

Steuer & Bilanz aktuell - Februar 2023

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen	2
Besteuerung der Energiepreispauschalen und der Gas-/Wärmepreisbremse	8
Für Unternehmer und Freiberufler	10
Rückstellung für Mitarbeiterboni	10
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	11
Einkommensteuertarif und Arbeitnehmer-Pauschbetrag	11
Hinzuverdienstgrenze bei vorgezogener Altersrente	12
Für Bezieher von Kapitaleinkünften	12
Gesetzesänderungen durch das Jahressteuergesetz 2022	12
Für Kapitalgesellschaften	13
Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie	13
Zahlungen des Geschäftsführers wegen Lohnsteuerhaftung	14
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Februar und März	16

Editorial



Sehr geehrte Leserin,
sehr geehrter Leser,
die Tage werden wieder länger, Anfang Februar haben wir schon wieder eine Stunde länger Tageslicht als noch vor einem Monat.

Und das ist gut, je mehr Tageslicht wir haben, desto weniger müssen wir unsere Räumlichkeiten beleuchten und auch weniger heizen. Licht und Wärme, aber vor allem die Mittel, mit denen wir sie erzeugen, beschäftigen uns mehr denn je. Auch der Gesetzgeber hat darauf reagiert und versucht, über entsprechende Maßnahmen Anreize zu schaffen oder Kostenspiralen zu deckeln.

In dieser Ausgabe beschäftigen wir uns intensiv mit der Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen für alle Steuerpflichtigen. Einerseits mit der ertragsteuerlichen Behandlung des Betriebes einer Anlage, als auch mit den umsatzsteuerlichen Themen für den Handel, den Bau als auch die Nutzung der erzeugten Energie.

Unabhängig von der alles beherrschenden obigen Thematik haben wir weitere interessante Punkte, unter anderem aus dem Jahressteuergesetz 2022 sowie aktuelle Entscheidungen, in diese Ausgabe wieder mit aufgenommen. Alle Themen und Entscheidungen finden Sie in der nebenstehenden Übersicht.

Ich hoffe, auch für Sie ist der eine oder andere interessante Artikel dabei und wünsche Ihnen eine spannende Lektüre.

Für Fragen zu den einzelnen Themenbereichen stehen wir Ihnen selbstverständlich zur Verfügung.

Ihr

Torsten Obermann

Für Eigentümer von Immobilien

Die Einspeisung von Strom ins öffentliche Netz erfordert grundsätzlich auch dann eine steuerliche Gewinnermittlung, wenn die Einnahmen nur sehr gering sind.

Ebenso unterliegen die Einnahmen im Grundsatz auch der Umsatzsteuer.

Die Aufnahme der Tätigkeit ist dem Finanzamt anzuzeigen.

Übersteigen die Umsätze des Anlagenbetreibers, einschließlich aller weiteren Umsätze, bestimmte Schwellenwerte nicht, kann die Kleinunternehmerregelung angewendet werden, wonach Umsatzsteuer nicht erhoben wird.

Für alle Steuerpflichtigen

Förderung des Ausbaus von Photovoltaikanlagen

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage (PV-Anlage), deren erzeugter Strom zumindest teilweise gegen Entgelt in das öffentliche Stromnetz eingespeist wird, ist grundsätzlich eine steuerlich relevante Tätigkeit, die bei der Umsatzsteuer, der Einkommensteuer und auch bei der Gewerbesteuer Folgen nach sich zieht. Dies führt dazu, dass steuerliche Pflichten (Erstellung einer steuerlichen Gewinnermittlung und Abgabe von Steuererklärungen) selbst dann erfüllt werden müssen, wenn mit der PV-Anlage vergleichsweise geringe Einnahmen und Gewinne erzielt werden.

Diese bürokratischen Hürden sind nun teilweise mit dem Jahressteuergesetz 2022 beseitigt worden, da sich der Gesetzgeber damit einen beschleunigten Ausbau der Photovoltaik erhofft. Diese Maßnahmen betreffen die Absenkung des Umsatzsteuersatzes auf 0 % ab dem 01.01.2023 bei der Lieferung und Installation solcher Anlagen und die Einführung einer Steuerbefreiung von der Einkommensteuer ab 2022 für Anlagen bestimmter Größe.

a) Umsatzsteuer: Nullsteuersatz für Lieferung und Montage von PV-Anlagen

aa) Grundsatz: Betrieb einer PV-Anlage als umsatzsteuerlich relevante Tätigkeit

Wird auf dem selbst genutzten Eigenheim eine Photovoltaikanlage errichtet und der dadurch erzeugte Strom so weit wie möglich selbst genutzt und im Übrigen in das allgemeine Stromnetz gegen Entgelt nach dem EEG eingespeist, so begründet dies im Grundsatz eine unternehmerische Tätigkeit i.S.d. Umsatzsteuerrechts. Auf die Höhe der erzielten Einnahmen und die Leistung der Anlage kommt es dabei nicht an.

Hinweis I:

Die **Aufnahme der Tätigkeit ist dem Finanzamt anzuzeigen**, und zwar innerhalb eines Monats. Hierfür existiert ein spezielles Formular („Fragebogen zur steuerlichen Erfassung für Einzelunternehmen“). Zusätzlich werden spezielle länderspezifische Fragebögen angefordert, so z.B. in Bayern: „Fragebogen zur Errichtung und zum Betrieb einer Photovoltaikanlage mit Inbetriebnahme ab 01.04.2012“. Allerdings kann ggf. von der sog. **Kleinunternehmerregelung** Gebrauch gemacht werden. Danach wird Umsatzsteuer auf Antrag nicht erhoben, wenn die Umsätze im Gründungsjahr nicht mehr als 22.000 EUR betragen und im Folgejahr 50.000 EUR voraussichtlich nicht übersteigen werden. Wurde die unternehmerische Tätigkeit nur während eines Teils des Kalenderjahres ausgeübt, ist der tatsächliche Umsatz in einen Jahresumsatz umzurechnen.

Hinweis II:

Wird die PV-Anlage von einer natürlichen Person betrieben, sind allerdings alle umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeiten des Anlagenbetreibers zusammenzurechnen. Ist also z.B. der Anlagenbetreiber auch als selbständiger Rechtsanwalt tätig, so kann von der Kleinunternehmerregelung nur dann Gebrauch gemacht werden, wenn die genannten Grenzen über beide Tätigkeiten zusammen eingehalten werden.

bb) Einführung eines Umsatzsteuersatzes von 0 % für die Lieferung und Montage von PV-Anlagen

Bislang war es auch bei der Errichtung einer kleineren PV-Anlage – und keiner anderen umsatzsteuerlich relevanten Tätigkeit – sinnvoll, auf die Anwendung der Kleinunternehmerregelung zu verzichten, weil die Vorsteuer aus dem Erwerb der Anlage vom Finanzamt erstattet wurde und nur der Nettobetrag finanziert werden musste. Andererseits folgte dann auch die Pflicht zur Erfüllung der umsatzsteuerlichen Pflichten.

Um diesen Nachteil aus der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nun nicht mehr tragen zu müssen, wurde mit Wirkung ab 01.01.2023 für die Lieferung und Montage eine Sonderregelung eingeführt, nach der auf diese Leistungen der **Umsatzsteuersatz auf 0 % reduziert** wird. Insoweit sind folgende Voraussetzungen zu beachten:

- **Erfasste Leistungen:** Der Steuersatz von 0 % gilt für die Lieferung von Solarmodulen an den PV-Anlagenbetreiber einschließlich der für den Betrieb der Anlage **wesentlichen Komponenten**; dies sind insbesondere der Wechselrichter, Modulbefestigungen, die Verkabelung und auch der **Batteriespeicher**. Weiterhin gilt dies auch für die **Montage** dieser Anlagenteile.
- **Erfasste PV-Anlagen:**
 - **Begünstigt** sind die vorgenannten Leistungen nur für PV-Anlagen **auf oder in der Nähe** von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden. Auf die Größe der PV-Anlage kommt es nicht an, sodass z.B. bei einem größeren Wohngebäude auch eine Großanlage von 50 kWp unter diese Regelung fällt.
 - Allerdings gilt **vereinfachend**, dass diese Voraussetzungen stets als erfüllt gelten bei einer installierten Bruttoleistung der **PV-Anlage mit bis zu 30 kWp** laut Marktstammdatenregister. In diesem Fall muss der leistende Unternehmer die Eigenschaft des Gebäudes nicht prüfen, um den Nullsteuersatz anzuwenden. Nur bei Anlagen, die diese Leistungsgrenze überschreiten, müssen die Anwendungsvoraussetzungen geprüft werden.
 - Begünstigt sind auch sogenannte **Balkonkraftwerke**, also Solarmodule, die auf dem Balkon aufgestellt und meistens mit einer Steckdose verbunden werden. Mobile Solarmodule (z.B. für Campingzwecke) sind dagegen nicht erfasst.
 - Die Installation einer **Wallbox** zur Aufladung von E-Fahrzeugen unterliegt dem Regelsteuersatz von 19 %.
 - **Nicht begünstigt** sind dagegen Freiflächenanlagen und auch Anlagen auf anderen Gebäuden, wie z.B. reinen Gewerbeimmobilien.
 - **Weitere Leistungen des Installationsbetriebs:** Nur die genannten Leistungen unterliegen dem Nullsteuersatz. Dies bedeutet, dass andere Leistungen im Zusammenhang mit der Installation der PV-Anlage den allgemeinen Regeln, also i.d.R. dem Umsatzsteuersatz von 19 %, unterliegen. Dies betrifft z.B. die Instandsetzung der Dachfläche vor der Installation der Anlage oder die Ertüchtigung der Elektroinstallation (Hausanschluss) nach den Vorgaben des Netzanschlussbetreibers.

Seit dem 01.01.2023 gilt für die Lieferung und Montage einer PV-Anlage samt Speicher der Umsatzsteuersatz von 0 %.

Begünstigt sind Leistungen für PV-Anlagen auf oder in der Nähe von Privatwohnungen sowie anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienenden Tätigkeiten genutzt werden.

Nicht begünstigt sind Anlagen auf einer Freifläche oder auf einer Gewerbeimmobilie.

Dem Regelsteuersatz von 19 % unterliegen die Elektrofacharbeiten zum Hausanschluss sowie die Installation einer Wallbox.

Nur wenn die Fertigstellung im Jahr 2023 erfolgt ist, gilt der Nullsteuersatz. Zeitpunkt der Leistung ist die Abnahme und der Anschluss der PV-Anlage an das Stromnetz.

Im Falle der Anmietung kommt es auf die Ausgestaltung des Vertrages an.

Auch bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung muss eine Umsatzsteuererklärung abgegeben werden.

Die Einspeisung des Stroms unterliegt bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht der Umsatzsteuer. Andererseits kann auch keine Vorsteuer aus laufenden Kosten gezogen werden.

- **Zeitliche Anwendung:** Die Anwendung des Nullsteuersatzes gilt ab dem 01.01.2023. Insoweit ist zu differenzieren: (a) Werden Anlagenkomponenten nur geliefert, ohne dass der Verkäufer die Photovoltaikanlage auch zu installieren hat, kommt es darauf an, wann die Photovoltaikanlage vollständig geliefert ist. (b) Hat der Verkäufer hingegen auch die Photovoltaikanlage zu installieren, ist entscheidend, wann die Anlage vollständig installiert ist. In diesem Fall entsteht die **Umsatzsteuer i.d.R. erst nach beendeter Abnahme** und erfolgtem Anschluss der PV-Anlage an das inländische Stromnetz. Unerheblich ist, ob zu einem früheren Zeitpunkt Materiallieferungen erfolgten oder eine Anzahlung geleistet wurde. Damit gilt: Erfolgt die Inbetriebnahme (vollständige Leistungserbringung) noch im Jahr 2022, dann entstehen 19 % Umsatzsteuer. Liegt die Fertigstellung erst im Jahr 2023, so ist der Nullsteuersatz auf die gesamte Leistung anzuwenden.
- **Leasing-/Mietkaufverträge:** Die Anmietung von PV-Anlagen stellt keine Lieferung von PV-Anlagen dar und unterliegt daher dem Regelsteuersatz. Dagegen können Leasing- oder Mietkaufverträge je nach konkreter Ausgestaltung umsatzsteuerrechtlich als Lieferung oder als sonstige Leistung einzustufen sein. Der **Nullsteuersatz kann nur auf Lieferungen** angewandt werden. Insoweit sind die individuellen Verträge zu prüfen.
- **Reparatur und Wartung von PV-Anlagen:** Begünstigt ist auch der Austausch und die Installation defekter Komponenten einer Photovoltaikanlage. Reine Reparaturen oder Wartungsarbeiten ohne die gleichzeitige Lieferung von Ersatzteilen sind hingegen nicht begünstigt. Für Garantie- und Wartungsverträge gelten weiterhin 19 % Umsatzsteuer.

Hinweis:

Diese (zwingende) Anwendung des Nullsteuersatzes in den genannten Fällen muss bereits der Lieferant der Anlage bzw. das Installationsunternehmen bei der Rechnungsstellung beachten.

Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung führt allerdings nur bedingt zu einer Entlastung von steuerlichen Pflichten. So bleibt es auch zukünftig bei **folgenden steuerlichen Pflichten:**

- Mit der Einspeisung von Strom ist der PV-Anlagenbetreiber Unternehmer i.S.d. Umsatzsteuergesetzes. Damit besteht weiterhin die Verpflichtung, die Aufnahme der Tätigkeit beim Finanzamt anzuzeigen.
- Auch umsatzsteuerliche Unternehmer, die von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen, müssen jährlich eine Umsatzsteuererklärung abgeben. Umsatzsteuervoranmeldungen brauchen dagegen nicht eingereicht zu werden.

cc) Umsatzsteuerfolgen aus dem Betrieb der PV-Anlage

Während des Betriebs der PV-Anlage ist aus Sicht der Umsatzsteuer zu differenzieren:

- **Von der Kleinunternehmerregelung wird Gebrauch gemacht:** Die entgeltliche Einspeisung des erzeugten Stroms in das allg. Stromnetz unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Die Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist dem abnehmenden Energieversorgungsunternehmen mitzuteilen, da dieses regelmäßig per Gutschrift abrechnet. Auch die Verwendung von Strom für eigene private Zwecke unterliegt nicht der Umsatzsteuer. Aus laufenden Kosten für z.B. War-

tung der Anlage können in Rechnung gestellte Vorsteuern nicht geltend gemacht werden. Hinsichtlich der Anwendung der Kleinunternehmerregelung müssen Betreiber von mehreren Anlagen beachten, dass die zurzeit geltenden Umsatzschwellen von 22.000 EUR bzw. 50.000 EUR nicht überschritten werden. Bei der Berechnung ist der Gesamtumsatz aller Anlagen und ggf. auch weiterer umsatzsteuerlicher Tätigkeiten zusammenzurechnen.

- **Die Kleinunternehmerregelung kommt nicht zur Anwendung bzw. es wird auf deren Anwendung verzichtet:** Die entgeltliche Einspeisung des erzeugten Stroms in das allgemeine Stromnetz unterliegt als Lieferung im Inland der Umsatzbesteuerung mit dem regulären Steuersatz von 19 %. Die Verwendung von Strom für eigene private Zwecke unterliegt als unentgeltliche Wertabgabe der Umsatzbesteuerung. Diese ist das Korrektiv dafür, dass auf der anderen Seite der volle Vorsteuerabzug gewährt wird. Die Menge des privat verwendeten Stroms ist grds. mittels Stromzähler zu ermitteln. Bei Kleinanlagen mit einer Leistung bis 10 kW kann die erzeugte Strommenge aus Vereinfachungsgründen unter Berücksichtigung einer durchschnittlichen Volllaststundenzahl von 1.000 kWh/kWp geschätzt werden. Als Bemessungsgrundlage ist **grds. der fiktive Einkaufspreis im Zeitpunkt des Umsatzes** maßgebend. Wenn der Anlagenbetreiber von einem Energieversorgungsunternehmen noch Strom bezieht, kann dieser Preis für den selbst erzeugten Strom angesetzt werden. Aus laufenden Kosten können die in Rechnung gestellten Vorsteuern geltend gemacht werden.

dd) Zusammenfassendes Beispiel

Die Wirkungsweise des neuen Nullsteuersatzes soll folgendes Beispiel verdeutlichen:

Beispiel:

Sachverhalt: Der im Übrigen nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer auftretende Steuerpflichtige A errichtet im Januar 2023 auf seinem privaten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von 10 kWp. Lieferung und Montage der Anlage kosten netto 20.000 EUR. In den Folgejahren werden aus dem Betrieb der Anlage Erlöse aus der Stromeinspeisung in das allg. Stromnetz von jährlich 500 EUR und ein Vorteil aus dem selbstgenutzten Strom i.H.v. 1.600 EUR erzielt.

Lösung: A kann von der Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen. Die Rechnungsstellung des Anlageninstallateurs erfolgt mit einem Umsatzsteuersatz von 0 %, sodass im Ergebnis keine Umsatzsteuer in Rechnung gestellt wird. Die Erlöse aus der Stromeinspeisung unterliegen aufgrund der Anwendung der Kleinunternehmerregelung nicht der Umsatzsteuer. Damit ergeben sich aus dem Betrieb der PV-Anlage insgesamt keine umsatzsteuerlichen Folgen.

b) PV-Anlagen in der Einkommensteuer und Gewerbesteuer: Einführung einer Steuerbefreiung

aa) Grundsatz: Betrieb einer PV-Anlage als gewerbliche Tätigkeit

Mit der Errichtung und dem Betrieb einer PV-Anlage wird im Grundsatz eine gewerbliche Tätigkeit aufgenommen. Im Ergebnis führt allerdings der Betrieb einer kleineren PV-Anlage -so insbesondere auf dem privat genutzten Einfamilienhaus- vielfach über die Gesamtnutzungsdauer betrachtet nur zu geringen steuerlichen Konsequenzen bei der Einkommensteuer und bei der Gewerbesteuer aufgrund des Freibetrags regelmäßig gar nicht zu materiellen steuerlichen Folgen. In diesen Konstellationen besteht ein deutliches Missverhältnis zu sich ergebenden steuerli-

Bei Verzicht auf die Kleinunternehmerregelung unterliegt der eingespeiste und der eigenverwendete Strom der Umsatzsteuer. Demgegenüber besteht die Berechtigung zum Vorsteuerabzug.

Hinsichtlich der Einkommensteuer wird mit der Errichtung einer PV-Anlage eine gewerbliche Tätigkeit aufgenommen.

Für den Betrieb von PV-Anlagen bis zu einer bestimmten Größe gilt ab 2022 eine Steuerbefreiung auf Einnahmen aus der Einspeisung und dem Eigenverbrauch.

Dementsprechend sind auch die Ausgaben nicht abzugsfähig.

Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Anlagen auf dem selbstgenutzten Haus als auch für Anlagen auf dem Gewerbebetrieb und auf dem Vermietungsobjekt.

Die Steuerfreiheit ist auf die Leistungsgröße der Anlagen auf je 30 kWp bzw. je 15 kWp beschränkt. Freiflächenanlagen sind davon nicht erfasst.

chen Gewinnermittlungspflichten und den Erklärungspflichten. Aus diesem Grund wurde mit Wirkung **ab dem Jahr 2022** eine recht umfassende Steuerfreistellung von Einnahmen und Entnahmen aus PV-Anlagen mit einer bestimmten Anlagengröße geschaffen.

bb) Steuerbefreiung ab 2022 – steuerliche Wirkung

Die ab 2022 geltende Steuerbefreiung für bestimmte PV-Anlagen hat folgende steuerliche Wirkung:

- Der Betrieb der PV-Anlage ist unverändert als steuerlich relevante Tätigkeit einzustufen, soweit mit der PV-Anlage über die Gesamtbetriebsdauer ein Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben angestrebt wird (sog. Gewinnerzielungsabsicht). Aktuell dürfte insbesondere bei einer hohen Eigenverbrauchsquote in Anbetracht der stark gestiegenen Strombezugskosten eher selten davon auszugehen sein, dass eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt.
- Die Steuerbefreiung führt dazu, dass Einnahmen z.B. aus der Stromeinspeisung in das öffentliche Netz und ebenso die Entnahmen aus dem Eigenverbrauch steuerfrei gestellt werden.
- Korrespondierend sind die Ausgaben im Zusammenhang mit der PV-Anlage, wie Abschreibung, Finanzierungsaufwand und z.B. Wartungskosten, steuerlich nicht abzugsfähig.
- Im Ergebnis liegt also eine **steuerlich relevante Tätigkeit vor, die aber zu einem steuerlichen Ergebnis von 0 EUR führt**, sodass sich keine steuerlichen Folgen ergeben. Sind die Einnahmen insgesamt von der Steuerbefreiung erfasst, so sieht das Gesetz vor, dass ein steuerlicher Gewinn nicht ermittelt werden muss.

cc) Steuerbefreiung ab 2022 – Anwendungsbereich

Die Steuerbefreiung umfasst allerdings nicht sämtliche PV-Anlagen, sondern es gelten folgende Anwendungsvoraussetzungen:

- Die Steuerbefreiung gilt im Grundsatz **unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms**. Typischerweise wird bei einer Anlage auf dem selbstgenutzten Einfamilienhaus der Strom so weit wie möglich selbst verbraucht und im Übrigen in das öffentliche Stromnetz eingespeist. Die Steuerbefreiung erfasst aber auch PV-Anlagen, die ein Gewerbetreibender im Rahmen des Gewerbebetriebs errichtet. Ebenso werden Anlagen auf einem Vermietungsobjekt hinsichtlich der Stromlieferungen an Mieter erfasst.
- Der Anwendungsbereich der Steuerbefreiung ist hinsichtlich der **Anlagengröße** der PV-Anlage auf eine Leistung von 15 kWp je Wohn-/Gewerbeeinheit des Gebäudes bzw. 30 kWp je Einfamilienhaus bzw. Gewerbeimmobilie und auf eine Gesamtleistung je Steuerpflichtigen bzw. Mitunternehmerschaft von 100 kWp begrenzt. In einem ersten Schritt ist abzugrenzen, ob eine PV-Anlage unter die Steuerbefreiung fällt. Insoweit gilt eine maximale Anlagengröße je einzeltem Gebäude. Hinsichtlich der Anlagenleistung ist ausschließlich auf die „installierte Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister“ abzustellen. Dabei ist zwischen zwei Gebäudeklassen zu unterscheiden:

	maximale Anlagengröße	Anwendungsbereich	Beispiele
a)	je Gebäude: 30 kWp	Einfamilienhäuser (einschließlich Nebengebäude) und nicht Wohnzwecken dienende Gebäude	<ul style="list-style-type: none"> – Einfamilienhaus – separate Garage eines Einfamilienhauses – Betriebsgebäude – Gebäude eines Vereins oder einer Kommune
b)	15 kWp je Wohn- und Gewerbeeinheit	sonstige Gebäude, die nicht unter Buchst. a) fallen	<ul style="list-style-type: none"> – Wohngebäude, die keine Einfamilienhäuser sind (Mehrfamilienhaus) – gemischt genutzte Gebäude (unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt)

Ist also z.B. auf einem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von 10 kWp installiert, so wird diese Anlage von der Steuerbefreiung erfasst. Ist dagegen auf einem Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von mehr als 30 kWp Leistung installiert, so fällt diese nicht unter die Steuerbefreiung. Umfasst ein Mehrfamilienhaus vier Wohneinheiten, so kann auf diesem Gebäude eine begünstigte PV-Anlage mit einer Leistung von maximal 4 Wohneinheiten x 15 kWp/Wohneinheit = 60 kWp Leistung errichtet werden.

- Die Steuerbefreiung erfasst ausschließlich „auf, an oder in“ den genannten Gebäuden vorhandene PV-Anlagen. Andere Anlagen, wie z.B. Freiflächenanlagen, werden nicht erfasst.
- Nach Abgrenzung der im Grundsatz erfassten PV-Anlagen ist die **Maximalgrenze von 100 kWp pro Steuerpflichtigen** zu prüfen. Das heißt ein Steuerpflichtiger kann mehrere begünstigte Anlagen auf verschiedenen Gebäuden unterhalten.

Beispiel:

Sachverhalt: Steuerpflichtige A hat auf seinem privat genutzten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Anlagengröße von 5 kWp. Daneben ist auf dem vermieteten Mehrfamilienhaus A eine Anlage mit einer Leistung von 15 kWp installiert. Auf dem Mehrfamilienhaus B mit drei Wohneinheiten ist eine Anlage mit einer Leistung von 50 kWp installiert. Weiterhin hat A eine Anlage mit einer Leistung von 30 kWp auf dem Betriebsgebäude seines Gewerbebetriebs installiert.

Lösung: Sowohl die Anlage auf dem Einfamilienhaus, die auf dem Mehrfamilienhaus A und die auf dem Betriebsgebäude halten die jeweilige maximale Anlagengröße ein. Insgesamt werden damit Anlagen mit einer Leistung von insgesamt 50 kWp erfasst, sodass auch die 100 kWp-Grenze eingehalten wird. Die Einnahmen und Entnahmen aus diesen drei Anlagen fallen also unter die Steuerbefreiung.

Die Anlage auf dem Mehrfamilienhaus B übersteigt dagegen die für dieses Gebäude geltende Grenze von 45 kWp (drei Wohneinheiten x 15 kWp/Wohneinheit), sodass die Einnahmen aus dieser Anlage nicht unter die Steuerbefreiung fallen, sondern nach den allg. steuerlichen Regeln zu erfassen sind.

- Die ab 2022 eingeführte Steuerbefreiung gilt für alle PV-Anlagen, die unter die genannten Maximalgrenzen fallen, und zwar **unabhängig davon, wann die Anlage in Betrieb genommen wurde**.

Hat ein Anlagenbetreiber mehrere PV-Anlagen, besteht für die Steuerbefreiung eine Maximalgröße von 100 kWp.

Die Steuerbefreiung gilt auch für Anlagen, die vor 2022 in Betrieb genommen wurden.

Für Minijobber mit ausschließlich pauschal besteuertem Arbeitslohn gehört die Energiepreispauschale nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen.

Die Auszahlung der Energiepreispauschale an Rentner wird von den Rentenversicherungsträgern an das Finanzamt mitgeteilt.

Beispiel:

Sachverhalt: Steuerpflichtige A betreibt seit dem Jahr 2010 auf seinem privat genutzten Einfamilienhaus eine PV-Anlage mit einer Leistung von 15 kWp. Es besteht Gewinnerzielungsabsicht.

Lösung: Bis einschließlich zum VZ 2021 ist der Gewinn aus der PV-Anlage steuerlich zu erfassen. Ab dem VZ 2022 fällt die Anlage unter die Steuerbefreiung und die Einnahmen und Ausgaben sind im Ergebnis steuerlich nicht relevant.

Hinweis:

Die Anwendung der Steuerbefreiung und des korrespondierenden Abzugsverbots für diesbezügliche Ausgaben ist zwingend. Der Steuerpflichtige wird damit zwar von steuerlichen Bürokratielasten befreit, finanziell aber u.U. schlechter gestellt als bislang, da ertragsteuerlich vielfach aus dem Betrieb einer solchen Anlage in den ersten Jahren aufgrund von Sonderabschreibungen steuerliche Verluste generiert werden konnten, die erst später wieder durch Gewinne ausgeglichen wurden. Diese steuerlichen Verluste minderten die Steuerbelastung aus anderen Einkunftsquellen.

Darüber hinaus existiert im Gewerbesteuergesetz eine separate Steuerbefreiung, die PV-Anlagen auf, an oder in Gebäuden bis zu einer Leistung von 30 kWp erfasst. Nach der Gesetzesbegründung soll diese gewerbesteuerliche Steuerbefreiung dazu dienen, eine IHK-Mitgliedschaft kleiner Solaranlagenbetreiber zu verhindern.

Besteuerung der Energiepreispauschalen und der Gas-/Wärme-preisbremse

a) Energiepreispauschalen

Die Energiepreispauschalen unterliegen überwiegend der Besteuerung. Insoweit ist zu unterscheiden:

- **Arbeitnehmer:** Die – i.d.R. im September 2022 ausgezahlte – Energiepreispauschale von 300 EUR unterliegt der Lohnsteuer, aber nicht der Sozialversicherung.
- **Minijobber:** Bei Arbeitnehmern, die ausschließlich pauschal besteuerten Arbeitslohn aus einer kurzfristigen oder geringfügigen Beschäftigung oder einer Aushilfstätigkeit in der Land- und Forstwirtschaft erzielen und im gesamten Jahr 2022 keine weiteren anspruchsberechtigenden Einkünfte haben, gehört die Energiepreispauschale nicht zu den steuerpflichtigen Einnahmen.
- **Bezieher von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb und selbständiger Arbeit:** Die Energiepreispauschale von 300 EUR wird vom Finanzamt automatisch in der Einkommensteuerveranlagung angesetzt. Diese unterliegt der Besteuerung.
- **Rentner:** Die Energiepreispauschale unterliegt der Besteuerung. Die steuerliche Erfassung erfolgt aber nur und insoweit, als der steuerpflichtige Teil der Rente zzgl. Energiepreispauschale und ggf. anderer Einkünfte dazu führt, dass eine Einkommensteuerveranlagung erfolgt. Zu beachten ist, dass die Energiepreispauschale i.H.v. 300 EUR in vollem Umfang als steuerpflichtige Einnahme gilt und nicht etwa nur anteilig, wie die Rentenzahlungen. Den Bezug der Energiepreispauschale teilen die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung und der landwirtschaftlichen Alterskasse in der Rentenbezugsmitteilung der Finanzbehörde mit.

- **Versorgungsbezieher:** Die Energiepreispauschale unterliegt der Besteuerung. Mit der Auszahlung – meist im Dezember 2022 – wurde bereits Lohnsteuer einbehalten.
- **Studierende:** Studierende und Fachschüler erhalten eine Einmalzahlung für die gestiegenen Energiekosten i.H.v. 200 EUR. Die Auszahlung erfolgt erst in 2023. Die Energiepreispauschale wird nicht der Besteuerung unterliegen. Sie wird weder bei einkommensabhängigen Leistungen und Sozialleistungen noch bei Sozialversicherungsbeiträgen zu berücksichtigen sein.

b) Entlastung nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (Dezemberhilfe)

Die Gas-/Wärmepreisbremse in Gestalt der Entlastung im Dezember 2022 nach dem Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz unterliegt der Besteuerung. Insoweit sind ausdrückliche Regelungen in das Einkommensteuergesetz aufgenommen worden. Hinsichtlich der steuerlichen Behandlung ist zu differenzieren:

1. Steuerpflichtige, die die Entlastungen im Rahmen einer Einkunftstätigkeit erhalten, wie z.B. ein Vermieter eines Mietobjektes und
2. Steuerpflichtige, die die Entlastung in ihrem steuerlich nicht relevanten „Privatbereich“ erhalten, also z.B. für das selbstgenutzte Einfamilienhaus oder die selbstgenutzte Wohnung.

Entlastung im Rahmen einer Einkunftstätigkeit:

Hat z.B. für ein Mehrfamilienhaus der Vermieter den Versorgungsvertrag mit dem Energieversorgungsunternehmen geschlossen und erhält dieser im Rahmen des Gasbezugs die Entlastung dadurch, dass die Vorauszahlung für den Monat Dezember 2022 gekürzt oder ausgesetzt wird, so ergibt sich steuerlich folgende Auswirkung:

- Im Dezember 2022 ergibt sich eine geringere Belastung aus dem Gasbezug, so dass sich entsprechend geringere Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ergeben.
- Wenn in 2023 diese Entlastung mit der Nebenkostenabrechnung an die Mieter weitergegeben wird, bedeutet dies eine entsprechende Minderung der Nebenkosten. Mithin vermindern sich beim Vermieter die Einnahmen aus den vereinnahmten Nebenkosten.

Hinweis:

Der Vermieter muss die staatliche Entlastung über die Heizkostenabrechnung an die Mieter weitergeben. Die Höhe der Entlastung ist in der Heizkostenabrechnung **gesondert auszuweisen**.

Entlastung im steuerlich nicht relevanten „Privatbereich“:

Ausdrücklich wurde bestimmt, dass die erhaltene staatliche Entlastung steuerlich erfasst wird. Die tatsächliche Besteuerung hängt allerdings von der Höhe der insgesamt erzielten Einkünfte ab. Nur bei Überschreiten bestimmter Grenzen setzt die Besteuerung – und dann steigend – ein. Insoweit ist eine soziale Komponente verankert worden.

Für Studierende ist die Energiepreispauschale von 200 EUR nicht steuerpflichtig.

Die Entlastung aus der Gas-/Wärmepreisbremse ist einkommensteuerpflichtig.

Im Falle der Vermietung von Wohnraum verringern sich beim Vermieter durch die Entlastung die Werbungskosten im Dezember 2022. Demgegenüber vermindern sich die Einnahmen in 2023 mit der Kürzung in der Nebenkostenabrechnung.

Die Höhe der Besteuerung aus der Entlastung hängt von der Höhe der Einkünfte des Steuerpflichtigen ab. Liegt der Betrag unter einer bestimmten Wertgrenze, bleibt dieser steuerfrei.

Die Berechnung erfolgt automatisch bei der Veranlagung zur Einkommensteuer.

Für bilanzierende Unternehmen

Auf Bonuszahlungen für Mitarbeiter können im Jahresabschluss Rückstellungen gebildet werden, wenn zum Bilanzstichtag eine Zusage vorliegt.

Streitfall:

Im Unternehmen war ein Bonussystem etabliert, das zwar rechtlich freiwillig begründet war, aber in langjähriger Übung zugunsten der Mitarbeiter umgesetzt wurde. Hierfür wurde eine Rückstellung gebildet.

Beispiel:

Der ledige Steuerpflichtige erhält eine staatliche Entlastung i.H.v. 400 EUR. Im Übrigen beträgt die Bemessungsgrundlage für die Einkommensteuer (Einkünfte abzgl. Sonderausgaben usw.) 80.000 EUR. Der zu besteuerte Teil des staatlichen Entlastungsbetrags berechnet sich folgendermaßen:

Differenz des zu versteuernden Einkommens (vor Zurechnung Entlastung) zur Untergrenze der Milderungszone (66.915 EUR):

$$80.000 \text{ EUR} - 66.915 \text{ EUR} = 13.085 \text{ EUR}$$

Breite der Milderungszone:

$$104.009 \text{ EUR} - 66.915 \text{ EUR} = 37.094 \text{ EUR}$$

Steuerpflichtiger Anteil Entlastung

nach § 123 Abs.1 EStG: $(13.085 \text{ EUR} / 37.094 \text{ EUR}) = 0,35275 = 35,275 \%$

Damit sind bei einem zu versteuernden Einkommen von 80.000 EUR (vor Zurechnung der Entlastung) 35,275 % der Entlastung i.H.v. 400 EUR zu versteuern:

$$35,275 \% \times 400 \text{ EUR} = 141,10 \text{ EUR}$$

Diese Berechnung erfolgt automatisch im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung. Für Zusammenveranlagte verdoppeln sich die Ein- und Ausstiegsgrenzen der Milderungszone. Zeitlich erfolgt die steuerliche Erfassung erst dann, wenn die Entlastung vom Energieversorgungsunternehmen in der Endabrechnung ausgewiesen wird, i.d.R. also erst im Jahr 2023.

Hinweis:

Die Energiepreisbremsen (Gas, Wärme und Strom), welche im Ergebnis ab dem 01.01.2023 greifen sollen, unterliegen nach derzeitigem Stand nicht der Besteuerung.

Für Unternehmer und Freiberufler

Rückstellung für Mitarbeiterboni

Im Jahresabschluss sind Rückstellungen für Tantiemen oder Mitarbeiterboni, die Leistungen des abgelaufenen Jahres abgelten, dann zu bilden, wenn insoweit zum Bilanzstichtag eine Zusage gegenüber den Mitarbeitern vorliegt. Das aktuelle Urteil des FG Münster verdeutlicht aber, dass zum Bilanzstichtag nicht zwingend eine rechtlich verbindliche Zusage bestehen muss, sondern dass **ausreichend ist, wenn ein faktischer Leistungszwang besteht**, der sich aus einer unverbindlichen Zusage und einer langjährigen betrieblichen Übung ergeben kann.

Im Urteilsfall lagen keine arbeitsrechtlichen Zusagen zu Bonuszahlungen vor, jedoch war im Unternehmen ein Mitarbeiterbonussystem etabliert, welches als rechtlich freiwillige Leistung, jedoch in langjähriger Übung umgesetzt wurde. An die Mitarbeiter wurden zwischen 8,4 % und 14,0 % des Jahresüberschusses vor Boni ausgekehrt. Strittig war, ob vor diesem Hintergrund in der Bilanz zum 31.12.2014 Rückstellungen für Mitarbeiterboni zu bilden waren.

Mit E-Mail vom xx.xx.2015 informierte der Geschäftsführer der Steuerpflichtigen die Arbeitnehmer der Steuerpflichtigen wie folgt: „Liebe Mitarbeiter/innen, der Jahresbonus für 2014 wird... % eines Monatsgehalts betragen. Die Auszahlung soll im März 2015 erfolgen. [...]“. Ab März 2015 zahlte die Steuerpflichtige die Mitarbeiterboni für das Streitjahr 2014 i.H.v. insgesamt 307.354 EUR an ihre Angestellten aus. Im Jahresabschluss zum 31.12.2014 wurde insoweit eine Rückstellung i.H.v. 307.354 EUR passiviert. Das Finanzamt erkannte diese Rückstellung nicht an.

Das FG Münster erkannte mit Entscheidung v. 16.11.2022 (Az. 13 K 3467/19 F) dagegen die Rückstellung an.

Nach der Rechtsprechung ist eine Rückstellung für ungewisse Verbindlichkeiten nicht nur dann zu bilden, wenn eine Verbindlichkeit am Bilanzstichtag mit Sicherheit besteht und nur ihre Höhe ungewiss ist, sondern auch dann, wenn **mit hinreichender Wahrscheinlichkeit eine Verbindlichkeit** dem Grunde nach künftig entsteht, wobei zudem deren Höhe ungewiss sein kann. Im Streitfall liegt die zweite Alternative vor. Eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für die Entstehung einer Verbindlichkeit der Steuerpflichtigen auf Auszahlung der Mitarbeiterboni (mehr als „51 %“) ergab sich im Streitfall aus der seit dem Jahr 19xx bestehenden ständigen Übung der Steuerpflichtigen, Mitarbeiterboni ohne rechtliche Verpflichtung an die Mitarbeiter auszuzahlen.

Bestätigt wird dies durch die Kommunikation gegenüber den Mitarbeitern und die langjährige Handhabung. Vor diesem Hintergrund bestand am Bilanzstichtag 31.12.2014 eine hohe Wahrscheinlichkeit, dass die Steuerpflichtige ihrer bisherigen ständigen Übung auch für das Streitjahr folgen würde, und aufgrund des erwarteten Jahresüberschusses Mitarbeiterboni auszahlen würde.

Die künftig entstehende Verbindlichkeit hatte auch ihre wirtschaftliche Verursachung in der Zeit vor dem Bilanzstichtag 31.12.2014. Im Streitfall sollten die Mitarbeiterboni in der Hauptsache die Leistungen der Mitarbeiter im abgelaufenen Geschäftsjahr abgelten.

Hinweis:

Insoweit sind stets die Verhältnisse des Einzelfalls sorgfältig zu prüfen und zu dokumentieren.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Einkommensteuertarif und Arbeitnehmer-Pauschbetrag

Zum 01.01.2023 sind verschiedene Gesetzesänderungen eingetreten, die sich beim Lohnsteuerabzug auswirken:

- **Arbeitnehmer-Pauschbetrag:** Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist von bislang 1.200 EUR auf 1.230 EUR angehoben worden.
- **Einkommensteuertarif:** Der Grundfreibetrag ist auf 10.908 EUR angehoben und der Tarifverlauf ist insgesamt verschoben worden, um inflationsbedingte Einkommenserhöhungen aufzufangen und insoweit im Bereich des progressiven Einkommensteuertarifs ansonsten eintretende Steuersatzerhöhungen (sog. kalte Progression) zu vermeiden.
- **Entlastungsbetrag für Alleinerziehende:** Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ist auf 4.260 EUR angehoben worden.
- **Sozialabgaben:** Die Beitragssätze zur Rentenversicherung sind stabil geblieben. Der Beitragssatz zur Arbeitslosenversicherung ist dagegen auf 2,6 % gestiegen. Bei den Beiträgen zur Krankenversicherung sind individuell (teils deutlich) gestiegene Zusatzbeiträge der Krankenkasse zu verzeichnen und darüber hinaus wirkt sich bei höherverdienenden Arbeitnehmern die angestiegene Beitragsbemessungsgrenze in einem Anstieg der Beiträge aus. Andererseits ist der Übergangsbereich für Midijobs auf 2.000 EUR angestiegen, sodass sich in diesem Lohnbereich Entlastungen ergeben.

Das Finanzamt ließ die Rückstellung nicht zu.

Das FG Münster erkannte die Rückstellung an. Aufgrund der langjährigen Übung besteht eine hinreichende Wahrscheinlichkeit für die Entstehung einer Verbindlichkeit.

Für alle Arbeitnehmer

Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag ist noch einmal auf 1.230 EUR angehoben worden.

Der Beitragssatz zur Arbeitslosenversicherung ist gestiegen. Viele Krankenkassen haben den Zusatzbeitrag teils deutlich erhöht.

Für Rentner mit Hinzuerdiensten

Frührentner und Altersrentner können ab 01.01.2023 ohne Kürzung beliebig viel hinzuverdienen.

Für alle Kapitalanleger

Der Sparerfreibetrag erhöht sich auf 1.000 EUR (Ehegatten 2.000 EUR). Die Freistellungsaufträge von den Banken werden automatisch prozentual zum alten Freibetrag erhöht.

Hinweis:

Diese Änderungen werden automatisch bei der Lohnabrechnung berücksichtigt. Da diese Gesetzesänderungen teilweise erst kurz vor dem Jahreswechsel verkündet worden sind, werden diese ggf. bei der Lohnabrechnung für Januar 2023 noch nicht berücksichtigt, sondern erst im Februar 2023, was dann eine Korrektur der Abrechnung für Januar 2023 erfordert.

Hinzuerdienstgrenze bei vorgezogener Altersrente

In der gesetzlichen Rentenversicherung sind zum 01.01.2023 die Hinzuerdienstmöglichkeiten bei vorgezogenen Altersrenten und Erwerbsminderungsrenten grundlegend reformiert worden:

- Frührentner können beliebig viel hinzuverdienen, ohne dass die Rente gekürzt wird. Damit soll der Übergang vom Erwerbsleben in den Altersruhestand flexibler ausgestaltet werden können.
- Im Bereich der Erwerbsminderungsrenten sind die Hinzuerdienstmöglichkeiten deutlich ausgeweitet worden. Beim Bezug einer Rente wegen teilweiser Erwerbsminderung ergibt sich 2023 eine Hinzuerdienstgrenze von rund 35.650 EUR, bei Renten wegen voller Erwerbsminderung von rund 17.820 EUR. Für Erwerbsminderungsrenten gilt weiterhin, dass eine Beschäftigung oder selbstständige Tätigkeit nur im Rahmen des festgestellten Leistungsvermögens ausgeübt werden darf, welches Grundlage für die Erwerbsminderungsrente ist. Andernfalls kann der Anspruch auf die Rente trotz Einhaltung der Hinzuerdienstgrenzen entfallen.

Hinweis:

Damit können Altersrenten ab 01.01.2023 unabhängig von der Höhe des Hinzuerdienstes in voller Höhe bezogen werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

Gesetzesänderungen durch das Jahressteuergesetz 2022

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurden die gesetzlichen Rahmenbedingungen für Bezieher von Kapitaleinkünften in folgenden Punkten angepasst:

- **Sparer-Pauschbetrag:** Mit Wirkung ab 2023 wird ein Sparerpauschbetrag von 1.000 EUR (bisher: 801 EUR) bzw. bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten von 2.000 EUR (bisher: 1.602 EUR) gewährt. Gesetzlich wird vorgegeben, dass erteilte Freistellungsaufträge von den Banken usw. automatisch um 24,844 % erhöht werden. Umfasst der Freistellungsauftrag den gesamten Sparerpauschbetrag, so wird dieser auf den nun geltenden Wert automatisch angepasst.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ergibt sich für die Kapitalanleger also kein Handlungsbedarf. Bei Bestehen mehrerer Depots/Anlagekonten kann es allerdings sinnvoll sein, die erteilten Freistellungsaufträge zu überprüfen und ggf. eine neue Verteilung auf die einzelnen Kreditinstitute vorzunehmen, um die aktuell erzielten Kapitalerträge möglichst umfassend zu berücksichtigen. Freistellungsaufträge können i.d.R. im Onlineverfahren erteilt und geändert werden.

- **Verluste aus Kapitaleinkünften:** Verluste aus Kapitaleinkünften dürfen nur die Einkünfte mindern, die der Steuerpflichtige in den folgenden Veranlagungszeiträumen aus Kapitalvermögen erzielt. Insoweit ist die Verlustverrechnung also ausdrücklich auf diese Einkunftsart beschränkt. Bei Ehegatten galt dies bislang ausdrücklich für den einzelnen Ehegatten. Mit Wirkung ab dem Jahr 2022 ist eine ehегattenübergreifende Verlustverrechnung eingeführt worden.

Handlungsempfehlung:

Soweit die Ehegatten eigene Konten/Depots führen, muss bei der Depotbank eine Verlustbescheinigung angefordert werden. Diese bescheinigten, noch nicht ausgeglichenen Verluste können dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung mit positiven Erträgen aus Kapitalvermögen aus anderen Depots/Konten des Ehegatten verrechnet werden.

Für Kapitalgesellschaften

Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie

Das Gesellschaftsrecht der GmbH hat im Sommer 2022 insbesondere mit zwei Gesetzgebungsverfahren wichtige Impulse zur Digitalisierung erfahren. Seit dem 01.08.2022 ist es möglich, im Wege einer neu eingeführten Video-Beurkundung online eine GmbH zu gründen und Satzungsänderungen zu beschließen (was i.Ü. auch Kapitalmaßnahmen umfasst). Zudem sind auch Regelungen zu virtuellen Gesellschafterversammlungen bei der GmbH eingeführt worden, was eine deutliche Flexibilisierung mit sich bringt. Diese Neuerungen gehen zurück auf die EU-Digitalisierungsrichtlinie und wurden in deutsches Recht über das Gesetz zur Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie (DiRUG v. 05.07.2021, Inkrafttreten am 01.08.2022) und das Gesetz zur Ergänzung der Regelungen zur Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie und zur Änderung weiterer Vorschriften (DiREG v. 15.07.2022, teilw. Inkrafttreten auch schon am 01.08.2022, i.Ü. zum 01.08.2023) umgesetzt.

Danach ist seit dem 01.08.2022 insbesondere die Bargründung einer GmbH im Wege des neuen notariellen Onlineverfahrens erlaubt, ab dem 01.08.2023 werden auch (wenn nicht andere Formerfordernisse, wie z.B. bei der Einbringung von Immobilien, dem entgegenstehen) bestimmte Arten der Sachgründung zulässig sein. Die insoweit zu unterzeichnende Gesellschafterliste kann künftig auch mit einer qualifizierten elektronischen Signatur dem Notar zur Weitergabe an das Handelsregister übermittelt werden.

Ab dem 01.08.2023 können auch satzungsändernde Gesellschafterbeschlüsse, die beurkundungsbedürftig sind, online beurkundet werden, sofern sie einstimmig getroffen werden. Bei kontroversen (nicht einstimmigen) Beschlüssen ist weiterhin das Präsenzverfahren erforderlich.

Anteilsabtretungen von GmbHs im Onlineverfahren sind auch künftig **nicht zugelassen**.

Hinweis:

Da die neuen notariellen Onlineverfahren etwas unübersichtlich ausgefallen sind (so ändert das DiREG schon mit Wirkung vom 01.08.2022 im DiRUG vorgesehene Regelungen, also mit Inkrafttreten des DiRUG zum 01.08.2022 ist dieses schon wieder in Teilen überholt), sollte in einschlägigen Fällen fachlicher Rat eingeholt werden.

Ab 2022 gilt eine ehегattenübergreifende Verlustverrechnung.

Für alle Kapitalgesellschaften

Mit der Umsetzung der Digitalisierungsrichtlinie sind seit 01.08.2022 Bargründungen einer GmbH im Onlineverfahren zulässig.

Ab 01.08.2023 werden auch bestimmte Arten der Sachgründung zulässig sein.

Für alle Kapitalgesellschaften und ihre Anteilseigner

Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft haften für Schulden aus dem Steuerschuldverhältnis, die infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Pflichtverletzung nicht erfüllt wurden.

Streitfall:

Eine angestellte Geschäftsführerin einer GmbH, die sich im Insolvenzverfahren befindet, wurde für nicht abgeführte Lohnsteuer in Haftung genommen. Die Geschäftsführerin leistete Zahlungen auf die Lohnsteuer, die auf ihren Arbeitslohn entfielen und beantragte den Ansatz der Zahlungen als Werbungskosten.

Das Finanzamt lehnte den Abzug als Werbungskosten ab.

Der BFH ließ den Werbungskostenabzug zu. Die Pflichtverletzung ist in der nichtselbständigen Tätigkeit als angestellte Geschäftsführerin begründet.

Zahlungen des Geschäftsführers wegen Lohnsteuerhaftung

Nach § 69 AO haften GmbH-Geschäftsführer u.a. für Schulden der GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Insofern sollte gerade den Verpflichtungen zur Erklärung und zur Zahlung von Lohnsteuer und von Umsatzsteuer höchste Priorität beigemessen werden.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 08.03.2022 (Az. VI R 19/20) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat,

- dass Aufwendungen eines angestellten Geschäftsführers zur Tilgung von Haftungsschulden auch insoweit als Werbungskosten bei dessen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar sind, als die Haftung auf nicht abgeführter Lohnsteuer beruht, die auf den Arbeitslohn des Geschäftsführers entfällt,
- und dass das Abzugsverbot gem. § 12 Nr. 3 EStG dem nicht entgegenstehe (Abzugsverbot für Steuern vom Einkommen und sonstige Personensteuern sowie die auf diese Steuern entfallenden Nebenleistungen).

Im konkreten Streitfall war die Steuerpflichtige Mit-Gesellschafterin sowie Mit-Geschäftsführerin einer Restaurant-GmbH, sie bezog für ihre Geschäftsführertätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Durch Beschluss des Amtsgerichts wurde über das Vermögen dieser GmbH das Insolvenzverfahren eröffnet. Die Steuerpflichtige wurde durch einen auf § 69 AO gestützten Haftungsbescheid für nicht abgeführte Lohnsteuer einschließlich Zuschlagsteuern und steuerliche Nebenleistungen in Haftung genommen. Den Haftungsschulden lagen teilweise auch Forderungen gegen die GmbH zugrunde, die dadurch entstanden waren, dass die GmbH angemeldete Lohnsteuern, die auf den Arbeitslohn der Steuerpflichtigen selbst entfielen, nicht abgeführt hatte.

Die Steuerpflichtige leistete darauf Zahlungen und beantragte, die von ihr geleisteten Haftungsbeträge für Lohnsteuer einschließlich Zuschlagsteuern und steuerliche Nebenleistungen als nachträgliche Werbungskosten anzusetzen, was das FA unter Verweis auf das Abzugsverbot nach § 12 Nr. 3 EStG ablehnte.

Das FG gab der dagegen gerichteten Klage statt und auch der BFH bestätigte diese Auffassung:

- Es stellen diejenigen Aufwendungen Werbungskosten dar, die durch den Beruf des Steuerpflichtigen veranlasst sind. Eine solche Veranlassung liegt vor, wenn ein objektiver Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung besteht und wenn - wie im Streitfall - die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden.
- Danach habe es sich bei den Aufwendungen der Steuerpflichtigen zur Tilgung ihrer Haftungsschulden um abzugsfähige Werbungskosten gehandelt. Denn die Haftung beruhe auf Pflichtverletzungen, die der Steuerpflichtigen aufgrund ihrer nichtselbständigen Tätigkeit als angestellter Geschäftsführerin der GmbH zur Last gelegt wurden.
- Das „auslösende Moment“ für die von der Steuerpflichtigen auf die Haftungsschulden getätigten Aufwendungen liege im Bereich der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre.

- Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sei dann nicht gegeben, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer gem. §§ 69, 34 AO als (angestellter) Geschäftsführer in Anspruch genommen werde und die darauf beruhende Haftungsschuld tilge.
- Das Abzugsverbot stehe der Berücksichtigung der Werbungskosten im Streitfall nicht entgegen, weil dessen Voraussetzungen schon nach dem Wortlaut der Vorschrift nicht erfüllt seien. Denn es gehe nicht um den Abzug von (nachgeforderter) Einkommen- oder Lohnsteuer, sondern allein um den Abzug von Zahlungen der Steuerpflichtigen auf ihre Haftungsschulden, die auf §§ 69, 34 AO beruhen.
- **Solche Haftungsschulden seien keine Steuern** gem. § 3 Abs. 1 AO und erst recht weder Steuern vom Einkommen noch eine sonstige Personensteuer.

Hinweis:

Mit diesem Urteil, das in allen einschlägigen Fällen zum Tragen kommen sollte, liegt erstmalig eine höchstrichterliche Entscheidung zu dieser Frage des Werbungskostenabzugs vor. Der Werbungskostenabzug ist steuersystematisch sachgerecht, da die Geschäftsführerin in ihrer Vermögensposition insoweit ja nicht bessergestellt wird. Denn ebenso wie den übrigen Arbeitnehmern auch wird bzw. wurde ihr in einem ersten Schritt schließlich auch nur der um die Lohnsteuer gekürzte Nettolohn ausbezahlt.

Termine für Steuerzahlungen

Februar 2023			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.2. (Freitag)	13.2. (Montag)	7.2. (Dienstag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.2. (Mittwoch)	20.2. (Montag)	12.2. (Sonntag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr

⁵ Vierteljahres- und Halbjahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)

März 2023			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Einkommensteuer (mit KiSt und SolZ) ▶ Körperschaftsteuer (mit SolZ) ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.3. (Freitag)	13.3. (Montag)	7.3. (Dienstag)

¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde

² Lohnsteuer-**Anmeldungen** und Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können

³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat

⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen
Wilhelm-Herbst-Straße 8
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Kiel
Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

A member of



A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
StB Olaf Seidel, Bremen