verlustausgleich nicht eröffnet wird. – Den weiteren Verlustausgleich können Sie ohne Liquiditätszufluss auch erreichen, indem im Handelsregister rechtzeitig vor dem Ende des Wirtschaftsjahres eine **erhöhte Haftsumme** eingetragen wird. Indes

haften Sie dann auch bis zu diesem Betrag gegenüber den Gläubigern der Kommanditgesellschaft.

II. Schutz vor der gewerblichen Abfärbung

(19) **Freiberufliche, vermögensverwaltende oder land- und forstwirtschaftliche Personengesellschaften** gelten als Gewerbebetrieb, wenn sie neben der Kerntätigkeit auch eine gewerbliche Tätigkeit (z.B. Handelstätigkeit) ausüben, die zu Einnahmen oberhalb der anerkannten Bagatellgrenze führt (unschädlich sind danach gewerbliche Einnahmen im Umfang von höchstens 3 % des Gesamtumsatzes, sie dürfen aber keinesfalls mehr als 24.500 € betragen). Besondere Gefahren drohen insbesondere **Freiberufler-Personengesellschaften**; denn bei diesen ist für die Wahrung der Freiberuflichkeit einerseits erforderlich, dass sämtliche Gesellschafter Berufsträger sind und als solche fachbezogene Leistungen erbringen (die Reduzierung der Tätigkeit eines Gesellschafters auf Akquisitions- oder Organisationsbelange ist demgegenüber schädlich). Andererseits dürfen Angestellte oder im Unterauftragsverhältnis tätige Mitarbeiter einer freiberuflichen Personengesellschaft nicht allein eigenverantwortlich arbeiten, vielmehr muss sich ein Partner ihre Arbeitsergebnisse zu eigen machen, etwa indem er diese prüft und abzeichnet. Wird dies versäumt, droht auch dadurch die Gewerblichkeit der Freiberufler-Personengesellschaft.

Gestaltungshinweis: Die Gewerblichkeit führt nicht nur dazu, dass der Gewinn der Gewerbesteuer unterliegt. Sie bedingt auch, dass für die Personengesellschaft zu bilanzieren ist und die Umsatzsteuer nicht nach Maßgabe des Zahlungseingangs, sondern der Leistungserbringung entsteht. – Etwaige gewerbliche Tätigkeiten sollten deswegen auf eine Schwester-Personengesellschaft verlagert werden. Bei Freiberufler-Personengesellschaften muss insbesondere dokumentiert werden können, dass Partner sich die Arbeitsergebnisse von Mitarbeitern zu eigen gemacht haben. Werden darüber hinaus Mitarbeiter als Gesellschafter aufgenommen, so ist zur Wahrung der Freiberuflichkeit erforderlich, dass sie auch in einer „Kennenlern“-Phase bereits am Praxiswert und einem etwaigen Verlust beteiligt sind sowie nicht nur fixe Vergütungen erhalten.

(20) Die gewerbliche Abfärbung droht demgegenüber nicht für eine **Erbengemeinschaft**, die von Gesetzes wegen entsteht, wenn mehrere Personen erben. Eine Erbengemeinschaft kann deswegen – anders als eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts – nebeneinander etwa Vermietungseinkünfte und gewerbliche Einkünfte beziehen. Der Bundesfinanzhof hat herausgearbeitet, dass – anders als dies die Finanzverwaltung vielfach angenommen hat – eine Erbengemeinschaft auch nicht, wenn sie längere Zeit bestehen sollte, konkludent in eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts überführt wird. Dazu bedürfte es vielmehr einer Willensäußerung der Gesellschafter, etwa durch Abschluss eines Gesellschaftsvertrages.

Gestaltungshinweis: In formaler Hinsicht ist insofern bedeutsam, dass die Erben nach außen „in Erbengemeinschaft“ auftreten und auch die Feststellungserklärungen für die Erbengemeinschaft abgeben.

III. Neues Abschreibungspotential durch Einbringung

(21) Sind Sie an einer **vermögensverwaltenden Personengesellschaft** beteiligt, die über **Gebäude** verfügt, welche bereits (weitgehend) abgeschrieben sind, aber einen hohen **Verkehrswert** ausweisen? Dann eröffnet sich eine Gestaltungschance dadurch, das Grundstück zumindest teilweise gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (durch Gutschrift auf jenem Eigenkapitalkonto, nach welchem sich die Gesellschaftsrechte insbesondere in Gestalt des Gewinnbezugsrechtes richtet) in eine sog. gewerblich geprägte Personengesellschaft (GmbH & Co. KG) einzubringen. Das Gebäude kann dann neuerlich nach Maßgabe des Verkehrswertes mit entsprechender Steuerminderungswirkung abgeschrieben werden.

Gestaltungshinweis: Dieser Vorteil des neuerlichen Abschreibungsvolumens ist indes mit dem Nachteil verbunden, dass eine spätere Veräußerung des Grundstücks in jedem Fall steuerpflichtig ist (wobei dem Veräußerungspreis dann zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns der – um zwischenzeitliche Abschreibungen geminderte – höhere Verkehrswert gegenüberzustellen ist). Anders als bei einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft, bei der die steuerliche Entstrickung zehn Jahre nach der Anschaffung des Grundstücks eintritt, ist ein Grundstück in einem Betriebsvermögen dauerhaft steuerlich verstrickt.

IV. Körperschaftsteuroption und Thesaurierungsbegünstigung

(22) Eine **Personenhandelsgesellschaft** (z.B. eine GmbH & Co. KG) oder eine **Partnerschaftsgesellschaft** kann durch einen unwiderruflichen Antrag erreichen, steuerlich als Kapitalgesellschaft behandelt zu werden. Dies ist mit dem Vorteil verbunden, dass **nicht entnommene Gewinne** auf der Ebene der Personengesellschaft einer Besteuerung mit **lediglich 15 %** Körperschaftsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag unterliegen (hinzu tritt die Gewerbesteuer – auch bei Freiberuflergesellschaften). Werden Gewinne entnommen, unterliegen diese dem besonderen Steuersatz von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag (insgesamt also 26,375 %; dazu kommt gegebenenfalls die Kirchensteuer).

Gestaltungshinweis: Als „Faustregel“ gilt, dass eine Option zur Körperschaftsteuer dann vorteilhaft ist, wenn die Gewinne langjährig nicht entnommen, sondern in der Personengesellschaft thesauriert werden. – Ab dem kommenden Jahr wird die Körperschaftsteuroption für alle Personengesellschaften – mithin auch für **grundstücksverwaltende Gesellschaften** – eröffnet. Insbesondere für letztere kann die Option erwägenswert sein, weil sie grundsätzlich nicht der Gewerbesteuer unterliegen (vgl. dazu unten Abschn. F). Darüber hinaus werden einige Unebenheiten, die bislang mit der Option zur Körperschaftbesteuerung verbunden waren, geglättet. So erfolgt die Besteuerung von Entnahmen als Ausschüttung erst im Zeitpunkt der tatsächlichen Entnahme und nicht bereits zu demjenigen Zeitpunkt, in dem die Auszahlung verlangt werden kann.

(23) Als Gestaltungsalternative zur Option zur Körperschaftsteuer bietet sich die sog.

Thesaurierungsbegünstigung an. Danach kann jeder Betriebsinhaber oder Beteiligter an einer Personengesellschaft mit betrieblichen Einkünften (nicht begünstigt sind insoweit vermögensverwaltende Personengesellschaften) für seinen Anteil den Antrag stellen, dass der nicht entnommene Gewinn einem Steuersatz von 28,25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag unterliegt. Bei späterer Entnahme ist der entsprechende Betrag einer Nachsteuer in Höhe von 25 % zuzüglich Solidaritätszuschlag zu unterwerfen.

Gestaltungshinweis: Anders als die Option zur Körperschaftsteuer betrifft die Thesaurierungsbegünstigung nicht die gesamte Gesellschaft, sondern nur den Gesellschafter, der sie beansprucht. – Auch diese Regelung erfährt – erstmals für das Jahr **2025** – Verbesserungen, etwa indem die zur Steuerzahlung benötigten Beträge nicht der Nachversteuerung unterliegen. Lassen Sie sich, bitte, gegebenenfalls individuell beraten.

V. Registerfähigkeit der GbR

(24) Ab dem kommenden Jahr kann eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR) in ein **Gesellschaftsregister** eingetragen werden. Dieses Gesellschaftsregister ist als öffentliches Register für jedermann kostenlos einsehbar. Damit wird beispielsweise der Nachweis der Vertretungsbefugnis der Gesellschafter im Geschäftsverkehr vereinfacht; denn ohne Registerpublizität kann die Vertretungsbefugnis der Gesellschafter nur durch Vorlage des Gesellschaftsvertrages oder Vollmachten offenbart werden.

Gestaltungshinweis: Es besteht keine Eintragungspflicht für eine GbR ins Gesellschaftsregister. Anders ist dies nur dann, wenn die GbR im Grundbuch eingetragen ist oder sie sich an anderen Personen- oder Kapitalgesellschaften beteiligt. Aber auch dann besteht in den Fällen, in denen die GbR vor dem 1.1.2024 gegründet wurde, zunächst keine unmittelbare Eintragungspflicht. Diese greift erst bei einer Veränderung der Verhältnisse mit Bezug auf Grundstücke oder ihre Beteiligungsverhältnisse ein.

D. Wichtiges für Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

I. Gewinnausschüttungen

(25) Wird bei einer Kapitalgesellschaft ein Gewinnverwendungsbeschluss gefasst, so fließt der Ausschüttungsbetrag den Gesellschaftern grundsätzlich nach Maßgabe der **Beteiligungsverhältnisse** zu und ist von ihnen zu versteuern. Nach einer jüngeren Entscheidung des Bundesfinanzhofes kann davon aber zur Stärkung der **Eigenfinanzierung** der Gesellschaft abgewichen werden, indem beschlossen wird, dass die Gewinnausschüttung nur bestimmten Gesellschaftern zufließt, im Übrigen aber – zunächst ohne Besteuerungsfolge – sog. gesellschafterbezogenen Rücklagekonten gutgeschrieben wird.

Gestaltungshinweis: Diese Vorgehensweise setzt eine entsprechende Regelung im Gesellschaftsvertrag voraus, nach der gesellschafterbezogene Rücklagen zulässig sind. Die ihnen

gutgebrachten Beträge werden erst dann versteuert, wenn in einem späteren Gewinnverwendungsbeschluss ihre Ausschüttung beschlossen wird. – Daneben sind auch von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnausschüttungen der-
gestalt zulässig, dass einzelne Gesellschafter zulasten der übrigen höhere Ausschüttungen erhalten, als sie ihnen nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse zustehen. Auch dazu bedarf es einer entsprechenden Regelung im Gesellschaftsvertrag. Die Finanzverwaltung erkennt zudem von den Beteiligungsverhältnissen abweichende Gewinnausschüttungen nur an, wenn dafür wirtschaftliche Gründe vorgetragen werden können.

II. Verdeckte Gewinnausschüttungen

(26) Verdeckte Gewinnausschüttungen liegen dann vor, wenn ihnen kein Beschluss zugrunde liegt, aber der Gesellschafter einen **Vorteil** aus dem Gesellschaftsverhältnis erlangt, indem er entweder für eine Leistung an die Kapitalgesellschaft ein überhöhtes Entgelt erhält (z.B. in Gestalt einer Geschäftsführervergütung) oder für eine Leistung, die er von der Kapitalgesellschaft bezieht, nicht das marktübliche Entgelt zu entrichten hat. Gewährt eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter ein **Darlehen**, so liegt bei nicht ausreichender Verzinsung eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Dies gilt nach einem jüngeren Urteil des Bundesfinanzhofes auch dann, wenn Ansprüche einer Kapitalgesellschaft gegenüber einem Gesellschafter längerfristig auf einem ungesicherten Verrechnungskonto ausgewiesen werden. Der angemessene Zinssatz ist dann aus dem Mittel der banküblichen Marge zwischen Soll- und Habenzinsen (sog. **Margenteilung**) abzuleiten.

Gestaltungshinweis: Sind Sie – allein oder gemeinsam mit anderen – **beherrschend** an einer Kapitalgesellschaft beteiligt, so ist eine verdeckte Gewinnausschüttung nicht nur bei einer etwaigen Unangemessenheit einer Vergütung gegeben, sondern auch dann, wenn nicht **im Vorhinein** eine **klare** Abrede bezüglich der Leistung getroffen wurde. Dies macht erforderlich, dass Sie noch im laufenden Jahr **2023** eine Vereinbarung treffen, wenn Bezüge ab dem kommenden Jahr erhöht werden sollen, die Sie von der Kapitalgesellschaft erhalten.

III. Wegzugsbesteuerung und Rückkehrabsicht

(27) Sind Sie zu **mindestens 1 %** an einer inländischen oder ausländischen Kapitalgesellschaft beteiligt und erwägen Sie, Ihren **Wohnsitz** dauerhaft ins Ausland zu **verlagern**, so haben Sie zu berücksichtigen, dass die Anteile durch den Wohnsitzwechsel als zum Verkehrswert veräußert gelten. Die darauf – nach Maßgabe des Teileinkünfteverfahrens – zu entrichtende Steuer kann auf Antrag in sieben gleichen Jahresraten zinslos entrichtet werden, wobei regelmäßig eine Sicherheitsleistung verlangt wird. – Der **Steueranspruch** entfällt aber bei „**nur vorübergehender Abwesenheit**“. Von einer solchen wird ausgegangen, wenn der Steuerpflichtige innerhalb von sieben Jahren seit Wegzug wieder nach Deutschland zurückkehrt. Diese Frist kann auf Antrag um höchstens fünf Jahre – mithin insgesamt auf 12 Jahre – verlängert werden, wenn die Absicht zur Rückkehr unverändert fortbesteht.

Gestaltungshinweis: Die Finanzverwaltung vertrat bislang die Auffassung, es müsse für die „nur vorübergehende Abwesenheit“ eine subjektive Rückkehrabsicht bestehen, die glaubhaft zu machen sei. Dies ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes aber zumindest dann nicht erforderlich, wenn tatsächlich innerhalb des Sieben-Jahres-Zeitraums (bei einem Wegzug vor 2022 betrug die Zeitspanne insofern fünf Jahre) eine Rückkehr nach Deutschland unter Begründung der unbeschränkten Einkommensteuerpflicht erfolgt.

E. Wichtiges für Immobilieneigner und Kapitalanleger

I. Sonderregelungen zur Gebäudeabschreibung

(28) Neben der gleichmäßigen Gebäudeabschreibung mit jährlich 3 % kann für bestimmte **Mietwohnungsneubauten** im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden drei Jahren eine **Sonderabschreibung** bis zu jährlich 5 % in Anspruch genommen werden. Im Fall der Anschaffung wird diese Sonderabschreibung nur gewährt, wenn das Gebäude bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird. Die Sonderabschreibung wird aber nur gewährt, wenn

- ▷ die Gebäudeerrichtung auf Grund eines **nach dem 31.12.2022** und **vor dem 1.1.2027** gestellten Bauantrags erfolgt,
- ▷ die Wohnungen in einem Gebäude liegen, das die Kriterien eines „**Effizienzhaus 40**“ mit Nachhaltigkeits-Klasse erfüllt und dies durch das Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude nachgewiesen wird,
- ▷ die Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dient (nicht begünstigt ist die nur vorübergehende Beherbergung für Personen),
- ▷ die Anschaffungs- oder Herstellungskosten je qm Wohnfläche 4.800 € nicht übersteigen. In diesem Fall kann die Sonderabschreibung aber nur maximal bis zu 2.500 € je qm Wohnfläche in Anspruch genommen werden, so dass etwa bei Anschaffungskosten von 4.000 € je qm 1.500 € nur der regulären linearen AfA von 3 % zugänglich sind.

Gestaltungshinweis: Die Sonderabschreibung wird auch für Mietwohnungsneubauten gewährt, die im Rahmen eines Betriebsvermögens errichtet werden. In diesem Fall ist jedoch die De-Minimis-Verordnung der EU einschlägig, wonach Beihilfen nur bis zu einer Höchstgrenze von 200.000 € in drei Jahren je Unternehmen zulässig sind. – Zur Förderung des Mietwohnungsneubaus wird auch eine **Abschreibung** in fallenden Jahresbeträgen von 6 % jährlich eingeführt (s. dazu Tz. 5). Neben dieser degressiven Abschreibung kann die Sonderabschreibung aber nicht geltend gemacht werden.

(29) Der steuerlichen Abschreibung eines zur Einkünfteerzielung genutzten Gebäudes wird von Gesetzes wegen eine Nutzungsdauer von 33 Jahren unterstellt. Rechnet das Gebäude zum Privatvermögen, beträgt die unterstellte Nutzungsdauer gar 50 Jahre (bei Gebäudefertigstellung vor dem 1.1.2023) oder 40 Jahre (bei Gebäudefertigstellung vor dem 1.1.1925). Ist die tatsächliche Nutzungsdauer indes kürzer als die gesetzlich

angenommene, so richtet sich die Abschreibung nach der **tatsächlichen Nutzungsdauer**. Die Finanzverwaltung verlangt dafür aber die Vorlage eines Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten oder zertifizierten **Sachverständigen** für die **Bewertung von Grundstücken** (die bloße Übernahme einer Restnutzungsdauer aus einem Verkehrswertgutachten wird nicht anerkannt). Ein Bausubstanzgutachten sei zwar nicht zwingend erforderlich, könne aber – so die Verwaltungsanweisung – hilfreiche Anhaltspunkte für die Beurteilung des Einzelfalls enthalten. Seine Einholung kann damit zweckmäßig sein.

Hinweis: Wird für ein Mietwohngebäude die Abschreibung in fallenden Jahresbeträgen geltend gemacht (s. dazu oben Tz. 5), sind daneben Abschreibungen für eine außergewöhnliche, technische oder wirtschaftliche Abnutzung nicht zulässig.

(30) Nur die Anschaffungs- oder Herstellungskosten für ein der Einkünfterzielung dienendes **Gebäude** können im Wege der regulären Abschreibung steuerlich geltend gemacht werden; nicht hingegen der Anschaffungsaufwand für den **Grund und Boden**. Das macht erforderlich, einen **einheitlichen Kaufpreis** für Zwecke der Berechnung der Abschreibung auf den Grund und Boden und das Gebäude zu verteilen. Dafür gibt es eine Arbeitshilfe der Finanzverwaltung, die jedoch zu wirklichkeitsfremden Ergebnissen führen kann. Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofes kann für die Schätzung des Wertes des Grund und Bodens sowie des Gebäudeanteils auch die Immobilienwert-Verordnung herangezogen werden, wobei der Vorrang eines bestimmten Wertermittlungsverfahrens (etwa das Sachwertverfahren) für einzelne Gebäudearten nicht besteht.

Gestaltungshinweis: Maßgeblich ist eine zwischen Dritten getroffene Vereinbarung. Wird in dieser der Kaufpreis auf Grund und Boden und Gebäude aufgeteilt, erkennt die Finanzverwaltung die Aufteilung regelmäßig an.

II. Zuordnung von Vermietungseinkünften

(31) Zu versteuern hat Vermietungseinkünfte derjenige, der als Vermieter auftritt. Ist Vermieter eine vermögensverwaltende Personengesellschaft (z.B. eine Immobilien-GbR), so sind die Einkünfte den Gesellschaftern nach Maßgabe der Beteiligungsverhältnisse zuzuordnen. Wird an einem Gesellschaftsanteil ein **Nießbrauchsrecht** eingeräumt, sind dem Nießbraucher die Vermietungseinkünfte (anteilig) nur dann zuzurechnen, wenn er neben dem Gesellschafter die Leistungsbeziehung beherrscht. Dies macht erforderlich, dass der Gesellschafter sich mit dem Nießbraucher abstimmt – und zwar auch im Rahmen von Grundlagengeschäften. Wird keine Einigung zwischen Gesellschafter und Nießbraucher erzielt, so muss der Nießbraucher den Gesellschafter zur Stimmhaltung in der Gesellschafterversammlung zwingen können. Ist dies nicht der Fall, sind die Einkünfte nach Maßgabe der Beteiligungsquote durch den Gesellschafter zu versteuern, obzwar sie nach der zivilrechtlichen Abrede (gegebenenfalls anteilig) an den Nießbraucher weiterzuleiten sind.

(32) Betragen die **Einnahmen** aus Vermietung und Verpachtung im Jahr insgesamt **weniger als 1.000 €**, soll ab dem kommenden Jahr von einer Besteuerung abgesehen werden (der Bundesrat spricht sich aber gegen die

Einführung dieser Freigrenze aus). Auf Antrag bleiben die Einnahmen aber steuerpflichtig, wenn sie zu einem **Verlust** führen. Dieser Antrag wird durch Deklaration der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Steuererklärung gestellt.

III. Kryptowährungen

(33) Die Veräußerung von Kryptowährungen (z.B. **Bitcoins**) unterliegt unabhängig davon der Besteuerung, ob Sie die virtuellen Währungen in einem Betriebsvermögen oder im Privatvermögen halten. Im Privatvermögen besteht die Steuerpflicht aber nur dann, wenn Anschaffung und Veräußerung der jeweiligen virtuellen Währungseinheit **innerhalb eines Jahres** erfolgt sind. Eine steuerpflichtige Veräußerung liegt dabei vor, wenn die virtuelle Währungseinheit in Euro oder gegen eine Fremdwährung zurückgetauscht oder in andere Currency Token umgetauscht wird (ebenso werden virtuelle Währungseinheiten angeschafft, wenn sie im Tausch gegen Euro, gegen eine Fremdwährung oder gegen andere virtuelle Währungen erworben werden).

Hinweis: Private Veräußerungsgeschäfte unterliegen nicht der Besteuerung, wenn der aus ihnen erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr weniger als 600 € betragen hat. Diese Freigrenze wird ab dem kommenden Jahr auf **1.000 €** heraufgesetzt. Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften sind dabei nur mit Gewinnen aus privaten Veräußerungsgeschäften, nicht hingegen mit anderen Einkünften verrechenbar.

F. Grundstücksverwaltende Gesellschaften

(34) Unterliegt eine Gesellschaft, die **ausschließlich eigenen Grundbesitz** verwaltet, allein ihrer Rechtsform wegen der **Gewerbsteuer** (dies ist bei Kapitalgesellschaften – wie etwa GmbHs – sowie vielfach bei GmbH & Co. KGs der Fall), so wird dadurch eine erhebliche steuerliche Entlastung erreicht, dass die auf die Grundstücksverwaltung entfallenden Überschüsse von der Gewerbesteuer ausgenommen werden. Diese Entlastung wird jedoch nur unter strengen Auflagen gewährt: Die Gesellschaft darf neben der Nutzung und Verwaltung eigenen Grundbesitzes lediglich eigenes Kapitalvermögen verwalten, fremde Wohnungsbauten betreuen sowie Ein- und Zweifamilienhäuser, Eigentumswohnungen oder – unter bestimmten Voraussetzungen – Teileigentum errichten und verkaufen (diese Tätigkeiten unterliegen dann ihrerseits der Gewerbesteuer). Werden darüber hinaus **anderweitige Tätigkeiten** ausgeübt, so unterfällt die grundstücksverwaltende Gesellschaft **insgesamt** der Gewerbesteuer.

Gestaltungshinweis: Das Ausschließlichkeitsgebot hinsichtlich der Verwaltung eigenen Grundbesitzes wird sehr einschränkend ausgelegt – so führen bereits entgeltliche Reinigungsleistungen für Dritte oder die Teilnahme an einem Weihnachtsmarkt durch die grundstücksverwaltende Gesellschaft dazu, dass diese insgesamt der Gewerbesteuer unterliegt. Erwägenswert kann vor diesem Hintergrund sein, etwaige andere 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.

(35) Eine Erleichterung ist dadurch geschaffen worden, dass seit dem Jahre 2021 Einnahmen aus bestimmten **Stromlieferungen** sowie aus unmittelbaren **Vertragsbeziehungen mit Mietern** zwar bei grundstücksverwaltenden Gesellschaften ihrerseits der Gewerbesteuer unterliegen, sie der Kürzung des Überschusses aus der Grundstücksverwaltung bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewerbeertrags aber nicht entgegenstehen:

(a) **Stromlieferungen** sind unschädlich, wenn der Strom durch den Grundstücksvermieter aus erneuerbaren Energien gewonnen wird (z.B. aus dem Unterhalt einer Photovoltaikanlage; Blockheizkraftwerke sind nur begünstigt, wenn sie ausschließlich mit Biomasse betrieben werden). Abnehmer des Stroms dürfen allein die Mieter oder Pächter des Grundstückunternehmens oder Drittvermarkter (z.B. Stadtwerke) sein. An Dritte darf kürzungsunschädlich nur Ladestrom für Elektrofahrzeuge geliefert werden, wobei es insoweit nicht auf die Herkunft oder Erzeugungsweise des Stroms ankommt.

Hinweis: Die Einnahmen aus diesen begünstigten Stromlieferungen dürfen nicht höher als **10 %** der Miet- und Pachteinnahmen einschließlich sämtlicher umlagefähiger Betriebskosten aus der Überlassung des gesamten Grundbesitzes sein. Maßgeblich sind insofern die vereinbarten Einnahmen (Soll-Mieten), wobei weder bei temporären Mietfreistellungen durch den Vermieter noch für Leerstandszeiten fiktive Einnahmen anzusetzen sind. Einnahmen aus der Veräußerung von eigenem Grundbesitz werden nicht in die Berechnung der Quote einbezogen. – Erstmals für das Jahr **2023** tritt an die Stelle der 10 %-Grenze eine Unschädlichkeitsgrenze von **20 %**.

(b) Einnahmen aus anderen **Vertragsbeziehungen zu Mietern** sind unschädlich, wenn sie **nicht mehr als 5 %** der Einnahmen aus der Grundstücksüberlassung betragen. Zu den insoweit begünstigten Einnahmen gehören etwa solche, die daraus resultieren, dass dem Mieter nicht nur ein Grundstück mit aufstehendem Gebäude, sondern auch darin befindliche Gegenstände überlassen werden, wie etwa Hebebühnen (sog. Betriebsvorrichtungen.)

G. Wichtiges für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

I. Unterstützung der Tätigkeit im Homeoffice

(36) Sind Sie beruflich im Homeoffice tätig? Dann können Sie erstmals für das Jahr 2023 im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte eine Pauschale in Höhe von **6 €** (statt zuvor 5 €) für jeden Kalendertag ansetzen, wenn Sie an dem betreffenden Tag Ihre berufliche Tätigkeit **überwiegend** in der häuslichen Wohnung ausgeübt haben. Dem Ansatz der Homeoffice-Pauschale steht nicht entgegen, wenn Sie an dem betreffenden Tag auch den Betrieb eines Kunden aufgesucht haben sollten. An Ihrem arbeitgeberseitigen Arbeitsplatz dürfen Sie am selben Tag indes nicht tätig geworden sein, es sei denn, Ihnen steht dort kein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung (wie dies etwa bei Lehrern der Fall ist). Die Homeoffice-Pauschale kann höchstens bis zu einem erhöhten Gesamtbetrag von **1.260 €** jährlich (für Jahre vor 2023 war sie auf 600 € beschränkt) – und damit für 210 Arbeitstage – geltend gemacht werden. Sie ist zudem auf

den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1.230 € anzurechnen.

(37) Eine **weitergehende Absetzungsmöglichkeit** eröffnet sich Ihnen nur dann, wenn Sie über ein **häusliches Arbeitszimmer** verfügen, das den **Mittelpunkt** Ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Letzteres ist der Fall, wenn Sie im Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vornehmen, die in qualitativer Hinsicht für den ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind (z.B. bei einem Verkaufsleiter im Außendienst). Nur in derartigen „Mittelpunktfällen“ können die Kosten für das Arbeitszimmer noch geltend gemacht werden – und zwar in voller Höhe. In allen anderen Fällen besteht allein die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Homeoffice-Pauschale.

Gestaltungshinweis: Auch in den sog. „Mittelpunktfällen“ kann optional eine **Jahrespauschale** von **1.260 €** geltend gemacht werden, so dass ein Nachweis der Kosten für das Arbeitszimmer nur noch erforderlich ist, wenn die tatsächlichen Kosten höher sind. Der Betrag von 1.260 € ermäßigt sich für jeden Kalendermonat, in denen die Voraussetzungen für die steuerliche Geltendmachung des häuslichen Arbeitszimmers nicht vorliegen, um 1/12.

(38) Erwägen Sie als **Arbeitgeber**, Mitarbeiter im Hinblick auf ihre Tätigkeit im Homeoffice zu **unterstützen**, ist Folgendes zu berücksichtigen: Ein **Ersatz von Aufwendungen** des Arbeitnehmers führt grundsätzlich zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, dem auf Seiten des Arbeitnehmers der Abzug der von ihm getragenen Aufwendungen als Werbungskosten gegenübersteht. Etwas anderes gilt nur dann, wenn gesetzlich ausdrücklich die Steuerfreiheit vorgesehen ist (wie für Reisekostenvergütungen oder für die typische Berufskleidung). Fallen erfahrungsgemäß beruflich veranlasste **Telekommunikationskosten an**, können diese dem Arbeitnehmer bis zu 20 % des Rechnungsbetrags, höchstens aber bis zu 20 € monatlich steuerfrei erstattet werden. Des Weiteren ist in diesem Zusammenhang einschlägig, dass Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die **Internetnutzung** gezahlt werden, mit einem Pauschalsteuersatz von 25 % versteuert werden können. Zur Vereinfachung kann der Arbeitgeber Internetgebühren bis zu 50 € monatlich nach Maßgabe der Pauschalierungsregelung bezuschussen.

(39) **Steuerfrei** ist auch die unentgeltliche **private Mitbenutzung** eines **betrieblichen Mobiltelefons** (Telekommunikationsgeräts), das Sie einem Arbeitnehmer zur Verfügung stellen. Die Steuerfreiheit gilt nach der Rechtsprechung selbst dann, wenn Sie ein dem Arbeitnehmer gehörendes Mobilfunkgerät zu einem geringfügigen Betrag erwerben und es anschließend dem betreffenden Arbeitnehmer zur privaten Nutzung unter Bezuschussung des vom Arbeitnehmer abgeschlossenen Mobilfunkvertrages überlassen.

II. Betriebsveranstaltungen

(40) Betriebliche Veranstaltungen mit **gesellschaftlichem Charakter** (z.B. eine Weihnachtsfeier oder ein Sommerfest) erfahren eine Begünstigung dadurch, dass Aufwendungen je Arbeitnehmer bis zu **110 €** je Veranstaltung steuerfrei gestellt werden. Dies gilt aber nur unter der Prämisse, dass die Teilnahme an der

Veranstaltung allen Betriebsangehörigen oder zumindest allen Angehörigen einer Betriebsabteilung (wie z.B. der Vertriebsabteilung) offenstehen. Zudem kann der Freibetrag nur für zwei Veranstaltungen jährlich in Anspruch genommen werden. Wird eine weitere – dritte – Veranstaltung durchgeführt, so kann für die in ihrem Rahmen gewährten Vorteile eine Pauschalversteuerung mit 25 % erfolgen. Die Teilnahme von Angehörigen oder sonstigen Gästen des Arbeitnehmers ist unschädlich – in diesem Fall werden die Aufwendungen für die Gäste dem jeweiligen Arbeitnehmer zugeordnet.

Hinweis: Beabsichtigt ist, den Freibetrag je Arbeitnehmer ab dem Jahre 2024 von 110 € auf **150 €** zu erhöhen, was aber auf Ablehnung durch die Bundesländer stößt.

III. Doppelte Haushaltsführung

(41) Sind Sie an einem Ort jenseits Ihres **Lebensmittelpunktes** beruflich tätig und unterhalten Sie dort einen weiteren Hausstand, so sind die dadurch erwachsenden Aufwendungen grundsätzlich steuerlich berücksichtigungsfähig (z.B. die Unterkunftskosten bis zu höchstens 1.000 € im Monat sowie die Pauschale von 0,30 € für jeden Entfernungskilometer für eine Familienheimfahrt wöchentlich). Dies setzt aber voraus, dass Sie am Ort des Lebensmittelpunktes eine Wohnung innehaben und sich dort an den Kosten der Lebensführung beteiligen. – Der Bundesfinanzhof hat dazu entschieden, die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Lebensführung dürfe nicht erkennbar unzureichend sein. Als ausreichend sah er an, dass ein lediger Berufstätiger, der am Ort des Lebensmittelpunktes im elterlichen Haushalt wohnte, diesen monatlich 100 € auf ein Haushaltskonto überwies.

IV. Förderung von Beteiligungen

(42) Durch ein sog. **Zukunftsfinanzierungsgesetz** sollen die steuerlichen Rahmenbedingungen für Mitarbeiterkapitalbeteiligungen verbessert werden. Dazu ist zum einen vorgesehen, Zuwendungen in Gestalt bestimmter Formen der Beteiligung am Arbeitgeberunternehmen (z.B. handelbare Unternehmensaktien oder Beteiligungen an der Arbeitgeber-GmbH) ab dem 1.1.2024 bis zu einem Höchstbetrag von **5.000 €** (bisher 1.440 €) steuerfrei zu stellen. Zugleich soll die Steuerbefreiung aber dadurch eingeschränkt werden, dass sie künftig ab einem Vorteil von mehr als 2.000 € voraussetzt, dass die Zuwendung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt (im Gesetzgebungsverfahren wird aber auch die Überlegung angestellt, die Anhebung der Förderung auf diesen Betrag von 2.000 € zu beschränken).

Zudem wird der bislang schon vorgesehene **Aufschub der Besteuerung** von Vermögensbeteiligungen am Unternehmen des Arbeitgebers ausgeweitet, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden: Diese aufgeschobene Besteuerung soll künftig erst nach spätestens **20 Jahren** erfolgen (bisher war dies bereits nach 12 Jahren vorgesehen). Zudem soll der Anwendungsbereich der Regelung dahingehend erweitert werden, dass darunter auch Anteilsübertragungen von einem Gesellschafter des Arbeitgebers (mithin nicht nur vom Arbeitgeber selbst) sowie Übertragungen durch verbundene Unternehmen im Konzern

fallen. Auch der Schwellenwert für die Größe der Unternehmen, die für die Zuwendung von Vermögensbeteiligungen an ihre Arbeitnehmer den Besteuerungsaufschub nutzen können, soll angehoben werden (auf das Doppelte von Jahresumsatz und Jahresbilanzsumme sowie das Vierfache der beschäftigten Personen der Schwellenwerte für Kleinunternehmen sowie der kleinen und mittleren Unternehmen [KMU]).

V. Neue Rahmendaten zur Sozialversicherung

(43) Die **Beitragsbemessungsgrenzen** sowie die **Jahresarbeitsentgeltgrenze** werden im kommenden Jahr 2024 abermals angehoben – und zwar erheblich, was zu einem nicht unbeträchtlichen Anstieg der sozialversicherungsrechtlichen Abgaben für Arbeitnehmer führt, die über entsprechende Einnahmen verfügen. Vorgesehen sind die folgenden Anhebungen:

| | 2024 – neu – | 2023 – alt – |
|---|-------------------------|-------------------------|
| Beitragsbemessungsgrenze in der gesetzlichen Renten- und Arbeitslosenversicherung (a) West | 7.550 € monatlich | 7.300 € monatlich |
| (b) Ost | 7.450 € monatlich | 7.100 € monatlich |
| Beitragsbemessungsgrenze zur Kranken- und Pflegeversicherung (bundeseinheitlich) | 5.175,00 € monatlich | 4.987,50 € monatlich |
| Versicherungspflichtgrenze in der gesetzlichen Krankenversicherung (bundeseinheitlich) | 69.300 € jährlich | 66.600 € jährlich |

H. Wichtiges zur Umsatzsteuer

I. Gesetzliche Neuregelungen

(44) Sind Sie – oder eine Gesellschaft, an der Sie beteiligt sind – Unternehmer und erbringen Sie umsatzsteuerpflichtige Umsätze? Dann haben Sie zu berücksichtigen, dass die **Umsatzsteuer** grundsätzlich zu demjenigen Zeitpunkt **entsteht**, an dem eine Leistung ausgeführt wird. Maßgeblich ist mithin nicht die Rechnungserstellung und auch nicht die Vereinnahmung des Entgelts, sondern der Zeitpunkt der Lieferung oder der Erbringung einer Dienstleistung. Etwas anderes gilt nur bei der Vereinnahmung von Anzahlungen: hier entsteht die Umsatzsteuer auf die Anzahlung bereits bei Vereinnahmung vor Leistungserbringung. – Das Finanzamt kann aber in bestimmten Fällen auf Antrag auch gestatten, dass die Umsatzsteuer erst bei **Vereinnahmung** des Entgelts nach Leistungserbringung entsteht. Von dieser sog. Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten profitieren Freiberufler. Andere Unternehmer können die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten beantragen, wenn ihr Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 600.000 € nicht überstiegen

hat. Diese Grenze wird ab dem kommenden Jahr auf **800.000 €** angehoben (der Bundesrat befürwortet gar eine Heraufsetzung der Betragsgrenze auf 1 Mio. €).

Hinweis: Damit geht einher, dass auch die Grenze für jene Fälle angehoben wird, in denen für ein Unternehmen nicht bereits handelsrechtlich eine Buchführungs- und Bilanzierungspflicht besteht: In diesen Fällen kann die Finanzverwaltung die Buchführungs- und Bilanzierungspflicht für steuerliche Zwecke anordnen, wenn eine Umsatz- oder Gewinngrenze überschritten wird (Freiberufler sind davon nicht betroffen). Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, wird insofern die Umsatzgrenze von 600.000 € auf 800.000 € (Vorschlag des Bundesrates: 1 Mio. €) und die Gewinngrenze von 60.000 € auf 80.000 € angehoben.

(45) **Land- und Forstwirte** können die Umsatzsteuer nach sog. **Durchschnittssätzen** erheben, wenn ihr Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 600.000 € betragen hat. Der maßgebliche Durchschnittssatz für landwirtschaftliche Erzeugnisse soll ab dem kommenden Jahr etwaig von 9,0 % auf **8,4 %** sinken. In gleichem Umfang sinkt der Vorsteuerabzug.

Hinweis: Damit entsteht für begünstigte Land- und Forstwirte nach wie vor keine umsatzsteuerliche Zahllast, jedoch sinkt derjenige Betrag, den der Land- und Forstwirt seinem Abnehmer in Rechnung stellen und dementsprechend auf diesen abwälzen kann.

(46) Die Umsatzsteuer ist regelmäßig **monatlich** zu deklarieren. Beträgt sie aber für das vorausgegangene Kalenderjahr nicht mehr als 7.500 €, ist das Kalendervierteljahr der Voranmeldungszeitraum (dieser Betrag soll nach den Vorstellungen des Bundesrates auf 10.000 € angehoben werden). Eine vollständige Befreiung für die Abgabe von Voranmeldungen kommt in Betracht, wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 € ausgemacht hat. Dieser Betrag wird bereits für das Jahr 2023 auf **2.000 €** erhöht.

Hinweis: Für sog. **Kleinunternehmer**, die vorliegen, wenn ihr Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22.000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird, besteht keine Umsatzsteuerpflicht (es können dann aber auch keine Vorsteuern geltend gemacht werden). Voraussetzung dafür ist, dass die Umsatzsteuer tatsächlich nicht in Rechnung gestellt wird. Ein Kleinunternehmer kann dem Finanzamt aber erklären, dass er auf die persönliche Umsatzsteuerbefreiung verzichtet (etwa, um Vorsteuerbeträge geltend machen zu können). Der Zeitraum, in dem diese Option zur Umsatzsteuerpflicht ausgeübt werden kann, wird nunmehr mit den zwei Jahren festgeschrieben, die auf den Besteuerungszeitraum folgen, für den verzichtet werden soll (bisher konnte die Option bis zur Unanfechtbarkeit der Steuerfestsetzung für das betreffende Jahr ausgesprochen werden).

(47) Ab dem Jahr **2026** wird die Verpflichtung eingeführt, Rechnungen **elektronisch** zu übermitteln, wenn die Leistung an einen anderen Unternehmer für dessen Unternehmen ausgeführt wird. Die Übermittlung der Rechnung auf Papier ist in diesen Fällen im Jahre 2026 nur noch zulässig, wenn der Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 800.000 € betragen hat. In späteren Jahren besteht auch bei Nichtüberschreiten dieser Umsatzgrenze die Verpflichtung zur Rechnungsübermittlung im elektronischen Format bei Leistungserbringung an andere Unternehmer.

II. Umsatzsteuerliche Organschaft

(48) Ist eine umsatzsteuerliche Organschaft gegeben, so schuldet von allen dem Organkreis zuzurechnenden Unternehmen nur der sog. Organträger die Umsatzsteuer – für sich selbst und für die Organgesellschaften. Organträger kann jeder Unternehmer sein, der finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch eine Kapitalgesellschaft oder eine Personengesellschaft mit einer „kapitalistisch geprägten Struktur“ (wie eine GmbH & Co. KG) beherrscht. **Innenumsätze** im Organkreis sind nach bisheriger Würdigung **nicht umsatzsteuerbar**. Dies ist von Vorteil, wenn der Organträger nicht oder nicht vollständig zum Vorsteuerabzug berechtigt ist (etwa als Vermietungsunternehmen oder als Krankenhausgesellschaft). Von Nachteil kann die umsatzsteuerliche Organschaft insbesondere sein, wenn eine Organgesellschaft in Insolvenz geraten sollte, da dann der Organträger die Umsatzsteuer der nachgeordneten Organgesellschaft schuldet und Vorsteuern zurückzahlen hat, die auf nicht beglichene Eingangsleistungen für die betreffende Organgesellschaft entfallen.

Hinweis: Es war streitig, ob tatsächlich der Organträger oder der gesamte Organkreis Schuldner der Umsatzsteuer ist. Diese Frage ist inzwischen geklärt: Es bleibt beim Organträger als Umsatzsteuerschuldner. Streitig geworden ist aber die Frage, ob **Innenumsätze** im Organkreis tatsächlich von der Umsatzsteuer auszunehmen sind. Sollte der Europäische Gerichtshof dies entgegen der bisherigen Sichtweise verneinen, entfällt ein wesentlicher mit der umsatzsteuerlichen Organschaft verbundener Vorteil.

III. Nachwirkungen der Corona-Zeit

(49) Streitig ist gegenwärtig vor dem Bundesfinanzhof, ob **Mitgliedsbeiträge** an Fitness-Studios, die während der Corona-Pandemie fortgezahlt wurden, obzwar die Studios geschlossen waren, der Umsatzsteuer unterliegen. In erster Instanz hat in einem solchen Fall ein Finanzgericht die Umsatzsteuerbarkeit bejaht, während ein anderes in der Beitragsfortzahlung kein umsatzsteuerbares Leistungsentgelt sah, wiewohl Ersatzleistungen wie Online-Kurse und eine Telefonhotline angeboten worden waren. Nunmehr hat der Bundesfinanzhof die Streitfrage zu entscheiden.

(50) Ebenfalls mit der Corona-Pandemie hängt zusammen, dass der Umsatzsteuersatz für **Gastronomieleistungen** (mit Ausnahme der Abgabe von Getränken) von 19 % auf **7 %** gemindert worden ist. Diese Umsatzsteuersatzermäßigung wurde ursprünglich bis zum **31.12.2023** befristet. Es bleibt abzuwarten, ob diese Steuersatzermäßigung verlängert wird. Der Bundesrat spricht sich für eine **unbefristete Verlängerung** und zusätzlich dafür aus, den Umsatzsteuersatz von 7 % auch auf die Abgabe von **Getränken** in der Gastronomie auszuweiten.

IV. Gebäudevermietungen

(51) **Gebäudevermietungen** sind grundsätzlich von der Umsatzsteuer freigestellt (es besteht aber die Möglichkeit, zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren, soweit das Gebäude an einen anderen Unternehmer vermietet wird, der es für

umsatzsteuerpflichtige Zwecke nutzt). Die Umsatzsteuerfreiheit gilt aber nicht, soweit **Betriebsvorrichtungen** (z.B. Maschinen oder Hebebühnen) verpachtet werden. Werden sie **gemeinsam** mit dem Grundstück verpachtet, so geht die Finanzverwaltung davon aus, ein einheitliches Entgelt sei aufzuteilen – in einen umsatzsteuerfreien und einen umsatzsteuerpflichtigen Teil.

Hinweis: An dieser Sichtweise rüttelt mit gleichlautendem Urteil des Bundesfinanzhofs eine Grundsatzentscheidung des Europäischen Gerichtshofes. Danach strahlt die Umsatzsteuerbefreiung für die Grundstücksüberlassung auf den Entgeltanteil für die überlassenen Vorrichtungen und Maschinen aus, wenn durch einen einheitlichen Miet- oder Pachtvertrag über Grundstücke zwischen denselben Parteien auf Dauer eingebaute Vorrichtungen mitverpachtet werden. Dies ist nicht in jedem Fall von Vorteil, weil dadurch der Vorsteuerabzug im Hinblick auf die überlassenen Vorrichtungen und Maschinen ausgeschlossen wird. Die weitere Rechtsentwicklung ist hier abzuwarten. Auch ist mit einer Übergangsregelung der Finanzverwaltung zu rechnen.

I. Steuerbefreiung für Photovoltaikanlagen

(52) Einnahmen aus der Veräußerung von Strom, der mit einer Photovoltaikanlage erzeugt wird, unterliegen nicht der Einkommensteuer (oder – bei Kapitalgesellschaften – der Körperschaftsteuer) sowie der Gewerbesteuer, wenn die Bruttoleistung der Photovoltaikanlage **30 kW** nicht übersteigt und die Anlage auf, an oder in einem Einfamilienhaus oder einem nicht zu Wohnzwecken dienenden Gebäude installiert ist. Auf, an oder in anderen überwiegend zu Wohnzwecken genutzten Gebäuden (z.B. Mehrfamilienhäuser) installierte Photovoltaikanlagen sind mit einer Bruttoleistung von bis zu **15 kW** je Wohn- oder Gewerbeeinheit befreit. Die Steuerfreiheit gilt bis zur Grenze von maximal 100 kW je Steuerpflichtigem oder Personengesellschaft und ist unabhängig von der Verwendung des produzierten Stroms.

Gestaltungshinweis: Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn Betreiber von begünstigten Photovoltaikanlagen auf die an sich erforderliche Anzeige über die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit und die Übermittlung des Fragebogens zur steuerlichen Erfassung verzichten. – Eine besondere **Frist** haben Sie zu wahren, wenn Sie an einer grundstücksverwaltenden Personengesellschaft (z.B. GbR) beteiligt sind, die bislang nur im Hinblick auf den Betrieb einer Photovoltaikanlage als **Gewerbebetrieb** gilt. Ist der Betrieb dieser Photovoltaikanlage nach der gesetzlichen Neuregelung steuerfrei gestellt, droht am **31.12.2023** die Zwangsentnahme des gesamten Betriebsvermögens (also auch der Grundstücke) mit entsprechenden Steuerfolgen in das Privatvermögen. Sie sollten dann bis zum Jahresende die steuerliche Verstrickung des Betriebsvermögens auf anderem Wege sicherstellen, z.B. indem die GbR in die Rechtsform der **GmbH & Co. KG** überführt wird (bei der wiederum ausschließlich Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind). Lassen Sie sich dazu, bitte, persönlich beraten.

(53) Eine weitere steuerliche Förderung erfahren **Photovoltaikanlagen** sowie **Speicher von Solarstrom** dadurch, dass ihre Lieferung und Installation **nicht** der **Umsatzsteuer** unterliegt, den Lieferanten und Handwerkern gleichviel aber insofern die Möglichkeit offensteht, die ihnen in Rechnung gestellte Umsatzsteuer steuermindernd als

Vorsteuer geltend zu machen. Vor-aussetzung dafür ist, dass die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage nicht mehr als 30 kW (peak) beträgt und die Anlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, anderen Wohnungen sowie öffentlichen und übrigen Gebäuden installiert wird, die für Tätigkeiten genutzt werden, welche dem Gemeinwohl dienen. Wird ein Gebäude sowohl für begünstigte als auch nicht begünstigte Zwecke genutzt (z.B. teilweise zu Wohnzwecken und teilweise zu gewerblichen Zwecken), ist der Null-Umsatzsteuersatz für die Lieferung oder Installation der Photovoltaikanlage gleichwohl anzuwenden, wenn die auf die unschädliche Nutzung (z.B. für Wohnzwecke) entfallenden Nutzungsanteile mindestens 10 % der Gesamtgebäudefläche ausmachen.

J. Haushaltsnahe Dienstleistungen, Handwerkerleistungen und Mini-Jobs

(54) Mit Bezug auf **Tätigkeiten im Privathaushalt** sind die folgenden **Steuerminderungen** erreichbar:

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

Wichtige Hinweise: **Minijobbern** kann zusätzlich zum Arbeitsentgelt ein **Deutschlandticket** zur Verfügung gestellt oder es können die Kosten dafür übernommen werden, ohne dass diese Aufwendungen der Steuer und Sozialversicherung unterliegen. Die 520 €-Grenze wird dadurch nicht berührt. – Im Übrigen gilt: Die obenstehenden Steuerminderungsbeträge 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. Die Steuerminderung 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 **Wohnnebenkostenabrechnung** hervorgeht, die die wesentlichen Angaben einer Rechnung enthält, oder durch eine Bescheinigung des Vermieters oder Verwalters nachgewiesen wird. Gegebenenfalls sind Rechnungskopien vom Hausverwalter zu beschaffen und vorzulegen.

Gestaltungshinweis: Haben Sie Höchstbeträge für den Steuerabzug im Jahre 2023 **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 2024 zu **verschieben**. Maßgeblich für die Steuererminderung ist das Jahr, in dem die **Rechnung bezahlt** wird.

(55) 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.

- (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);
 - ▷ 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 oder für ein *Hausnotrufsystem* (anders wiederum im Rahmen des „Betreuten Wohnens“) sowie für ein Pflegebett.

- (b) **Handwerkerleistungen** sind alle Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsarbeiten (unabhängig davon, ob sie den Einsatz eines Fachmanns 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 Neubaumaßnahme, der Anschluss an die öffentliche Abwasserentsorgungsanlage, der Ausbau des allgemeinen Versorgungsnetzes sowie die Erschließung einer Straße.

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

K. Keine Besteuerung der Dezemberhilfe 2022

(56) Im letzten Jahr war geregelt worden, dass die **einmalige Entlastung** bei leitungsgebundenen **Erdgaslieferungen** an Letztverbraucher den steuerpflichtigen Einkünften zugerechnet werden. Die Steuerpflicht des Entlastungsbetrags sollte aber erst bei einem zu versteuernden Einkommen ab 66.915 € beginnen (bei zusammenveranlagten Ehegatten erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 133.830 €) und im Rahmen einer Milderungszone (bis zu einem zu versteuernden Einkommen von 104.009 € / 208.018 €) noch nicht voll greifen. – Von der insofern vorgesehenen **Besteuerung** der Dezemberhilfe 2022 wird nunmehr aber **abgesehen**.

L. Neues zur steuerlichen Außenprüfung

(57) Ab dem Jahr **2025** greifen neue verfahrensrechtliche Regelungen im Zuge einer steuerlichen Betriebsprüfung (betroffen sind insofern Jahre, für die nach dem 31.12.2024 eine Prüfungsanordnung ergeht). Insbesondere kann die Finanzverwaltung dann – frühestens sechs Monate nach Prüfungsbeginn – ein sog. **qualifiziertes Mitwirkungsverlangen** anordnen, dem innerhalb einer Monatsfrist zu entsprechen ist. Wird dem nicht gefolgt, ist ein Mitwirkungsverzögerungsgeld festzusetzen, das 75 € je Tag der Verzögerung beträgt, maximal aber für 150 Kalendertage verhängt werden kann. – In Wiederholungsfällen oder bei Unternehmen, bei denen die Umsatzerlöse in einem von der steuerlichen Betriebsprüfung umfassten Jahr mindestens 12 Mio. € betragen haben, kann sogar noch ein Zuschlag zum Mitwirkungsverzögerungsgeld hinzutreten.

M. Wichtiges für Gemeinnützige und juristische Personen des öffentlichen Rechts

I. Beteiligungen

(58) In der Praxis ist zu beobachten, dass gemeinnützige Körperschaften und Stiftungen sowie juristische Personen des öffentlichen Rechts in zunehmendem Maße **Kooperationsverhältnisse** begründen und dabei auch

Beteiligungen eingehen. Solche Beteiligungen rechnen bei Gemeinnützigen grundsätzlich nicht zum steuerbegünstigten Bereich (ebenso wenig wie bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zum Hoheitsbetrieb), sondern zur Vermögensverwaltung oder gar zur (steuerpflichtigen) wirtschaftlichen Tätigkeit. Letzteres wird – von Ausnahmefällen abgesehen – bei Beteiligungen an gewerblich tätigen Personengesellschaften angenommen, bei Beteiligungen an Kapitalgesellschaften aber erst dann, wenn über sie am Marktgeschehen teilgenommen wird, z.B. indem die beteiligte Körperschaft oder Vermögensmasse aus ihren Reihen den Geschäftsführer stellt (eine bloße Mehrheitsbeteiligung genügt nicht).

Da eine gemeinnützige Körperschaft nach dem **Mittelverwendungsgebot** gehalten ist, ihre Mittel ausschließlich für die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke einzusetzen, ergibt sich in der Praxis regelmäßig die Frage, wie der Erwerb der Beteiligungen finanziert werden kann. Zur Verfügung stehen dafür etwa Mittel, die der steuerbegünstigten Körperschaft mit der Auflage gewährt werden, dass sie zur Vermögensausstattung bestimmt sind. Zurückgegriffen werden kann insoweit auch auf eine sog. **freie Rücklage**, der jährlich ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung (z.B. Kapitalanlagen) und 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel (z.B. Spendeneinnahmen oder Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) zugeführt werden können (die freie Rücklage kann auch für die beiden vorausgegangenen Jahre nachholend gebildet werden).

Gestaltungshinweis: Dieses besondere Finanzierungserfordernis stellt sich nicht, wenn mit einer Tochter-Kapitalgesellschaft das sog. **Kooperationsprivileg** umgesetzt wird. Dazu muss die Tochter-Kapitalgesellschaft eine Satzung im Sinne des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechtes erhalten, welche zusätzlich regelt, dass die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks in Kooperation mit einer bereits bestehenden steuerbegünstigten Körperschaft oder Vermögensmasse erfolgen soll. In der Satzung müssen des Weiteren die Art und Weise des Zusammenwirkens sowie die Kooperationspartner angegeben werden (ihre namentliche Aufführung ist nicht erforderlich, wenn stattdessen geregelt wird, die Kooperation erfolge in einem zu benennenden Unternehmensverbund; die einzelnen Kooperationsgesellschaften sind in diesem Falle dem Finanzamt lediglich in einer Liste anzugeben). Bei dieser Umsetzung des Kooperationsprivilegs rechnet die Beteiligung zum ideellen Bereich der steuerbegünstigten Körperschaft, deren Satzung nach Auffassung der Finanzverwaltung auch um Angaben zum Kooperationsprivileg zu ergänzen ist. – Im Übrigen hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass aus einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft zwar steuerpflichtige Erträge resultieren können, sie aber nicht dazu führt, dass die gemeinnützige Mutter-Körperschaft ihrer Steuerbegünstigung insgesamt verlustig geht. Maßgeblich ist insoweit nicht die Einnahmierzwecksetzung, sondern die Einnahmenverwendung (für steuerbegünstigte Zwecke).

II. Zweckbetriebe

(59) Wirtschaftliche Tätigkeiten einer steuerbegünstigten Körperschaft – z.B. in Gestalt einer Vereinsgaststätte oder eines Weihnachtsbasars mit Verkaufstätigkeit – müssen stets eine untergeordnete, dienende Funktion haben, damit die Steuerbegünstigung nicht gefährdet wird. Aber auch in diesem Falle unterliegt die steuerbegünstigte Körperschaft

mit ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten der Besteuerung, wenn die Einnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) insgesamt mehr als 45.000 € betragen. Die steuerlichen Begünstigungen bleiben demgegenüber für sog. **Zweckbetriebe** gewahrt, deren Einnahmen auch in die Prüfung nicht mit einzubeziehen sind, ob die 45.000 €-Grenze überschritten wird. Einzelne wirtschaftliche Tätigkeiten (z.B. Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art oder kulturelle Einrichtungen) werden von Gesetzes wegen als Zweckbetriebe benannt, bei anderen ist dies nur der Fall, wenn die mit Einnahmeerzielungsabsicht betriebene Tätigkeit dazu dient, den steuerbegünstigten Zweck zu verwirklichen, es dafür auch der wirtschaftlichen Tätigkeit bedarf und die wirtschaftliche Tätigkeit nicht in einem größeren Umfang, als dies unumgänglich ist, in einem Wettbewerbsverhältnis zu steuerpflichtigen Betrieben ausgeübt wird. Zu Zweckbetrieben liegen wichtige neue Erkenntnisse vor:

(a) Die Höhe des **Gewinns** aus Zweckbetrieben ist für die Steuerbegünstigung unbeachtlich. Maßgeblich ist allein, dass die Gewinne für die steuerbegünstigten Zwecke eingesetzt werden. Als einzige Ausnahme sind Einrichtungen der Wohlfahrtspflege zu benennen (z.B. ein häuslicher Pflegedienst). Bei diesen wird widerlegbar vermutet, dass sie des Erwerbs wegen ausgeübt werden und die steuerbegünstigte Einrichtung dann insoweit steuerpflichtig ist, als in drei aufeinanderfolgenden Jahren jeweils Gewinne erwirtschaftet werden, die den konkreten Finanzbedarf im Rahmen der Wohlfahrtspflege übersteigen.

(b) Sofern Umsätze eines Zweckbetriebs nicht umsatzsteuerfrei sind (wie z.B. regelmäßig Kursgebühren einer gemeinnützigen Bildungseinrichtung oder Eintrittsgelder eines gemeinnützigen Museumsvereins), gilt für sie grundsätzlich die **Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes auf 7 %**. Die Anwendung dieser Umsatzsteuersatzermäßigung steht indes unter einem **Wettbewerbsvorbehalt**, den der Bundesfinanzhof sehr restriktiv auslegt. Dem wiederum soll etwaig zugunsten der steuerbegünstigten Körperschaften durch eine Gesetzesänderung entgegengewirkt werden.

III. Forschungseinrichtungen

(60) **Forschungseinrichtungen** – darunter sind rechtlich selbständige Einheiten oder unselbständige Teile einer rechtlich selbständigen Einrichtung zu verstehen, die Forschungsprojekte oder Forschungsprogramme durchführen – sind nach einem jüngeren Erlass der Finanzverwaltung grundsätzlich als zum Vorsteuerabzug berechnete Unternehmer anzusehen. Dies gilt auch im Hinblick auf die **Grundlagenforschung**, wenn diese dazu dient, die unternehmerische Verkaufstätigkeit zu steigern und die Marktposition zu stärken. Wird die Forschungseinrichtung öffentlich gefördert, steht dies ihrer Unternehmereigenschaft nicht entgegen (die Finanzverwaltung führt wörtlich aus: „Auf das Verhältnis der echten Zuschüsse zu den Lizenzeneinnahmen kommt es bei dieser Beurteilung nicht an.“).

Gestaltungshinweis: In der Praxis kann zu prüfen sein, ob die gewandelte Verwaltungsauffassung zu einer Ausweitung des Vorsteuerabzuges führt. Dies kann selbst für Forschungseinrichtungen der Fall sein, die gegenwärtig bereits den

zulässigen Vorsteuerabzug nach Maßgabe einer Schlüsselung ermitteln; denn nach gewandelter Verwaltungsauffassung sind zur Ermittlung der abzugsfähigen Vorsteuern nur noch die vorsteuerbelasteten Kosten in den Blick zu fassen (damit bleiben bei der Schätzung der abzugsfähigen Vorsteuern etwa Personalkosten in der Bezugsgröße außer Ansatz). – Werden indes noch keine Einnahmen aus der Überlassung von Forschungsergebnissen erzielt, ist die Absicht zu belegen, dies künftig erreichen zu wollen (z.B. durch die Vorlage des Schriftwechsels mit Interessenten, von Vertriebskonzepten oder von Kalkulationsunterlagen).

N. Erbschaftsteuerfreistellung für Betriebsvermögen in Gefahr?

(61) Wird Betriebsvermögen unentgeltlich unter Lebenden übertragen oder geht es von Todes wegen über, so sind dafür erbschaft- und schenkungsteuerlich zahlreiche Begünstigungen vorgesehen. So bleibt das Betriebsvermögen grundsätzlich – mit Ausnahme des sog. **Verwaltungsvermögens** (dazu rechnen etwa Dritten überlassene Grundstücke) – zu **85 % steuerfrei**. Beträgt das Verwaltungsvermögen nicht mehr als 20 % des Unternehmensvermögens, kann sogar die **völlige Steuerfreistellung** erreicht werden. Betroffen von diesen Vergünstigungen ist auch die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an gewerblichen, freiberuflichen oder land- und forstwirtschaftlichen Personengesellschaften sowie von Kapitalgesellschaften – letzteres, wenn der Erblasser oder Schenker zu mehr als 25 % beteiligt ist oder diese Beteiligungshöhe durch eine sog. Poolabrede erreicht wird. Die steuerlichen Vergünstigungen nehmen für sog. **Großerwerbe** ab, von denen auszugehen ist, wenn der Erwerb begünstigten Vermögens insgesamt 26 Mio. € übersteigt.

Gestaltungshinweis: Die gegenwärtigen Begünstigungsvorschriften, die in ihrer Anwendung komplex sind, sind ergangen, nachdem zuvor das Bundesverfassungsgericht in drei Entscheidungen das (jeweils frühere) Begünstigungskonzept als nicht verfassungsgemäß erachtet hatte. Doch auch die gegenwärtige Steuerfreistellung von Unternehmensvermögen ist auf dem verfassungsrechtlichen Prüfstand. Vor diesem Hintergrund kann zu erwägen sein, beabsichtigte unentgeltliche Unternehmensübertragungen vorzuziehen – etwaig unter Altersabsicherung des Übertragenden, beispielsweise durch Versorgungsleistungen oder Nießbrauchvereinbarungen. Lassen Sie sich dazu, bitte, unbedingt persönlich beraten.

Mit freundlichen Grüßen

PKF WMS GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberater Rechtsanwälte