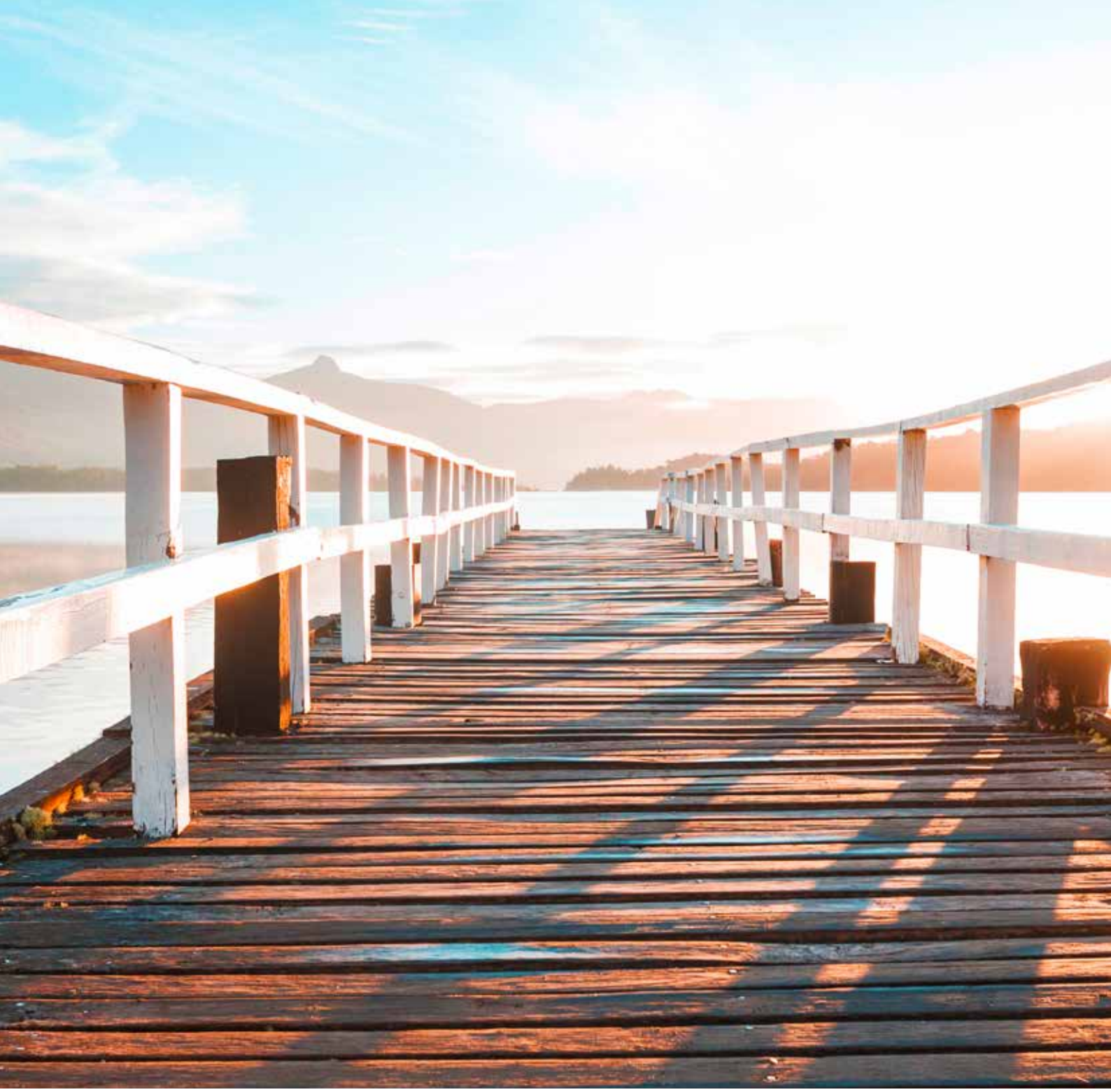


LOTSE

Steuerausblick 2026

Liebe Mandantin, lieber Mandant,

Sie halten den Steuerausblick 2026 in der Hand.
In dieser Broschüre haben wir alle aktuellen steuerlichen Informationen für Sie zusammen gestellt.

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

Viel Spaß beim Lesen
Ihr Team der Kasior Steuerberater

R. Kasior
IHRE STEUERBERATER

A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER 4

1. Neuerungen zu Steuererklärungsfristen 4
2. Belegvorhaltepflicht bei der Einkommensteuer 4
3. Bekanntgabe von Steuerbescheiden ab 2025 5
4. Digitale Steuerbescheide – was ab 2026 gilt 5
5. Kindergeld / Kinderfreibetrag 5
6. Kinderbetreuungskosten 6
7. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende 7
8. Zahlungen der Krankenkassen als Beitragsrückerstattung 7
9. Außergewöhnliche Belastungen 8
10. Pflege-Pauschbetrag 8
11. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse 9
12. Geplante Anpassung der Entfernungspauschale 10
13. Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstücks 10
14. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften – Eigenkapitalersatz im Steuerrecht 10
15. Die Besteuerung von Kryptowährungen im Privatvermögen 11
16. Verzinsung von zu erstattenden Kapitalertragsteuerbeträgen 12
17. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung 12
18. Geplante Aktivrente – monatlich € 2.000 steuerfrei für Rentner 12
19. Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtspauschale 13
20. Grunderwerbsteuersätze zum 01.01.2026 13
21. Folgen des MoPeG für die Grunderwerbsteuer 14
22. Risiko: Zweifacher Anfall von Grunderwerbsteuer beim Kauf grundbesitzender Gesellschaften 14
23. Grunderwerbsteuer bei erneuter Überschreitung der 95%-Grenze und fehlender Steuerbarkeit des vorausgegangenen Erwerbs 14
24. Grundsteuerreform – Grundsteuerwerte verfassungswidrig? 15

Impressum:
Herausgegeben als Gemeinschaftsarbeit der delfi-net Steuerberatungskanzleien

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

Gestaltung: Erwin Hamatschek
Fachredaktion: Steuerberaterverband Rheinland-Pfalz e.V. - Bearbeitungsstand vom 22. November 2024

Fotos:
Seite 1 / © INH_19071_27333 / IngImage - Seite 4 / © IST_40794_01645 / IngImage - Seite 5 / © IST_20684_20025 / IngImage
Seite 6 / © IST_48175_05802 / IngImage - Seite 7 / © IST_25996_02156 / IngImage - Seite 9 / © ISS_26356_01776 / IngImage
Seite 10 / © 02A14M8M / IngImage - Seite 11 / © ISS_9842_03256 / IngImage - Seite 13 / © ing_19060_37737 / IngImage
Seite 14 / © ING_19067_04299 / IngImage - Seite 15 / © ING_19067_06315 / IngImage - Seite 16 / © IST_24519_175575 / IngImage
Seite 17 / © IST_20684_20545 / IngImage - Seite 19 / © IST_38590_09196. / IngImage - Seite 21 / © ING_32193_147201 / IngImage
Seite 22 / © IST_40923_00282 / IngImage - Seite 23 / © 03A14628 / IngImage - Seite 24 / © IST_40757_02320 / IngImage
Seite 25 / © IST_40923_02107 / IngImage - Seite 26 / © 03B27501 / IngImage - Seite 27 / © IST_40827_38348 / IngImage
Seite 28 / © IST_38685_00411 / IngImage - Seite 29 / © ING_64944_00178 / IngImage - Seite 30 / © ING_19034_01090 / IngImage
Seite 31 / © IST_38685_00222 / IngImage - Seite 32 / © IST_21476_14019 / IngImage- Seite 33 / © ISS_16013_00650 / IngImage
Seite 34 / © ING_33594_276131 / IngImage - Seite 35 / © 02h82085 / IngImage- Seite 37 / © ISS_15938_31488 / IngImage
Seite 38 / © ING_22803_05767 / IngImage - Seite 39 / © IST_40757_03544 / IngImage- Seite 40 / © IST_24612_08016 / IngImage
Seite 41 / © ISS_35227_00677 / IngImage - Seite 42 / © ISS_35227_00677 / IngImage- Seite 43 / © IST_24519_525344 / IngImage

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

DELFI-NET
Das Steuerberater Netzwerk

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

B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER 17

1. Gesetzlicher Mindestlohn 2026 17
2. Geringfügige Beschäftigung (Rechtsstand ab 01.01.2026) 17
3. Midijob (Rechtsstand ab 01.01.2026) 17
4. Phantomlohnfalle bei Betriebsprüfungen der Deutschen Rentenversicherung 17
5. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen 17
6. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen 19
7. Betriebsveranstaltungen 21
8. Bewirtungen von Arbeitnehmern 22
9. Künstlersozialabgabe-Verordnung 23
10. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung ab 2026 23
11. Verbindlicher Mindestlohn in Gastgewerbebetrieben in Rheinland-Pfalz 24
12. Rentenversicherungsfreiheit für Rentner auf freiwilliger Basis 24
13. Wegfall der Fünftelregelung 24
14. Verpflegungsmehraufwand 24
15. Förderung dienstlicher Elektro- und Hybridfahrzeuge – Änderungen 24
16. Geplante Änderung des § 8 EStDV 25
17. Degressive Afa für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens § 7 Abs. 2 EStG 25
18. Ordnungsgemäße Rechnung 26
19. E-Rechnung 26
20. Kleinunternehmerregelung 27
21. Umsatzsteuer-Voranmeldung 28
22. Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung 28
23. Prüfung von USt-ID-Nummern bei innergemeinschaftlichen Lieferungen 28
24. Umsätze in der (System-)Gastronomie 29
25. Durchschnittssatzbesteuerung für Land- und Forstwirte 29
26. Änderungen bei der Umsatzsteuer für 2026 30
27. Behaltensfrist für die Erbschaftsteuerfreiheit von selbst genutztem Wohneigentum 30
28. Erbfallkostenpauschale ab 2025 auf € 15.000 erhöht – wer darf sie beanspruchen? 30
29. Berücksichtigung von Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer Erbauseinandersetzung als Nachlassverbindlichkeiten 31
30. Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung 31
31. Begünstigungstransfer bei der Erbschaftsteuer 32
32. Schenkungsteuerpflicht auf Pauschalabfindung für den Verzicht auf nacheheliche Ansprüche 32
33. Schenkungsteuer bei Schenkung mit Vollzugshemmung 33

C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN 34

1. Größenklassen – Neuregelung 34
2. Offenlegung des Jahresabschlusses 34
3. Hinterlegung für Kleinstunternehmen 35
4. Die E-Bilanz – Neuerungen ab 2025 36
5. Digitaler Finanzbericht und Rückkanal 36
6. Ukraine-Krieg – Folgen für die Rechnungslegung 36
7. Empfehlung freiwillige Nachhaltigkeitsberichterstattung 37
8. Vorinsolvenzliches Restrukturierungsverfahren 38
9. Meldepflichten zum Transparenzregister 38
10. Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften 39
11. Umgekehrte Betriebsaufspaltung und erweiterte Gewerbeertragskürzung 39
12. Steuerliche Behandlung inkongruenter Gewinnausschüttungen 40
13. Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft für die Berechnung der Schenkungsteuer 41
14. Verlustnutzung nach Beendigung einer KG durch Anwachsung auf eine GmbH 41
15. Ansatz und Teilwert von Pensionsrückstellungen für beitragsorientierte Leistungszusagen ohne garantierte Mindestversorgung 42
16. Absenkung des Körperschaftsteuersatzes 43

A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER

1. Neuerungen zu Steuererklärungsfristen

Die steuerlichen Erklärungsfristen bleiben für weitere Jahre verlängert.

Ablauf der Steuererklärungsfristen 2023 bis 2025

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

2023:	02. September 2024	(02. Juni 2025)
2024:	31. Juli 2025	(30. April 2026)
2025:	31. Juli 2026	(01. März 2027)

Nicht beratene Land- und Forstwirte (in Klammern: beratene Land- und Forstwirte) nach Besteuerungszeiträumen:

2023:	28. Februar 2025	(31. Oktober 2025)
2024:	02. Februar 2026	(30. September 2026)
2025:	01. Februar 2027	(02. August 2027)

Verlängerung der zinsfreien Karenzzeiten

Der Zinslauf der Verzinsung von Steuernachforderungen nach § 233a (Vollverzinsung) beginnt allgemein 15 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist (allgemeiner Zinslauf). Der Zinslauf beginnt davon abweichend für den Besteuerungszeitraum:

2023:	01. Juli 2025
2024:	01. Juni 2026

Für die Einkommen- und Körperschaftsteuer beginnt der Zinslauf regulär erst 23 Monate nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Steuer entstanden ist, wenn die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bei der erstmaligen Steuerfestsetzung der anderen Einkünfte überwiegen (besonderer Zinslauf). Der Zinslauf beginnt davon abweichend für den Besteuerungszeitraum:

2022:	01. Mai 2025
2023:	01. März 2026
2024:	01. Februar 2027

Vor Fristende können Vorabanforderungen bei beratenen steuerpflichtigen Personen erfolgen.

Beispiel: Verspätete Abgabe im Vorjahr. Nach einer Vorabanforderung wird die Erklärungsfrist auf 4 Monate verkürzt. Von diesem Instrument macht die Finanzverwaltung seit 2019 im Rahmen von Kataloggründen Gebrauch: verspätete Abgabe/Nichtabgabe im vorangegangenen Besteuerungszeitraum, nachträgliche Vorauszahlungen für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum, herabgesetzte Vorauszahlungen außerhalb einer Veranlagung sowie hohe Abschlusszahlung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum. Das Gesetz sieht in einem späteren Schritt auch die Vorabanforderung durch automationsgestützte Zufallsauswahl sowie die Einführung eines Kontingentierungsverfahrens vor. In Rheinland-Pfalz sollen die beiden Letztgenannten derzeit nicht zur Anwendung kommen.

Fristüberschreitung bedeutet automatisch Verspätungszuschlag. Dieser beträgt für jeden angefangenen Monat 0,25 % der um die Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten Steuer. Der monatliche Mindestverspätungszuschlag beträgt € 25,00. Es gibt eine Ermessensfestsetzung, wenn das Finanzamt eine Steuer auf € 0,00 oder eine Steuererstattung festsetzt.

Diese einzigen Rückausnahmen sind: Fristverlängerung nach § 109 AO, festgesetzte Steuer € 0,00, festgesetzte Steuer geringer als Vorauszahlungen zzgl. Steuerabzugsbeträge. Eine Fristverlängerung ist nur noch auf Ausnahmefälle beschränkt.

Für die Festsetzung von Verspätungszuschlägen ab 06.12.2024 wegen Nichtabgabe oder verspäteter Abgabe von

- Erklärungen zur gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen,
- Erklärungen zur Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages und für
- Zerlegungserklärungen

wurde bislang auf die Regelungen in § 152 Abs. 1–3 AO verwiesen.

Mit einer Änderung des § 152 Abs. 6 Satz 1 AO wurde nunmehr geregelt, dass die Ausnahmen von der Festsetzung von Verspätungszuschlägen wegen einer Steuer von € 0,00 oder eines negativen Steuerbetrages und wenn die festgesetzte Steuer die Summe der festgesetzten Vorauszahlungen und der anzurechnenden Steuerabzugsbeträge nicht übersteigt, für die o. g. Feststellungserklärungen nicht mehr gelten. Für die Frage, ob ein Verspätungszuschlag ermessensunabhängig festzusetzen ist, kommt es damit nicht auf die Auswirkungen der Feststellungen in den Folgebescheiden an.

2. Belegvorhaltepflicht bei der Einkommensteuer

Durch die zunehmende Digitalisierung hat der Gesetzgeber eine Belegvorhaltepflicht bei der Einkommensteuer eingeführt. Belege sollen danach durch die steuerpflichtige Person nicht mehr direkt mit eingereicht werden, sondern fallbezogen risikoorientiert durch das Finanzamt angefordert werden. Im Jahr 2025 soll bundesweit RABE (Referenzierung auf Belege) eingeführt werden. Sofern dann Beleganforderungen erforderlich sind, kann dies auch automationsgestützt erfolgen, wenn die Belege mit der Einkommensteuererklärung in den entsprechenden Belegfeldern verknüpft sind – z. B. DATEV „Meine Steuern". Mit DIVA II wird die Finanzverwaltung demnächst auch elektronisch zu Belegnachforderungen kommunizieren und anfordern.

Eine Vorlagepflicht besteht weiterhin z. B. bei Gewinnanteilen i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren) oder § 8b KStG. Sofern mit einer risikoorientierten Beleganforderung zu rechnen ist (z. B. einmalige hohe Erhaltungsaufwendungen bei Vermietung und Verpachtung), empfiehlt es sich zur Vermeidung von Rüstzeiten, wie bisher die Belege direkt mit der Steuererklärung und einem separaten Anschreiben beim Finanzamt oder über die digitale Belegeinreichung einzureichen.

Je **bedeutender ein steuerlicher Sachverhalt** ist, desto **höher** sind die **Anforderungen** an die Belegvorlage. Ein steuerlicher Sachverhalt ist in der Regel bedeutend, wenn er neu bzw. erstmalig oder einmalig ist, einen außerordentlichen (Geschäfts-)Vorfall darstellt, sich gegenüber dem Vorjahr erheblich ändert oder eine spürbare steuerliche Auswirkung nach sich zieht. Die Empfehlung stellt keine Handlungsanweisung zur Beleganforderung dar. Der Umfang der Beleganforderung liegt weiterhin im Ermessen der Finanzämter, die durch ein maschinelles Risikomanagementsystem bei der Erkennung prüfungswürdiger Sachverhalte unterstützt werden.

3. Bekanntgabe von Steuerbescheiden ab 2025

Der Gesetzgeber hat eine Neufassung des Postgesetzes verabschiedet, mit der er unter anderem die Laufzeitvorgaben für die Zustellung von Briefen verlängert hat. Dies hat auch Auswirkungen auf die Bekanntgabe von Steuerbescheiden nach der Abgabenordnung.

Die Bekanntgabe eines (Steuer-)Verwaltungsakts ist Voraussetzung dafür, dass er wirksam wird. Die Bekanntgabe setzt u. a. den Zugang des Verwaltungsakts beim Adressaten voraus. Ein schriftlicher Verwaltungsakt gilt bei Übermittlung im Inland mit einfacher Post ab 2025 am 4. Tag nach Aufgabe zur Post als bekannt gegeben (bisher am 3. Tag). Dies gilt auch für elektronisch übermittelte oder zum Datenabruf bereitgestellte Verwaltungsakte. Die Bekanntgabe in anderen Verfahrensordnungen wurde ebenfalls ab 2025 auf 4 Tage verlängert, z. B. Finanzgerichtsordnung, Verwaltungsverfahrensgesetz, Zivilprozessordnung, Sozialgerichtsgesetz.

Beispiel: Die Aufgabe eines Steuerbescheids zur Post am Dienstag, 14.01.2025 führt zu einer angenommenen Bekanntgabe am Samstag, 18.01.2025. Aufgrund der Regelung des § 108 Abs. 3 AO verschiebt sich die Bekanntgabe auf Montag, 20.01.2025. Die Einspruchsfrist endet daher mit Ablauf des 20.02.2025.

4. Digitale Steuerbescheide – was ab 2026 gilt

Ab 2026 treten bei der Bekanntgabe von Verwaltungsakten durch Datenabruf neue Vorgaben in Kraft. Elektronische Bescheide werden nach dem Willen des Gesetzgebers zur Regel – Papier zur Ausnahme.

Bereits im Herbst 2024 verabschiedete der Deutsche Bundestag Neuerungen bei der Bekanntgabe von Verwaltungsakten durch Bereitstellung zum Datenabruf. Ziel ist es, die Digitalisierung des Besteuerungsverfahrens voranzutreiben. (Bürokratieentlastungsgesetz IV [BEG IV])

Digitale Bescheide ohne Einwilligung
Die Neufassung von § 122a AO erlaubt den Finanzbehörden, Verwaltungsakte durch die Bereitstellung zum Datenabruf bekannt zu geben. Steuerbescheide, die Finanzbehörden auf Grundlage elektronisch eingereichter Steuererklärung erlassen, sollen grundsätzlich elektronisch zum Abruf bereitgestellt werden. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage ist hierfür keine Einwilligung mehr erforderlich.

Widerspruch möglich
Die elektronische Bekanntgabe von Steuerbescheiden soll künftig der Regelfall sein. Dennoch bleibt die Papierform weiterhin möglich. Die neue Rechtslage räumt ein Antragsrecht ein. Damit kann der elektronischen Bekanntgabe widersprochen und eine einmalige oder dauerhafte Zusendung von Bescheiden per Post verlangt werden. Der Antrag ist formlos und ohne Begründung möglich. Wichtig ist jedoch: Er gilt nur für die Zukunft.

Neues zur Einspruchsfrist
Ein zum Abruf bereitgestellter elektronischer Bescheid gilt am 4. Tag nach der Bereitstellung als bekannt gegeben. Damit beginnt auch die Einspruchsfrist. Liegt der Bescheid zum Abruf bereit, versendet die Finanzverwaltung eine Benachrichtigung. Im Gegensatz zur noch geltenden Rechtslage erfüllt diese Benachrichtigung nur noch eine Hinweisfunktion. Für die Bestimmung des Zeitpunktes der Bekanntgabe des Bescheides ist sie grundsätzlich irrelevant.

Anpassung von Prozessen prüfen
Die Umstellung auf den elektronischen Datenabruf von Steuerbescheiden bietet die Chance, Abläufe zu verschlanken und effizienter zu gestalten. Damit dies gelingt, sollten Steuerpflichtige und ihre Steuerberaterinnen und Steuerberater noch im laufenden Jahr die etablierten Prozesse prüfen und anpassen. Auf folgende Aspekte sollten Sie dabei achten:

- Prüfung der bisherigen Kommunikationswege zum Erhalt von Steuerbescheiden
- Einrichtung von Nutzerkonten
- Überprüfung und Aktualisierung bestehender Vollmachten sowie der in der Vollmachtsdatenbank hinterlegten E-Mail-Adresse
- Entscheidung über einen Antrag auf Bekanntgabe der Steuerbescheide in Papierform
- Einführung eines regelmäßigen Datenabrufs in Kanzleien, der Urlaube, Ausfälle und den Schulungsbedarf der Mitarbeitenden berücksichtigt

5. Kindergeld / Kinderfreibetrag

Kindergeld dient der Grundversorgung in Deutschland lebender Kinder vom Geburtsmonat an bis längstens zum 25. Geburtstag. Dabei entsteht der Anspruch automatisch, setzt aber einen schriftlichen Antrag voraus. Bis zum 18. Geburtstag ist es an keine weiteren Voraussetzungen gebunden. Für Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht – unabhängig von der Höhe deren eigener Einkünfte und Bezüge – die Kindeseigenschaft und somit grundsätzlich ein Anspruch der Eltern auf Kindergeld. Antragsberechtigt sind die Eltern oder andere Erziehungsberechtigte. Nicht antragsberechtigt ist das Kind selbst. Besondere Regeln gelten für Ausländer und im Ausland lebende Deutsche nach dem Bundeskindergeldgesetz (BKGG).

Das Kindergeld beträgt 2025 für jedes Kind € 255,00 monatlich. Dies wird für **2026 auf € 259,00** pro Kind erhöht.

Der steuerliche Kinderfreibetrag beträgt 2025 je Elternteil € 3.336,00. Der Betreuungsfreibetrag soll auch für die zukünftigen Jahre bei € 1.464,00 unverändert bleiben.

Gesamt bei Zusammenveranlagung € 6.672,00 mit Betreuungsfreibetrag € 9.600,00.

Rechtslage für volljährige Kinder
Volljährige Kinder werden nur bei Vorliegen der nachstehend aufgeführten sonstigen Voraussetzungen berücksichtigt, wobei die eigenen Einkünfte und Bezüge unbeachtlich sind.

Die sonstigen Voraussetzungen sind:

Alter	
18 – 21	• Ohne Beschäftigung und arbeitslos gemeldet
18 – 25	• Berufsausbildung • Übergangszeit von max. 4 Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten • Übergangszeit zwischen Ausbildung und Wehr-/Zivildienst • Eine Berufsausbildung mangels eines Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können • Freiwilliges Soziales oder Ökologisches Jahr
ohne Altersbeschränkung	• Behinderung vor 25 eingetreten

Allerdings ist bei Kindern, die eine erste Berufsausbildung bzw. ein Erststudium bereits absolviert haben Folgendes zu beachten:

Zur Erlangung der steuerlichen Kindeseigenschaft, respektive der Kindervergünstigungen, ist es Voraussetzung, dass das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht.

Eine „schädliche Erwerbstätigkeit" liegt bei folgenden Fällen nicht vor:
- Tätigkeiten bis zu 20 Stunden wöchentlich,
- Ausbildungsdienstverhältnisse,
- geringfügige Beschäftigungen (EUR 556,00).

Der Besuch einer allgemeinbildenden Schule gilt nicht als Erstausbildung.
Wie bisher verlängert sich der Anspruch auf Kindergeld/Kinderfreibetrag, wenn das Kind Dienst als Entwicklungshelfer oder als Zeitsoldat von bis zu drei Jahren leistet. Der Anspruch wird dann um die Dauer des jeweiligen Dienstes verlängert.

Ende der Berufsausbildung / Ende des Kindergeldes von volljährigen Kindern

Die Zahlung von Kindergeld und die steuerliche Berücksichtigung von volljährigen Kindern sind insbesondere dann möglich, wenn sie sich in Berufsausbildung befinden und das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Die Kinderfreibeträge und das Kindergeld entfallen ab dem Monat nach Beendigung der Berufsausbildung bzw. der Vollendung des 25. Lebensjahres. Die Berufsausbildung endet in der Regel mit Bestehen der Abschlussprüfung.
Bei bestimmten Berufen gewährt die Finanzverwaltung die Kindervergünstigungen bis zum Ende der gesetzlich festgelegten Ausbildungszeit, und zwar unabhängig von der Abschlussprüfung (z. B. bei Kranken- und Altenpflegern). Diese Regelung wurde vom BFH bestätigt und allgemein auf solche Berufe ausgedehnt, bei denen die Ausbildungszeit durch eine Rechtsvorschrift festgelegt ist.

Günstigerprüfung

Bei einem höheren Einkommen wirkt sich der Kinderfreibetrag günstiger aus als das Kindergeld. Das Kindergeld wird dann auf die steuerliche Entlastung angerechnet und somit faktisch wieder zurückgezahlt.

6. Kinderbetreuungskosten

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

Die begünstigten Aufwendungen werden seit dem 01.01.2025 zu 80 % als Sonderausgaben berücksichtigt, höchstens jedoch € 4.800,00 pro Jahr. Dies gilt für alle Kinder bis 14 Jahre oder für Kinder, die wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten.

Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt.
Weitere Voraussetzung ist, dass das Kind im elterlichen Haushalt lebt.

Leben die Eltern getrennt, darf nur der Elternteil den Abzug der Kinderbetreuungskosten geltend machen, bei dem das Kind lebt, dies gilt selbst dann, wenn der andere Elternteil durch Unterhaltszahlungen seinen Beitrag zu den Kinderbetreuungskosten geleistet hat. Der Bundesfinanzhof hatte diese steuerliche Benachteiligung dieses Elternteils für verfassungsgemäß gehalten (BFH-Urteil von 2023).

Begünstigt sind unter anderem folgende Dienstleistungen:
- Kindergarten, Kindertagesstätten, Kinderhort, Kinderkrippen, Babysitter, Tagesmutter, Au-pair
- Hausaufgabenbetreuung, insbesondere nachmittägliche Schulbetreuung
- Haushaltshilfe, soweit ein Kind betreut wird

Nicht begünstigt sind unter anderem folgende Dienstleistungen:
- Aufwendungen für Unterricht (z. B. Schulgeld, Nachhilfe)
- Aufwendungen für die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z. B. Musikunterricht)
- Aufwendungen für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z. B. Mitgliedschaft in Sportvereinen oder anderen Vereinen)
- Aufwendungen für ein Ferienlager (BFH-Urteil vom 23.01.2025)

Hier ist aber Folgendes zu beachten:
Oftmals zahlen auch Arbeitgeber entsprechende Zuschüsse an ihre Mitarbeiter aus.

Es gab ein BFH-Urteil zu dieser Problematik. Leistet der Arbeitgeber Zuschüsse zur Betreuung (im Urteilsfall Kindergartenbeiträge), dann sind die Aufwendungen zwingend um diesen Betrag zu kürzen. Ein Steuerpflichtiger darf nur Kosten steuermindernd geltend machen, die er auch selbst getragen hat.

Betreuung durch Angehörige
Vater, Mutter, Großeltern oder die Lebensgefährtin werden als betreuende Person nicht anerkannt, denn diese Betreuung wird üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage unentgeltlich erbracht.

Bei der Fahrtkostenerstattung gilt Folgendes: Betreuen die Großeltern das Enkelkind, können die Eltern bei entsprechender Vertragsgestaltung die Fahrtkostenerstattung von der Steuer absetzen, wenn der Fahrtkostenersatz im Einzelnen in einer Rechnung oder einem Vertrag aufgeführt wird, die Vereinbarungen dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen und die Erstattungen unbar auf das Konto des Angehörigen (d. h. der Betreuungsperson) geleistet wird.

7. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Nach § 24b EStG dürfen Alleinerziehende jährlich einen sogenannten Entlastungsbetrag für Alleinerziehende steuerlich geltend machen. Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende von € 4.260,00 erhöht sich gemäß § 24b Abs. 2 EStG um jeweils € 240,00 für jedes weitere zum Haushalt gehörende Kind. Er ist ein Jahresbetrag, der in jedem Veranlagungszeitraum insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden kann. Eine Aufteilung zwischen den Haushalten alleinerziehender Elternteile ist nicht möglich.
Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende wird außerhalb des Familienleistungsausgleichs bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte durch Abzug von der Summe der Einkünfte und beim Lohnsteuerabzug durch die Steuerklasse II berücksichtigt.
Dieser Freibetrag verringert sich um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat, in dem diese Voraussetzungen nicht vorliegen.
Voraussetzung für die Berücksichtigung des Kindes ist die Identifizierung des Kindes durch die an dieses Kind vergebene Identifikationsnummer.

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

Es dürfen somit keine weiteren volljährigen Personen zu dem Haushalt der Alleinerziehenden gehören. Erwachsene Kinder, für welche die Alleinerziehende Kindergeld erhält, sind eine Ausnahme von dieser Regel. Eine Ausnahme bilden somit die volljährigen Kinder im Haushalt, die sich in Berufsausbildung befinden oder auf einen Ausbildungsplatz warten oder einen Freiwilligendienst leisten. Eine weitere Ausnahme bilden pflegebedürftige erwachsene Personen (Pflegestufe I, II, III). Diese dürfen im Haushalt der Alleinstehenden leben.

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

Verfahrenstechnisch wird der (Grund-)Freibetrag von €–4.260,00 – bei Arbeitnehmern – im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens durch die Anwendung der Steuerklasse II bei der Lohnabrechnung berücksichtigt.

8. Zahlungen der Krankenkassen als Beitragsrückerstattung

Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung können unbegrenzt als Sonderausgaben abgezogen werden, wenn mit diesen Beiträgen Basisversicherungsschutz erlangt wird. Beitragsrückerstattungen der Krankenkasse, die auf diese Basisabsicherung entfallen, mindern die abzugsfähigen Krankenversicherungsbeiträge in dem Jahr, in dem sie zufließen. Prämien und Bonusleistungen der Krankenkassen werden als (schädliche) Beitragsrückerstattungen angesehen, soweit diese Bonusleistungen nicht nur eine Erstattung tatsächlich entstandener Aufwendungen des Versicherten darstellen. Dies ist regelmäßig dann der Fall, wenn sich die Bonuszahlung auf eine Maßnahme bezieht, die vom Basiskrankenversicherungsschutz umfasst ist (gesundheitliche Vorsorge- oder Schutzmaßnahmen, z. B. zur Früherkennung bestimmter Krankheiten), oder für aufwandsunabhängiges Verhalten (wie z. B. gesundes Körpergewicht oder Nichtraucher-Status) gewährt wird.

Werden allerdings im Rahmen eines (Bonus-)Programms der Krankenkasse dem Versicherten zusätzliche Aufwendungen erstattet, z. B. Rückenschule, Osteopathie-Behandlung, Zahnreinigung oder Beiträge für ein Fitnessstudio, besteht jedoch kein Zusammenhang mit den Beiträgen zur Basisversorgung, sodass als Konsequenz keine Kürzung der Sonderausgaben stattfindet. Nach aktueller Rechtsprechung mindern auch solche „Bonuszahlungen“ nicht den Sonderausgabenabzug, die nicht den konkreten Nachweis vorherigen Aufwandes des Versicherten für eine bestimmte Gesundheitsmaßnahme erfordern, sondern lediglich pauschal gewährt werden. Voraussetzung für die Nichtkürzung der Sonderausgaben ist allerdings weiterhin, dass die jeweils geförderte Maßnahme beim Versicherten Kosten auslöst und die hierfür gezahlte und den Gegebenheiten angemessen ausgestaltete Pauschale geeignet ist, den Aufwand des Versicherten ganz oder teilweise auszugleichen.

In diesem Zusammenhang gab es bis 2024 eine befristete Vereinfachungsregelung. Danach führten Bonuszahlungen bis zu einer Höhe von EUR 150,00 jährlich für jeden Versicherten nicht zu einer Kürzung der Sonderausgaben, unabhängig davon, ob diese für zusätzliche Kosten des Versicherten geleistet werden.

Seit 01.01.2025 ist diese Vereinfachungsregelung gesetzlich festgeschrieben. Danach gelten Bonusleistungen der gesetzlichen Krankenkassen bis zu einer Höhe von € 150,00 pro versicherte Person und Beitragsjahr nicht als Beitragserstattung. Ein Nachweis, dass auch darüber hinausgehende Bonusleistungen nicht als Beitragserstattungen anzusehen sind, ist weiterhin möglich.

9. Außergewöhnliche Belastungen

Allgemein
Entstehen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl von Personen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes, so können diese Aufwendungen gegebenenfalls als außergewöhnliche Belastungen bei der Einkommensteuererklärung angesetzt werden. Voraussetzung ist, sie stellen keine Sonderausgaben, Werbungskosten oder Betriebsausgaben dar.

Allerdings ist von diesen zwangsläufig entstandenen Aufwendungen die zumutbare Eigenleistung abzuziehen. Nur der Teil, welcher darüber hinausgeht, kann steuermindernd vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgesetzt werden.

Die beiden unbestimmten Rechtsbegriffe außergewöhnlich (durch die besonderen Verhältnisse des Steuerpflichtigen veranlasst oder nur bei wenigen anfallend) und zwangsläufig (subjektive Verpflichtung, sich diesen Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen zu können) haben dazu geführt, dass es unzählige Finanzgerichtsurteile zu diesem Thema gibt.

Zunächst eine (nicht abschließende) Aufzählung anerkannter außergewöhnlicher Belastungen:
- Aufwendungen für Krankheit (z. B. Arzt, Zahnarzt, Heilpraktikerrechnung, Medikamente, Hilfsmittel, Krankenbeförderungen, Operationskosten)
- für Behinderung (oder anstelle des tatsächlichen Aufwands Behindertenpausch-beträge)
- für die Wiederbeschaffung (auch Schadensbeseitigung) von Gegenständen, die existenziell notwendig sind (Wohnung, Hausrat, Kleidung), insbesondere für Hochwassergeschädigte. Bei Hochwassergeschädigten ist eine fehlende Versicherung für Elementarschäden kein Ausschlussgrund
- Kosten bei Sterbefällen (soweit sie den Wert des Nachlasses übersteigen)

Besonderheiten beim Nachweis von Krankheitskosten:

Die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten muss durch
- eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers oder
- ein amtsärztliches Gutachten oder
- eine ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung

nachgewiesen werden. Dieser Nachweis muss bereits vor Beginn der Maßnahme ausgestellt werden. Krankheitskosten bis zum Selbstbehalt, die bei einer privaten Krankenversicherung angefallen sind, können als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.
Bei den neuen E-Rezepten wird jedoch keine Verordnung des Arztes in Papierform mehr erstellt, die insoweit als Nachweis dienen könnte. Die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 26.11.2024) lässt daher bei der Einlösung eines E-Rezeptes den Kassenbeleg der Apotheke bzw. die Rechnung der Online-Apotheke oder bei privat Versicherten auch den Kostenbeleg der Apotheke als Nachweis zu. Dieser muss folgende Angaben enthalten:
Name der steuerpflichtigen Person, Art der Leistung (Name des Arzneimittels), Betrag bzw. Zuzahlungsbetrag und die Art des Rezeptes.

Unterhaltsleistungen
Unterhaltsleistungen können nur insoweit zum Abzug zugelassen werden, als die Aufwendungen dazu bestimmt und geeignet sind, dem laufenden Lebensbedarf des Unterhaltsempfängers im Veranlagungszeitraum der Unterhaltszahlung zu dienen. Liegen diese Voraussetzungen nur für einige Monate des Jahres der Unterhaltszahlung vor, muss der Unterhaltshöchstbetrag gemäß § 33a (3) Satz 1 EStG entsprechend aufgeteilt werden. Bei Unterhaltszahlungen ins Ausland ist zu beachten, dass diese nur abziehbar sind, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind. Es sollte hier auf regelmäßige laufende Zahlungen geachtet werden.

Ab 01.01.2025 gibt es die Neuerung, dass Unterhaltsleistungen nur noch abgezogen werden können, wenn sie durch Überweisung auf das Konto der unterhaltenden Person geleistet werden. Barzahlungen werden nicht mehr anerkannt.

Keine Verteilung möglich
Außergewöhnliche Belastungen sind nach § 11 (2) Satz 1 EStG ausschließlich in dem Jahr der Zahlung zu berücksichtigen. Übersteigen die Aufwendungen in einem Jahr die Einkünfte, geht der übersteigende Teil steuerlich unter.

Aktuelle Urteile
Beerdigungskosten können unter bestimmten Voraussetzungen von den Erben als außergewöhnliche Belastung im Rahmen des § 33 EStG steuermindernd geltend gemacht werden. Nach einer Entscheidung des FG Münster vom 23.06.2025 ist dies nicht für die eigene Bestattungsvorsorge möglich.

Im Urteil werden folgende Gründe genannt:

Die Kosten sind nicht zwangsläufig, sondern werden freiwillig erbracht.
Es entstehen keine größeren Aufwendungen als der Mehrzahl anderer Steuerpflichtiger, denn der Eintritt des Todes und die Notwendigkeit, bestattet zu werden, trifft jeden Menschen, sodass eine entsprechende Vorsorge nicht außergewöhnlich ist.

Mitgliedsbeiträge für ein Fitnessstudio sind nicht als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen, auch wenn diese im Zusammenhang mit der Wahrnehmung von ärztlich verordnetem Funktionstraining entstehen. Es fehlt dann an der Zwangsläufigkeit der Aufwendungen. Bei den Mitgliedsbeiträgen handelt es sich um Kosten für vorbeugende bzw. der Gesundheit im Allgemeinen dienende Maßnahmen. Da die Aufwendungen nicht gezielt der Heilung oder Linderung von Krankheiten dienen, sind diese nicht zwangsläufig. Dies gilt auch dann, wenn das damit einhergehende Angebot nicht genutzt wird.

10. Pflege-Pauschbetrag

Die Pflege einer Person, die pflegebedürftig ist, wird teilweise von den Angehörigen übernommen, damit der Pflegebedürftige weiterhin zu Hause in seinem bisherigen Umfeld wohnen bleiben kann. Personen, die Verwandte ab Pflegegrad 2 in der eigenen oder deren Wohnung unentgeltlich pflegen, haben steuerlich Entlastungsmöglichkeiten. Die pflegenden Angehörigen können hierfür im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen den Pflege-Pauschbetrag geltend machen. Der Pflege-Pauschbetrag soll Menschen entlasten, die hilflose oder schwerstpflegebedürftige Angehörige oder nahestehende Menschen betreuen, und die laufenden Kosten für zum Beispiel Fahrten, Kleidung und Pflege decken.

Es gibt allerdings einige Voraussetzungen, die erfüllt werden müssen:

- Bei den Personen, die gepflegt werden, muss es sich um eine/-n Angehörige/-n – wie Eltern, Geschwister, Onkel und Tante – oder um eine nahestehende Person wie zum Beispiel die Schwiegermutter handeln.
- Der/Die zu pflegende Angehörige ist hilflos (Behindertenausweis mit dem Merkzeichen „H“) oder schwerstpflegebedürftig (Pflegegrad 2, 3, 4 und 5).
- Pflege der Angehörigen in der eigenen oder seiner/ihrer Wohnung.
- Die Inanspruchnahme von Pflegediensten reduziert den Anspruch auf den Pflege-Pauschbetrag nicht, sofern der eigene Anteil an der Pflege mindestens 10 % beträgt.
- Es bedarf hierfür keiner Nachweise über Ausgaben.

Die Höhe des Pauschbetrages richtet sich dabei nach dem Pflegegrad:
Pflegegrad 2: € 600,00
Pflegegrad 3: € 1.100,00
Pflegegrad 4: € 1.800,00
Pflegegrad 5: € 1.800,00

Der Pflege-Pauschbetrag steht den Pflegenden nur zu, wenn Sie keine Gegenleistung für die Pflege bekommen – auch nicht in Form des Pflegegelds aus der gesetzlichen oder privaten Pflegeversicherung. Die Pflegenden können das Pflegegeld zwar verwalten, dürfen es aber ausschließlich zugunsten des/der Pflegebedürftigen verwenden – zum Beispiel für einen ambulanten Pflegedienst oder die Anschaffung eines Spezialbetts. Leitet der/die Pflegebedürftige das Pflegegeld als Vergütung an den Pflegenden weiter, ist es zwar steuerfrei, dafür entfällt aber der Anspruch auf den Pflege-Pauschbetrag. Eine zumutbare Belastung wird nicht angerechnet. Erfolgt die Pflege durch mehrere Personen, ist der Pauschbetrag gleichmäßig auf die tatsächlich pflegenden Personen aufzuteilen. Der Pauschbetrag kann auch mehrfach gewährt werden, wenn mehrere Personen wie z. B. beide Elternteile gepflegt werden. Der Pauschbetrag ist ein Jahresbetrag.

Es erfolgt keine zeitanteilige Kürzung, auch wenn die Voraussetzungen nicht das ganze Jahr vorgelegen haben.

Ändert sich der Grad der Behinderung im Laufe des Jahres, berücksichtigt das Finanzamt den höchsten im Kalenderjahr festgestellten Grad.

2026 kommt eine wichtige Neuerung: Der Nachweis läuft dann in neuen Fällen vorrangig elektronisch zwischen Versorgungsverwaltung (je nach Bundesland Versorgungsamt, Amt für soziale Angelegenheiten …) und Finanzamt.

11. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse

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

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

Anzumerken ist hier, dass alle Dienstleistungen eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen müssen. Weiterhin muss die Dienstleistung im Haushalt ausgeführt werden. Zum Haushalt können auch mehrere, räumlich voneinander getrennte Orte (Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung) gehören.

Es ist aber auch möglich, die Renovierungsarbeiten an der bisherigen Wohnung zu berücksichtigen, selbst wenn man bereits ausgezogen ist – der Begriff „im Haushalt" ist hier nicht ganz so eng zu fassen. Nicht begünstigt sind handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme (Errichtung eines Haushalts), die bis zu der Fertigstellung anfallen. Das bedeutet dann aber wiederum, dass Arbeitskosten für einen nachträglichen Dachgeschossausbau, (auch bei einer Wohnflächenerweiterung) für eine nachträgliche Errichtung eines Carports, einer Fertiggarage, eines Wintergartens oder einer Terrassenüberdachung, für eine spätere Gartenneuanlage usw. sehr wohl nach § 35a Abs. 3 EStG begünstigt sind.

a) Handwerkerleistungen § 35a Abs. 3 EStG
Die handwerklichen Tätigkeiten für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen müssen in einem innerhalb der EU oder des EWR liegenden Haushalts des Steuerpflichtigen erbracht werden. In der Rechnung muss der begünstigte Rechnungsanteil für die Arbeitsleistung gesondert ausgewiesen sein.

Zu den **handwerklichen Tätigkeiten** zählen u. a.:
- Abflussrohrreinigung
- Arbeiten an Innen- und Außenwänden
- Arbeiten am Dach, an der Fassade, an Garagen, o. Ä. / Dachrinnenreinigung
- Arbeitskosten für das Aufstellen eines Baugerüstes (nicht Miete und Materialkosten)
- Gebühren für den Schornsteinfeger (für sämtliche Schornsteinfegerleistungen)
- Hausanschlüsse (z. B. Kabel für Strom oder Fernsehen)
- Maßnahmen der Gartengestaltung, auch Neuanlage des Gartens
- Modernisierung des Badezimmers / Modernisierung oder Austausch der Einbauküche
- Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück
- Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen (z. B. Teppichboden, Parkett, Fliesen)
- Reparatur oder Austausch von Fenstern und Türen
- Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, Feuerlöscher
- Reparatur und Wartung von Gegenständen im Haushalt des Steuerpflichtigen (z. B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, PC, Klavier, …)
- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern, Heizkörpern und -rohren

Auch Bewohner von Eigentumswohnungen können Handwerkerleistungen beim entsprechenden Ausweis in der WEG-Abrechnung in Abzug bringen. Mieter können Handwerkerleistungen ebenfalls in Abzug bringen, wenn diese in der Nebenkostenabrechnung entsprechend ausgewiesen sind.

Neben den Eigentümern und den Mietern kann auch ein Steuerpflichtiger die Steuerermäßigung von Handwerkerleistungen in Anspruch nehmen, wenn dieser unentgeltlich in einer überlassenen Wohnung wohnt.

Der Materialanteil bzw. die Lieferung von Waren gehört nicht zu den begünstigten Aufwendungen. Die Arbeitskosten, einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten, sind begünstigt. Die Umsatzsteuer ist je nachdem, auf welchen Posten sie sich bezieht, abzugsfähig oder nicht abzugsfähig (Aufteilung).

Barzahlungen sind nicht begünstigt. Für die Berücksichtigung der Steuerermäßigung im jeweiligen Kalenderjahr kommt es grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Zahlung an. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass eine Zahlung, die über dem Höchstbetrag liegt, verloren geht. Eine Anrechnung des übersteigenden Betrages kann nicht im folgenden Jahr nachgeholt werden. Wenn man in einem Jahr keine Steuern zahlt, weil die Einkünfte zu gering sind, kann man auch den Steuervorteil nicht nutzen. Die Vergünstigung geht dann komplett verloren.

b) Haushaltshilfe Minijob § 35a Abs. 1 EStG
Für Arbeitsverhältnisse in Privathaushalten mit Arbeitsentgelt bis € 556,00 pro Monat wird in der Regel das sogenannte Haushaltsscheckverfahren angewendet. Der Arbeitnehmer wird bei der Bundesknappschaft angemeldet.

c) Haushaltsnahe Dienstleistung
Der § 35a Abs. 2 EStG fasst mehrere Tatbestände zusammen, die sich einen gemeinsamen Aufwendungshöchstbetrag von € 20.000,00 teilen. Dies entspricht einer Steuerermäßigung von € 4.000,00 (€ 20.000,00 x 20 %).

Zum einen sind haushaltsnahe sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse begünstigt. Begünstigt sind auch Pflege- und Betreuungsleistungen. Ein bestimmter Schweregrad der Pflegebedürftigkeit wird vom Gesetz nicht gefordert.
Ferner sind haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt, die keine Handwerkerleistungen darstellen. Die Handwerkerleistungen sind gemäß § 35a Abs. 3 EStG nur mit einem Aufwendungshöchstbetrag von € 6.000,00 bzw. einer Steuerermäßigung von € 1.200,00 begünstigt.

Es ergibt sich hier wegen der unterschiedlichen Höchstbeträge die Notwendigkeit der Abgrenzung zwischen haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Die Rechtsprechung hat sich mit den Abgrenzungsfragen befasst. Hiernach sind Maler- und Tapezierarbeiten als Handwerkerleistungen einzuordnen. Es gilt folgender allgemeiner Grundsatz: Auch einfache handwerkliche Tätigkeiten, die von Laien ausgeführt werden können, können nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen eingeordnet werden.

Zu den **haushaltsnahen Dienstleistungen** gehören u. a. Aufwendungen für:
- einen selbstständigen Gärtner (z.B. zum Rasenmähen oder Heckenschneiden),
- die Pflege von Angehörigen (z.B. durch Inanspruchnahme eines Pflegedienstes),
- einen selbstständigen Fensterputzer,
- Reinigungsleistungen durch Dienstleistungsagenturen, Hausmeisterleistungen,
- privat veranlasste Umzugsleistungen,
- Straßenreinigung auf privatem Grundstück, Winterdienst,
- Betreuung eines Haustieres in der Wohnung des Tierhalters,
- Hausmeister/Hauswart (z.B. bei Nebenkostenabrechnungen).

12. Geplante Anpassung der Entfernungspauschale

Über das Steueränderungsgesetz 2025, welches vom Bundeskabinett auf den Weg gebracht wurde, wurde am 17.10.2025 im Bundesrat beraten. Der Bundesrat warnt dabei insgesamt vor erheblichen Steuerausfällen und hat eine Stellungnahme an die Bundesregierung weitergeleitet.

Es bleibt abzuwarten, ob die geplante Anhebung der Entfernungspauschale – es ist vorgesehen, die Entfernungspauschale auf € 0,38 bereits ab dem ersten gefahrenen Kilometer (und nicht wie bisher erst ab dem 21. Kilometer) zu erhöhen – auch im Gesetzgebungsverfahren so verabschiedet wird.

13. Aufteilung des Gesamtkaufpreises eines bebauten Grundstücks

Bei der Anschaffung eines bebauten Grundstückes ist die beabsichtigte Nutzung des Gebäudes für die weitere steuerliche Berücksichtigung entscheidend.

Soll ein erworbenes Grundstück ganz oder teilweise z. B. zur Erzielung von Vermietungseinkünften genutzt werden, muss ein gezahlter Gesamtkaufpreis für dieses Grundstück für Zwecke der Absetzung für Abnutzung entsprechend in einen nicht abnutzbaren Grund- und Bodenanteil und einen Gebäudeanteil aufgeteilt werden.

Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nicht nach der sogenannten Restwertmethode, sondern nach dem Verhältnis der Verkehrswerte oder Teilwerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen. Die obersten Finanzbehörden von Bund und Ländern stellen eine Arbeitshilfe zur Verfügung, die es unter Berücksichtigung der höchstrichterlichen Rechtsprechung ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen. Zusätzlich enthält die Arbeitshilfe eine Anleitung für die Berechnung zur Aufteilung eines Grundstückskaufpreises. Welches Wertermittlungsverfahren anzuwenden ist, ist nach den tatsächlichen Gegebenheiten des jeweiligen Einzelfalls zu entscheiden. Die Wahl der Ermittlungsmethode entzieht sich dabei einer Verallgemeinerung. Ein Vorrang bestimmter Wertermittlungsverfahren für bestimmte Gebäudearten besteht nicht.

Wenn im Kaufvertrag von den Beteiligten bereits eine Aufteilung des Kaufpreises auf Gebäude und Grund und Boden vorgenommen wurde, ist diese Aufteilung auch vom Finanzamt zu übernehmen, wenn diese Aufteilung nicht nur zum Schein getroffen wurde und nicht als Gestaltungsmissbrauch anzusehen ist. Eine Korrektur der im Kaufvertrag festgelegten Aufteilung des Kaufpreises auf das Gebäude soll erst erforderlich sein, wenn diese die realen Wertverhältnisse in grundsätzlicher Weise verfehlt und wirtschaftlich nicht haltbar erscheint (Abweichung um 10 % oder mehr zu der Feststellung eines Gutachters).

Daher ist es ratsam beim Erwerb eines Grundstücks, das zur Einkunftserzielung eingesetzt werden soll, bereits im Kaufvertrag anzugeben, in welchem Umfang der Kaufpreis auf den Grund und Boden einerseits und das Gebäude andererseits entfällt.

14. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften – Eigenkapitalersatz im Steuerrecht

Angesichts der eingetrübten Lage der Wirtschaft rückt die Frage von Verlusten im Bereich von Kapitalgesellschaften wieder mehr in den Vordergrund. Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft können unter bestimmen Voraussetzungen auf die Anwendung der Abgeltungssteuer verzichten, dann sind 60 % der Einnahmen und auch der Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Dies lohnt sich immer dann, wenn (z. B. durch Fremdfinanzierung bei Kauf der Anteile an der Gesellschaft) die Werbungskosten höher sind als die Einnahmen. Insbesondere bei Verkauf, Liquidation oder auch Insolvenz der Gesellschaft kann ein steuerlich berücksichtigungsfähiger Verlust entstehen. Dabei wird der Erlös (im Zweifel EUR 0,00) aus dem Wegfall der Beteiligung mit den Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile verglichen, die Differenz ist Gewinn oder Verlust.

Mit Urteil vom 11.07.2017 hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung geändert und entschieden, dass seit Inkrafttreten des MoMiG ab 2009 für Inanspruchnahmen aus Bürgschaften für die Kapitalgesellschaft und Fremdkapitalhilfen nicht mehr auf die dargestellten BMF-Schreiben vom 21.10.2010 und vom 8.6.1999 zurückgegriffen werden kann. Somit führen diese nicht mehr zu steuerlich nutzbaren Verlusten. Aus Gründen des Vertrauensschutzes gilt die Änderung der Rechtsprechung aber erst für Dispositionen, die ab dem 27. Sep-

tember 2017 (Veröffentlichung des Urteils) getätigt wurden.

In allen übrigen Fällen, so hat das BMF im Schreiben vom 05.04.2019 (Dok. 2019/0225994) klargestellt, werden im Sinne des neu geschaffenen § 17 Abs. 2a EStG Anschaffungskosten nur noch durch Aufwendungen begründet, die nach handelsrechtlichen Grundsätzen (§ 255 HGB) zu einer offenen und verdeckten Einlage in das Kapital der Gesellschaft führen – also insbesondere bei Nachschüssen (§§ 26 ff. GmbHG) und sonstigen Zuzahlungen (§ 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB) wie Einzahlungen in die Kapitalrücklage.

Ausfälle von Darlehen sowie von Bürgschaftsregressforderungen führen abweichend zur oben genannten Regelung des BFH weiterhin zu Anschaffungskosten, sofern es sich bei der Fremdkapitalhilfe um eine gesellschaftsrechtlich vereinbarte Zuführung durch den Gesellschafter in das Gesellschaftsvermögen handelt. Beispielsweise kann dies bei der Vereinbarung eines Rangrücktritts der Fall sein, da somit dieselben Voraussetzungen gegeben sind wie bei der Rückzahlung von Eigenkapital.

Eine rein interne Umgliederung von freien Gewinnrücklagen in eine zweckgebundene Rücklage führt hingegen nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten auf den Geschäftsanteil des veräußernden Gesellschafters.

Die Regelung des § 17 Abs. 2a EStG gilt für alle Veräußerungen bzw. Auflösungen von Kapitalgesellschaften, die nach dem 31.07.2019 erfolgt sind. An dieser Stelle sei auf das Schreiben des BMF vom 07.06.2022 zur Anwendung des § 17 Abs. 2a EStG verwiesen.

15. Die Besteuerung von Kryptowährungen im Privatvermögen

Die steuerliche Behandlung von Kryptowährungen und etwas weitergehender von sogenannten „Tokens“ stellte lange Zeit sowohl für Anleger als auch für die Finanzverwaltung ein Problem dar. Das Bundesfinanzministerium konnte bereits mit seinem Schreiben vom 10.05.2022 Klarheit schaffen und die grundlegende Systematik für beide Seiten darstellen. Mit dem BMF-Schreiben vom 06.03.2025 wurde die Verwaltungsauffassung nun umfassend überarbeitet, vereinheitlicht und an neue Entwicklungen im Kryptobereich angepasst.

Zunächst hat der Gesetzgeber die Einordnung virtueller Währungen in die bestehenden Regularien erläutert. Dabei wird deutlich gemacht, dass virtuelle Währungen digitale Darstellungen von Werten sind, die weder von einer Zentralbank noch von einer öffentlichen Stelle emittiert oder garantiert werden. Infolgedessen besitzen sie nicht den rechtlichen Status einer Währung. Das BMF-Schreiben fasst diese digitalen Vermögenswerte nunmehr unter dem einheitlichen Oberbegriff „Kryptowerte“ zusammen. Darunter fallen alle digitalen Darstellungen von Werten oder Rechten, die mithilfe der Distributed-Ledger-Technologie (DLT) oder ähnlicher Technologie übertragen und gespeichert werden können. Diese Definition ersetzt die bisherige Differenzierung zwischen „virtuellen Währungen“ und „sonstigen Token“.

In der Systematik gleichgeblieben sind die Aussagen zur Besteuerung von Kryptowerten: Das BMF steht weiterhin auf dem Standpunkt, dass aus ertragsteuerlicher Sicht Kryptos im Allgemeinen im Sinne des § 23 Abs. 1 Nr. 2 EStG als andere Wirtschaftsgüter zu klassifizieren sind. Bei der Veräußerung handelt es sich somit wie bisher um steuerpflichtige private Veräußerungsgeschäfte gemäß § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, wenn zwischen dem Zeitpunkt der Anschaffung und dem Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr als ein Jahr liegt. Eine Prüfung der Einkünfteerzielungsabsicht ist nicht erforderlich, da der Gesetzgeber diese bei Veräußerung innerhalb der Frist unterstellt. Auch nach neuem Stand kommt die Verlängerung der Veräußerungsfrist nach § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 4 EStG nicht zur Anwendung. Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften bleiben jedoch gemäß § 23 Abs. 3 Satz 5 EStG steuerfrei, wenn sie im Kalenderjahr **1.000 €** nicht übersteigen.
Wie bisher bedarf es eines Anschaffungs- und eines Veräußerungsvorgangs. Als Anschaffung gilt der entgeltliche Erwerb von Vermögenswerten von Dritten. Hierzu zählt insbesondere der Erwerb von Einheiten einer Kryptowährung oder anderer Kryptowerte im Zusammenhang mit der Blockerstellung („Mining“) oder vergleichbaren Tätigkeiten. Entgeltlich erworben sind auch alle Kryptowerte, die durch den Tausch gegen staatliche Währungen (z. B. Euro), Waren, Dienstleistungen oder andere Kryptowerte erlangt werden. Entsprechend stellt die kostenpflichtige Übertragung an Dritte eine Veräußerung dar. Der Tausch von Kryptowerte-Einheiten gegeneinander sowie gegen staatliche Währungen (z. B. Euro), Waren und Dienstleistungen wird ebenfalls weiterhin als Veräußerung betrachtet. Die zu ermittelnde Veräußerungsfrist beginnt nach jedem Tauschvorgang neu.

Eine wichtige **Neuerung** des Schreibens von 2025 betrifft die **Bewertung und Kursbestimmung:**
Werden Kryptowerte gegen andere Kryptowerte getauscht, ist als Veräußerungserlös der hingegebenen Kryptowerte grundsätzlich der Marktkurs der erlangten Kryptowerte im Tauschzeitpunkt anzusetzen. Ist der Marktkurs der erlangten Kryptowerte nicht ermittelbar, darf nun stattdessen der Marktkurs der hingegebenen Kryptowerte herangezogen werden. Zudem wurde eine **Nichtbeanstandungsregel** eingeführt, wonach anstelle von sekundengenauen Transaktionskursen auch tagesdurchschnittliche Kurswerte verwendet werden können, wenn sie Marktkursen zugrunde liegen und eine gleichmäßige Wertermittlung gewährleisten.

Darüber hinaus hat das neue BMF-Schreiben erstmals **konkrete Aufzeichnungs- und Mitwirkungspflichten** eingeführt. Steuerpflichtige müssen sämtliche Transaktionen vollständig und nachvollziehbar dokumentieren. Dazu gehören insbesondere **Zeitpunkt, Menge, Kurs, Plattform, Wallet-Adresse und Bewertungsmethode** (z. B. FIFO oder Einzelbewertung). Die Finanzverwaltung betont, dass **Steuerreports von Anbietern oder Steuertools** nur dann anerkannt werden, wenn sie vollständig und plausibel sind. Fehlen diese Nachweise, kann das Finanzamt eine **Schätzung nach § 162 AO** vornehmen. Daher empfiehlt sich weiterhin eine eigene Dokumentation, etwa mittels Exporten, Screenshots oder strukturierter Tabellen.

16. Verzinsung von zu erstattenden Kapitalertragsteuerbeträgen

Nach unionsrechtlichen Grundsätzen sind Erstattungsbeträge zur Kapitalertragsteuer gemäß § 50d Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 43b EStG und Artikel 5 der Mutter-Tochter-Richtlinie (MTR) zu verzinsen, wenn einem Anteilseigner die Rückzahlung dieser Steuerbeträge vom Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu Unrecht verweigert wurde. Dies gilt insbesondere in Fällen, in denen die Ablehnung auf § 50d Abs. 3 EStG 2007 gestützt wurde, ohne dass konkrete Hinweise auf eine missbräuchliche Gestaltung im Einzelfall vorlagen. Der BFH hat in seinem Urteil vom 25.02.2025 entschieden, dass eine solche Vorgehensweise einen Verstoß gegen das Unionsrecht darstellt und daher einen Anspruch auf Zinszahlung begründet.

In der Vergangenheit wurde zahlreichen ausländischen Anteilseignern durch das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) die Erstattung der auf Gewinnausschüttungen einbehaltenen Kapitalertragsteuer verweigert. Diese Praxis verstieß jedoch nach den Urteilen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) in den Rechtssachen **Deister Holding** und **Juhlen Holding** vom **20. Januar 2017 (C-504/16 und C-613/16)** gegen das Unionsrecht.
Nach unionsrechtlichen Grundsätzen besteht ein Anspruch auf Verzinsung, wenn die Erstattung der Steuerbeträge unionsrechtswidrig verweigert oder die Kapitalertragsteuer von vornherein unionsrechtswidrig einbehalten wurde. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) dürfte für den Fiskus erhebliche finanzielle Auswirkungen haben.

Im konkreten Fall handelte es sich bei der Klägerin um eine in Österreich ansässige Kapitalgesellschaft, die Anteile an einer deutschen Aktiengesellschaft (B-AG) hielt. Diese beantragte beim BZSt im Jahr 2009 eine Freistellungsbescheinigung, unter Berufung auf die Steuerfreiheit der Dividendenerträge von der B-AG nach § 43b EStG. Das BZSt lehnte den Antrag jedoch zunächst ab, erteilte später eine Freistellung unter Auflagen und hob diese schließlich wieder auf. Daraufhin behielt die B-AG bei Dividendenausschüttungen Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag ein. Die österreichische Gesellschaft beantragte anschließend die Erstattung der Steuerbeträge, die das BZSt mit Verweis auf § 50d Abs. 3 EStG 2007 verweigerte. Erst nach den EuGH-Urteilen aus dem Jahr 2017 erstattete das BZSt die einbehaltenen Beträge.

Die Klägerin beantragte daraufhin zusätzlich die Verzinsung der Erstattungsbeträge für den Zeitraum vom jeweiligen Tag des Steuereinbehalts bis zur Auszahlung des jeweiligen Erstattungsbetrags. Das BZSt lehnte die Anträge ab. Der darauffolgenden Untätigkeitsklage gab das Finanzgericht teilweise statt und verpflichtete das BZSt, Zinsen festzusetzen. Mit ihrer Revision rügte die Klägerin die Verletzung materiellen Bundesrechts, soweit das Finanzgericht der Klage nicht stattgegeben hat. Sämtliche Erstattungsbeträge seien ab dem Tag des Einbehalts zu verzinsen. Das BZSt beantragte, die Revision der Klägerin als unbegründet zurückzuweisen.

Der BFH bestätigt schließlich mit seinem Urteil, dass ein unionsrechtlicher Anspruch auf Verzinsung besteht und begründet seine Entscheidung mit der ständigen Rechtsprechung des EuGH. Nach dieser ist ein Mitgliedstaat, der Steuern unter Verstoß gegen das Unionsrecht erhebt, nicht nur zur Erstattung der Steuer verpflichtet, sondern auch dazu, die hierdurch verursachten finanziellen Nachteile durch Zinsen auszugleichen. Diese Verpflichtung ergibt sich unmittelbar aus dem Unionsrecht, unabhängig davon, ob die Rückforderung der Steuer auf einem gerichtlichen Urteil oder einem Verwaltungsverfahren, beispielsweise auf einem Einspruch, beruht. Entscheidend ist allein, dass die Steuer aufgrund einer unionsrechtswidrigen Auslegung oder Anwendung der maßgeblichen nationalen Regelungen erhoben oder zurückgehalten wurde.

Im vorliegenden Fall lag eine unionsrechtswidrige Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG 2007 vor. Das BZSt hatte die Erstattung abgelehnt, ohne selbst Umstände zu benennen, aus denen im Sinne eines Anfangsbeweises auf fehlende wirtschaftliche Gründe für die Einschaltung der Klägerin in die Beteiligungsstruktur oder auf eine Steuerhinterziehung geschlossen werden könnte. Diese pauschale Anwendung der Missbrauchsregelung widerspricht nach Ansicht des BFH den unionsrechtlichen Vorgaben der Mutter-Tochter-Richtlinie sowie der Niederlassungsfreiheit gemäß Artikel 49 AEUV.

Hinsichtlich der Berechnung des Zinszeitraums differenzierte der BFH in seinem Urteil zwischen zwei Fallgruppen: Wenn die Erstattung der Kapitalertragsteuer ohne vorheriges Freistellungsverfahren unionsrechtswidrig verweigert wurde, beginnt der Zinslauf drei Monate nach Eingang eines ordnungsgemäßen Erstattungsantrags beim BZSt und endet mit dem Tag der Auszahlung des Erstattungsbetrags. Wurde hingegen eine bereits erteilte Freistellungsbescheinigung unter fehlerhafter Anwendung des § 50d Abs. 3 EStG widerrufen, beginnt die Verzinsung bereits mit dem Tag des Einbehalts der Kapitalertragsteuer durch die ausschüttende Gesellschaft. Auch hier endet der Zeitraum mit dem Tag der Auszahlung des Erstattungsbetrags.

Die Zinsen sind nach den Regelungen des § 187 Abs. 1 BGB taggenau zu berechnen. Für Zeiträume vor dem 01.01.2019 gilt dabei gemäß § 238 AO ein Zinssatz von 6 % jährlich.

BFH, Urteil vom 25.02.2025 (VIII R 32/21)

17. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung

Der Grundfreibetrag ist der Teil des Einkommens, der steuerfrei belassen wird. Das heißt, es muss keine Einkommensteuer auf diesen Betrag gezahlt werden.

Der Grundfreibetrag in der Einkommensteuer für das Jahr 2025 beträgt € 12.096. Im **Jahr 2026 wird der Grundfreibetrag € 12.348** betragen.

Erst ab dieser Grenze muss das Einkommen versteuert werden. Liegt das zu versteuernde Einkommen unter dem Grundfreibetrag und hat der Steuerpflichtige gleichzeitig Kapitalerträge oberhalb des Sparerpauschbetrages, sollte ein Antrag auf eine Nichtveranlagungs-bescheinigung beim Finanzamt gestellt werden. Damit wird verhindert, dass das Kreditinstitut Steuern auf Kapitalerträge an das Finanzamt abführt.

Die Nichtveranlagungsbescheinigung gilt für maximal drei Jahre. Damit erübrigt sich ein Freistellungsauftrag beim Kreditinstitut. Eine Ausfertigung dieser Nichtveranlagungs-bescheinigung muss dann dem Kreditinstitut übergeben werden. Der Steuerpflichtige muss dennoch eine Steuererklärung abgeben, wenn das zu versteuernde Einkommen über den Grundfreibetrag steigt.

18. Geplante Aktivrente – monatlich € 2.000,00 steuerfrei für Rentner

Am 15. Oktober 2025 hat das Bundeskabinett den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung von Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmern – das sogenannte Aktivrentengesetz – beschlossen. Ziel des Gesetzes ist es, dem anhaltenden Fachkräftemangel entgegenzuwirken, indem Personen im Rentenalter motiviert werden sollen, weiterhin einer sozialversicherungspflichtigen Beschäftigung nachzugehen. Gleichzeitig soll wertvolles Erfahrungswissen länger in den Betrieben erhalten bleiben und personelle Engpässe insbesondere in arbeitsintensiven Branchen gemildert werden.
Kernstück des Gesetzes ist die Einführung einer steuerfreien Aktivrente, die im Einkommensteuergesetz (neu: § 3 Nr. 21 EStG-E) verankert werden soll. Danach bleiben Einnahmen aus nicht selbstständiger Tätigkeit nach Erreichen der Regelaltersgrenze bis zu einem Betrag von € 24.000 jährlich steuerfrei, sofern es sich um sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse handelt. Arbeitnehmer und Arbeitgeber müssen aber Beiträge zur Kranken- und

Pflegeversicherung abführen, der Arbeitgeber auch zur Renten- und Arbeitslosenversicherung. Für jeden Kalendermonat, in dem die Voraussetzungen nicht erfüllt waren, verringert sich der Steuerfreibetrag anteilig um ein Zwölftel. Die Regelung soll für neue wie auch bestehende Arbeitsverhältnisse gelten.
Ein wesentlicher Punkt ist, dass der sogenannte Progressionsvorbehalt auf die steuerfreie Aktivrente keine Anwendung findet. Dadurch erhöht der steuerfreie Betrag nicht indirekt den Steuersatz für andere zu versteuernde Einkünfte. Die Steuerfreiheit kann zudem bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werden, was zu unmittelbaren finanziellen Vorteilen für betroffene Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer führt. Ob Betroffene bereits Rente beziehen oder den Rentenbezug aufschieben, ist unerheblich.

Nicht begünstigt sind jedoch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbstständiger Arbeit sowie aus Land- und Forstwirtschaft. Auch Beamte und geringfügig Beschäftigte (Minijobs) profitieren nicht von der neuen Regelung. Diese Einschränkungen haben bereits zu verfassungsrechtlichen Bedenken geführt, da eine Ungleichbehandlung verschiedener Erwerbsformen vorliegt. Die Regelung soll bereits zum Jahreswechsel in Kraft treten. Die Gesetzesvorlage wird im Dezember im Bundestag beraten werden.

19. Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtspauschale

Der Übungsleiterfreibetrag beträgt derzeit € 3.000,00 und die Ehrenamtspauschale € 840,00. Diese beiden Beträge sollen ab 2026 erhöht werden auf € 3.300,00 und € 960,00 (lt. Stand des Kabinettsbeschlusses vom 10.09.2025).

Der Übungsleiterfreibetrag stellt Einnahmen für bestimmte übungsleitende, ausbildende, erzieherische, betreuende, künstlerische und pflegerische Tätigkeiten in begrenzter Höhe steuerfrei.

An die Tätigkeit werden weitere Voraussetzungen geknüpft. Es muss eine nebenberufliche Tätigkeit vorliegen, im Dienst einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen Körperschaft, mit dem Zweck, gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke zu fördern.

Voraussetzung für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Übungsleiterpauschale ist also, dass die Tätigkeit einem pädagogischen Zweck dient, sie gemeinnützig ist und nicht mehr als ein Drittel der Vollzeittätigkeit ausmacht. Dabei muss keine Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinne als Haupttätigkeit vorliegen. Die Übungsleiterpauschale kann auch von Rentnern, Studenten, Hausfrauen und Arbeitslosen in Anspruch genommen werden.
Liegen die Voraussetzungen vor, so können pro Person und Jahr EUR 3.000,00 steuer- und sozialabgabenfrei hinzuverdient werden. Der diesen Freibetrag übersteigende Teil der nebenberuflichen Einnahmen muss versteuert werden.
Beispiele: Chorleiter, Sporttrainer, Jugendgruppenleiter, Lehrtätigkeit an einer Fachhochschule oder Kirchenmusiker.

Mit der Ehrenamtspauschale haben Vereine die Möglichkeit, das Engagement ihrer Mitarbeiter und Helfer zu honorieren. Es muss sich dabei jedoch ausschließlich um eine nebenberufliche Tätigkeit im ideellen Bereich der Organisation handeln.
Anders als beim Übungsleiterfreibetrag kann die Ehrenamtspauschale für jede ehrenamtliche Arbeit gewährt werden. Für die Vorstandsarbeit muss dies aber durch eine Satzungsregelung ausdrücklich festgelegt sein. Lediglich Amateursportler profitieren nicht vom Ehrenamtsfreibetrag.
Die ehrenamtliche Tätigkeit muss bei einer gemeinnützigen, kirchlichen oder öffentlich-rechtlichen Körperschaft ausgeübt werden. Als öffentlich-rechtliche Körperschaft gelten unter anderem Universitäten, Fachhochschulen, Schulen und Volkshochschulen. Eine gemeinnützige Körperschaft ist beispielsweise ein Sportverein, der Sportbund oder ein Sportverband.

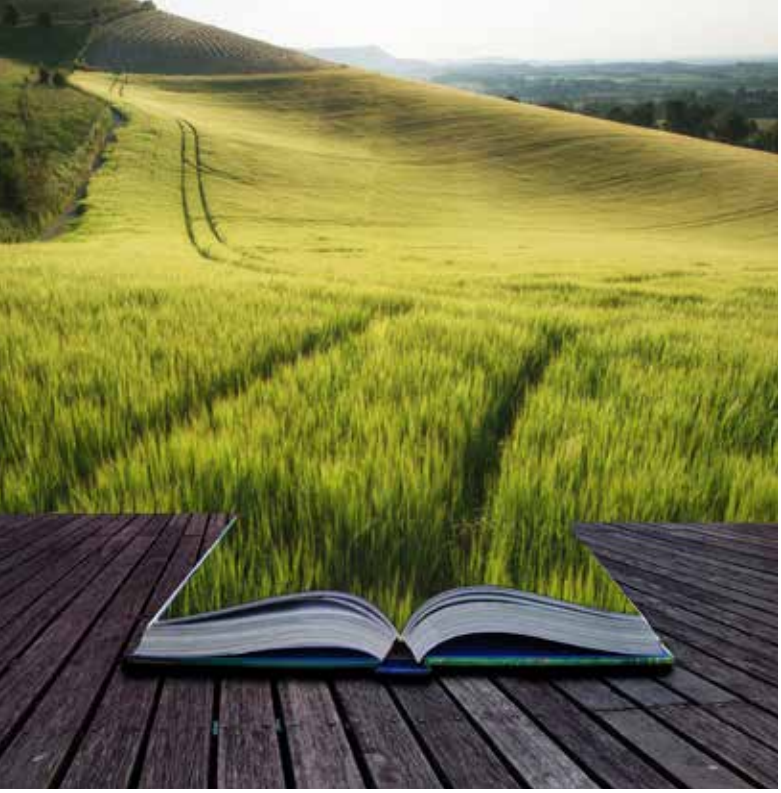
Die ehrenamtliche Tätigkeit muss im ideellen Bereich, also in der Vereinsarbeit oder in einem Zweckbetrieb erfolgen, d. h. der Förderung eines gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweckes dienen. Dazu zählt zum Beispiel die Arbeit in Alten- und Pflegeheimen, im Tierschutz, in der Denkmalpflege, in der Jugendhilfe, in Religionsgemeinschaften oder Werkstätten für behinderte Menschen.
Die Ehrenamtspauschale darf nur auf nebenberufliche Tätigkeiten angewendet werden.

Verhältnis Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtspauschale
Für dieselbe Tätigkeit darf neben der Übungsleiterpauschale nicht auch noch die Ehrenamtspauschale beansprucht werden.
Es dürfen beide Vergünstigungen in Anspruch genommen werden, wenn es sich um unterschiedliche Tätigkeiten handelt, unerheblich ob diese im selben Verein oder in derselben Einrichtung ausgeübt werden.

20. Grunderwerbsteuersätze zum 01.01.2026

Im Folgenden der Überblick über die Grunderwerbsteuersätze in Deutschland:

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



21. Folgen des MoPeG für die Grunderwerbsteuer

Durch das zum 01.01.2024 eingeführte Gesetz zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) fällt künftig das Gesamthandsprinzip für Personengesellschaften weg. Ohne entsprechende Änderungen im GrEStG würde es im Falle von Grundstückseinbringungen und -entnahmen bei Personengesellschaften ab 2024 zum Anfall von Grunderwerbsteuer kommen, weil die Figur des Gesamthandsvermögens aufgegeben wird und damit die Befreiungen nach §§ 5, 6 GrEStG nicht mehr zwingend greifen.

Um daraus resultierende Unsicherheiten in der Praxis zu verhindern, wurde im Rahmen des Kreditzweitmarktförderungsgesetzes der § 24 GrEStG als Übergangsvorschrift eingeführt. Darin ist konkret geregelt, dass rechtsfähige Personengesellschaften für Zwecke der Grunderwerbsteuer als Gesamthand und deren Vermögen als Gesamthandsvermögen gelten. Durch diese Fiktion bleiben die Steuerbefreiungen nach den §§ 5 und 6 GrEStG weiterhin anwendbar. Die Regelung wurde allerdings bis zum 31.12.2026 befristet.

Mit dem JStG 2024 wurde mit Wirkung zum 06.12.2024 § 23 Abs. 27 eingeführt. Dieser regelt, dass für laufende Nachbehaltensfristen, die bis zum 31.12.2026 verwirklicht wurden, allein das Inkrafttreten des MoPeG nicht zu einer Verletzung dieser Fristen führt. Die Fristen gelten weiter und werden erst verletzt, wenn sich der Anteil am Gesellschaftsvermögen innerhalb der Nachbehaltensfrist vermindert.

Es bleibt weiter abzuwarten, wie der Gesetzgeber bis zum Ablauf der Übergangsfrist reagiert. Das gilt auch für die in Planung befindliche Reform der Grunderwerbsteuer, nach der viele Tatbestände, insbesondere Transaktionen zwischen Gesellschaften und deren Gesellschaftern anders geregelt werden sollen.

22. Risiko: Zweifacher Anfall von Grunderwerbsteuer beim Kauf grundbesitzender Gesellschaften

Bei der Grunderwerbsteuer gilt das Stichtagsprinzip. Mit dem rechtsgeschäftlichen Anspruch auf Übereignung von Anteilen („Signing"), durch das mehr als 90 % der Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft transferiert (§ 1 Abs. 3 Nr. 3 GrEStG) oder vereinigt (§ 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG) werden, ist der Tatbestand erfüllt und Grunderwerbsteuer entsteht. Mit dem sich anschließenden wirtschaftlichen Übergang der Anteile zu einem späteren Zeitpunkt („Closing") ist demgegenüber der Tatbestand des § 1 Abs. 2b GrEStG erfüllt, die Grunderwerbsteuer entsteht damit erneut.

Im Rahmen der Gesetzesbegründung zur Einführung der Regelungen für Share Deals nach § 16 Abs. 4a und 5 GrEStG stellt der Gesetzgeber klar, dass der Vorrang des § 1 Abs. 2b GrEStG gegenüber § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG nicht gilt, wenn der Abschluss des Kaufvertrags (Signing) und die Übertragung der Anteile (Closing) zeitlich auseinanderfallen. In einem solchen Fall handelt es sich um zwei separate Erwerbsvorgänge innerhalb desselben Lebenssachverhalts, für die eine doppelte Besteuerung mit Grunderwerbsteuer **nicht beabsichtigt** ist. Zur Vermeidung dieser Rechtsfolge regelt § 16 Abs. 4a GrEStG deshalb, dass die Festsetzung der Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. Nr. 3 GrEStG auf Antrag entsprechend zu ändern ist.

Hier ist jedoch Vorsicht geboten, denn diese Regelung gilt dann nicht, wenn einer der in § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder in § 1 Abs. 3a oder in § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b bezeichneten Erwerbsvorgänge nicht fristgerecht und in allen Teilen vollständig nach den §§ 18 bis 20 GrEStG angezeigt wurde. Bitte beachten Sie, dass die Frist nach § 18 Abs. 2 GrEStG nur 2 Wochen beträgt und die Anzeige auch beim richtigen Finanzamt erfolgen muss.

Damit kann die Doppelbelastung mit Grunderwerbsteuer insbesondere eintreten, wenn

- keine, verfristete oder unvollständige Anzeige von Signing und/oder Closing,
- keine Anzeige von Signing und Closing

erfolgt. Es ist deshalb davon auszugehen, dass diese Problematik in vielen Unternehmenskauf- und Umstrukturierungsfällen schlummert!

Ein aktueller Beschluss des BFH vom 09.07.2025 (II B 13/25) befasst sich mit diesem Themenbereich und beleuchtet diese Fragestellung recht ausführlich.

23. Grunderwerbsteuer bei erneuter Überschreitung der 95%-Grenze und fehlender Steuerbarkeit des vorausgegangenen Erwerbs

Werden die Anteile an einer grundbesitzenden Gesellschaft aufgrund eines nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG steuerbaren Rechtsgeschäfts in der Hand eines Erwerbers vereinigt und sinkt dessen Beteiligung zu einem späteren Zeitpunkt unter die nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG erforderliche Beteiligungsquote ab, unterliegt nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs ein Anteilserwerb, der zu einer erneuten Anteilsvereinigung in der Hand des Erwerbers führt, wieder der Grunderwerbsteuer.

Im konkreten Fall war die Klägerin, eine GmbH, zu 94,9 % an einer grundbesitzenden Aktiengesellschaft (R-AG) beteiligt, während 5,1 % der Anteile einer anderen Gesellschaft (M-GmbH) gehörten. Im Dezember 2011 erwarb die Klägerin die restlichen 5,1 % der Anteile von der M-GmbH und hielt damit 100 % an der R-AG. Diesen Erwerb zeigte sie beim Finanzamt an, das dafür Grunderwerbsteuer nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG festsetzte.

Im Oktober 2012 wurde dieser Anteilskauf mittels Aktienrückkauf- und -abtretungsvertrag rückgängig gemacht: Die Klägerin übertrug die 5,1 % wieder zurück an die M-GmbH, wodurch ihre Beteiligung erneut auf 94,9 % sank. Für diese Rückabwicklung beantragte sie eine Aufhebung der Grunderwerbsteuerfestsetzung nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG. Das Finanzamt lehnte dies aber aufgrund einer angeblich verspäteten Anzeige gemäß § 16 Abs. 5 GrEStG ab.

Im April 2014 wurde schließlich auch der Rückabwicklungsvertrag von 2012 aufgehoben. Die M-GmbH übertrug also die 5,1 % der Anteile wieder an die Klägerin, die damit abermals 100 % der R-AG hielt. Das Finanzamt sah in dieser erneuten Vereinigung der Anteile einen neuen steuerbaren Vorgang nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG und setzte nochmals Grunderwerbsteuer fest. Die Klägerin wandte sich dagegen und argumentierte, dieser Vorgang sei lediglich die Rückgängigmachung des vorangegangenen Anteilserwerbs, sodass nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG keine Steuer anfalle. Das Finanzgericht München

wies die Klage jedoch ab, da es den Vorgang als neuen Erwerb und nicht als Rückerwerb ansah und die Vorschrift des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG daher nicht für anwendbar hielt.

Der BFH hob das Urteil des Finanzgerichts sowie die Steuerbescheide auf. Nach Auffassung des BFH lag zwar beim Vertrag vom 8. April 2014 grundsätzlich ein steuerbarer Tatbestand der Anteilsvereinigung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG vor, da die Klägerin ihre Beteiligung durch den Rückerwerb wieder auf 100 % erhöhte. Der BFH stellte aber klar, dass die anschließende Steuerfestsetzung aufgrund der Rückgängigmachung nach § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG aufzuheben ist.

Der BFH begründete dies damit, dass § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG auch auf Anteilsvereinigungen nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 GrEStG anwendbar ist. Entscheidend sei, dass der Rückerwerb innerhalb von zwei Jahren erfolge und die ursprünglichen Eigentumsverhältnisse wiederhergestellt würden. Es spiele dabei keine Rolle, ob der vorausgegangene Erwerb steuerbar gewesen sei oder nicht. Die Vorschrift wolle eine steuerliche Belastung vermeiden, wenn ein einmal begründeter Zustand rückgängig gemacht werde – unabhängig davon, ob der erste Vorgang der Grunderwerbsteuer unterlag. Der Zweck des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG sei es, die Wiederherstellung des früheren Rechtszustandes steuerlich zu begünstigen und nicht doppelt zu belasten.

Der BFH betonte zudem, dass eine frühere Anteilsvereinigung nicht dauerhaft „immunisiert", wenn die Beteiligung später wieder unter die 95%-Grenze fällt. Sinkt die Beteiligung unter diese Schwelle, entfällt die grunderwerbsteuerrechtliche Zurechnung des Grundbesitzes an den Anteilseigner. Wird die Grenze später erneut überschritten, löst dies wieder einen steuerbaren Vorgang aus.

Im Ergebnis entschied der BFH, dass die erneute Anteilsvereinigung vom 8. April 2014 zwar grundsätzlich steuerbar war, die Steuer aber wegen der Anwendung des § 16 Abs. 2 Nr. 1 GrEStG aufzuheben ist. Dabei sei unerheblich, dass der vorhergehende Anteilserwerb nicht steuerbar war. Ebenso komme es nicht darauf an, ob dieser Erwerb ordnungsgemäß angezeigt wurde, da für nicht steuerbare Vorgänge keine Anzeigepflicht besteht.

Hinweis zur aktuellen Rechtslage:
Der BFH bezieht sich in seiner Entscheidung noch auf die damals geltende 95%-Grenze. Seit dem 1. Juli 2021 gilt infolge der Reform des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStRefG) eine Beteiligungsschwelle von 90 %. Die Grundsätze des Urteils lassen sich aber auf die neue Schwelle übertragen.

BFH, Urteil vom 07.05.2025 (II R 26/23)

24. Grundsteuerreform – Grundsteuerwerte verfassungswidrig?

Rheinland-Pfalz wendet das Bundesmodell an, ebenso Berlin, Brandenburg, Bremen, Mecklenburg-Vorpommern, Nordrhein-Westfalen, Sachsen-Anhalt, Schleswig-Holstein und Thüringen. Das Saarland und Sachsen nutzen auch die Bundesregelung, weichen jedoch bei der Höhe der Steuermesszahl ab.

Folgende Bundesländer haben eigene Regelungen getroffen: Baden-Württemberg, Bayern, Hamburg, Hessen, Niedersachsen.

Ob die Grundsteuerwerte verfassungswidrig sind, beschäftigt derzeit die Finanzgerichte und den BFH. Der BFH hat eine Entscheidung zur Vorlage beim Bundesverfassungsgericht bzgl. des Bundesmodells noch für 2025 angekündigt.

Unabhängig davon hat der Gesetzgeber beim Jahressteuergesetz 2024 die Möglichkeit eines Nachweises eines niedrigeren gemeinen Werts für Zwecke der Grundsteuer eingeführt. Nach der gesetzlichen Neuregelung kann ein nachgewiesener niedrigerer gemeiner Wert allerdings nur dann als Grundsteuerwert angesetzt werden, wenn er erheblich von dem nach dem Bundesmodell ermittelten Grundsteuerwert abweicht. Von einer erheblichen Abweichung ist auszugehen, wenn der Grundsteuerwert (nach dem Bundesmodell) im Feststellungszeitpunkt den nachgewiesenen gemeinen Wert um mindestens 40 % übersteigt. Durch die Gesetzesänderung können beispielsweise die Mietpreisbindung bei gefördertem Wohnraum und/oder etwaige Denkmalschutzauflagen bei der Ermittlung des anzusetzenden Grundsteuerwerts berücksichtigt werden.

Weitere Informationen unter www.grundsteuerreform.de

B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER

1. Gesetzlicher Mindestlohn 2026

Der flächendeckende gesetzliche Mindestlohn ändert sich ab Januar 2026 auf € 13,90. Aktuell liegt der Mindestlohn noch bei € 12,82 je Zeitstunde.

Mindestlohn für Auszubildende

Die Höhe der monatlichen Mindestvergütung nach § 17 Abs. 2 Satz 1 des Berufsbildungsgesetzes beträgt, wenn die Berufsausbildung im Zeitraum vom 1. Januar 2026 bis zum 31. Dezember 2026 begonnen wird,

- im 1. Jahr einer Berufsausbildung € 724,
- im 2. Jahr einer Berufsausbildung € 854,
- im 3. Jahr einer Berufsausbildung € 977, und
- im 4. Jahr einer Berufsausbildung € 1.014.

2. Geringfügige Beschäftigung (Rechtsstand ab 01.01.2026)

Ab 01.01.2026 ändert sich die Höhe der Geringfügigkeitsgrenze von € 556,00 auf € 603,00.

Die Grenze orientiert sich auch zukünftig an der Höhe des Mindestlohnes bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 10 Stunden und ändert sich mit jeder Änderung des Mindestlohnes.
Ein unvorhergesehenes Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze ist zweimal im Laufe eines Zeitjahres zulässig.

3. Midijob (Rechtsstand ab 01.01.2026)

Der Midijob/Übergangsbereich entlastet Arbeitnehmer, die nur knapp über der „Geringfügig-keitsgrenze" verdienen. Mit einem Entgelt zwischen € 603,01 und € 2.000 ist der Arbeitnehmer voll sozialversicherungspflichtig.

Im Übergangsbereich sind vom Arbeitnehmer verminderte SV-Beiträge zu zahlen. Der Arbeitgeberanteil an den Beiträgen wird dagegen erhöht. Anstelle einer „beitragspflichtigen Einnahme" gibt es **ab 01.10.2022** zwei fiktive Werte:

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

4. Phantomlohnfalle bei Betriebsprüfungen der Deutschen Rentenversicherung

Der Fokus der kommenden DRV-Prüfungen könnte auf dem sogenannten Phantomlohn liegen.

Der etwas sperrige Begriff bezeichnet die Herausforderung, beim Berechnen von Beiträgen und bei der Beurteilung von Versicherungsverhältnissen zwischen gezahltem und geschuldetem Arbeitslohn zu unterscheiden.

Es handelt sich um einen Lohn oder häufiger Lohnbestandteile, die nicht ausgezahlt worden sind, obwohl der Arbeitnehmende darauf einen Rechtsanspruch hat.

Einfach gesagt wird hier bei einer Betriebsprüfung der DRV die Differenz zwischen dem gezahlten und dem geschuldeten Arbeitsentgelt ermittelt und nachverbeitragt.
Dem Arbeitgeber drohen also hohe Nachzahlungen von Sozialversicherungsbeiträgen und er trägt in diesem Fall sowohl die Arbeitgeber- als auch die Arbeitnehmerbeiträge.

Besonders kritisch ist dieser Sachverhalt bei geringfügig Beschäftigten.
Bei den sogenannten Minijobbern kann die Berücksichtigung des geschuldeten Entgelts durch die DRV-Prüfung zum Überschreiten der Geringfügigkeitsgrenze (ab 2026 von EUR 603) und damit zur Sozialversicherungspflicht führen.
Achten Sie daher immer darauf, dass die Ansprüche auf Urlaubs- und Feiertagslohn sowie Lohnfortzahlung den geringfügig Beschäftigten ebenso ausgezahlt werden wie den sozialversicherungspflichtig Beschäftigten.
Dies muss auch auf dem entsprechenden Stundenzettel ersichtlich sein.

Auch Arbeitsverträge sind für Ihre geringfügig Beschäftigten dringend erforderlich.
Ansonsten wird von einer wöchentlichen Arbeitszeit von 20 Stunden ausgegangen, was auch zur Sozialversicherungspflicht führt.

Bezüglich der Arbeitsverträge und der Ermittlung der Urlaubsansprüche bei unregelmäßig arbeitenden geringfügig Beschäftigten wenden Sie sich bitte an Ihren Anwalt für Arbeitsrecht.

5. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen

1. Lohnfortzahlung bei Krankheit

Während der Krankheit wird das Entgelt weitergezahlt, das der Arbeitnehmer ohne die Arbeitsunfähigkeit bezogen hätte. Tariferhöhungen oder Arbeitszeitverkürzungen wirken sich auf die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall aus. Es gilt somit das **Lohnausfallprinzip** (aktuelle, gegenwartsbezogene Betrachtungsweise).

In Tarifverträgen wird häufig als Berechnungsgrundlage für die Lohnfortzahlung der Durchschnittsverdienst festgelegt. Sobald der Stundenlohn erhöht wird, ist der Durchschnittswert anzupassen. Es erfolgt eine Neubewertung der Stunden des Durchschnittszeitraums mit dem geänderten Stundenlohn.

Zum fortzuzahlenden Entgelt gehören auch Gefahren-, Erschwernis-, Nacht-, Sonntags- oder Feiertagszuschläge sowie zusätzlich zum Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte vermögenswirksame Leistungen.

Wenn ein Arbeitnehmer an einem Sonntag oder einem Feiertag hätte arbeiten müssen, jedoch wegen Krankheit ausfällt, muss die Lohnfortzahlung einen vereinbarten Sonntags- bzw. Feiertagszuschlag enthalten. Einen gesetzlichen Anspruch auf Lohnzuschlag für Sonn- und Feiertagsarbeit gibt es nicht. Wird er den anderen Arbeitnehmern gewährt, ist der Zuschlag auch dem erkrankten Arbeitnehmer zu gewähren.

Überstundenvergütungen und -zuschläge, Auslagenersatz, Auslösungen, Fahrkostenzuschüsse sowie Schmutzzulagen finden bei der Ermittlung des Arbeitsentgeltes **keine Berücksichtigung**.

Dem Arbeitnehmer muss für die regelmäßige Arbeitszeit das zustehende Arbeitsentgelt fortgezahlt werden. Probleme gab es in der Vergangenheit bezüglich der Definition von Überstunden bzw. der Festlegung der maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit.

Klarheit schaffte hierzu ein Grundsatzurteil des Bundesarbeitsgerichts in Erfurt. Danach müssen bei der Lohnfortzahlung regelmäßige Überstunden berücksichtigt werden. Arbeitet ein Arbeitnehmer mit einer gewissen Regelmäßigkeit über die tarifliche oder betriebsübliche Arbeitszeit hinaus, ist die individuelle regelmäßige Arbeitszeit nach dem Durchschnitt eines Referenzzeitraums von 12 Monaten vor Beginn der Arbeitsunfähigkeit zu bestimmen. Wenn das Arbeitsverhältnis bei Beginn der Arbeitsunfähigkeit weniger als 12 Monate bestanden hat, ist der gesamte Zeitraum maßgebend.
Der Arbeitgeber trägt die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass in diesem Zeitraum Überstunden geleistet wurden, die zu einer Minderung der durchschnittlichen maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit führen.

2. Lohnfortzahlung bei Urlaub

Das Urlaubsentgelt ist die Lohnfortzahlung während des Urlaubs. Hierauf besteht ein gesetzlicher Anspruch. Das Urlaubsentgelt wird als laufender Arbeitslohn behandelt. Folglich gibt es keine Besonderheiten bei der Berechnung der Lohnsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge.

Gemäß § 11 Abs. 1 Bundesurlaubsgesetz bemisst sich das Urlaubsentgelt nach dem durchschnittlichen Arbeitsverdienst, den der Arbeitnehmer in den letzten 13 Wochen vor dem Beginn des Urlaubs erhalten hat.
Hieraus ergibt sich folgende Aufteilung:

Arbeitsverdienst im Sinne des § 11 Bundesurlaubsgesetz

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

Aus der Durchschnittsberechnung herausfallende Lohnbestandteile

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

Strittig ist, wie hoch der Lohnanspruch ist, wenn der Arbeitnehmer regelmäßig Überstunden geleistet hat

Grundsätzlich ist die für den Arbeitnehmer übliche regelmäßige Arbeitszeit laut Arbeitsvertrag zu vergüten. Weicht die Regelung des Arbeitsvertrages jedoch von dem tatsächlich gelebten Arbeitsverhältnis ab, ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen.

Beispiel: Beträgt die regelmäßige Arbeitszeit 30 Stunden wöchentlich und sind im Arbeitsvertrag nur 20 Stunden wöchentlich vereinbart, besteht im Urlaubs- bzw. Krankheitsfall Anspruch auf Bezahlung von 30 Stunden wöchentlich.

Bei dieser Vorgehensweise findet das **Durchschnittsprinzip** Anwendung. Die Vorschrift zur Berechnung des Durchschnittsverdienstes der letzten 13 Wochen vor dem Beginn des Urlaubs stammt noch aus früherer Zeit. Bei einer monatlichen Lohnabrechnung ist diese Regelung ungeeignet. Allein aus Praktikabilitätsgründen kann aber keine abweichende Regelung vereinbart werden. Nach § 13 Abs. 1 Bundesurlaubsgesetz kann von der Regelung des § 11 Bundesurlaubsgesetz nur in Tarifverträgen abgewichen werden.

In der Praxis werden die letzten drei abgerechneten Monate zur Durchschnittsberechnung herangezogen.

3. Lohnfortzahlung an einem gesetzlichen Feiertag

Gesetzliche Grundlage ist das Entgeltfortzahlungsgesetz (EntgFG). Einen Anspruch auf Lohnfortzahlung an gesetzlichen Feiertagen haben alle Arbeitnehmer (also auch Aushilfskräfte, Teilzeitbeschäftigte und Auszubildende). Der Anspruch auf Feiertagsbezahlung besteht unabhängig von der Dauer des Arbeitsverhältnisses und des Umfangs der zu leistenden Arbeitszeit.

Gemäß § 2 Abs. 1 EntgFG hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das Arbeitsentgelt zu zahlen, das er ohne den Arbeitsausfall erhalten hätte für die Arbeitszeit, die infolge eines gesetzlichen Feiertages ausfällt. Diese Anspruchsvoraussetzung ist erfüllt, wenn ein Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer sonst regelmäßig zur Arbeitsleistung verpflichtet ist, für ihn infolge eines Feiertags ausfällt.

Im umgekehrten Fall muss ein Arbeitgeber kein Arbeitsentgelt zahlen, wenn im Rahmen einer flexiblen Arbeitszeitregelung ein freier Tag auf einen gesetzlichen Feiertag fällt. Fällt ein Feiertag auf einen nach einem Dienstplan regelmäßig für den Arbeitnehmer arbeitsfreien Tag, besteht kein Anspruch auf Feiertagsvergütung. Die Arbeit fällt an diesem Tag infolge des Dienstplans aus und nicht infolge des Feiertags.

Um einen Gestaltungsmissbrauch zu verhindern, hat das Bundesarbeitsgericht bereits am 09.10.1996 festgelegt: „Die dienstplanmäßige Freistellung des Arbeitnehmers am Feiertag schließt dessen Anspruch auf Entgeltfortzahlung nur dann aus, wenn sich die Arbeitsbefreiung aus einem Schema ergibt, das von der Feiertagsruhe an bestimmten Tagen unabhängig ist".

Voraussetzung für die Lohnfortzahlung bei **Teilzeitbeschäftigten** ist, dass die Arbeitszeit auch tatsächlich für den Wochentag festgelegt ist, auf den dann der Feiertag fällt. Wenn in einem Unternehmen für Wochen mit einem gesetzlichen Feiertag der Arbeitszeitplan geändert wird, liegt eine Diskriminierung vor. Damit ist eine arbeitsrechtliche Handhabe nach § 4 TzBfG (Verbot der Diskriminierung) möglich.

Aufgrund des **Lohnausfallprinzips** hat der Arbeitnehmer einen Anspruch auf das Arbeitsentgelt, das er erhalten hätte, wenn die Arbeitsleistung nicht infolge des Feiertages ausgefallen wäre. Bei der Entgeltfortzahlung für Feiertage sind demzufolge auch Überstunden und Überstundenzuschläge, die an dem Feiertag angefallen wären, zu berücksichtigen. Weiterhin sind auch Zulagen und Zuschläge zu berücksichtigen.

Wenn bei der Berechnung des Fortzahlungsanspruchs Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit berücksichtigt wurden, können diese nicht wie der gezahlte Zuschlag steuer- und beitragsfrei bleiben. Steuerfreiheit kommt in bestimmten Grenzen nur für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in Betracht.

Für einen **Gehaltsempfänger** ergeben sich durch einen Feiertag keine Besonderheiten. Wer feste Bezüge ohne Rücksicht auf die Zahl der Arbeitsstunden erhält, hat infolge eines Feiertags keinen Verdienstausfall. Bei Gehaltsempfängern wird das Gehalt an den Feiertagen weitergezahlt.

Kein Anspruch auf Bezahlung des Feiertags besteht, wenn die Arbeit aus anderen Gründen, z. B. wegen eines Arbeitskampfes oder aus witterungsbedingten Gründen ausgefallen wäre. Gemäß § 2 Abs. 3 EntgFG hat ebenfalls derjenige keinen Anspruch auf Bezahlung für den Feiertag, der am letzten Arbeitstag vor oder am ersten Arbeitstag nach einem Feiertag unentschuldigt nicht zur Arbeit erschienen ist.

6. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen

Bei der steuerlichen Beurteilung von Sachzuwendungen unterscheidet man grundsätzlich zwischen Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde bzw. sonstige Nichtarbeitnehmer und den Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer. Unter Sachzuwendungen fallen Geschenke, die ohne rechtliche Verpflichtung und ohne Erwartung einer Gegenleistung zugewendet werden. Geldgeschenke fallen nicht hierunter. Bei Geschenken **gelten besondere Aufzeichnungspflichten**. Wird diese Aufzeichnungspflicht nicht erfüllt, ist ein Abzug der Aufwendung und der darin enthaltenen Vorsteuer nicht zulässig.

6.1 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

6.1.1 Sachzuwendungen aus besonderem Anlass

Hierunter fallen **Gelegenheitsgeschenke** wie z. B. Blumen und Bücher, die vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus besonderem persönlichem Anlass (z. B. Geburtstag, Heirat, Geburt eines Kindes) gewährt werden. Diese Geschenke sind lohnsteuer- und beitragsfrei, sofern sie den Wert i. H. v. € **60 einschließlich Umsatzsteuer** nicht übersteigen. **Übersteigt** der Wert der Sachzuwendung diese Freigrenze, so ist diese Zuwendung in vollem Umfang **steuer- und beitragspflichtig**. Die Freigrenze i. H. v. € 60 ist kein Jahresbetrag, sondern kann unter Umständen mehrfach im Jahr oder gar mehrfach im Monat ausgeschöpft werden (z. B. Sachgeschenke zum Namenstag, Geburtstag, zur Verlobung oder zur Einschulung des Kindes).

6.1.2 Sachzuwendungen ohne besonderen Anlass

Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern ohne besonderen Anlass ab dem 01.01.2022 monatlich Sachbezüge bis **€ 50 einschließlich Umsatzsteuer lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei** zur Verfügung stellen. Sachbezüge sind Zusatzleistungen vom Arbeitgeber, wie zum Beispiel Tankgutscheine, Essensgutscheine, ein Jobticket und die betriebliche Krankenversicherung (bKV). Bis zur Sachbezugsfreigrenze sind diese Leistungen für Arbeitgeber steuer- und sozialversicherungsfrei. Diese Sachzuwendung existiert zusätzlich zu der Sachzuwendung aus besonderem Anlass. In die Ermittlung des geldwerten Vorteils sind nach Auffassung des BFH Versand- und Verpackungskosten mit einzubeziehen, wenn die Ware direkt zum Arbeitnehmer nach Hause geliefert wird. Es sind jedoch strenge Vorgaben zu beachten. Unter diese Sachzuwendungen fallen bspw. Tank- und Geschenkgutscheine sowie Jobtickets.

6.1.2.1 Tank- und Geschenkgutscheine

Ab 2020 gibt es neue Abgrenzungen zwischen Barlohn und Sachlohn. Zu den Einnahmen in Geld (Barlohn) und somit nicht begünstigt gehören:

- zweckgebundene Geldleistungen
- nachträgliche Kostenerstattungen
- Geldkarten

Zu den Einnahmen als Sachlohn und somit begünstigt gehören:

- Gutscheine, die keine Zahlungsdienste sind
- Closed-Loop-Karten (z. B. aufladbare Geschenkkarten)
  o Diese berechtigen nur dazu, vom Aussteller des Gutscheins Waren oder Dienstleistungen zu beziehen.
- Controlled-Loop-Karten (z. B. Centergutscheine oder City-Cards)
  o Diese können nur bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen eingelöst werden.

Somit sind z. B. eBay-Gutscheine nicht mehr begünstigt. Auch Amazon-Gutscheine sind als kritisch anzusehen. Es sei denn, es ist sichergestellt und erkennbar, dass der Verkauf und die Versendung nur durch Amazon Deutschland abgewickelt werden und eine Rückgabe gegen Entgelt ausgeschlossen ist.

Aufzeichnungen im Lohnkonto
Für die Anwendung der 50-€-Freigrenze muss der Arbeitgeber jeden einzeln gewährten Sachbezug im Lohnkonto unter Angabe des Wertes und des Zuflusszeitpunktes festhalten. Unter Zuflusszeitpunkt festlegen versteht die Finanzverwaltung, dass der Arbeitnehmer die Übergabe des Gutscheins mit Datum und Unterschrift bestätigt.

Beim **Zufluss** des Sachlohns sind bei den Gutscheinen zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden. Ist der Gutschein beim Arbeitgeber selbst einzulösen, fließt der Vorteil erst im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins zu (R 38.2. Abs. 3 S. 2 LStR). Gutscheine hingegen, die bei einem fremden Dritten einzulösen sind, gelten bereits mit der Übergabe an den Arbeitnehmer als zugeflossen, weil er ab diesem Zeitpunkt einen Rechtsanspruch gegen den Dritten hat (R 38.2 Abs. 3 S. 1 LStR).

Damit bei regelmäßiger Gutscheinhingabe nicht versehentlich die Monatsgrenze überschritten wird, sollten sich Arbeitgeber den Empfang vom Arbeitnehmer unter Angabe des Datums quittieren lassen.

Eine arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine könnte wie folgt aussehen:

Arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine zwischen

Arbeitgeber:

und

Arbeitnehmer

1. Der Arbeitgeber gewährt dem Arbeitnehmer neben dem Gehalt einen steuerfreien Sachbezug im Wert von € 50,00 (Brutto) monatlich, in Form eines Gutscheins.

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

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

4. Die Zahlung erfolgt ohne Anerkennung einer Rechtspflicht freiwillig und unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs. Auch bei wiederholter Zahlung wird kein Rechtsanspruch für die Zukunft begründet. Der Widerruf kann sowohl auf wirtschaftliche Gründe als auch auf Gründe im Verhalten des Arbeitnehmers gestützt werden.

Datum Arbeitgeber Arbeitnehmer

Bei der **Bewertung** von Sachbezügen wird als Ausgangswert grundsätzlich der um übliche Preisnachlässe geminderte Endpreis am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe angesetzt (§ 8 Abs. 2 S. 1 EStG). Aus Vereinfachungsgründen können 96 % des Endpreises angesetzt werden, zu dem sie der Abgebende fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Dies **gilt jedoch nicht für Gutscheine.**

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

6.1.2.2 Pauschalierung der Lohnsteuer für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer

Nach § 37b Abs. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (z. B. Geschenke, die die Freigrenzen übersteigen), bis zu einem Höchstbetrag von € 10.000 mit 30 % pauschal besteuern (zuzüglich Solidaritätszuschlag und pauschaler Kirchensteuer). Die Pauschalierung wird also nur in den Fällen zugelassen, in denen die Sachzuwendungen zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Hinsichtlich der Sozialversicherung ist keine Pauschalierung möglich. Im Falle des Überschreitens der Freigrenze besteht Sozialversicherungspflicht.

Sachbezüge, die im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden (z. B. Aufmerksamkeiten), und steuerfreie Sachbezüge (z. B. Gesundheitsförderung) unterliegen von vornherein nicht der Pauschalbesteuerung.

Auch Sachzuwendungen an ausländische Arbeitnehmer, die in Deutschland nicht steuerpflichtig sind, sind nicht in die Pauschalierungsvorschrift einzubeziehen.

Die Pauschalierung nach § 37b EStG ist zudem ausgeschlossen, wenn der Sachbezug nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal mit 15 % oder 25 % besteuert werden kann.

6.2 Sachzuwendungen an Geschäftspartner bzw. Nichtarbeitnehmer

6.2.1 Auf der Seite des Zuwendenden

6.2.1.1 Betriebsausgabenabzug

Ausgaben für Geschenke an Geschäftsfreunde werden nur unter folgenden Voraussetzungen als Betriebsausgabe anerkannt und können somit steuermindernd berücksichtigt werden:

- Betriebliche Veranlassung

Nur Zuwendungen an Dritte, für die es eine betriebliche Veranlassung gibt, können als Betriebsausgabe angesetzt werden. Nicht erforderlich ist hingegen, dass ein Geschenk als Werbeträger gekennzeichnet sein muss. Es können daher auch Geldgeschenke und Geschenkgutscheine verschenkt werden. Aktuell liegt der Höchstbetrag hierfür bei € 50.

Aufwendungen für betrieblich veranlasste Geschenke an Geschäftsfreunde, Kunden und weitere nicht eigene Arbeitnehmer können nur bis zur Höhe von zusammengerechnet € 50 pro Empfänger und Kalenderjahr steuerlich als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Zu den Kosten eines Geschenks zählen dabei auch die Kosten einer Kennzeichnung des Geschenks als Werbeträger sowie die Umsatzsteuer, sofern das schenkende Unternehmen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Verpackungs- und Versandkosten werden nicht angesetzt. Liegen die Aufwendungen für die Geschenke über € 50, scheitert der Betriebsausgabenabzug. Bei der 50-€-Grenze handelt es sich nicht um einen Freibetrag, sondern um eine Freigrenze. Allerdings ist bei der Prüfung der 50-€-Freigrenze aus Vereinfachungsgründen allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen. Übernimmt der Zuwendende für den Beschenkten die Versteuerung als Einnahme, ist die übernommene Steuer also nicht mit einzubeziehen.

Hinweis: Die 50 € - Grenze findet bei Gegenständen, die ausschließlich beruflich und nicht privat genutzt werden können, keine Anwendung. So darf zum Beispiel ein Arztkoffer für einen Arzt oder ein Spezialwerkzeug für einen Handwerker auch dann steuermindernd abgezogen werden, wenn die Aufwendungen die 50-EUR-Grenze überschreiten.

- Aufzeichnung der Aufwendungen

Die Aufwendungen für Geschenke werden nur dann als Betriebsausgabe anerkannt, wenn sie einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben zeitnah aufgezeichnet werden. Gleichzeitig muss der Name des Empfängers aus der Buchung oder dem Buchungsbeleg zu ersehen sein. Letzteres ist lediglich entbehrlich, wenn im Hinblick auf die Art des Geschenks wie bei Taschenkalendern, Kugelschreibern und wegen des geringen Werts des einzelnen Geschenks die Vermutung besteht, dass die Freigrenze bei dem einzelnen Empfänger im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird.

Nur wenn die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind, sind die Aufwendungen für ein Geschenk als Betriebsausgabe abzugsfähig.

6.2.1.2 Pauschalierungsmöglichkeit, mit der der Zuwendende die Einkommensteuer des Beschenkten pauschal übernehmen kann

Der Zuwendende hat die Möglichkeit einer Pauschalierung mit einem Pauschalsteuersatz von 30 % + Solidaritätszuschlag + Kirchensteuer (§ 37b EStG).
Die Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG findet Anwendung bei Geschenken, aber auch bei Sachzuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin erbrachten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden. Damit werden sämtliche Sachzuwendungen von der Pauschalierungsmöglichkeit erfasst, unabhängig davon, ob der Zuwendende die Geschenkaufwendung nach den oben dargestellten Grundsätzen als Betriebsausgabe abziehen darf. Die Pauschalsteuer ist als Betriebsausgabe nur dann abziehbar, wenn der Schenker die Sachzuwendung in vollem Umfang nach den oben genannten Grundsätzen (insbesondere unter Berücksichtigung der 35-Euro-Grenze) als Betriebsausgabe abziehen kann.

Von § 37b EStG werden nur solche Zuwendungen erfasst, die betrieblich veranlasst und die beim Empfänger dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen. Als Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung wird auf die tatsächlichen Kosten des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer abgestellt.

Für Zuwendungen, die nicht in die Bemessungsgrundlage des § 37b EStG einzubeziehen sind, hat der Zuwendende neben den für den Betriebsausgabenabzug bestehenden Aufzeichnungspflichten zusätzlich durch geeignete Aufzeichnungen darzulegen, dass diese Zuwendungen beim Empfänger nicht steuerbar und steuerpflichtig sind. Die Empfänger der Zuwendungen müssen auf Verlangen der Finanzbehörde genau benannt werden können. Die Pauschalierung kann nicht angewandt werden, soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr insgesamt den Bruttobetrag von € 10.000 übersteigen oder wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung den Betrag von € 10.000 übersteigen.

Beispiel: Erhält ein Geschäftsfreund drei Zuwendungen von je € 4.000, ist die Pauschalierung nicht nur auf die ersten beiden Zuwendungen anwendbar, sondern auch die Hälfte der Aufwendungen für die dritte Zuwendung muss in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden. Erhält ein Geschäftsfreund jedoch eine Zuwendung im Wert von € 12.000, ist die Pauschalierung auf diese Zuwendung insgesamt nicht anwendbar.

Zu beachten ist, dass das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung der Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gegenüber Dritten gewährten Zuwendungen auszuüben ist. Dies verlangt eine einheitliche Handhabung für alle betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, aber auch alle Geschenke unterhalb der 35-€-Freigrenze. Lediglich Sach-

zuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten € 10 nicht übersteigen, sind als Streuwerbeartikel anzusehen und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Gleiches gilt für die Teilnahme an geschäftlich veranlassten Bewirtungen.

Macht der Schenker von der Pauschalierung Gebrauch, ist er verpflichtet, den Beschenkten hierüber zu unterrichten. Durch eine zum 1. Januar 2009 in Kraft getretene Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung sind gemäß § 37b EStG pauschal besteuerte Sachleistungen an Arbeitnehmer von Geschäftsfreunden auch von der Beitragspflicht zur Sozialversicherung freigestellt, soweit die Arbeitnehmer nicht Arbeitnehmer eines mit dem Zuwendenden verbundenen Unternehmens sind.

6.2.2 Versteuerung auf der Seite des Zuwendungsempfängers

Oberhalb der 10-€-Grenze sind die Zuwendungen grundsätzlich als geldwerte Vorteile zu versteuern. Eine Ausnahme hiervon gilt, wenn der Schenker von der Möglichkeit der Pauschalbesteuerung Gebrauch gemacht hat. Durch die Pauschalversteuerung wird der Zuwendungsempfänger aus der Steuerschuldnerschaft entlassen. Dies gilt auch, soweit der Zuwendungsempfänger körperschaftsteuerpflichtig ist.

7. Betriebsveranstaltungen

Für Betriebsveranstaltungen gilt derzeit ein steuerlicher Freibetrag von € 110 pro Veranstaltung.

Die Lohnsteuer bemisst sich dann nur für den Betrag, der über € 110 liegt. Außerdem wird die Vorsteuer nicht erstattet.

Die steuerlichen Vergünstigungen gelten für „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“ wie z. B. Weihnachtsfeiern und Betriebsausflüge. Durch eine solche Veranstaltung erhalten Arbeitnehmer grundsätzlich einen Vorteil, der zum Arbeitslohn gehört. Rein betriebliche, fachliche Veranstaltungen führen nicht zu einer lohnrelevanten Bereicherung der Arbeitnehmer.
.

Von den geselligen Veranstaltungen führen zwei Veranstaltungen pro Jahr nicht zu Arbeitslohn,

- wenn die Teilnahme allen Betriebsangehörigen bzw. Arbeitnehmern einer Abteilung oder eines Standorts offensteht und
- soweit die Zuwendungen des Arbeitgebers für die jeweilige Veranstaltung inklusive Umsatzsteuer den Betrag von € 110 je teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen.
- Die Teilnahme von Nichtarbeitnehmern ist unschädlich, wenn deren Zahl die Teilnehmerzahl der Arbeitnehmer nicht übersteigt.

Wird nur ein beschränkter Teilnehmerkreis eingeladen, darf es sich nicht um eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen handeln. Begünstigt sind jedoch Feiern für alle Mitarbeiter, die ein rundes Arbeitnehmerjubiläum (10, 20, 30, 40, 50 oder 60 Jahre) begehen.

Das BMF-Schreiben stellt klar, dass bei 40-, 50- oder 60-jähriger Betriebszugehörigkeit die Feier schon bis zu fünf Jahre vor dem eigentlichen Jubiläum stattfinden kann. Begünstigt ist auch eine Betriebsveranstaltung, die für eine Organisationseinheit des Betriebs (z. B. Abteilung) durchgeführt wird, wenn alle Arbeitnehmer dieser Organisationseinheit an der Veranstaltung teilnehmen können. Auch eine Feier für alle im Ruhestand befindlichen früheren Arbeitnehmer des Unternehmens ist begünstigt.

Zur Ermittlung der Teilnehmerkosten ab 01.01.2015 zählen sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung. Die Kosten für eine Begleitperson werden dem Arbeitnehmer ebenfalls hinzugerechnet, ohne dass hierfür ein zusätzlicher Freibetrag gewährt wird.

Kosten, die eingerechnet werden müssen:

- Speisen, Getränke, Snacks
- Übernachtungskosten bei mehrtätigen Veranstaltungen
- Fahrtkosten, z.B. für Stadtrundfahrten
- Eintrittskarten, Trinkgelder
- Geschenke
- Aufwendungen für äußeren Rahmen, z.B. Künstler, Musiker, Deko, Raummiete, Kegelbahn etc.
- Zuwendungen an Begleitpersonen
- Security
- Versicherungen
- Sanitäter
- Kosten für Sammeltransporte (Bus)

Nicht einzurechnen sind folgende Kosten:

- (An-)Reisekosten von Außendienstmitarbeitern und Arbeitnehmern von anderen Standorten sowie deren Übernachtungskosten nach § 3 Nr. 16 EStG, sofern sie vom **Arbeitnehmer** organisiert sind
- Eigene Personalkosten für Vorbereitung und Abwicklung
- Rechnerische Selbstkosten des Arbeitgebers (z.B. Lohnbuchhaltung)
-

Ermittlung des Freibetrags

Bei der Berechnung des steuerlichen Freibetrags zählt die Anzahl der tatsächlich Anwesenden und nicht die der Eingeladenen.
Zuwendungen des Arbeitgebers im Rahmen von Betriebsveranstaltungen bleiben bis zu einem Betrag von € 110 je Feier steuerfrei.

BFH (Urteil vom 29.04.2021; Aktenzeichen VI R 31/18)

1. Bei der Bewertung von Arbeitslohn anlässlich einer Betriebsveranstaltung sind alle mit dieser in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen des Arbeitgebers anzusetzen, ungeachtet dessen, ob sie beim Arbeitnehmer einen Vorteil begründen können.

2. Die danach zu berücksichtigenden Aufwendungen (Gesamtkosten) des Arbeitgebers sind zu gleichen Teilen auf die bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer aufzuteilen.
Somit ermittelt sich die Höhe der dem einzelnen Arbeitnehmer gewährten Zuwendungen wie folgt: Alle zu berücksichtigenden Aufwendungen sind zu gleichen Teilen auf alle bei der Betriebsveranstaltung **anwesenden** Teilnehmer aufzuteilen. Der auf eine Begleitperson entfallende Anteil der Aufwendungen ist dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen.

Beispiel:
Die Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung betragen € 10.000. Der Teilnehmerkreis setzt sich aus 75 Arbeitnehmern zusammen, von denen 25 von je einer Person begleitet werden.

Die Aufwendungen sind auf 100 Personen zu verteilen, sodass auf jede Person ein geldwerter Vorteil von € 100 entfällt. Im Anschluss ist der auf die Begleitperson entfallende geldwerte Vorteil dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. 50 Arbeitnehmer haben somit einen geldwerten Vorteil von € 100, der den Freibetrag von € 110 nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist. Bei 25 Arbeitnehmern beträgt der geldwerte Vorteil € 200; nach Abzug des Freibetrags von € 110 ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils € 90.

Die 50-€-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG ist für Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen nicht anwendbar.

Besonderheiten bei der Teilnahme von Firmenfremden

Laut BMF ist die Anwendbarkeit der Regelung auf Leiharbeitnehmer und Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen auch anwendbar. Dies setzt voraus, dass hinsichtlich dieser Personengruppen die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

Versteuerung von Betriebsveranstaltungen

Wie bisher kann der Arbeitgeber den steuerpflichtigen Lohnanteil (dies ist der Betrag, der die 110-€-Grenze übersteigt) aus Anlass von Betriebsveranstaltungen pauschal mit 25 % versteuern. Hinzu kommen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer. Die Pauschalierung führt zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SVEV).

SV-Freiheit bei pauschal versteuerten Betriebsfeiern

Eine verspätete Pauschalversteuerung führt zur Sozialversicherungspflicht und kann somit richtig teuer werden.

Sofern Arbeitgeber die Möglichkeit der Pauschalversteuerung nutzen, sind bestimmte Bezüge in der Sozialversicherung kein beitragspflichtiges Entgelt.
Es ist jedoch entscheidend, zu welchem Zeitpunkt die Pauschalversteuerung erfolgt.

Aus steuerlicher Sicht ist bei pauschal versteuertem Arbeitslohn eine Änderung des Lohnsteuerabzugs auch nach dem 28. Februar des Folgejahres möglich. Denn dies müssen Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung nicht angeben. Dadurch können sie die Lohnsteuerschuld auch Jahre später noch übernehmen.

Für die Sozialversicherungsfreiheit kommt es allerdings entscheidend darauf an, dass die pauschale Besteuerung „mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum" erfolgt.

Dass im Steuerrecht bei der Pauschalbesteuerung anders verfahren werden kann, ändert an der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung nichts. Das wurde von dem Bundessozialgericht am 23.04.2024 entschieden.

Da der Freibetrag nur für zwei Feiern im Jahr herangezogen werden kann, sollten Sie bei mehreren Feiern im Vorfeld entscheiden, welche die teuerste werden könnte. Nur so ist es möglich, die Freibeträge in vollem Umfang zu nutzen.

Sollten Sie also Betriebsfeiern ausrichten und die Kosten pro Mitarbeiter/-in € 110 übersteigen, können Sie nicht abwarten, bis die Buchhaltung erstellt oder sogar der Abschluss gefertigt ist, sondern müssen die entsprechenden Unterlagen sofort an Ihre Lohnsachbearbeiterin bzw. an Ihre Lohnabrechnungsstelle weiterleiten.

8. Bewirtungen von Arbeitnehmern

Nicht steuerpflichtig sind sog. Arbeitsessen, deren Wert beim einzelnen Arbeitnehmer € 60 (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigt. Ein Arbeitsessen in diesem Sinne liegt vor, wenn der Arbeitgeber den Mitarbeitenden anlässlich oder während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse Speisen bis zu dieser Freigrenze unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt (H 19.6 Abs. 2 „Arbeitsessen" LStH).

Kurzübersicht:

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

9. Künstlersozialabgabe-Verordnung

Wer selbstständige Künstler und Publizisten beschäftigt, muss an diese Sozialversicherung, die sog. Künstlersozialabgabe, entrichten.

Der Abgabesatz sinkt im Jahr 2026 auf 4,9 %.

Künstler im Sinne des Künstlersozialversicherungsgesetzes (KSVG) ist, wer Musik, darstellende oder bildende Kunst schafft, ausübt oder lehrt. Hierzu gehören auch Designer sowie die Ausbilder im Bereich Design.

Publizist im Sinne des KSVG ist, wer als Schriftsteller, Journalist oder in ähnlicher Weise publizistisch tätig ist oder Publizistik lehrt.

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 25 KSVG (Auszug):

1. Die Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe sind die Entgelte für die künstlerischen oder publizistischen Werke oder Leistungen, die ein nach § 24 Abs. 1 oder 2 zur Abgabe Verpflichteter im Rahmen der dort aufgeführten Tätigkeiten im Laufe eines Kalenderjahres an selbstständige Künstler oder Publizisten zahlt, auch wenn diese selbst nach diesem Gesetz nicht versicherungspflichtig sind. Bemessungsgrundlage sind auch die Entgelte, die ein nicht abgabenpflichtiger Dritter für künstlerische oder publizistische Werke oder Leistungen zahlt, die für einen zur Abgabe Verpflichteten erbracht werden.

2. Entgelt im Sinne des Absatzes 1 ist alles, was der zur Abgabe Verpflichtete aufwendet, um das Werk oder die Leistung zu erhalten oder zu nutzen, abzüglich der in einer Rechnung oder Gutschrift gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer.

Zur Bemessungsgrundlage gehören demnach alle Zahlungen für publizistische/künstlerische Leistungen wie:

- Honorare, Gagen, Tantiemen
- Sachleistungen
- Lizenzzahlungen
- Auslagen (Telefon und Fracht)
- Nebenkosten (Material, Entwicklung und nicht künstlerische Nebenleistungen)
- Zahlungen aus Kommissionsgeschäften

Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören:

- gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer
- Reisekosten
- steuerfreie Aufwandsentschädigungen (bspw.: Übungsleiterpauschale seit 2021: 3.000,00 EUR/Jahr, bis 2020: max. 2.400,00 EUR/Jahr)
- Zahlungen an Urhebergesellschaften (Gema, VG Wort etc.)
- Zahlungen an juristische Personen (GmbH, AG, e. V., öffentliche Körperschaften und Anstalten)
- Zahlungen an eine Kommanditgesellschaft (KG)
- Zahlungen an eine GmbH & Co. KG
- Zahlungen an eine offene Handelsgesellschaft (OHG)
- Gewinnzuweisungen an Gesellschafter
- Nachträgliche Vervielfältigungskosten (Druckkosten) gehören nicht zum abgabepflichtigen Entgelt, wenn es sich um Leistungen handelt, die für sich genommen nicht künstlerisch sind und erst nach Abschluss der künstlerischen Leistung oder Erstellung des künstlerischen Werkes anfallen und für den Erhalt oder die Möglichkeit zur Nutzung des Werkes nicht erforderlich sind

Durch die Änderung des Vierten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IV) ab 01.01.2015 wird die regelmäßige Überprüfung und Beratung der Arbeitgeber im Hinblick auf die Künstlersozialabgabe sichergestellt und damit erheblich ausgeweitet. Die Prüfungen werden nicht mehr allein von der Deutschen Rentenversicherung (DRV) vorgenommen. Die Künstlersozialkasse (KSK) hat ein eigenes Prüfrecht erhalten, um branchenspezifische Schwerpunktprüfungen und anlassbezogene Prüfungen selbst durchzuführen.

Wer einmal bei der Künstlersozialkasse geführt ist, muss ggf. auch eine Nullmeldung abgeben.

Durch das Künstlersozialabgabestabilisierungsgesetz (KSAStabG) wurde zum 01.01.2015 eine Geringfügigkeitsgrenze eingeführt. Solange die Bemessungsgrundlage für die kumulierten Leistungen aller Künstler/Publizisten an Eigenwerber und Unternehmer, die nach der Generalklausel abgabepflichtig sind, im Jahr 2025 € 700 und ab dem Jahr 2026 € 1.000 nicht übersteigt, gelten die Aufträge kraft Gesetzes als „nur gelegentlich" und unterliegen danach nicht der Künstlersozialabgabe. Diese Regelung gilt nicht rückwirkend.

Die schwierige Frage danach, was „nur gelegentlich" ist, wurde demnach ab 2015 zulasten der Unternehmen beseitigt.

10. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung ab 2026

Die Beiträge und Rechengrößen in der Sozialversicherung für das Jahr 2026 belaufen sich auf (für 2026 gibt es **keine unterschiedlichen Rechengrößen für West und Ost,** da die Rechtskreistrennung bei den Meldungen seit dem 1. Januar 2025 entfallen ist und bundesweit einheitliche Werte gelten):

Versicherungszweig und Zeitraum	West(EUR)
Kranken- und Pflegeversicherung, jährl.	77.400
Kranken- und Pflegeversicherung, monatl. (Versicherungspflichtgrenze)	6.450
Kranken- und Pflegeversicherung, monatl. (Beitragsbemessungsgrenze)	5.812,50
Renten- und Arbeitslosenversicherung, jährl.	101.400
Renten- und Arbeitslosenversicherung, monatl.	8.450

Sachbezugswert für freie Verpflegung

Der monatliche Sachbezugswert für Verpflegung beträgt ab 01.01.2024 bundeseinheitlich **€ 345** monatlich. Dieser Wert gilt auch für Jugendliche und Auszubildende.

Sachbezugswert 2026 in €	Frühstück	Mittagessen	Abendessen	Gesamt
Monatlich	71	137	137	345
Kalendertäglich	2,37	4,57	4,57	11,51

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

Sachbezugswert für freie Unterkunft

Der Sachbezugswert für freie Unterkunft beträgt ab 01.01.2026 bundeseinheitlich **EUR 285,00** monatlich.

Bei der Belegung einer Unterkunft mit mehreren Beschäftigten sowie für Jugendliche bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres und Auszubildende gelten andere Werte. Diese ergeben sich aus § 2 Abs. 3 Sozialversicherungsentgeltverordnung.
Dort steht:

… Der Wert der Unterkunft nach Satz 1 vermindert sich

1. bei Aufnahme des Beschäftigten in den Haushalt des Arbeitgebers oder bei Unterbringung in einer Gemeinschaftsunterkunft um 15 %,

2. für Jugendliche bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres und Auszubildende um 15 % und

3. bei der Belegung
   a) mit zwei Beschäftigten um 40 %,
   b) mit drei Beschäftigten um 50 % und
   c) mit mehr als drei Beschäftigten um 60 %.

11. Verbindlicher Mindestlohn in Gastgewerbebetrieben in Rheinland-Pfalz

Der DEHOGA Rheinland-Pfalz hat mit der NGG zum 01.04.2022 sowohl einen neuen Entgelt- als auch einen neuen Manteltarifvertrag vereinbart. Darin wurden die Rahmenbedingungen für die Beschäftigten im Gastgewerbe wesentlich verbessert. Zum 01.12.2022 wurden wesentliche Bestandteile des Entgelttarifvertrages für allgemeinverbindlich erklärt. Diese Regelungen gelten demnach für alle rheinland-pfälzischen Gastgewerbebetriebe verbindlich.

Die unterste Lohnstufe wird zukünftig immer mindestens 5 % über dem gesetzlichen Mindestlohn liegen. Das betrifft die Stufen BW 1.1 und 1.2 mit einem Stundenlohn von aktuell EUR 13,46 (gültig ab 01.01.2025).

Ab dem 01.01.2026 voraussichtlich mit einem Stundenlohn in Höhe von € 14,60.
Stundenentgelt in der Einstiegs- und Ecklohngruppe

Gültigkeit ab 01.01.2025:

BW 1.1 Einstiegslohngruppe	€ 13,46
BW 3.1 Ecklohngruppe	€ 16,00

Zahlen für 2026 sind noch nicht veröffentlicht.

Monatsentgelt in der Einstiegs- und Ecklohngruppe

Gültigkeit ab 01.01.2025:

BW 1.1 Einstiegslohngruppe	€ 2.274,74
BW 3.1 Ecklohngruppe	€ 2.704,00

Zahlen für 2026 sind noch nicht veröffentlicht.

Ausbildungsvergütungen

Gültigkeit ab 01.04.2024:

1. Ausbildungsjahr	€ 1.100
2. Ausbildungsjahr	€ 1.200
3. Ausbildungsjahr	€ 1.300

Zahlen für 2026 sind noch nicht veröffentlicht.

12. Rentenversicherungsfreiheit für Rentner auf freiwilliger Basis

Bezieher einer Altersvollrente nach Erreichen der Regelaltersgrenze sind – wie bisher – in einer Beschäftigung rentenversicherungsfrei. Ab 01.01.2017 kann ein Altersvollrentner den Verzicht auf die Rentenversicherungsfreiheit erklären und somit vollwertige Rentenversicherungs-beiträge zahlen. Die Beitragszahlungen erhöhen die Rente.

13. Wegfall der Fünftelregelung

Ab Januar 2025 sind die Arbeitgeber nicht mehr für die Fünftelregelung zuständig, sondern die Finanzämter übernehmen die Erstattung des Steuervorteils. Die Fünftelregelung muss von den gekündigten Arbeitnehmern über ihre Steuererklärung beantragt werden.

14. Verpflegungsmehraufwand

Die Pauschalbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen bleiben bei € 14 für eine Abwesenheit von weniger als 24 Stunden und bei € 28 für eine Abwesenheit von 24 Stunden.

Die € 14 gelten auch für den An- und Abreisetag bei mehrtägigen Auswärtstätigkeiten.

15. Förderung dienstlicher Elektro- und Hybridfahrzeuge

Im Gesetz für ein steuerliches Investitionssofortprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschlands gab es auch zwei bedeutsame Änderungen für Elektrofahrzeuge.

So wurde in § 7 (2a) EStG eine arithmetisch-degressive Abschreibung für neu angeschaffte Elektrofahrzeuge aufgenommen. Neue Elektrofahrzeuge, die nach dem 30.06.2025 und vor dem 01.01.2028 angeschafft wurden, können im Jahr der Anschaffung bereits mit 75 % abgeschrieben werden. Im Jahr zwei beträgt die Abschreibung 10 %, in den Jahren drei und vier jeweils 5 % im Jahr fünf 3 % und im Jahr 6 dann noch 2 %.

Weiterhin wurde die Bruttolistenpreisgrenze für die Dienstwagenbesteuerung von Elektrofahrzeugen von € 70.000 auf € 100.000 angehoben. Vollelektrische Pkw, deren Bruttolistenpreis nicht mehr als € 100.000, beträgt, sind demnach bei der Privatnutzung für die Dienstwagenbesteuerung nur mit 0,25 % des Bruttolistenpreises anzusetzen.

Der Entwurf des Achten Gesetzes zur Änderung des Kraftfahrzeugsteuergesetzes wurde am 15.10.2025 vom Bundeskabinett beschlossen. Damit wurde die bereits im Koalitionsvertrag vereinbarte Verlängerung der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung für reine Elektrofahrzeuge von der Bundesregierung umgesetzt. Demnach soll der § 3d Kraftfahrzeugsteuergesetz Neuzulassungen oder Umrüstungen bis Ende 2030 (bisher: Ende 2025) von der Kraftfahrzeugsteuer befreien. Die zehnjährige Steuerbefreiung gilt dann anstelle von bisher Ende 2030 dann bis Ende 2035.

Die private Nutzung eines überwiegend betrieblich genutzten Kraftfahrzeugs muss angesetzt werden für jeden Kalendermonat mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung und einschließlich Umsatzsteuer.

Die Steuerermäßigung der Überlassung eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs gilt für die gesamte Nutzungsdauer, aber nur für Erstinbetriebnahme des jeweiligen Fahrzeugs zwischen 01.01.2019 und 31.12.2030. Die Voraussetzungen, bezogen auf Reichweite und CO2-Ausstoß, werden stufenweise bis 2030 verschärft. In diesen Fällen ist der Zeitpunkt unerheblich, zu dem der Arbeitgeber dieses Fahrzeug angeschafft, hergestellt oder geleast hat. Sollte das betriebliche Fahrzeug vor dem 01.01.2019 vom Arbeitgeber einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen worden sein, wird bei einem Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31.12.2018 nicht ermäßigt besteuert.

Reines Elektrofahrzeug:

Zeitpunkt der erstmaligen Überlassung	Geldwerter Vorteil ab	Voraussetzungen	Beispiele	Höhe der Bemessungsgrundlage
Für **seit** 01.07.2025 angeschaffte Fahrzeuge (gemäß Wachstumschancengesetz)	2024	Keine CO_2-Emissionen **und** Bruttolistenpreis **bis € 100.000**	Reine Elektrofahrzeuge, Elektrofahrräder über 25 km/h (S-Pedelecs)	¼
	2024	Keine CO_2-Emissionen **und** Bruttolistenpreis **über € 100.000**	Reine Elektrofahrzeuge, Elektrofahrräder über 25 km/h (S-Pedelecs)	½
Für **seit** 01.01.2024 angeschaffte Fahrzeuge (gemäß Wachstumschancengesetz)	2024	Keine CO_2-Emissionen **und** Bruttolistenpreis **bis € 70.000**	Reine Elektrofahrzeuge, Elektrofahrräder über 25 km/h (S-Pedelecs)	¼
	2024	Keine CO_2-Emissionen **und** Bruttolistenpreis **über € 70.000**	Reine Elektrofahrzeuge, Elektrofahrräder über 25 km/h (S-Pedelecs)	½
Für **vor** 01.01.2024 angeschaffte oder überlassene Fahrzeuge	2020	Keine CO_2-Emissionen **und** Bruttolistenpreis **bis € 60.000**	Reine Elektrofahrzeuge, Elektrofahrräder über 25 km/h (S-Pedelecs)	¼
	2020	Keine CO_2-Emissionen **und** Bruttolistenpreis **über € 60.000**	Reine Elektrofahrzeuge, Elektrofahrräder über 25 km/h (S-Pedelecs)	½

Hybridfahrzeug:

Zeitpunkt der erstmaligen Überlassung	Geldwerter Vorteil ab	Voraussetzungen	Beispiele	Höhe der Bemessungsgrundlage
01.01.2025 bis 31.12.2030	2025	CO_2-Emissionen höchstens 50 g/km **oder** Mindestreichweite rein elektrisch **80 km**	Hybridfahrzeuge	½
01.01.2022 bis 31.12.2024	2022	CO_2-Emissionen höchstens 50 g/km **oder** Mindestreichweite rein elektrisch **60 km**	Hybridfahrzeuge	½
01.01.2019 bis 31.12.2021	2019	CO_2-Emissionen höchstens 50 g/km **oder** Mindestreichweite rein elektrisch **40 km**	Hybridfahrzeuge	½

16. Geplante Änderung des § 8 EStDV

Paragraf 8 der Einkommensteuerdurchführungsverordnung regelt den sogenannten untergeordneten Wert von eigenbetrieblich genutzten Grundstücken.

Nach dem aktuellen Wortlaut brauchen eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks (relative Grenze) und nicht mehr als € 20.500 (absolute Grenze) beträgt.

In der siebten Verordnung zur Änderung steuerlicher Verordnungen hat das Bundesfinanzministerium einen Referentenentwurf zur Änderung steuerlicher Verordnungen vorgelegt. Es ist beabsichtigt, die relative Grenze durch eine Quadratmeterzahl von höchstens 30 m2 zu ersetzen. Weiterhin ist vorgesehen, die absolute Grenze auf einen Betrag von € 40.000 anzuheben und somit die Preisentwicklung von Immobilien mit zu berücksichtigen. Erfreulicherweise soll dabei zunächst nur die Prüfung anhand der Quadratmetergrenze erfolgen, und erst wenn die 30 m2 überschritten werden, wäre in einem zweiten Schritt die Prüfung anhand der Wertgrenze von € 40.000 vorzunehmen.

17. Degressive Afa für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens § 7 Abs. 2 EStG

Bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, welche nach dem 30.06.2025 und vor dem 01.01.2028 angeschafft oder hergestellt worden sind, können nach § 7 (2) EStG anstatt der linearen Abschreibung nun auch degressiv abgeschrieben werden. Dabei beträgt die degressive Abschreibung bis zu 30 %, denn der anzuwendende Prozentsatz darf höchstens das Dreifache des bei der Absetzung für Abnutzung in gleichen Jahresbeträgen in Betracht kommenden Prozentsatzes betragen.

Somit können Unternehmen neu angeschaffte Maschinen, Geräte oder auch Fahrzeuge bereits im Jahr der Anschaffung mit bis zu 30 % degressiv abschreiben.

18. Ordnungsgemäße Rechnung

Für den Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist es zwingend erforderlich, eine ordnungsgemäße Rechnung über den Umsatz zu besitzen.

Welche Angaben in einer ordnungsgemäßen Rechnung enthalten sein müssen, regelt § 14 Abs. 4 UStG. Sämtliche Pflichtangaben müssen zusammen vorliegen.

Pflichtangaben der Rechnung:
Nr. 1: Name und Anschrift des Leistungsempfängers und des leistenden Unternehmers
Nr. 2: Steuernummer oder USt-ID-Nummer des leistenden Unternehmers
Nr. 3: Ausstellungsdatum
Nr. 4: Fortlaufende Rechnungsnummer
Nr. 5: (Handelsübliche) Leistungsbeschreibung
Nr. 6: Leistungszeitpunkt
Nr. 7: Entgelt
Nr. 8: Steuersatz und Steuerbetrag bzw. Hinweis auf Steuerbefreiung

Hiervon ausgenommen sind sog. **Kleinbetragsrechnungen** von **bis zu € 250** brutto (§ 33 UStDV). Sie müssen mindestens folgende Angaben enthalten:

- Den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
- Das Ausstellungsdatum
- Die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung
- Das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe
- Den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt

Fahrausweise für Personenbeförderungen gelten als Rechnung im Sinne des § 14 UStG, wenn sie folgende Angaben enthalten (§ 34 UStDV):

- Den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
- Das Ausstellungsdatum
- Das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag in einer Summe
- Den anzuwendenden Steuersatz, wenn nicht der ermäßigte Steuersatz nach § 12 Nr.10 UStG anzuwenden ist

Ab dem 01.01.2028 wird eine weitere Pflichtangabe in § 14 Abs. 4 UStG mit aufgenommen:

Soweit der leistende Unternehmer seine Umsätze nach vereinnahmten Entgelten (sog. Ist-Besteuerung) besteuert, muss er darauf auf der Rechnung hinweisen. Dies ist vor dem Hintergrund der ebenfalls zu diesem Zeitpunkt erfolgten Änderung des § 15 UStG notwendig, da Leistungsempfänger in diesen Fällen (Ist-Besteuerung des leistenden Unternehmers) den Vorsteuerabzug erst dann erhalten, wenn die Zahlung auch tatsächlich geleistet worden ist.

19. E-Rechnung

Das Ziel der Einführung der E-Rechnung ist die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetruges.

Grundsätzlich sind ab dem 01.01.2025 E-Rechnungen für Umsätze zwischen Unternehmern (Business-to-Business – B2B) im Inland verpflichtend. In der Übergangsphase der Jahre 2025 bis 2027 gibt es verschiedene Erleichterungen.

Was ist nun eine E-Rechnung?
Es sind Rechnungen, die in einem strukturierten, elektronischen Format vorliegen und konform zur sog. EN 16931 sind. Diese Voraussetzungen erfüllt die sog. XRechnung oder eine Rechnung im sog. ZUGFeRD-2.X-Format. Daneben auch Rechnungen gemäß des EDI-Verfahrens.
Die XRechnung erfüllt die Datenaustauschstandards für elektronische Rechnungen an öffentliche Auftraggeber (Business-to-Government – B2G), sie sind maschinell lesbar, können automatisiert weiterverarbeitet werden und es ist kein Sichtbeleg vorhanden.
Die ZUGFeRD-Rechnung ist ein hybrides Datenformat inkl. Sichtbeleg und eingebetteter strukturierter XML, sie ist maschinell lesbar und eine automatisierte Weiterverarbeitung ist möglich.

Ebenfalls zulässig sollen nach dem BMF-Schreiben vom 15.10.2024 andere europäische Rechnungsformate wie z. B. Factur-X (Frankreich) oder Peppol-BIS Billing sein.

In bestimmten Fällen und der Übergangsfrist bis längstens zum 01.01.2028 sind sonstige Rechnungen zulässig. Sonstige Rechnungen sind Papierrechnungen oder Rechnungen in einem elektronischen Format, das nicht der EN 16931 entspricht. Also zum Beispiel Rechnungen im PDF-Format. Diese Rechnungen sind nicht oder nur bedingt maschinell lesbar, sie beinhalten kein strukturiertes Datenmodell zur elektronisch automatisierten Weiterverarbeitung und sind reine Sichtbelege.

Ab dem 01.01.2025 entfällt der Vorrang der Papierrechnung.

Rechnungsversand:
Bis zum 31.12.2026 dürfen sowohl Papierrechnungen als auch E-Rechnungen versendet werden. Bei anderen elektronischen Formaten (z. B. PDF-Rechnungen) ist die Einwilligung des Empfängers erforderlich.
Ab dem 01.01.2027 bleibt das eben Gesagte für Unternehmen, die 2026 einen Jahresumsatz von weniger als € 800.000 hatten, gültig. Unternehmen, die diesen Umsatz überschritten haben, müssen für B2B-Leistungen E-Rechnungen versenden.

Ab dem 01.01.2028 müssen alle Unternehmen für B2B-Leistungen E-Rechnungen versenden.

Für folgende Fälle ist keine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung vorgesehen:

- Umsätze an Endverbraucher (Business-to-Consumer – B2C): Hier besteht gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 UStG auch weiterhin keine Pflicht zur Ausstellung einer Rechnung.
- Im Ausland steuerbare Umsätze (z. B. ruhende Lieferungen im Reihengeschäft, Werk-/ Montagelieferungen im Ausland)
- Umsätze an im Ausland ansässige Unternehmer
- Umsatz von im Ausland ansässigen Unternehmern
- Steuerfreie Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen

Ausnahmen im B2B-Bereich: Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweise

Rechnungsempfang:
Alle Unternehmer müssen ab dem 01.01.2025 bereit sein, E-Rechnungen nach dem neuen Format zu empfangen und verarbeiten zu können.
In der Umsatzsteuer sind auch Kleinunternehmer, Unternehmer mit umsatzsteuerfreien Umsätzen (Heilberufe, Vermieter von Wohnungen etc.) und Betreiber von PV-Anlagen mit dem 0-Steuersatz.
Für den Empfang reicht ein E-Mail-Postfach aus, d. h., der leistungserbringende Unternehmer muss die Rechnung an eine E-Mail-Adresse versenden können.

20. Kleinunternehmerregelung

Die Kleinunternehmerregelung in Deutschland ist 2026 anzuwenden, wenn der Gesamtumsatz 2025 **€ 25.000** nicht überschritten hat **und** im Jahr 2026 **€ 100.000** nicht überschreitet.

Wer die €-25.000-Grenze im Jahr 2025 nicht überschritten hat, ist im Jahr 2025 **zwingend** als Kleinunternehmer zu behandeln. Überschreitet der Kleinunternehmer nun im Jahr 2026 mit seinem Gesamtumsatz die Grenze von € 100.000, unterliegt er ab diesem Zeitpunkt der Regelbesteuerung. Das heißt, unterjährig ist die Besteuerungsart zu wechseln. Im Folgejahr (2027) ist dann zwingend die Regelbesteuerung anzuwenden, da 2026 die Gesamt-Umsatzgrenze von € 25.000 überschritten wurde.

Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes ist aktuell nicht vorgesehen, dass bei unterjähriger Unternehmensgründung eine Hochrechnung auf das gesamte Jahr erfolgen muss. Das heißt, dass jedes Unternehmen als Kleinunternehmen startet und erst ab Überschreiten der €-100.000-Grenze zur Regelbesteuerung gewechselt werden muss. Im zweiten Jahr nach der Gründung bleibt die Kleinunternehmerregelung anzuwenden, sofern die €-25.000-Grenze im Gründungsjahr nicht überschritten wurde. Ist dies der Fall, ist im zweiten Gründungsjahr die Regelbesteuerung anzuwenden.

Es besteht weiterhin die Möglichkeit, freiwillig nach § 19 Abs. 3 UStG zur Regelbesteuerung zu wechseln. Diese Entscheidung muss bis zum 28./29. Februar des zweiten auf den Besteuerungszeitraum folgenden Kalenderjahres erfolgen und ist fünf Jahre bindend.

Seit dem 01.01.2025 führt der Kleinunternehmer **umsatzsteuerfreie Umsätze** aus und hat deshalb auch **keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug.**

Dem Grunde nach sind Kleinunternehmer von der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreit. Das Finanzamt kann den Kleinunternehmer allerdings dazu auffordern, eine Steuererklärung abzugeben. Weiterhin muss in folgenden Fällen auch der Kleinunternehmer eine Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzamt einreichen:

- Der Kleinunternehmer schuldet die Steuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb.
- Der Kleinunternehmer ist Leistungsempfänger im Reverse-Charge-Verfahren.
- Der Kleinunternehmer ist letzter Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft.
- Der Kleinunternehmer ist Fahrzeuglieferer eines neuen Fahrzeuges.

Der Kleinunternehmer ist weiterhin dazu verpflichtet, in Fällen des Reverse-Charge-Verfahrens als Steuerschuldner die Umsatzsteuer abzuführen, ohne einen Vorsteuerabzug in gleicher Höhe geltend machen zu können.

Der Wechsel zur Regelbesteuerung löst eine sog. **Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG** aus, da wir von umsatzsteuerfreien zu umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen wechseln. Dies betrifft in der Praxis allerdings in der Regel nur Vorgänge mit einer Umsatzsteuer von mehr als € 1.000.

Wie die von Kleinunternehmern gestellten Rechnungen für im Inland ausgeführte Leistungen aussehen müssen, regelt seit dem 01.01.2025 der neu geschaffene § 34a UStDV.

Hinweis: Jeder Kleinunternehmer ist dafür verantwortlich, die Überschreitung der Grenzen selbstständig zu prüfen und zu überwachen.

Die internationale Kleinunternehmerbesteuerung seit 2025:
Der Unternehmer hat die Möglichkeit, die Kleinunternehmerregelung innerhalb der EU grenzüberschreitend in verschiedenen Mitgliedstaaten anzuwenden.

Voraussetzung dafür ist, dass er im Gemeinschaftsgebiet im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als € 100.000 Jahresumsatz erwirtschaftet hat. Sofern er diese Grenze auch im laufenden Jahr nicht überschreitet, unterliegt er den jeweiligen nationalen Bestimmungen der Kleinunternehmerbesteuerung in den Mitgliedstaaten.
Es wird eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer erteilt und er ist dazu verpflichtet, die Umsätze zur Kontrolle der Umsatzgrenze in einem besonderen Meldeverfahren (§ 19a UStG) an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu melden.

Sofern der Unternehmer nur Umsätze im Inland ausführt oder in anderen Mitgliedstaaten nicht die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nimmt, muss er das besondere Meldeverfahren nicht beachten. Er muss sich dann allerdings in den anderen Mitgliedstaaten registrieren und die Umsätze dort den Regelungen der normalen Besteuerung unterwerfen.

Die Meldungen im besonderen Meldeverfahren sind bis zum 30.04., 31.07., 31.10. und 31.01. für das jeweils zuvor abgelaufene Quartal über eine amtlich bestimmte Schnittstelle zu erledigen. Die Teilnahme ist beim BZSt über ebendiese Schnittstelle zu beantragen.
Sofern sich die Voraussetzungen verändern, ist dies dem BZSt unverzüglich über die eben genannte Schnittstelle zu melden.

Achtung:
Sobald die €-100.000-Grenze überschritten wird, muss dies innerhalb von 15 Tagen nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz an das BZSt gemeldet werden und es kann die Kleinunternehmerbesteuerung unionsweit nicht mehr angewendet werden.
Sofern die Voraussetzungen in den einzelnen Mitgliedstaaten erfüllt sind, kann der Unternehmer dort die Kleinunternehmerregelung zu den dort geltenden Regelungen in Anspruch nehmen. Dabei ist es nicht Voraussetzung, dass der Unternehmer auch in Deutschland der Kleinunternehmerregelung unterliegt.

Beispiel:
Ein nebenberuflich tätiger Rechtsanwalt aus Deutschland erzielt regelmäßig insgesamt € 75.000 Umsatz, davon im Inland € 35.000. Im März 2026 berät er einen Unternehmer für dessen Unternehmen in Frankreich.
Im Inland erzielt er umsatzsteuerpflichtige Umsätze, da er die Kleinunternehmerregelung nicht anwenden darf (er überschreitet die neue €-25.000-Grenze). Innerhalb der EU kann er die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen, da er mit € 75.000 Umsatz im Vorjahr unter € 100.000 lag. Sofern er die Voraussetzungen der Regelungen für Kleinunternehmer in Frankreich erfüllt, eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer besitzt und am Verfahren gemäß § 19a UStG teilnimmt, kann er die Beratung im März in Frankreich steuerfrei ausführen.

Achtung:
Die geänderte Besteuerung für Kleinunternehmer innerhalb der EU kann Einfluss auf den Vorsteuerabzug im Inland haben! Für eindeutig zuordenbare Rechnungen entfällt der Vorsteuerabzug insgesamt. Bei gemischten Kosten muss eine Vorsteueraufteilung vorgenommen werden.

21. Umsatzsteuer-Voranmeldung

Wenn ein Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit neu aufnimmt, musste er bislang seine Umsatzsteuer-Voranmeldung im Jahr der Gründung und im folgenden Jahr immer monatlich beim Finanzamt einreichen. Diese Regelung ist für die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026 ausgesetzt.

Ob der **Gründer** seine Umsatzsteuer-Voranmeldung monatlich oder vierteljährlich einzureichen hat, richtet sich nunmehr nach den allgemeinen Grenzen zur Abgabe der Voranmeldungen.

Wenn die voraussichtliche Steuer für das Gründungsjahr mehr als € 9.000 betragen wird, sind **monatlich** Umsatzsteuer-Voranmeldungen beim Finanzamt einzureichen. In allen anderen Fällen erfolgt die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen **quartalsweise.** Eine Befreiung von der Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen ist nach den Vorgaben der Finanzverwaltung auch bei einer voraussichtlichen Steuer von bis zu € 2.000 nicht möglich.

Für das Folgejahr sind Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich einzureichen, wenn die Steuer für das Vorjahr mehr als € 9.000 betragen hat. Falls die Steuer weniger als € 2.000 beträgt, kann der Unternehmer von der Einreichung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreit werden. Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht für Gründungsfälle im zweiten Geschäftsjahr. In allen anderen Fällen erfolgt die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung quartalsweise. Dabei ist jedoch zu beachten, dass, wenn die Tätigkeit nur in einem Teil des Vorjahres ausgeübt wurde, die Steuer auf eine Jahressteuer hochzurechnen ist.

Beispiel:
A nimmt seine gewerbliche Tätigkeit am 01.07.2026 auf und schätzt seine Steuer auf € 7.000. Diese Steuer wird auch tatsächlich für das Jahr 2026 fällig.
Für 2026 hat A quartalsweise seine Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen, da er voraussichtlich unter € 9.000 bleibt.
Für 2027 hat A die Umsatzsteuer-Voranmeldung monatlich abzugeben, da die im Vorjahr gezahlte Steuer auf das Jahr hochgerechnet mehr als € 9.000 beträgt (€ 7.000 / 6 Monate x 12 Monate = € 14.000).

Bei **Einnahme-Überschuss-Rechnern** ist die Zahlung der Umsatzsteuer-Voranmeldung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Hierbei ist insbesondere über den Jahreswechsel der sog. 10-Tages-Zeitraum zu beachten. Demnach sind regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (wie z. B. Miete oder auch die Umsatzsteuer-Vorauszahlung) dem Kalenderjahr als Betriebsausgabe zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Dies ist insbesondere bei erteiltem Lastschrifteinzug ein Streitthema. Nach der Auffassung des FG Sachsen aus dem Jahr 2019 ist es grundsätzlich so, dass die Zahlung der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum am 10. des Folgemonats (= gesetzlicher Fälligkeitstag) fällig wird und bei ausreichender Deckung des Kontos auch an diesem Tag als bewirkt gilt. Fraglich bleibt, wie es sich verhält, wenn der 10. auf ein Wochenende oder einen Feiertag fällt. Die Frist zur Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung verschiebt sich in diesen Fällen auf den nächsten Werktag (z. B. den 11.01.). Wenn nun auf den 11.01. (fristgerecht) die Umsatzsteuer-Voranmeldung eingereicht wird, kann die Steuer ja nicht schon vor Abgabe/Festsetzung fällig werden. Folglich wäre dann die Betriebsausgabe dem Folgejahr zuzurechnen.

22. Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung

Die **Umsatzsteuererklärung** für den Veranlagungszeitraum **2025** ist bis zum 31.07.2026 beim Finanzamt einzureichen. Bei **steuerlicher Beratung** ist die Umsatzsteuererklärung **2025** nach § 149 Abs. 3 AO bis zum 31.05.2025 beim Finanzamt einzureichen. Da dieser Termin auf das Wochenende fällt, verschiebt sich die Abgabefrist auf den **01.03.2027.** Die Umsatzsteuererklärung **2024** ist bei steuerlicher Beratung bis zum **30.04.2026** beim Finanzamt einzureichen.

Bei **verspäteter Abgabe** der Steuererklärung wird ein Verspätungszuschlag gemäß § 152 Abs. 2 AO festgesetzt. Er beträgt für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer, mindestens jedoch € 25 für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung.

Der Verspätungszuschlag wird **für jede Steuerart** gesondert festgesetzt.
Beispiel:
Die Umsatzsteuererklärung 2025 eines steuerlich beratenen Steuerpflichtigen wird erst am 28.05.2027 beim Finanzamt eingereicht. Der festzusetzende Verspätungszuschlag beträgt mindestens € 75, da die Verspätung drei angefangene Monate zu je € 25 umfasst.

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

Das Finanzamt ist dazu berechtigt, Steuererklärungen bevorzugt vorab anzufordern. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn in der Vergangenheit die Abgabefrist regelmäßig überschritten wurde.

23. Prüfung von USt-ID-Nummern bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Damit eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, ist es u.a. erforderlich, dass gewisse **Dokumentationspflichten** erfüllt sind. Insbesondere ist der Nachweis darüber zu führen, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist.
Die Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb auf der Seite des Leistungsempfängers wird von diesem geschuldet.

Bei der Neuanlage des Kunden ist die ausländische USt-Id-Nummer des Leistungsempfängers **qualifiziert zu prüfen.** Dabei ist aufzuzeichnen, dass die USt-Id-Nummer gültig ist und zum Leistungsempfänger gehört. Diese Prüfung kann z.B. über das Bundeszentralamt für Steuern (www.bzst.de) erfolgen. Falls dies zu keinem Ergebnis führt, kann man auch über https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/ die Abfrage anstoßen. Viele Tools zur Rechnungsschreibung unterstützen einen dabei.

Künftig soll die Prüfung auch **bei jeder weiteren Lieferung** an den Kunden erfolgen. Manche der eben genannten Tools sind in der Lage, dabei automatisiert zu unterstützen. Wenn viele solcher Umsätze ausgeführt werden, ist dies sicherlich eine gute und effektive Erleichterung.

24. Umsätze in der (System-)Gastronomie

Umsätze in der Gastronomie – ein Thema, welches in den vergangenen Jahren geprägt von vielen Änderungen und Besonderheiten war.

Eine der zentralen, immer wieder gestellten Fragen war:
Liegt nun eine Lieferung von Lebensmitteln zum ermäßigten Steuersatz von 7 % vor oder handelt es sich um eine sonstige (Dienst-) Leistung zum Regelsteuersatz von 19 %?

Es wurde sich des Öfteren höchstrichterlich gestritten, wie man nun die Dienstleistung von der reinen Lieferung von Lebensmittel abgrenzt.

Aktuell stellt sich die folgende Frage:
Wie ist ein vom Kunden gezahlter Gesamtpreis für einen Außer-Haus-Verkauf in zwei Teile, nämlich die Speise und das Getränk, aufzuteilen? Unter Außer-Haus-Verkauf wird die Mitnahme des Gerichts zum Verzehr außerhalb des gastronomischen Betriebes verstanden.

In diesem Zusammenhang ist wichtig, dass man nicht von einer Haupt- und einer Nebenleistung ausgehen kann, da die Speisen und das Getränk nicht so eng miteinander verknüpft sind, dass man von einer untrennbaren Leistung ausgehen könnte. Es liegen also zwei eigenständige Leistungen vor. Gleichzeitig gibt es aber auch immer wieder Fälle, in denen eine einheitliche Leistung ausnahmsweise angenommen wird. Dies wird damit begründet, dass die einzelnen Faktoren *„bei natürlicher Betrachtung hinter dem Ganzen zurücktreten"*.

Der Kunde hat in der System-Gastronomie immer die Wahl, ein Getränk oder eine Speise einzeln oder eben gemeinsam als Menü zu bestellen. Jeder Bestandteil des Menüs erfüllt einen eigenen Zweck und ist deshalb eine eigenständige Leistung. Demnach ist der Gesamtpreis sachgerecht auf die einzelnen Leistungen aufzuteilen. Grundsätzlich kann eine Aufteilung nach den Verkaufspreisen vorgenommen werden.

Der BFH hatte nun zu entscheiden, ob die sog. **Food-and-Paper-Methode** (F&P-Methode) eine einfache und sachgerechte Aufteilungsmethode ist. Im zu entscheidenden Fall hatte die Franchise-Geberin eine Aufteilung nach dem Wareneinsatz vorgenommen. Diese Ermittlung erfolgte automatisiert im Kassensystem. Der BFH ist zu dem Schluss gekommen, dass die F&P-Methode aus verschiedenen Gründen **keine zulässige Aufteilungsmethode** darstellt.

In der Praxis besteht das Problem, dass viele Gastronomiebetriebe gar keine Aufteilung des Gesamtpreises vornehmen und das Entgelt mit einem einzigen Steuersatz belegt wird. Wenn das Gesamtentgelt mit dem ermäßigten Steuersatz belegt wurde, führt dies in Außenprüfungen regelmäßig zu Nachzahlungen. Ebenso problematisch ist es, wenn das Gesamtentgelt mit dem Regelsteuersatz besteuert wurde und dies in der Rechnung offen ausgewiesen wurde. Dann ist diese überhöhte Umsatzsteuer voraussichtlich gemäß § 14c UStG an das Finanzamt zu zahlen. Sofern ein Unternehmer diese Lieferung/Leistung für sein Unternehmen bezieht, besteht insofern keine Vorsteuerabzugsberechtigung.

In den beschriebenen Fällen ist es also wichtig, eine sachgerechte Aufteilungsmethode zu finden und im Kassensystem zu hinterlegen. Gemäß dem UStAE gilt grundsätzlich Folgendes:
„(…) Bestehen mehrere sachgerechte, gleich einfache Aufteilungsmethoden, kann der Unternehmer zwischen diesen Methoden frei wählen. Bietet der Unternehmer die im Rahmen des Gesamtverkaufspreises erbrachten Leistungen auch einzeln an, ist der Gesamtverkaufspreis grundsätzlich nach dem Verhältnis der Einzelverkaufspreise aufzuteilen. (…)"
Der BFH hat jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die *„einfachstmögliche Bewertungsmethode"* angewendet werden soll.

Sofern Sie solche Gesamtumsätze ausführen, ist es wichtig, die Wahl der Methode mit dem Steuerberater abzustimmen und bei Abweichung von der „Einzelpreis-Methode" eine Dokumentation über die Ermittlung zu erstellen.

Geplante Gesetzesänderung ab 01.01.2026
Nachdem der Umsatzsteuersatz für Speisen in der Gastronomie während der Corona-Pandemie vorübergehend vom 01.07.2020 bis zum 31.12.2023 auf den ermäßigten Steuersatz herabgesetzt wurde, soll dieser nun ab dem 01.01.2026 dauerhaft auf 7 % gesenkt werden.

Sofern dies verabschiedet wird, müssen entsprechende Vorkehrungen und Änderungen im Kassensystem erfolgen und auch bei der Einlösung von in der Vergangenheit ausgestellten Gutscheinen ist sorgfältig zu schauen, ob und wenn ja, welche Korrekturen bei der Umsatzsteuer vorzunehmen sind. Ebenso gilt es, Besonderheiten bei Umsätzen zu Silvester zu beachten. Bitte besprechen Sie dies entsprechend mit Ihrem steuerlichen Berater.

25. Durchschnittssatzbesteuerung für Land- und Forstwirte

Diese ist geregelt in § 24 UStG und ist eine **Vereinfachungsregelung,** die den Aufwand mit der Umsatzsteuer für die Land- und Forstwirte verringern soll. Die Durchschnittssatzbesteuerung kann angewendet werden, wenn der **Gesamtumsatz** im **vorangegangenen Kalenderjahr** nicht mehr als € 600.000 betragen hat. Die Ermittlung des Gesamtumsatzes erfolgt nach den gleichen Grundsätzen wie bei der Kleinunternehmerregelung.

Normalerweise führen Unternehmer die Differenz zwischen der Umsatzsteuer auf ihre Lieferungen oder Leistungen und der Umsatzsteuer aus den empfangenen Lieferungen und (Dienst-)Leistungen, die sog. Vorsteuer, an das Finanzamt ab. Dies ist gelegentlich kompliziert und mit Arbeit verbunden.

Stattdessen dürfen Land- und Forstwirte einen **Durchschnittssatz** verwenden.

In der Praxis stellt der Land-/Forstwirt seinen Kunden diesen Durchschnittssatz in Rechnung. Er muss ihn nicht an das Finanzamt abführen, da dieser als pauschaler Ausgleich für die in den bezogenen Lieferungen und (Dienst-)Leistungen enthaltene Umsatzsteuer angenommen wird. Das heißt, es müssen **keine Umsatzsteuer-Voranmeldungen** eingereicht werden.

Die Ausnahme bilden hierbei u. a. bestimmte Sägewerkserzeugnisse sowie alkoholische Getränke und Umsätze aus Straußwirtschaften (Zahllast an das Finanzamt: 19 % Umsatzsteuer – 7,8 % Vorsteuer = 11,2 %).

Die Höhe des Durchschnittssatzes bestimmt sich nach der Art der erbrachten Lieferungen:
Forstwirtschaftliche Erzeugnisse: **5,5 %**
Landwirtschaftliche Produkte: **7,8 %**

26. Änderungen bei der Umsatzsteuer für 2026

Aufhebung der sog. **„Umsatzsteuerlagerregelung“** zum 01.01.2026:

Diese Änderung ist bereits beschlossen und tritt zum 01.01.2026 in Kraft. Offen ist allerdings, wie mit den am 31.12.2025 im Lager befindlichen Gegenständen zu verfahren ist.

Im „Jahressteuergesetz 2025“ sind folgende Änderungen vorgesehen:

Der Umsatzsteuersatz auf **Speisen** soll dauerhaft auf **7 %** gesenkt werden, um die Gastronomiebetriebe zu entlasten. Näheres dazu finden Sie im Abschnitt 25 „Umsätze in der (System-)Gastronomie“.

Zum Redaktionsschluss ist das „Jahressteuergesetz 2025“ noch nicht verabschiedet und Änderungen können noch erfolgen.

27. Behaltensfrist für die Erbschaftsteuerfreiheit von selbst genutztem Wohneigentum

Gilt die Behaltensfrist bei geerbten Wohnimmobilien auch im Falle unverschuldeter Umstände, die den Erben an der Selbstnutzung hindern? Dazu gibt es zwei interessante, noch nicht abgeschlossene Verfahren.

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

In einem anderen Fall (II R 18/20) hat die Erbin das Haus vor Ablauf der 10 Jahre abreißen lassen. Auch hier wurde die Steuerfreiheit rückwirkend versagt. Dass bauliche Mängel vorhanden waren und die Dame aufgrund gesundheitlich bedingter Probleme beim Treppensteigen das Obergeschoss nicht nutzen konnte, wurde vom Finanzgericht Düsseldorf nicht als Grund für die Fortführung der Steuerfreiheit akzeptiert.

Während die Finanzgerichte die einzig akzeptable Begründung darin gesehen haben, dass der Erbe überhaupt nicht mehr in der Lage sein kann, einen eigenen Haushalt zu führen, reicht es dem BFH aus, wenn es dem Erben aus objektiven Gründen nicht zuzumuten ist, das Familienheim weiterhin selbst zu nutzen. Ist dies der Fall, spricht für den BFH grundsätzlich nichts dagegen, dass der Erbe seinen Haushalt in einer anderen Wohnung weiterführt und die Steuerfreiheit behält.

Zumutbar ist es, wenn die Haushaltsführung mithilfe von externen Pflegediensten oder anderweitiger Unterstützung im Familienheim möglich ist. Die Pflegebedürftigkeit allein ist keine Rechtfertigung, das geerbte Heim unter Fortsetzung der Steuerfreiheit aufzugeben. In dem Zusammenhang sind allerdings negative Prognosen über die Entwicklung des Gesundheitszustandes zu berücksichtigen. Im Übrigen gilt die Zumutbarkeitsvermutung auch für den baulichen Zustand des Gebäudes, bei dem Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitserwägungen zum Tragen kommen.
Die Beweislast liegt beim Erben.

Beide Fälle wurden an die zuständigen Finanzgerichte zurückgewiesen, um die konkreten Hintergründe mit Blick auf die Zumutbarkeit zu ermitteln.

28. Erbfallkostenpauschale ab 2025 auf € 15.000 erhöht – wer darf sie beanspruchen?

Ab 2025 kann bei der Erbschaftsteuererklärung gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG für Nachlassverbindlichkeiten insgesamt ein Betrag in Höhe von € 15.000 ohne Nachweis abgezogen werden (sog. Erbfallkostenpauschale). Diese soll unter anderem die Kosten für die Bestattung des Erblassers sowie die Kosten, die dem Erwerber unmittelbar im Zusammenhang mit der Abwicklung, Regelung oder Verteilung des Nachlasses oder mit der Erlangung des Erwerbs entstehen, abdecken. Der Begriff solcher Nachlassregelungskosten ist dabei grundsätzlich weit auszulegen.

Mit Urteil vom 01.02.2023 (II R 3/20) hatte der BFH entschieden, dass die Erbfallkostenpauschale neben dem Vorerben auch vom Nacherben in Anspruch genommen werden darf. Beide verwirklichen erbschaftsteuerrechtlich den Besteuerungstatbestand für einen Erwerb von Todes wegen. Während zivilrechtlich der Vorerbe und der Nacherbe zwar nacheinander, aber beide vom ursprünglichen Erblasser erben, gilt nach § 6 Abs. 1 ErbStG der Anfall der Nacherbschaft grundsätzlich als Erwerb vom Vorerben. Anders ausgedrückt wird der Nacherbe zum Erben des Vorerben.

Der BFH betont im Urteil noch einmal, dass diese Pauschale für jeden Erbfall nur einmal zu gewähren ist, namentlich für mehrere Miterben nur einmal. Da allerdings Vor- und Nacherben – anders als Miterben – nicht nebeneinander, sondern nacheinander erben und dies somit als zwei getrennte Erbfälle zu betrachten ist, kann der Pauschbetrag in diesem Fall zweimal angesetzt werden. Weiterhin wird betont, dass der Betrag gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 2 ErbStG ohne Nachweis in Anspruch genommen werden kann. Ein Nachweis ist nur zu erbringen, wenn der Erwerber für die in § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 genannten Kosten höhere Aufwendungen als € 15.000 geltend macht.

Aktuell ist beim BFH in diesem Zusammenhang noch ein anderes Verfahren anhängig (Az. des BFH: II R 25/23). Es geht dabei um die Frage, ob die Erbfallkostenpauschale auch von einem Vermächtnisnehmer in Anspruch genommen werden kann. Das Finanzgericht hatte dies in der Vorinstanz bejaht. Zum Erwerb des Todes wegen gehören nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 ErbStG auch die sonstigen Erwerbe, auf die die für Vermächtnisse geltenden Vorschriften des bürgerlichen Rechts Anwendung finden. Damit sind nach Ansicht des Gerichts Vermächtnisse und folglich auch Vermächtnisnehmer in die Regelung des § 10 Abs. 5 ErbStG eingeschlossen. Hier bleibt nun abzuwarten, wie der BFH darauf reagiert.

29. Berücksichtigung von Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit einer Erbauseinandersetzung als Nachlassverbindlichkeiten

Bei der Ermittlung der erbschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage sind gemäß § 10 Abs. 5 ErbStG Nachlassverbindlichkeiten zu berücksichtigen. Dabei ist es nicht immer einfach zu entscheiden, welche Kosten überhaupt zu den Nachlassverbindlichkeiten gehören, da der Gesetzgeber zwischen „echten" Nachlassverbindlichkeiten, Nachlassregelungskosten und Nachlassverwaltungskosten unterscheidet.

In diesem Zusammenhang hatte das Finanzgericht Köln über einen interessanten Fall zu entscheiden (FG Köln, Urteil vom 09.02.2023, 7 K 1362/21):

Der Kläger hat zusammen mit seinem Bruder einige Immobilien des Vaters geerbt. Aufgrund des zerrütteten Verhältnisses zwischen den beiden Brüdern kam es zu diversen Rechtsstreitigkeiten, die zur Auflösung der Erbengemeinschaft und Zwangsversteigerung der Immobilien führten. Der Kläger hatte sich in der Sache an eine Rechtsanwaltskanzlei gewandt und die entstandenen Beratungskosten im Rahmen der Erbschaftsteuererklärung als Nachlassverbindlichkeiten geltend gemacht. Dies erkannte das Finanzamt nicht an, da die Kosten nicht in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Erfüllung des Erblasserwillens stünden. Aufwendungen, die auf einem eigenen Willensentschluss des Erben beruhen würden, seien keine Nachlassregelungskosten.

Die hiergegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das FG Köln erkannte die Rechtsberatungskosten im Zusammenhang mit den Teilungsversteigerungsverfahren und der Erbauseinandersetzung als unmittelbare Kosten der Nachlassverteilung im Sinne des § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 1 ErbStG an. Dabei waren die Streitigkeiten zwischen dem Kläger und seinem Bruder unerheblich, auch wenn es wohl aus diesem Grund zu den Teilungsversteigerungsverfahren und nicht zu einem freihändigen Verkauf der Grundstücke gekommen ist.

Eine Einschränkung, die das FG Köln in diesem Urteil feststellte, sei hier aber noch erwähnt: Die Kosten für Rechtsstreitigkeiten bezüglich der Vermietung von Nachlassgegenständen gehören zur Nachlassverwaltung und stellen somit nicht abzugsfähige Nachlass-verwaltungskosten gemäß § 10 Abs. 5 Nr. 3 Satz 3 ErbStG dar.

Die Revision wurde zugelassen und das Verfahren ist noch immer seit 19.05.2023 beim BFH anhängig (Az. II R 10/23).

30. Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft als Schenkung

Nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG gilt als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwendender) an die Gesellschaft erlangte.

In diesem Zusammenhang hatte der BFH in seinem Urteil vom 10.04.2024, II R 22/21, über folgenden Sachverhalt zu entscheiden:

Der Kläger, seine drei Kinder, sein Bruder A und dessen zwei Kinder sowie sein Bruder B und dessen zwei Kinder sind Erben der D zu je 1/10. Zum Nachlass gehört ein Geschäftsanteil mit einem Nennbetrag von € 9.000 an der T GmbH, deren Stammkapital € 27.000 betrug. Die übrigen Geschäftsanteile hielt die H KG, an der neben einer Komplementärin ohne vermögensmäßige Beteiligung der Kläger und seine beiden Brüder als Kommanditisten beteiligt waren.

Nachdem die Miterben gemeinschaftlich den durch den Erbfall erworbenen Anteil an der T GmbH zu einem Kaufpreis von € 300.000 an die T GmbH veräußert hatten, stellte das zuständige Finanzamt den Wert des veräußerten Geschäftsanteils mit € 1.819.176 fest.
Aufgrund der Differenz zwischen dem festgestellten Wert und dem vereinbarten Kaufpreis ging das Finanzamt von Schenkungen im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG der nicht an der H KG beteiligten Miterben zugunsten der Kommanditisten der H KG aus und setzte Schenkungsteuer gegen den Kläger fest.

Den Wert des jeweiligen Erwerbs ermittelte das Finanzamt ausgehend vom Unterschiedsbetrag zwischen dem festgestellten Wert des Geschäftsanteils und dem vereinbarten Kaufpreis in Höhe von € 1.519.176, der zu je 1/10 auf die zuwendenden Miterben entfalle und von diesen zu je 1/3 den bedachten Kommanditisten zugewandt worden sei, mit jeweils € 50.639. Die Steuerbegünstigungen nach §§ 13a, 13b ErbStG wurden nicht gewährt.

Der Kläger legte erfolglos Einspruch ein und erhob im Anschluss Klage, welche jedoch vom Finanzgericht als unbegründet zurückgewiesen wurde. Dagegen richtet sich die Revision des Klägers, mit der er die Verletzung des § 7 Abs. 8 Satz 1 und der §§ 13a, 13b ErbStG rügt. Es fehle an einer „Leistung" im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG, da der Erwerb eigener Anteile durch die T GmbH nicht den Wert des Gesellschaftsvermögens erhöhe. Die T GmbH erwerbe keinen Vermögenswert, der ihr nicht ohnehin zustehe.
Ohne eine Vermögensmehrung bei der Gesellschaft könne es auch zu keiner Werterhöhung der mittelbaren Beteiligung des Klägers an der T GmbH als Kommanditist der H KG kommen.

Der BFH hält die Revision für begründet. Dies führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das Finanzgericht. Dieses hat den § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG unzutreffend ausgelegt, da es davon ausgegangen ist, dass die vorausgesetzte Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft „denklogisch" mit dem Wert des teilweisen unentgeltlich auf die Gesellschaft übertragenen Geschäftsanteils korrespondiert. Der BFH konnte in der Sache nicht selbst entscheiden, ob es tatsächlich zu einer Werterhöhung der Gesellschaftsanteile gekommen ist, da das Finanzgericht hierzu keine konkreten Feststellungen getroffen hatte.

Im Folgenden haben wir Ihnen die wichtigsten Punkte des Urteils zusammengefasst:

- Leistung im Sinne des § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG ist jedes Tun, Dulden oder Unterlassen, das die Hingabe von Vermögen bewirkt. Auch die Abtretung eines Anteils an einer Kapitalgesellschaft an diese selbst erfüllt den Leistungsbegriff.
- § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG fingiert eine Schenkung. Die Freigebigkeit der Leistung an die Gesellschaft ist anders als beim Grundtatbestand des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG nicht Voraussetzung für die Steuerbarkeit. Maßgebend ist allein die Werterhöhung von Anteilen der Gesellschaft, die ein unmittelbar oder mittelbar beteiligter Gesellschafter durch die Leistung des Zuwendenden an die Gesellschaft erlangt.
- Die Werterhöhung ist nach den Regeln des § 11 BewG zu ermitteln. Dabei ist der gemeine Wert des Anteils des Bedachten von der Leistung an die Gesellschaft mit dem gemeinen Wert dieses Anteils nach der Leistung zu vergleichen.
- Der gemeine Wert der (teil-)unentgeltlichen Leistung bildet die Obergrenze für die Werterhöhung des Anteils nach § 7 Abs. 8 Satz 1 ErbStG.
- Eine Begünstigung nach den §§ 13a, 13b ErbStG kann für die Werterhöhung nicht gewährt werden.

31. Begünstigungstransfer bei der Erbschaftsteuer

Im Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) sind u. a. folgende Steuerbegünstigungen geregelt:

- für das selbst genutzte Familienheim (§ 13 Abs. 1 Nr. 4c ErbStG)
- für das Betriebsvermögen (§ 13a ErbStG)
- für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke (§ 13c a. F. bzw. § 13d n. F. ErbStG)

Der BFH hatte in folgendem Fall zu entscheiden, ob die Erbauseinandersetzung für die Anwendung der vorgenannten Steuerbegünstigungen zu berücksichtigen ist:

Die Eltern des Klägers starben im Dezember 2015. Zum Nachlass gehörten u. a. verschiedene Grundstücke sowie Unternehmensbeteiligungen an einer GmbH & Co. KG und der entsprechenden Komplementär-GmbH. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 02.03.2018 die Erbschaftsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung fest. Dabei wurden für die KG-Anteile, für einzelne Grundstücke sowie für die vom Kläger nach dem Erbfall bewohnte Wohnung Begünstigungen gemäß den §§ 13, 13a und 13d ErbStG gewährt.

Im Jahr 2018 übertrugen der Kläger und sein Bruder untereinander zum Zwecke der Erbauseinandersetzung mehrere Grundstücke. Weiterhin übertrug der Bruder die geerbten KG-Anteile unentgeltlich auf den Kläger. Für die Übertragung der GmbH-Anteile leistete der Kläger eine Abfindung an seinen Bruder. Im Ergebnis erhielt der Bruder ein Grundstück und der Kläger die Gesellschaftsbeteiligungen und die anderen Grundstücke jeweils zum Alleineigentum.

Zwecks neuer Zuordnung der erbschaftsteuerrechtlichen Begünstigungen aufgrund der Erbauseinandersetzung beantragte der Kläger die Änderung des Erbschaftsteuerbescheids. Das Finanzamt lehnte die Änderung mit der Begründung ab, eine Erbauseinandersetzung müsse zeitnah nach dem Erbfall erfolgen, um steuerlich berücksichtigt werden zu können. Als zeitnah werde dabei ein Zeitraum von 6 Monaten angesehen (H E 13a.11 ErbStH). Der hiergegen gerichtete Einspruch des Klägers wurde zunächst vom Finanzamt als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzgericht gab der nachfolgenden Klage statt.

Der BFH hat mit Urteil vom 15.05.2024 (II R 12/21) entschieden, dass dem Kläger die Steuerbegünstigungen aufgrund des sogenannten Begünstigungstransfers zu gewähren sind. Voraussetzung ist, dass die Vermögenswerte im Rahmen der Teilung des Nachlasses übertragen werden. Die Begünstigung wirkt nur insoweit, als im Gegenzug nicht begünstigtes Vermögen hingegeben wird. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung ist eine zeitliche Beschränkung für die Teilung des Nachlasses in § 13b Abs. 3 ErbStG a. F. nicht vorgesehen. Ausreichend ist, dass ein innerer Zusammenhang zum Erbfall besteht. Beruht der Entschluss, den Nachlass zu teilen und dabei begünstigtes Vermögen gegen nicht begünstigtes Vermögen zu übertragen, hingegen auf einer neuen Willensbildung der Erbengemeinschaft, die den Nachlass zunächst willentlich ungeteilt belassen hat, erfolgt die Übertragung nicht im Rahmen der Teilung des Nachlasses und der Begünstigungstransfer ist ausgeschlossen.

Ob die Übertragung im Rahmen der Teilung des Nachlasses erfolgt, ist im Wege der Auslegung des zugrunde liegenden Erbteilungsvertrags unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Der zeitliche Abstand zwischen dem Anfall des Nachlasses und der Übertragung der Vermögensgegenstände bildet nur ein Indiz dafür, ob die Übertragung noch im Rahmen der Teilung des Nachlasses erfolgt.

Im konkreten Fall lasse sich die Dauer der Erbauseinandersetzung in Bezug auf die Übertragung der KG-Anteile damit erklären, dass nach dem plötzlichen Tod beider Elternteile eine Vielzahl von steuerrechtlichen und bewertungsrechtlichen Fragen aufgekommen sei, die zunächst hätten beantwortet werden müssen. Deshalb seien hierfür die steuerlichen Begünstigungen nach § 13a ErbStG zu gewähren.

Weiterhin sei auch die Steuerbegünstigung für Wohnraum (§ 13c a. F. bzw. § 13d n. F. ErbStG) anzuwenden, da die Übertragung im Rahmen der Teilung des Nachlasses erfolgte und im Gesetz dafür kein konkreter Zeitraum festgelegt wurde.

Schließlich ist auch die Begünstigung für das selbst genutzte Familienheim gemäß § 13 ErbStG zu gewähren. Nutzt der erwerbende Dritte (Miterbe) die vormals vom Erblasser genutzte Wohnung innerhalb angemessener Zeit für eigene Wohnzwecke, ist der Begünstigungstransfer unabhängig davon zu gewähren, ob die Erbauseinandersetzung zeitnah zum Erbfall erfolgt. Eine zeitliche Nähe zum Erbfall ist für die Teilung des Nachlasses nicht vorgeschrieben. Auch im Rahmen dieser Vorschrift hat die Prüfung durch eine Gesamtwürdigung aller Tatsachen zu erfolgen.

BFH, Urteil vom 15.05.2024, II R 12/21

32. Schenkungsteuerpflicht auf Pauschalabfindung für den Verzicht auf nacheheliche Ansprüche

Eheverträge können sittenwidrig sein, wenn einer der Ehegatten durch die Vereinbarungen benachteiligt wird. Um dies zu vermeiden, wird häufig eine pauschale Abfindung für den Verzicht auf Zugewinn oder Unterhalt vereinbart, die üblicherweise erst bei Scheidung fällig wird. Erfolgt die Abfindung aber schon bei Eheschließung, entsteht regelmäßig Schenkungsteuer, wie ein Urteil des BFH deutlich macht.

Dem Verfahren lag folgender Sachverhalt zugrunde: Ein Ehepaar schloss einen Ehevertrag, in dem die Ehefrau im Falle der Scheidung auf den Zugewinn- und Versorgungsausgleich verzichtete. Weiterhin verzichteten beide auf nachehelichen Unterhalt sowie auf die Teilung des Hausrats. Im Gegenzug verpflichtete sich der Mann, seiner künftigen Frau innerhalb von sechs Monaten nach der Eheschließung ein Grundstück im Wert von mindestens sechs Millionen Euro zu übertragen. Für den Fall, dass der Vorgang Schenkungsteuer auslöst, verpflichtete sich der Ehemann zudem, diese zu übernehmen.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass es sich bei der Übertragung des Grundstücks um eine unentgeltliche Zuwendung handelt, und setzte rund 800.000 € Schenkungsteuer fest. Der Ehemann hatte mit seiner Klage beim Finanzgericht keinen Erfolg und legte daraufhin Revision ein.

Der BFH bestätigte mit seinem Urteil die Auffassung des Finanzamts. Der Grundstücksübertrag erfülle den objektiven Tatbestand einer freigebigen Zuwendung im Sinne des § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG. Bei einer Schenkung kommt es darauf an, ob beim Empfänger eine Vermögensmehrung und beim Zuwendenden eine entsprechende Vermögensminderung eintritt, ohne dass dem eine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht, was hier der Fall war.

Das entscheidende Argument des BFH lag darin, dass die von der Ehefrau erklärten Verzichte auf Zugewinnausgleich, Unterhalt und Hausratsaufteilung keine anrechenbare Gegenleistung darstellen. Diese Ansprüche sind nämlich von vornherein ungewiss: Sie entstehen erst im Falle der Scheidung, sind ihrer Höhe nach im Zeitpunkt der Eheschließung noch nicht absehbar und können somit nicht betragsmäßig bemessen werden. Da gemäß § 7 Abs. 3 ErbStG solche Gegenleistungen, die nicht in Geld veranschlagt werden können, unberücksichtigt bleiben, fehlt es an einer bewertbaren Gegenleistung, sodass die Übertragung des Grundstücks unentgeltlich erfolgt ist und der Schenkungsteuer unterliegt.

Der BFH stellte weiterhin klar, dass eine Abgrenzung zur sogenannten Bedarfsabfindung notwendig ist. Von einer Bedarfsabfindung spricht man, wenn Ehegatten für den Fall einer späteren Scheidung eine Abfindungsleistung vereinbaren, die erst fällig wird, wenn die Scheidung tatsächlich eintritt. In einem solchen Fall handelt es sich nicht um eine Schenkung, sondern um einen aufschiebend bedingten Anspruch, der steuerlich nicht wie eine freigebige Zuwendung zu behandeln ist. Im vorliegenden Fall wurde das Grundstück jedoch unabhängig von einer möglichen Scheidung unmittelbar nach der Eheschließung übertragen, womit keine Bedarfsabfindung gegeben ist.

Das Urteil verdeutlicht, dass Vermögensübertragungen im Zusammenhang mit Eheverträgen nicht zwangsläufig steuerfrei sind. Erfolgt die Zuwendung bereits bei Eheschließung und nicht erst im Scheidungsfall, droht regelmäßig Schenkungsteuer.

BFH, Urteil vom 09.04.2025, II R 48/21

33. Schenkungsteuer bei Schenkung mit Vollzugshemmung

Schenkungsteuer entsteht grundsätzlich mit der Ausführung der Schenkung nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG. Bei Immobilien gilt die Schenkung bereits als ausgeführt, wenn sich die Parteien über den Eigentumsübergang (Auflassung) geeinigt haben und die schenkende Person die Eintragung der beschenkten Person ins Grundbuch bewilligt hat. Der Zeitpunkt der tatsächlichen Grundbucheintragung ist unerheblich.

Etwas anderes kann aber bei einer sogenannten Vollzugshemmung gelten. Dann wurde zwar die Umschreibung im Grundbuch bewilligt, das Notariat jedoch angewiesen, die Eintragung erst nach Erfüllung bestimmter Bedingungen beim Grundbuchamt zu veranlassen. Der BFH hatte in einer interessanten Entscheidung vom 21.08.2024 (II R 11/21) zu den Voraussetzungen einer solchen Vollzugshemmung und den steuerlichen Folgen Stellung genommen.

Im konkreten Fall hatte die Schenkerin ein Grundstück gegen teilweise Gegenleistung – Barkaufpreis, Rentenzahlungen, Pflegeverpflichtungen sowie ein vorbehaltenes Wohnrecht – übertragen (gemischt freigebige Grundstücksschenkung). Die Vertragsparteien vereinbarten eine Vollzugshemmung: Der bevollmächtigte Notar durfte die Auflassung erst nach Zahlung des Kaufpreises durch den Erwerber beim Grundbuchamt einreichen. Noch vor der Kaufpreiszahlung und Eintragung im Grundbuch verstarb die Schenkerin. Das Finanzamt ging daraufhin von einer bereits ausgeführten gemischten Schenkung aus und setzte entsprechend Schenkungsteuer fest.

Der BFH teilte diese Ansicht nicht: Eine Grundstücksschenkung ist grundsätzlich erst dann ausgeführt, wenn der Schenker alles Erforderliche für die Eigentumsübertragung getan hat und der Beschenkte den Eigentumswechsel jederzeit herbeiführen kann. Besteht – wie im vorliegenden Fall – eine vertragliche Vollzugshemmung, wonach die Eigentumsumschreibung erst nach Kaufpreiszahlung erfolgen darf, tritt die Ausführung der Schenkung frühestens mit dieser Zahlung ein. Stirbt der Schenker vor Eintritt dieses Zeitpunkts, kann die Schenkung steuerlich nicht mehr ausgeführt worden sein.

Da der BFH im Streitfall nicht abschließend feststellen konnte, ob und wann der Kaufpreis gezahlt wurde und somit, zu welchem Zeitpunkt die Grundstücksschenkung ausgeführt wurde, verwies dieser den Fall zur weiteren Klärung an das zuständige Finanzgericht zurück.
Sollte dieses im zweiten Rechtsgang feststellen, dass die Schenkung mangels Kaufpreiszahlung bis zum Tod der Schenkerin nicht mehr vollzogen wurde, ist der Schenkungsteuerbescheid insgesamt aufzuheben. Wird hingegen festgestellt, dass die Schenkung noch zu Lebzeiten ausgeführt wurde, bestätigt der BFH, dass das Finanzamt die Gegenleistungen – insbesondere Renten- und Pflegeverpflichtungen sowie das Wohnrecht – zutreffend gekürzt hat, da sie aufgrund des Todes der Schenkerin tatsächlich nicht mehr erbracht wurden.

Das Urteil verdeutlicht, wie wichtig eine genaue Vertragsgestaltung bei einer geplanten Schenkung, insbesondere im Rahmen der vorweggenommenen Erbfolge und für die Berechnung der 10-Jahres-Frist sein kann. Die Vereinbarung abweichender Regelungen wie eine Vollzugshemmung kann dabei erhebliche steuerliche Unsicherheiten bergen, denn ob und wann eine Schenkung als ausgeführt gilt, hängt letztlich von der Auslegung des Vertrags durch das Finanzamt oder Gericht ab. Für die Praxis bedeutet dies: Wer Planungssicherheit benötigt, sollte vor Vertragsabschluss bei der Finanzverwaltung eine verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO zu der Frage des Ausführungszeitpunkts der Schenkung einholen. Diese ist kostenpflichtig und muss vor (!) Verwirklichung des Sachverhaltes beantragt werden.

C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN

1. Größenklassen – Neuregelung geplant

Die Größenklasse einer Gesellschaft (Kleinstkapitalgesellschaft sowie kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaft) hängt weiterhin von drei Schwellenwerten ab.

Die EU-Kommission hat am 17.10.2023 eine Richtlinie zur Änderung der Schwellenwerte vorgelegt. Die Schwellenwerte wurden um ca. 25 % erhöht. Die Anzahl der Mitarbeiter bleibt in allen Größenklassen unverändert. Das Gesetz ist am 17.04.2024 in Kraft getreten.

Die Erhöhung der Schwellenwerte wirkt sich auf die Größenklassen von Kapitalgesellschaften und Personenhandelsgesellschaften ohne natürliche Person als Vollhafter – wie z. B. GmbH & Co. KGs – aus.

Künftig gelten f**olgende Schwellenwerte:**

- Bilanzsumme
- Umsatzerlöse
- Durchschnittliche Zahl der Arbeitnehme

Beträge	**Klein**	**Mittel**	**Groß**
Bilanzsummen in Mio. €	> 0,45 – 7,5	> 7,5 – 25	> 25
Umsatz in Mio. €	> 0,9 – 15	> 15 – 50	> 50
Mitarbeiter	> 10 – 50	> 50 – 250	> 250

Die Schwellenwerte für die Pflicht zur Erstellung und Prüfung eines Konzernabschlusses lauten wie folgt:

Beträge	**Bruttomethode**	**Nettomethode**
Bilanzsummen in Mio. €	30	25
Umsatz in Mio. €	60	50
Mitarbeiter	250	250

Mit Anhebung der Schwellenwerte werden **weniger Unternehmen**

- **prüfungspflichtig** sein (ab mittelgroß) und
- eine **Nachhaltigkeitsberichterstattung** abgeben müssen (ab groß).

Die Änderung der EU-Bilanzrichtlinie wurde ins HGB **transformiert.**

- In Grenzbereichen: Einflussnahme auf die Bilanzsumme **zum 31.12.2025**

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

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

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

1 Kleine Gesellschaften müssen keine Gewinn-und Verlustrechnung einreichen. **2** Bei kleinen Gesellschaften können im Anhang die Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung entfallen. **3** Kleine Kapitalgesellschaften, die die Größenmerkmale des § 267a HGB nicht überschreiten **(Kleinstkapitalgesellschaften)**, brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern. Stattdessen sind bestimmte Angaben „unter der Bilanz" zu machen. **4** Keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts; daher keine Verpflichtung zur Einreichung. **5** Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen 2016. **6** Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen 2016.

2. Offenlegung des Jahresabschlusses

Durch die Einordnung in eine kleinere Kapitalgesellschaftsgröße können sich Erleichterungen bei der Offenlegung des Jahresabschlusses ergeben (siehe unter 1.). Eine Neuregelung gab es nach dem MicroBilG für Kleinstunternehmen (siehe nachfolgend unter 3.).

Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk sind nach § 325 HGB gemeinsam innerhalb der entsprechenden Fristen offenzulegen. Es ist nicht mehr zulässig, zunächst einen ungeprüften Jahresabschluss einzureichen, um Offenlegungsfristen einzuhalten. Zudem sind die festgestellten Abschlüsse offenzulegen. Falls der Jahresabschluss oder der Lagebericht geändert wird, ist die Änderung gesondert offenzulegen. Bei Verstößen gegen diese Verpflichtung wird das Bundesministerium der Justiz automatisch tätig. Abschlüsse für 2024 sind also spätestens bis zum 31.12.2025 einzureichen, wenn das Wirtschaftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist. Für die Abschlüsse 2023 hatte das Bundesamt für Justiz verlautbart, vor dem 01.04.2025 kein Ordnungsgeld einzuleiten, wenn der Abschluss bis zum 31.03.2025 eingereicht wurde. Ob diese Ausnahmeregelung auch für die Abschlüsse 2024 erfolgt, stand bei Redaktionsschluss nicht fest.

Die Sanktionsmöglichkeiten sind wie folgt:
Nicht, teilweise oder mangelnde Offenlegung: Ordnungsgeld zur Erzwingung der Offenlegung. 2-jährige Verjährungsfrist für die Festsetzung. Fristbeginn: mit ordnungsgemäßer Offenlegung.

Falsche Offenlegung: Geldbuße zur Sanktionierung. 3-jährige Verjährungsfrist für die Festsetzung. Fristbeginn: mit Abschluss der Offenlegung.

Nach den §§ 331 ff. HGB sind Verstöße gegen Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschlüssen sanktionsbewehrt. Das Bundesamt für Justiz kann Ordnungsgelder festsetzen, um die Offenlegungspflichten der §§ 325, 325a HGB zu erzwingen. Die Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH prüft die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen und unterrichtet bei fehlerhafter Offenlegung von Amts wegen das Bundesamt für Justiz.

Eine falsche Offenlegung, z. B. der Jahresabschluss wird vollständig formal eingereicht, ist materiell, aber lückenhaft (z. B. Anhang ohne Angaben zu Restlaufzeiten), stellt eine Ordnungswidrigkeit dar und führt bei vorsätzlichem Verhalten zu einer Geldbuße bis zu € 50.000. Werden die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft im Jahresabschluss oder Lagebericht unrichtig wiedergegeben oder verschleiert, so kann eine Geldstrafe oder Freiheitsstrafe festgesetzt werden.

Mindestordnungsgeld
Wer seine Jahresabschlussunterlagen nicht oder nicht fristgerecht offengelegt hat, muss grundsätzlich mit einem Ordnungsgeld von mindestens € 2.500 rechnen. Maßgeblich ist das Datum der Einreichung – es besteht keine Möglichkeit der Fristverlängerung. Die Offenlegung muss binnen 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag erfolgen. Der Höchstbetrag beträgt weiter € 25.000 (evtl. auch mehrfach, d. h., man kann sich hier nicht „freikaufen"). Das Verfahren setzt sich so lange fort, bis alle Unterlagen offengelegt sind oder die Unterlassung gerechtfertigt wird. Damit gibt es keine Höchstgrenze für die Ordnungsgelder insgesamt.

Die Mindestordnungsgelder wurden bei Kleinstkapitalgesellschaften nach MicroBilG auf € 500 und bei kleinen Kapitalgesellschaften auf € 1.000 herabgesetzt, wenn die Sechswochenfrist zwar nicht eingehalten wird (also verspätet), jedoch die Offenlegung vor Tätigwerden des Bundesamtes für Justiz nachgeholt wird. Ist das Ordnungsgeld bereits festgesetzt, dann kann keine Herabsetzung mehr erfolgen.

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

Zu beachten ist, dass bei den Jahresabschlüssen auch das Feststellungsdatum mit zu veröffentlichen ist. Das Feststellungsdatum ist das Datum, an dem die Gesellschafter-versammlung den Jahresabschluss genehmigt, dem Geschäftsführer Entlastung erteilt und den Beschluss über die Gewinn-/Verlustverwendung trifft (Protokoll der Gesellschafterversammlung).

Das OLG Köln hat die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Erfüllung der Pflichten zur Offenlegung des Jahresabschlusses weiter verschärft. Danach erfüllt ein irrtümlich vor Feststellung gekennzeichneter Jahresabschluss nicht die Offenlegungspflicht, auch wenn der Jahresabschluss tatsächlich festgestellt war. Maßgeblich ist der Wortlaut der Veröffentlichung. Bei einer teilweisen oder mangelhaften Erfüllung der Offenlegung ist die Offenlegung nicht beendet. Somit beginnt die Verjährungsfrist zur Festsetzung von Ordnungsgeldern nicht zu laufen. Die Festsetzung von Ordnungsgeldern kann nicht verhindert werden durch die Offenlegung nicht festgestellter Jahresabschlüsse oder versehentlich unrichtig offengelegte Jahresabschlüsse oder nicht vollständig offengelegte Unterlagen.

In diesen Fällen hat die Verjährungsfrist für die Festsetzung von Ordnungsgeldern noch nicht zu laufen begonnen, so dass auch noch weiterhin eine entsprechende Sanktionierung droht.

3. Hinterlegung für Kleinstunternehmen

Kleinstunternehmen sind solche, die an den letzten zwei Bilanzstichtagen zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten. Sie können Offenlegungserleichterungen in Anspruch nehmen (Befreiung von bestimmten Bilanzierungspflichten sowie Verzicht auf Anhang). Es kann eine Hinterlegung beim Unternehmensregister erfolgen, sodass die Daten nur bei Nachfrage an Dritte zur Information herausgegeben werden. Mit einem Hinterlegungsauftrag geht das Erfordernis einher, gegenüber dem Betreiber des Bundesanzeigers zu erklären, dass mindestens zwei der drei in § 267a Abs. 1 HGB genannten Größenmerkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden. Die Erklärung ist formlos abzufassen.

- Bilanzsumme: TEUR 450
- Jahresumsatz: TEUR 900
- im Jahresdurchschnitt 10 Arbeitnehmer

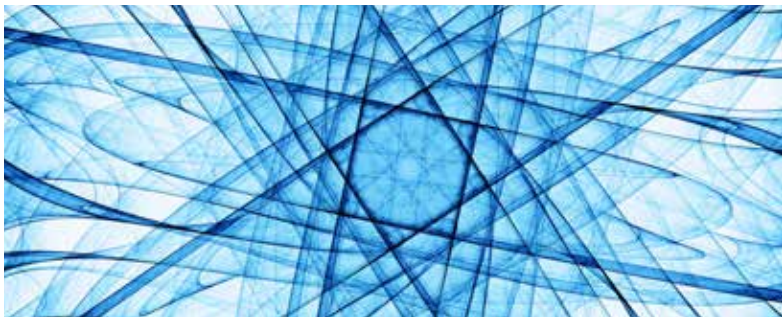
Die Bilanz für Kleinstkapitalgesellschaften
Das MicroBilG sieht für Kleinstkapitalgesellschaften die Aufstellung einer gegenüber der Bilanz von kleinen Kapitalgesellschaften nochmals verkürzten Bilanz vor. Danach sind hier mindestens die mit Buchstaben laut HGB bezeichneten Posten anzugeben.

Die Angaben unter der Bilanz
Kleinstkapitalgesellschaften können auf den Anhang verzichten, wenn folgende Angaben unter der Bilanz ausgewiesen werden:

- die in § 251 und § 268 Abs. 7 HGB genannten Angaben (Haftungsverhältnisse)
- die in § 285 Nr. 9c) HGB genannten Angaben (an die Organe gewährte Vorschüsse/ Kredite sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse)
- im Falle einer AG/KGaA die in § 160 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AktG genannten Angaben (Bestand eigener Aktien)

Hier können neben den drei in § 264 Abs. 1 S. 5 HGB genannten Angaben noch weitere Pflichten aus anderen Vorschriften hinzukommen:

- Haftungsverhältnisse (Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten)
- Vorschüsse/Kredite an Geschäftsführer/Aufsichtsrat sowie zugunsten dieser Personen eingegangene Haftungsverhältnisse
- Bestand eigener Aktien (bei AG/KGaA – ab BilRUG KGaA nicht mehr)
- Ausleihungen/Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
- Angaben zu Pensionsverpflichtungen bei Altzusagen und mittelbaren Zusagen
- Inanspruchnahme der 15-jährigen Übergangsregelung bei Pensionsverpflichtungen
- Angaben zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, in denen durch die kumulierte Darstellung der Bilanz und GuV kein ausreichender Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird (z. B. wenn hohe Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern Eigenkapitalersatz darstellen)
- Befreiung von der Pflicht zur (Teil-)Konzernrechnungslegung
- Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht



4. Die E-Bilanz – Neuerungen ab 2025

Übertragen werden müssen nach § 5b Abs. 1 EStG Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz, und zwar entweder die **Handelsbilanz mit steuerlicher Überleitungsrechnung oder die Steuerbilanz.** Betroffen sind davon Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte, Personen- und Kapitalgesellschaften, Vereine, Betriebe gewerblicher Art etc. Die Übertragung ist **größenunabhängig.**

Die mit der E-Bilanz zu übertragenden Unterlagen wurden mit dem JStG 2024 wie folgt erweitert:

- Bilanz, einschließlich Kontennachweisen mit Kontensalden
- GuV, einschließlich Kontennachweisen mit Kontensalden
- Anlagenspiegel inkl. Anlagenverzeichnis
- Anhang
- Lagebericht
- Prüfungsbericht
- gesondertes Verzeichnis nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG

Hinsichtlich der zeitlichen Anwendung gilt: Die Kontennachweise zur Bilanz und GuV sind erstmals für die Geschäftsjahre ab dem 31.12.2024 zu beginnen. Aus Sicht des BMF umfassen die unverdichteten Kontonachweise die Kontonummer, die Kontenbezeichnung, den Kontensaldo und die dazugehörige Position der E-Bilanz aller Sachkonten. Konten der Nebenbücher, wie Personenkonten, sind nicht in die Übermittlung einzubeziehen. In seinem BMF-Schreiben zu den neuen Taxonomien vom 06.06.2025 stellt das Ministerium nun klar, dass ein Kontennachweis den Namen der Position, die Kontonummer und -beschreibung sowie den Kontensaldo umfassen muss. Besonders ist hervorzuheben, dass eine zusätzliche Bereitstellung von Konten der Nebenbücher (z. B. Personenkonten) nicht zu erfolgen hat. Ebenso stellt das BMF klar, dass keine Einzelbuchungen und Buchungsjournale des Jahres zu übermitteln sind. Es gibt folgende Härtefallregelung: Übermitteln Steuerpflichtige elektronisch ohne Kontennachweise, so wird dies durch die Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Kontennachweise auf anderem Weg eingereicht werden.

Die maßgebliche Steuertaxonomie ist unter www.esteuer.de veröffentlicht worden. Sie wird permanent angepasst.

Auf www.esteuer.de kann ein Vergleichsdokument zwischen der aktuellen Taxonomie und der Vor-Taxonomie aufgerufen werden. Darin sind die Veränderungen u. a. farblich dargestellt. Dieses Dokument dient dazu, die Änderungen zu identifizieren und zu prüfen, welche Anpassungen bei der Erstellung der E-Bilanz erforderlich sind.

Wird die E-Bilanz nicht übertragen, dann kann es zur Androhung und Festsetzung von Zwangsgeldern kommen.

5. Digitaler Finanzbericht und Rückkanal

Im Zuge der Digitalisierung von Geschäftsprozessen werden Finanzinformationen wie Jahresabschlüsse und Einnahmenüberschussrechnungen heute fast ausnahmslos digital aufbereitet.

Banken und Sparkassen haben, begleitet von den berufsständischen Organisationen der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Anbietern von Buchhaltungssoftware und weiteren Beteiligten, den einheitlichen Standard „Digitaler Finanzbericht“ (DiFin) entwickelt. Damit steht ein effizientes, medienbruchfreies und sicheres Verfahren zur Verfügung.

Im Anschluss an die Ermittlung des digitalen Finanzberichts können über den Rückkanal aktuelle Kreditparameter wie Sollzinssatz, Kontokorrentlinie und Überziehungszinssatz sowie Zins- und Tilgungspläne der teilnehmenden Banken und Sparkassen an die Kanzlei übertragen werden. Zur Erstellung eines Sicherheitenspiegels für den Jahresabschluss erhalten Sie Informationen zur Besicherung der Darlehen.

Die Vorteile sind:

- Der digitale Finanzbericht ist rechtlich dem bisherigen Papierabschluss gleichgestellt.
- Sichere Übermittlung
- Schnellere Bearbeitungszeit bei Kreditinstituten
- Keine Veränderung der Haftungssituation gegenüber der „klassischen“ Vorgehensweise
- Datentiefe und Umfang wie bisher
- Ein standardisierter Ablauf reduziert zeit-, kosten- und arbeitsintensive Rückfragen.

Zur Teilnahme am Verfahren ist lediglich die Abgabe der Teilnahme- und Verbindlichkeitserklärung (TVE) an die Hausbank notwendig. Das entsprechende Formular erhalten Sie bei Ihrer Bank oder Sparkasse. Informieren Sie dann Ihren Steuerberater oder Ihren Wirtschaftsprüfer mit einer Kopie der TVE, damit dieser die elektronische Übermittlung übernehmen kann und eine entsprechende Vereinbarung mit Ihnen geschlossen werden kann. Sie erklären mit der TVE die Verbindlichkeit der übermittelten Jahresabschlüsse. In der TVE ist der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer als Übermittler einzutragen, um ihn gegenüber der Bank zu autorisieren.

6. Ukraine-Krieg – Folgen für die Rechnungslegung

Der Krieg in der Ukraine hat bedeutende wirtschaftliche, politische und gesellschaftliche Konsequenzen nach sich gezogen. Auch die Rechnungslegung sowie die Abschlussprüfung werden durch die resultierenden Einflüsse unmittelbar und mittelbar betroffen. Das Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) hat sich intensiv mit den Herausforderungen und Besonderheiten auseinandergesetzt, die sich infolge dieses Konflikts für Unternehmen und Abschlussprüfer ergeben.

Direkte und indirekte Auswirkungen auf die Rechnungslegung
Die Auswirkungen des Ukraine-Kriegs auf die Rechnungslegung lassen sich in direkte und indirekte Einflüsse unterteilen:

- Direkte Auswirkungen: Unternehmen mit Geschäftsbeziehungen oder Vermögenswerten in der Ukraine, Russland oder Belarus sind unmittelbar betroffen. Dies kann beispielsweise zu Wertminderungen, Forderungsausfällen oder einer Notwendigkeit zur Vornahme von Abschreibungen führen.
- Indirekte Auswirkungen: Auch Unternehmen ohne unmittelbare Verbindungen spüren die Auswirkungen, etwa durch gestörte Lieferketten, steigende Energiepreise, Inflation oder erhöhte Unsicherheiten an den Finanzmärkten.

Rechnungslegungsrelevante Fragestellungen
Das IDW hat verschiedene Themenschwerpunkte identifiziert, die im Rahmen der Rechnungslegung besonders beachtet werden sollten:

- Wertminderungen (Impairment): Vermögenswerte wie Beteiligungen, Forderungen, Vorräte oder Sachanlagen mit Bezug zu den betroffenen Regionen sind auf ihre Werthaltigkeit zu überprüfen.
- Forderungen und Rückstellungen: Erhöhte Ausfallrisiken und Unsicherheiten können die Bildung von Wertberichtigungen und Rückstellungen erforderlich machen.
- Bewertung von Vorräten: Unterbrochene Lieferketten oder gestiegene Rohstoffpreise beeinflussen die Vorratsbewertung und können Wertminderungen bedingen.
- Fair-Value-Bewertungen: Die erhebliche Unsicherheit an den Märkten erschwert die Bewertung von Finanzinstrumenten.
- Going-Concern-Prämisse: Es ist zu prüfen, ob die Annahme der Unternehmensfortführung weiterhin angemessen ist.
- Berichterstattung im Anhang und Lagebericht: Es ist zu prüfen, inwieweit Offenlegungspflichten bestehen, insbesondere im Hinblick auf Risiken, Unsicherheiten und erwartete Auswirkungen auf die Geschäftsentwicklung.

7. Empfehlung freiwillige Nachhaltigkeits-berichterstattung

Einführung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung

Eine wesentliche Auswirkung wird die Erweiterung der nicht finanziellen Berichterstattung im Lagebericht sein. Wichtige Aspekte der Nachhaltigkeitsberichterstattung sind:

- Chancen und Risiken von Nachhaltigkeitsaspekten auf das Geschäftsmodell
- Sicherstellung des Geschäftsmodells und Strategie im Einklang mit dem 1,5-Grad-Ziel des Pariser Klimaabkommens
- Beschreibung der Nachhaltigkeitsziele
- Beschreibung der Ergebnisse bei der Verwirklichung der Nachhaltigkeitsziele
- Beschreibung der Nachhaltigkeitspolitik des Unternehmens

Die Nachhaltigkeitsberichterstattung wird prüfungspflichtig sein. Vom Anwendungsbereich sind kleine und mittlere Unternehmen noch ausgenommen. Es wird aber vermutet, dass KMU mittelbar betroffen sein werden, wenn ihre Unternehmenskunden zur Berichterstattung derer Wertschöpfungsketten entsprechende Informationen bei ihren Zulieferern abfragen.

Die EU-Kommission hat ihre Empfehlung über die freiwilligen Standards beim Nachhaltigkeits-Reporting (VSME) am 30.07.2025 verabschiedet. Die Empfehlungen sind allerdings unverbindlich. Deshalb möchte die EU-Kommission, dass die Mitgliedstaaten geeignete Maßnahmen ergreifen, damit KMU in der Wertschöpfungskette, soweit möglich, nur die Daten der VSME übermitteln müssen.

Die EU-Kommission hat eine Empfehlung an die Mitgliedstaaten und an Unternehmen verabschiedet, in der die freiwilligen Standards für das Nachhaltigkeits-Reporting von kleinen und mittleren Unternehmen (VSME) festgezurrt wurden.

Die VSME sollen einerseits Leitlinien für alle KMU bilden, die freiwillig Nachhaltigkeitsberichte anfertigen wollen, etwa um entsprechende Informationen für Kreditinstitute und Investoren bereitzustellen und damit den Zugang zu Finanzmitteln zu verbessern.

Zugleich sollen sie den Verwaltungsaufwand für KMU in der Wertschöpfungskette begrenzen. KMU in der Wertschöpfungskette sind gehalten, Informationen über die Nachhaltigkeit ihres Wirtschaftens an große Unternehmen und Finanzinstitute zu übermitteln, die gemäß der Richtlinie über die Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet sind.

Die VSME gliedern sich in zwei Module:

- Das Basismodul richtet sich insbesondere an Kleinstunternehmen und umfasst elf Bereiche mit den wichtigsten Nachhaltigkeitsindikatoren, die häufig von verpflichteten Unternehmen in der Wertschöpfungskette abgefragt werden. Es enthält etwa Kernangaben zu Treibhausemissionen und Umweltkennzahlen.
- Das Zusatzmodul erweitert das Basismodul und enthält neun zusätzliche Bereiche, die oftmals von Banken und Investoren verlangt werden.

Im Gegensatz zu den verpflichtenden Standards ist für die Anwendung der VSME keine Wesentlichkeitsprüfung erforderlich. Vielmehr können KMU die Bereiche anwenden, die für ihre Geschäftstätigkeit relevant sind.

Unternehmen bis 1.000 Beschäftigte: Die Empfehlung zu den VSME soll zudem als Grundlage für die künftigen freiwilligen Standards für Unternehmen dienen, die durch das Omnibus-1-Vereinfachungspaket nicht mehr verpflichtet sind. Dies betrifft Unternehmen, die keine KMU sind, aber nicht den Schwellenwert des „Omnibus-1-Pakets“ erreichen werden.

Im Gegensatz zu den verpflichteten Standards von Großunternehmen, die mittels delegiertem Rechtsakt verbindlich verabschiedet wurden, konnte die EU-Kommission für die VSME aus rechtlichen Gründen lediglich eine unverbindliche Empfehlung veröffentlichen. Darum appelliert sie an verpflichtete Großunternehmen und Finanzinstitute, die Einholung von Nachhaltigkeitsinformationen, soweit möglich, auf die VSME zu beschränken.

Zugleich empfiehlt die EU-Kommission den Mitgliedstaaten, geeignete Maßnahmen zu treffen, damit verpflichtete Unternehmen und Finanzinstitute die Datenabfrage gegenüber KMU so weit wie möglich auf Nachhaltigkeitsinformationen nach den VSME beschränken.

Wie alle Nachhaltigkeitsstandards wurden auch die freiwilligen KMU-Standards von der EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group) entwickelt.

8. Vorinsolvenzliches Restrukturierungsverfahren

Der Gesetzgeber hat im Rahmen des StaRUG ein vorinsolvenzliches Restrukturierungsverfahren eingeführt, um insolvenzabwendende Sanierungen zu erleichtern. Damit sollen sich Unternehmen auf der Grundlage eines von Gläubigern mehrheitlich angenommenen Restrukturierungsplans sanieren können. Das Unternehmen soll die Verhandlungen zu diesem Restrukturierungsplan selbst führen und den Plan selbst zur Abstimmung stellen können.

Möglich ist das Verfahren im Stadium der drohenden und noch nicht eingetretenen Zahlungsunfähigkeit. Ziel ist die Restrukturierung von Teilen der Passivseite mittels Restrukturierungsplan. Nicht einbeziehbar sind: Forderungen aus Arbeitsverhältnissen inkl. Pensionsverpflichtungen, nachrangige Forderungen / deliktische Forderungen sowie nicht unternehmerische Forderungen (kann Problem bei e. K. sein). Zusätzliche Voraussetzung ist die Zustimmung der planbetroffenen Gläubiger (Summenmehrheit).

Folgende Verfahren werden zur Unternehmenssanierung grob unterschieden:

StaRUG
- drohende Zahlungsunfähigkeit
- kein Insolvenzgeld
- keine Erleichterungen beim Lösen von Dauerschuldverhältnissen

Schutzschirm
- drohende Zahlungsunfähigkeit
- Sanierungsbescheinigung
- Finanzplan (6 Monate)
- Konzept zur Durchführung des Verfahrens
- Kostenvergleich

Eigenverwaltung
- (drohende) Zahlungsunfähigkeit/Überschuldung
- Finanzplan (6 Monate)
- Konzept zur Durchführung des Verfahrens
- Kostenvergleich

Regelverfahren
- (drohende) Zahlungsunfähigkeit/Überschuldung

Es sollte frühzeitig insolvenzrechtlicher Rat eingeholt werden. Hier kann gegebenenfalls auch der Fachberater für Restrukturierung und Unternehmensplanung (DStV e. V.) weiterhelfen.

9. Meldepflichten zum Transparenzregister

Die zwingende Eintragungspflicht (www.transparenzregister.de) besteht für

- juristische Personen des Privatrechts,
- eingetragene Personengesellschaften (nicht GbR) und
- nicht rechtsfähige Stiftungen und vergleichbare Rechtsgestaltungen.

Einzutragen sind:

- AG, SE, KGaA
- GmbH, Genossenschaft, SCE, PartG
- alle Übrigen (z. B. OHG, KG)

Einzutragen ist auch der wirtschaftlich Berechtigte (die natürliche Person, in deren Eigentum oder unter deren Kontrolle eine juristische Person, sonstige Gesellschaft oder eine Rechtsgestaltung letztlich steht). Wirtschaftlich berechtigte Person ist bei juristischen Personen jede natürliche Person, die unmittelbar oder mittelbar

- mehr als 25 % der Kapitalanteile hält,
- mehr als 25 % der Stimmrechte kontrolliert,
- auf vergleichbare Weise Kontrolle ausübt.

Bei rechtsfähigen Stiftungen jede natürliche Person, die unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss auf eine Vereinigung ausüben kann, die

- Mitglied des Vorstands der Stiftung ist oder die als Begünstigte der Stiftung bestimmt worden ist oder
- als Treugeber, Verwalter von Trusts oder Protektor handelt oder die als Begünstigte der Rechtsgestaltung bestimmt worden ist.

Fristen und Änderungen

Bei Änderungen in der Gesellschafterstruktur, insbesondere beim Verkauf von Anteilen oder beim Wechsel der wirtschaftlich Berechtigten, sind folgende Schritte zu beachten:

- Prüfung der Änderung: Sobald sich die Eigentumsverhältnisse oder Kontrollstrukturen eines Unternehmens ändern, muss geprüft werden, ob sich dadurch die Angaben zu den wirtschaftlich Berechtigten im Transparenzregister verändern.
- Aktualisierung der Angaben: Stellt sich durch die Prüfung heraus, dass eine Änderung erforderlich ist (z. B. neue wirtschaftlich berechtigte Person, Veränderung des Anteils oder Kontrollmechanismus), müssen die Angaben im Transparenzregister aktualisiert werden.
- Fristgerechte Meldung: Die Aktualisierung muss unverzüglich, also ohne schuldhaftes Zögern, im elektronischen Portal des Transparenzregisters vorgenommen werden.
- Dokumentation: Alle vorgenommenen Änderungen und Meldungen sollten intern dokumentiert und archiviert werden, um sie bei einer möglichen Kontrolle durch Behörden nachweisen zu können.

Unternehmen sind verpflichtet, regelmäßig zu überprüfen, ob die hinterlegten Angaben im Transparenzregister noch aktuell sind, und bei jeder relevanten Änderung die Meldung zeitnah vorzunehmen. Bei Nichtbeachtung werden Bußgelder festgesetzt.

10. Option zur Körperschaftsteuer für Personengesellschaften

Mit der Einführung einer Optionsmöglichkeit zur Körperschaftsteuer soll die internationale Wettbewerbsfähigkeit von Familienunternehmen verbessert werden. Im Kern geht es darum, dass Personengesellschaften auf Wunsch wie Kapitalgesellschaften behandelt werden können, ohne dafür ihre Rechtsform ändern zu müssen. Auch auf die zivilrechtliche Haftung der Gesellschafter und die Haftung nach §§ 71, 74 AO hat die Optionsmöglichkeit keinen Einfluss. Dies ist insbesondere auch in Bezug auf den konkreten Vorgang des Wechsels der Besteuerung wichtig.

Der am 25.06.2021 durch den Bundesrat verabschiedete § 1a KStG ermöglichte erstmals für das VZ 2022 elektronisch beim zuständigen Finanzamt die Option zur Körperschaftsbesteuerung zu beantragen. Diese Möglichkeit war bisher allerdings Personenhandels- und Partnerschaftsgesellschaften vorbehalten. Mit dem am 27.03.2024 im Bundesgesetzblatt verkündeten Wachstumschancengesetz wurde diese Beschränkung aufgehoben. Nunmehr erhalten alle Personengesellschaften – also auch eingetragene Gesellschaften bürgerlichen Rechts – die Möglichkeit, zur Körperschaftsbesteuerung zu optieren. Diese Änderung gilt seit dem Tag der Verkündung.
Der Antrag ist spätestens einen Monat vor Beginn des Wirtschaftsjahres zu stellen, ab dem optiert werden soll, und ist unwiderruflich. Da die Optierung die Besteuerung der Gesellschafter ändert, ist hierfür ein mehrheitlicher Gesellschaftsbeschluss erforderlich.

Aufgrund einer solchen Option gelten für das betreffende Unternehmen alle Regelungen im KStG, EStG, GewSt, UmwStG, InvStG und AStG, soweit diese für Körperschaften gelten. Jedoch werden solche Regelungen ausgeschlossen, die ausdrücklich nur für vollwertige Körperschaften gelten oder sinngemäß nur für solche gelten können, zum Beispiel weil sie das Nennkapital betreffen. Somit werden aus steuerlicher Sicht die bisherigen Mitunternehmer weitgehend so behandelt wie die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft mit weiteren steuerlichen Folgen.

Sondervergütungen der Personengesellschafter wie beispielsweise ein Gewinnvorab mutieren dadurch zu lohnsteuerpflichtigen Leistungen, Entnahmen gelten fortan als offene bzw. verdeckte Gewinnausschüttungen, welche dem Kapitalertragssteuerabzug unterliegen. Vorsicht ist geboten bei der Überlassung von Wirtschaftsgütern, weil künftig eventuell die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung gegeben sein könnten.

Steuerrechtlich ist die Optierung einem Formwechsel i. S. d. § 1 Abs. 3 Nr. 3 UmwStG gleichzusetzen. Daher liegt grundsätzlich ein Veräußerungsvorgang sämtlicher funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen zu Buchwerten vor und ist damit grundsätzlich ertragssteuerneutral.

Besondere Vorsicht ist in den Fällen geboten, in denen Sonderbetriebsvermögen vorliegt, hier sind unter Umständen vorbereitende Maßnahmen erforderlich, um die ungewollte Aufdeckung stiller Reserven zu vermeiden und so zu gewährleisten, dass eine steuerneutrale Optierung erreicht werden kann.

Weiterhin ist zu beachten, dass das im Einbringungszeitpunkt ausgewiesene Eigenkapital in Ermangelung von Nennkapital i. S. d. § 27 Abs. 1 S. 1 KStG auf dem steuerlichen Einlagekonto der optierenden Gesellschaft ausgewiesen wird. Das variable Gesellschafterkonto wird jedoch nicht zu Eigenkapital umgewandelt.

Mit § 1a Abs. 4 KStG wurde eine Rückoption zur Versteuerung als echte Personengesellschaft geschaffen. Auch diese ist vor Beginn des betreffenden Wirtschaftsjahres zu beantragen. Wiederum gelten die Regelungen zum Formwechsel nach dem UmwStG. Er enthält zudem eine automatische Rückoption für den Fall, dass die Voraussetzungen für die Option entfallen (z. B. bei zivilrechtlicher Beendigung der Gesellschaft).

Die persönlichen Voraussetzungen der Zulässigkeit der Option müssen jährlich nachgewiesen werden, sonst unterstellt die Finanzverwaltung, dass diese unzulässig war, was die gleichen Wirkungen entfaltet wie eine Rückoption. Alle Fälle der freiwilligen oder unfreiwilligen Rückoption können unter Umständen (insbesondere innerhalb der ersten sieben Jahre aufgrund von Sperrfristregelungen) fatale steuerliche Folgen auslösen, da es zu einer Besteuerung der stillen Reserven im Zeitpunkt der erstmaligen Optionsausübung kommen könnte.

Bezüglich der vielen Feinheiten, die aus dem Gesetz resultierten, sei auf das BMF-Schreiben vom 10. November 2021 verwiesen. Bereits zuvor hatte der Deutsche Steuerberaterverband e. V. in seiner Stellungnahme S 08/21 vom 29.10.2021 die wichtigsten Problembereiche dieses Entwurfs aufgegriffen und beschrieben.

In jedem Fall sollte man nicht nur anhand der augenscheinlichen Vorteile entscheiden, die das Optionsmodell zur Körperschaftsteuer bietet, zum Beispiel was die Besteuerung stehen gelassener Gewinne betrifft. Vielmehr kommt es auf die Gesamtbetrachtung des Einzelfalls an, da es ansonsten möglicherweise zu unschönen Begleiterscheinungen kommen kann, wie oben schon angesprochen wurde. Wie zumeist im Steuerrecht sind gerade hierbei viele entscheidende Details zu beachten, die den Rahmen dieser Darstellung sprengen würden.

Daher sind eine sorgfältige Planung und Abwägung aller Begleitumstände in Zusammenarbeit mit dem Steuerberater unabdingbar. Außerdem gilt es, Gesellschafterverträge auf negative Wechselwirkungen zu überprüfen und zu guter Letzt sämtliche Folgen für Gesellschaft und Gesellschafter buchhalterisch und steuerlich korrekt abzubilden.

11. Umgekehrte Betriebsaufspaltung und erweiterte Gewerbeertragskürzung

Unternehmen, die ausschließlich eigenen Grundbesitz oder neben eigenem Grundbesitz eigenes Kapitalvermögen verwalten oder nutzen oder daneben Wohnungsbauten betreuen oder Einfamilienhäuser, Zweifamilienhäuser oder Eigentumswohnungen errichten und veräußern, haben die Möglichkeit, auf Antrag die sogenannte erweiterte Gewerbesteuerkürzung gemäß § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG zu beanspruchen. Dabei erfolgt die Kürzung um den Teil des Gewerbeertrags, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt.

Im Streitfall vor dem BFH (Urteil vom 22.02.2024 [III R 13/23]) handelte es sich um eine Immobilienverwaltungsgesellschaft mbH (Klägerin), die im Jahr 2015 zu 47,62 % von der Person F und zu 52,38 % von einer Beteiligungsgesellschaft (EB GmbH) gehalten wurde. Die EB GmbH war vollständig im Besitz einer Kommanditgesellschaft (F KG), deren Anteile von einer Holdinggesellschaft (FH GmbH) gehalten wurden. Gegenstand des Unternehmens der Klägerin ist der Erwerb, das Halten und das Verwalten sowie das Veräußern von Immobilien. Die Klägerin erbringt ihre Leistungen fast ausschließlich für verbundene Unternehmen. In den Jahren 2013 und 2014 vermietete sie Teilflächen eines Grundstücks an die F KG, welche ab 2015 über ein Zwischenmietverhältnis mit einer anderen Gesellschaft (A GmbH) an die F KG überlassen wurden. Dieser Gebäudebereich wird von der Geschäftsführung und von zentralen Verwaltungseinheiten der KG genutzt.

Die Klägerin beantragte im Streitjahr die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG. Nach einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, die Voraussetzungen für die erweiterte Kürzung seien nicht gegeben, da eine Betriebsaufspaltung zwischen der Klägerin und der F KG vorläge. Das Finanzamt setzte daraufhin den Gewerbesteuermessbetrag für 2015 ohne Berücksichtigung der erweiterten Kürzung fest. Der daraufhin unter Zustimmung des Finanzamtes erhobenen Sprungklage gab das Finanzgericht statt und änderte den Bescheid unter Berücksichtigung der erweiterten Kürzung.

Der BFH bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts. Die erweiterte Kürzung ist nicht aufgrund einer Betriebsaufspaltung ausgeschlossen. Die erweiterte Kürzung soll Unternehmen gewährt werden, die nur aufgrund ihrer Rechtsform gewerbliche Einkünfte erzielen und deren Tätigkeit nicht über die private Vermögensverwaltung hinausgeht. Dadurch soll die Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die als Einzelunternehmer oder in der Rechtsform einer Personengesellschaft Grundstücksverwaltung betreiben, gewährleistet werden.

Bei einer Betriebsaufspaltung ist die Besitzgesellschaft von vornherein nicht auf die Vermögensverwaltung ausgerichtet, sondern auf die Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr. Die Überlassung eines Grundstücks im Rahmen einer Betriebsaufspaltung wird deshalb als gewerbliche Tätigkeit beurteilt, die eine erweiterte Kürzung ausschließt.

Eine Betriebsspaltung erfordert eine sachliche und personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen. Eine personelle Verflechtung wird angenommen, wenn die beherrschende Person oder Personengruppe des Besitzunternehmens auch im Betriebsunternehmen ihren Willen durchsetzen kann. Bei einer Kapitalgesellschaft ist entscheidend, ob die Gesellschaft selbst ihren geschäftlichen Betätigungswillen im Betriebsunternehmen durchsetzen kann. Ein Rückgriff auf die hinter der Besitzkapitalgesellschaft stehenden Anteilseigner ist nicht zulässig.

Im vorliegenden Fall verwaltet die Klägerin Immobilien und übt damit keine originär gewerbliche Tätigkeit aus. Mangels der erforderlichen personellen Verflechtung kann insbesondere unter dem Gesichtspunkt der Betriebsaufspaltung nicht von einer originär gewerblichen Tätigkeit der Klägerin ausgegangen werden. Eine Betriebsaufspaltung zwischen einer Kapitalgesellschaft als Besitzgesellschaft und einem anderen Unternehmen als Betriebsgesellschaft erfordert eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung der Gesellschaft zu mehr als 50 % an dem anderen Unternehmen.

Das sogenannte Durchgriffsverbot verhindert, dass der Besitzkapitalgesellschaft weder die von ihren Gesellschaftern gehaltenen Anteile an der Betriebsgesellschaft noch die mit diesem Anteilsbesitz verbundene Beherrschungsfunktion zugerechnet werden. Dies folgt aus dem Prinzip der Trennung (Verselbstständigung) der Kapitalgesellschaft von der Person oder dem Kreis ihrer Gesellschafter, welches es nicht zulässt, im Rahmen der Besteuerung der Besitzkapitalgesellschaft für die Frage, ob ein einheitlicher Geschäfts- und Betätigungswille hinsichtlich der Tätigkeit der Betriebsgesellschaft besteht, auf die Anteilsinhaberschaft beziehungsweise Einflussmöglichkeiten der Gesellschafter der Besitzkapitalgesellschaft abzustellen.

Die Möglichkeit einer umgekehrten Betriebsaufspaltung, bei der die Besitzkapitalgesellschaft von der Betriebsgesellschaft beherrscht wird, wurde ebenfalls geprüft. Diese Form der Betriebsaufspaltung kann ebenfalls wegen des Durchgriffsverbots nicht zur Begründung einer originär gewerblichen Tätigkeit einer vermögensverwaltenden Besitzkapitalgesellschaft herangezogen werden. Das Durchgriffsverbot schließt aus, bei der Besteuerung der Besitzkapitalgesellschaft (hier der Klägerin) auf die Verhältnisse ihres Gesellschafters oder ihrer Gesellschafter abzustellen.

Abschließend lässt sich sagen, dass der Senat damit nicht vom BFH-Urteil vom 16.09.2021 (IV R 7/18) abweicht, in dem dieser Senat unter Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung nunmehr davon ausgeht, dass auch eine Beteiligung der an der Betriebsgesellschaft beteiligten Gesellschafter an einer Besitz-Personengesellschaft, die lediglich mittelbar über eine Kapitalgesellschaft besteht, bei der Beurteilung einer personellen Verflechtung als eine der Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung zu berücksichtigen ist. Im aktuellen Fall geht es jedoch im Gegensatz zu dem vorgenannten Urteil um die Besteuerung einer Besitzkapitalgesellschaft.

12. Steuerliche Behandlung inkongruenter Gewinnausschüttungen

Die in einer GmbH erwirtschafteten Gewinne können an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Obwohl dies üblicherweise erst nach Feststellung des Bilanzgewinns geschieht, haben GmbH-Gesellschafter die Möglichkeit, eine Vorabausschüttung des Gewinns durchzuführen. Dann gilt wie bei jeder Gewinnausschüttung: Enthält der Gesellschaftsvertrag keine gesonderte Regelung zur Gewinnverteilung, bestimmt § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG, dass die Gewinne im Verhältnis der Geschäftsanteile verteilt werden.

Gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG kann in der Satzung aber auch eine von den Geschäftsanteilen abweichende Gewinnverteilung vereinbart werden. Laut bisheriger Rechtsprechung wurden solche sogenannten inkongruenten Gewinnausschüttungen nur steuerlich anerkannt, wenn im Gesellschaftsvertrag ein anderer Maßstab als das Verhältnis der Geschäftsanteile für die Verteilung des Gewinns vereinbart wurde. Alternativ konnte das Vorliegen einer entsprechenden Klausel in der Satzung genügen, wonach jährlich einstimmig oder zumindest mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann (vgl. BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl 2014, S. 63). Dem hat der BFH mit Urteil vom 28.09.2022 widersprochen.

Der BFH stellte klar, dass von der Satzung abweichende Gesellschafterbeschlüsse mit Dauerwirkung nichtig sind, wenn nicht alle Bestimmungen einer Satzungsänderung (notarielle Beurkundung, Eintragung ins Handelsregister) eingehalten werden. Hiervon abzugrenzen sind allerdings satzungsdurchbrechende punktuelle Beschlüsse, durch die die Satzung nicht mit Wirkung für die Zukunft geändert werden soll. Solche Beschlüsse sind nicht nichtig, sondern lediglich bei der Gesellschaft anfechtbar. Da im Urteilsfall allerdings sämtliche GmbH-Gesellschafter einstimmig der inkongruenten Gewinnverteilung zugestimmt haben, konnte der Beschluss nicht angefochten werden (BFH, Urteil vom 28.09.2022, VIII R 20/20).

Mit dem BMF-Schreiben vom 04.09.2024 passt die Finanzverwaltung nun die Rechtsauffassung an. Danach sind inkongruente Gewinnausschüttungen steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn sie zivilrechtlich wirksam sind.

Bei GmbHs sind insbesondere die folgenden Fallgruppen zu unterscheiden:

- Eine abweichende Regelung der Gewinnverteilung wurde im Gesellschaftsvertrag beschlossen und die Ausschüttung entspricht diesem Verhältnis.
- Eine Öffnungsklausel für die abweichende Gewinnverteilung liegt im Gesellschaftsvertrag vor und die beeinträchtigten Gesellschafter stimmen zu.
- Es handelt sich um einen punktuell satzungsdurchbrechenden Beschluss für eine Vorabausschüttung.
- Es liegt eine gespaltene Gewinnverwendung mit einer zeitlich inkongruenten Gewinnausschüttung vor, wobei grundsätzlich eine Gewinnthesaurierung erfolgt und nur der Gewinn der Minderheitsgesellschafter ausgeschüttet wird.

Bei einer AG hingegen liegen strengere Anforderungen vor. Hier werden inkongruente Gewinnausschüttungen nur dann steuerlich anerkannt, wenn in der Satzung ein vom Verhältnis der Anteile am Grundkapital abweichender Gewinnverteilungsschlüssel festgelegt wurde und die Ausschüttung diesem Verhältnis entspricht. Das heißt, bei einer AG wird im Umkehrschluss eine inkongruente Gewinnausschüttung aufgrund einer Öffnungsklausel in der Satzung nicht anerkannt.

Der durch das neue BMF-Schreiben erfolgte Gleichlauf zwischen Finanzverwaltung und aktueller Rechtsprechung führt zu einer größeren Rechtssicherheit. Unklar bleibt hingegen, warum die Grundsätze nur für Vorabgewinnausschüttungen, nicht aber auch für andere Gewinnausschüttungen gelten sollten. Hier bleibt für die Zukunft abzuwarten, ob das BMF für weitere Klarstellung sorgen wird.

13. Bewertung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft für die Berechnung der Schenkungsteuer

Werden Anteile an einer Kapitalgesellschaft verschenkt, ist die korrekte Bewertung dieser Anteile für die Berechnung der Schenkungsteuer von essenzieller Bedeutung. Je nach Verfügbarkeit von Marktdaten kommen dabei unterschiedliche Bewertungsmethoden zum Einsatz:

- **Börsenkurs:** Ist der Anteil an der Kapitalgesellschaft börsennotiert, wird der Börsenkurs als Bewertungsmaßstab herangezogen.
- **Ertragswertverfahren:** Liegt kein Börsenkurs vor, wird in der Regel das Ertragswertverfahren angewendet, bei dem die Ertragsaussichten der Gesellschaft bewertet werden.
- **Gemeiner Wert aus Verkäufen unter fremden Dritten:** Alternativ kann der Wert anhand von Verkäufen zwischen fremden Dritten innerhalb der letzten 12 Monate abgeleitet werden.

Zwei Urteile des BFH vom 25. September 2024 (II R 15/21 und II R 49/22), veröffentlicht am 06.02.2025 haben wichtige Klarstellungen zur Bewertungspraxis geliefert, insbesondere im Hinblick auf Verkäufe unter fremden Dritten und Übertragungen innerhalb der Familie.

Im ersten Urteil (II R 15/21) hatte der BFH über die Frage zu entscheiden, inwieweit innerhalb der Familie vorgenommene Schenkungen von Anteilen an Kapitalgesellschaften zum Marktwert der Anteile erfolgten und wie sie hierfür steuerlich zu bewerten sind". Der BFH stellte klar, dass Verkäufe an fremde Dritte, die unter marktwirtschaftlichen Bedingungen abgewickelt werden, als Maßstab für die Bewertung von Anteilen heranzuziehen sind. Das heißt, dass real erzielte Verkaufspreise aus solchen Transaktionen auch für die Schenkungsteuer relevant sind und dass diese realistischen Marktwerte ebenfalls bei der Schenkung berücksichtigt werden müssen. Verkäufe oder Schenkungen von Anteilen innerhalb der Familie sind hingegen nicht geeignet, um als Vergleichswert herangezogen zu werden, da diese Transaktionen häufig nicht unter marktüblichen Bedingungen stattfinden.

Im zweiten Urteil (II R 49/22) werden ähnliche Bewertungsaspekte betrachtet, jedoch geht der BFH hier spezifisch auf die Thematik pauschaler Wertabschläge bei der Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften ein. Im konkreten Sachverhalt wurde bei der Ableitung des gemeinen Werts der Anteile ein über die Jahre gleichbleibender pauschaler Holdingabschlag von 20 % vorgenommen. Nach Auffassung des BFH sind solche pauschalen Abschläge jedoch unzulässig. Wertabschläge dürfen nur dann angesetzt werden, wenn sie objektiv begründet und individuell auf die jeweiligen Anteile bezogen sind. Beispielsweise könnten sich Abschläge aus vertraglichen Beschränkungen (z. B. Vinkulierungsklauseln) oder geringere Marktfähigkeit der Anteile ergeben.

Zusammenfassend ergeben sich aus diesen beiden Urteilen in der Praxis folgende Auswirkungen auf Bewertung von Anteilen an Kapitalgesellschaften im Rahmen der Schenkungsteuer:

- **Marktnahe Bewertung:** Verkäufe unter fremden Dritten dienen als Maßstab und sollten möglichst bei der Bewertung herangezogen werden.
- **Gutachten erstellen lassen:** Fundierte Gutachten zum Unternehmenswert können zur Nachvollziehbarkeit und Akzeptanz der Bewertung beitragen, wodurch etwaige Konflikte mit der Finanzverwaltung vermieden werden können.
- **Wertabschläge sorgfältig begründen:** Vorgenommene Wertabschläge sollten anhand von Gesellschaftsverträgen oder Marktanalysen plausibel begründet und dokumentiert werden.

14. Verlustnutzung nach Beendigung einer KG durch Anwachsung auf eine GmbH

Verlustanteile, die einem beschränkt haftenden Mitunternehmer zuzurechnen sind, werden nach § 15a EStG im Jahr ihres Entstehens nur insoweit berücksichtigt, als der Mitunternehmer dadurch tatsächlich rechtlich oder wirtschaftlich belastet ist. Verluste, die in ihrem Entstehungsjahr nicht ausgeglichen oder abgezogen werden können, werden in späteren Wirtschaftsjahren mit den dem Mitunternehmer zuzurechnenden Gewinnanteilen aus derselben Einkunftsquelle (also derselben Mitunternehmerschaft) verrechnet. Besonders bei Umstrukturierungen ergeben sich dabei häufig Fragen zur Fortführung dieser personenbezogenen, verrechenbaren Verluste. Die Grundsätze zur Verlustverrechnung nach der Auflösung einer zweigliedrigen KG durch Anwachsung auf eine GmbH hat der BFH nun mit Urteil vom 19.03.2025 (Az. XI R 2/23) verbindlich klargestellt.

Im zugrunde liegenden Streitfall waren eine Komplementär-GmbH ohne Vermögensanteil und eine GmbH als alleinige Kommanditistin (Klägerin) zu 100 % an einer zweigliedrigen GmbH & Co. KG beteiligt. Mit Gesellschafterbeschluss vom 30.12.2011 trat die Komplementär-GmbH entschädigungslos aus der KG aus. Dadurch wurde die KG liquidationslos beendet und ihr Vermögen ging auf die Klägerin als verbleibende GmbH über.

Die Klägerin machte daraufhin in ihrer Körperschaftsteuererklärung für 2011 einen Verlust geltend, der dem bisher nicht berücksichtigten Verlust aus der KG nach § 15a EStG entsprechen sollte. Das Finanzamt folgte dem nicht. Korrespondierend wurde ein vortragsfähiger Gewerbeverlust nach § 10a GewStG geltend gemacht. Diesen Verlust berücksichtigte das Finanzamt im Gewerbesteuermessbescheid 2011 zunächst, änderte ihn später aber nach einer Außenprüfung, da es an der für die Verlustnutzung notwendigen Unternehmensidentität fehle. Die Einspruchsverfahren der Klägerin blieben in beiden Fällen erfolglos. Später erließ das Finanzamt Änderungsbescheide, in denen die verrechenbaren Verluste nach § 15a Abs. 4 EStG und die vortragsfähigen Gewerbeverluste nach § 10a GewStG zum 31.12.2011 festgestellt wurden. Diese Bescheide wurden rechtskräftig.
Das Finanzgericht gab der Klage, die zuletzt auf die Berücksichtigung eines Verlustes bei der Körperschaftsteuer und eines Verlustvortrages bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags gerichtet war, teilweise statt, und zwar für das Streitjahr 2012, während die Anträge für 2011 abgewiesen wurden. Das Finanzamt legte hierauf Revision ein und beanstandete die Annahme des Finanzgerichts, dass der nach § 15a Abs. 4 EStG festgestellte verrechenbare Verlust der KG nach der Anwachsung auf die GmbH mit jeglichen Gewinnen verrechnet werden könne. Auch gewerbesteuerlich sei eine solche Verrechnung nach Ansicht des Finanzamts nicht zulässig, da die Unternehmensidentität nicht gewahrt sei.

Der BFH widersprach in seinem Urteil der Auffassung des Finanzamts und entschied, dass die auf den 31.12.2011 festgestellten verrechenbaren Verluste der GmbH & Co. KG von der Klägerin als übernehmende GmbH mit ihren eigenen zukünftigen Gewinnen verrechnet werden können.

Zur Begründung führte der BFH aus, dass § 15a EStG zum Wechsel des Kommanditisten in die Stellung eines persönlich haftenden Gesellschafters keine Aussage trifft und diese Regelungslücke des Gesetzes in der Weise auszufüllen ist, dass die bisher als verrechenbar festgestellten Verluste zwar nicht in ausgleichsfähige Verluste umqualifiziert werden, jedoch in Analogie zu § 15a Abs. 2 EStG mit künftig erzielten Beteiligungs- oder Unternehmensgewinnen verrechnet werden können. Diese Rechtsauffassung hatte der BFH bereits in früheren Urteilen vertreten und übertrug sie nun auf den vorliegenden Fall, in dem das Vermögen der KG im Wege der Anwachsung auf die GmbH überging, deren Geschäftsbetrieb noch nicht vollständig beendet war. Geht schon der Anteil am verrechenbaren Verlust des ausscheidenden Gesellschafters aus einer zweigliedrigen KG auf den letzten verbleibenden Gesellschafter über, gilt dies erst recht für den Fall, in dem der verbleibende Gesellschafter alleiniger Inhaber der verrechenbaren Verluste war. Dass es sich bei dem übernehmenden Gesellschafter um eine GmbH handelt, ändert daran nichts, denn auch diese haftet mit ihrem gesamten Vermögen, wenngleich beschränkt durch ihre Rechtsform.

Eine abweichende steuerliche Folge könnte sich nur dann ergeben, wenn eine Personengesellschaft im Rahmen des Umwandlungssteuerrechts in die Rechtsstellung einer Körperschaft übergeht (§ 4 Abs. 2 Satz 2 UmwStG). Da es sich im Streitfall jedoch nicht um eine Umwandlung, sondern lediglich um eine einfache Anwachsung handelt, ist diese Spezialregelung nicht anwendbar. Auch eine analoge Anwendung zuungunsten des Steuerpflichtigen kommt nicht in Betracht.

Der BFH stellte weiterhin klar, dass die GmbH die von der KG übernommenen Verluste mit sämtlichen Gewinnen ihres gesamten Betriebs verrechnen darf, denn seit der Anwachsung existiert nur eine einzige Einkunftsquelle, auf deren Gewinne es für eine mögliche Verrechnung ankommt; § 8 Abs. 2 KStG stellt klar, dass eine unter diese Vorschrift fallende Körperschaft nur einen einheitlichen Gewerbebetrieb hat.
Gleichwohl konnte die Verlustverrechnung im konkreten Fall erst ab 2012 erfolgen. Da die letzte und bestandskräftige gesonderte Feststellung des verrechenbaren Verlusts nach § 15a Abs. 4 EStG für die KG auf den 31. Dezember 2011 erfolgt ist, sind zukünftige Gewinne bei der Klägerin erst solche nach dem 31.12.2011. Der Abzug des festgestellten Verlusts im Rahmen der Körperschaftsteuer ist deshalb frühestens im Jahr 2012 zulässig. Zwar fand die Anwachsung bereits am 30. Dezember 2011 statt, wodurch § 15a EStG streng genommen für das Jahr 2011 nicht mehr hätte angewendet werden dürfen. Dennoch war der zum 31. Dezember 2011 ergangene Feststellungsbescheid rechtskräftig, sodass er gemäß § 182 AO bindende Grundlage für die weitere Berücksichtigung der Verluste bei der Klägerin ist.

Darüber hinaus entschied der BFH, dass auch gewerbesteuerlich eine Verlustverrechnung möglich ist. Der nach § 10a GewStG festgestellte Verlust der KG konnte von der GmbH übernommen und in späteren Jahren genutzt werden. Nach Auffassung des BFH besteht keine gesetzliche Grundlage, die Verlustnutzung in einem solchen Fall von der identitätswahrenden Fortführung des verlustverursachenden Betriebs der Personengesellschaft abhängig zu machen. Der gewerbesteuerrechtliche Grundsatz der Unternehmenskontinuität gemäß § 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG verlangt nicht, dass der frühere Kommanditist die Tätigkeit der KG in der Rechtsform einer GmbH fortsetzt, solange der Betrieb zum Zeitpunkt der Anwachsung noch nicht vollständig eingestellt war. Ob eine Ausnahme gilt, wenn die Geschäftstätigkeit der Personengesellschaft bereits vor der Anwachsung vollständig beendet ist, ließ der BFH offen, da das Finanzgericht festgestellt hatte, dass der Betrieb im vorliegenden Fall zwar weitgehend, aber nicht vollständig eingestellt war.

BFH, Urteil vom 19.03.2025, XI R 2/23

15. Ansatz und Teilwert von Pensionsrückstellungen für beitragsorientierte Leistungszusagen ohne garantierte Mindestversorgung

Angesichts der häufig kritisierten Unzulänglichkeiten der gesetzlichen Rente gewinnen betriebliche Alterszusagen zunehmend an Bedeutung. Hier bestehen für Unternehmen verschiedene Möglichkeiten, Mitarbeitern eine Altersversorgung zu gewähren. Unter bestimmten Voraussetzungen kann hierbei die Bildung einer Pensionsrückstellung erforderlich sein, wobei sich hinsichtlich der Berechnung und Höhe erhebliche Unterschiede zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Ansatz ergeben. Die genaue Berechnung erfolgt dabei unter Berücksichtigung eines versicherungsmathematischen Gutachtens.

Der BFH hatte in seinem Beschluss vom 04.09.2024 (XI R 25/21) über eine besondere Fallgestaltung zu entscheiden, die von klassischen Zusagen abweicht. Hierbei wurden Pensionsleistungen in Fonds investiert, deren Auswahl den Mitarbeitern oblag. Dadurch war die Höhe der späteren Auszahlung unklar, da sich der Rentenbetrag oder die Einmalzahlung nach dem Wert der Fonds zum Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls richtete. Der BFH stellte jedoch eindeutig fest, dass auch in solchen Fällen die gesetzlichen Vorschriften uneingeschränkt anzuwenden sind. Eine Rückstellung für die Pensionszusage ist zu bilden, da auch ohne die Kenntnis der genauen Höhe des Versorgungsbetrags alle Voraussetzungen für den Ansatz erfüllt sind. Für die Berechnung der steuerlich zutreffenden Höhe gilt § 6a EStG in vollem Umfang, maßgeblich ist der Teilwert der Pensionsverpflichtung am Bilanzstichtag unter Berücksichtigung des Rechnungszinses von 6 %.

Im konkreten Fall erteilte die Klägerin, eine GmbH, Angestellten eine wertpapiergebundene Versorgungszusage. Sie zahlte einen Einmalbetrag an einen Dritten, der diesen in Fonds investierte, die die Mitarbeiter selbst auswählen konnten. Zum Zeitpunkt des Eintritts des Versorgungsfalls konnte der Mitarbeiter wählen, ob er eine Rente oder einen Einmalbetrag beziehen wollte. Die Höhe der späteren Leistung war unbestimmt, da sie vom Wert der Fonds beim Eintritt des Versorgungsfalls abhing. Die GmbH bildete daher in ihrer Bilanz eine Rückstellung und aktivierte den Betrag aus einer abgeschlossenen Rückdeckungslebensversicherung. Das Finanzamt war der Auffassung, dass eine Pensionsrückstellung nicht gebildet werden dürfe, da der Anspruch der Höhe nach unbestimmt sei. Gegen den geänderten Steuerbescheid legte die Klägerin Einspruch ein; nach Zurückweisung wurde der Klage lediglich teilweise stattgegeben, woraufhin sowohl die Klägerin als auch das Finanzamt Revision beim BFH einlegten.

Der BFH wies beide Revisionen ab und bestätigte die Entscheidung des Finanzgerichts. Soweit das Finanzgericht einen Teil der Klage als unzulässig eingestuft hatte, war dies korrekt und die Revision der Klägerin insoweit erfolglos. Gleichzeitig stellte der BFH klar, dass die Leistungszusage die Bildung einer Pensionsrückstellung erfordert. Maßgeblich ist zunächst § 249 Abs. 1 HGB, da aufgrund der Zusage eine der Höhe nach ungewisse Verbindlichkeit besteht. Darüber hinaus bestimmt § 6a EStG die Voraussetzungen für die Bildung einer Pensionsrückstellung in der Steuerbilanz, die im vorliegenden Fall erfüllt waren: Der Pensionsberechtigte hat einen Anspruch auf die Leistung, die Zusage wurde unbefristet und schriftlich erteilt.

Die Pensionsrückstellung ist steuerrechtlich mit dem Teilwert anzusetzen, der regelmäßig dem Barwert der künftigen Leistungen entspricht. Nicht maßgeblich sind dagegen der aktuelle Wert der Fondsanteile oder das Deckungskapital der Rückdeckungsversicherung. Bei der Berechnung ist insbesondere der Abzinsungszins von 6 % zu berücksichtigen, der vom BFH als verfassungskonform bestätigt wurde.

Die Entscheidung verdeutlicht, dass auch fondsgebundene Alterszusagen steuerlich vollständig zu berücksichtigen sind, selbst wenn die genaue Höhe der künftigen Leistung noch nicht bekannt ist. Unternehmen sollten daher sowohl bestehende als auch neue Pensionszusagen auf die Voraussetzungen für die Bildung einer Rückstellung prüfen und sicherstellen, dass diese klar formuliert und schriftlich erteilt werden, um die steuerliche Anerkennung zu gewährleisten.

16. Absenkung des Körperschaftsteuersatzes

Kapitalgesellschaften wie insbesondere GmbH und AG, aber auch Vereine und Stiftungen unterliegen mit ihrem Einkommen der Körperschaftsteuer, welche zusammen mit dem Solidaritätszuschlag einen wesentlichen Bestandteil ihrer steuerlichen Gesamtbelastung bildet. Die Höhe dieser Belastung wirkt sich unmittelbar auf Investitionsentscheidungen, die Wettbewerbsfähigkeit und letztlich auf die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts Deutschland aus. Vor diesem Hintergrund wurde im „Gesetz für ein steuerliches Investitionsprogramm zur Stärkung des Wirtschaftsstandorts Deutschland", welches nach Zustimmung durch Bundestag und Bundesrat am 19. Juli 2025 in Kraft getreten ist, die schrittweise Senkung des Körperschaftsteuersatzes beschlossen.

Konkret soll die Körperschaftsteuer ab dem 01.01.2028 von derzeit 15 % in fünf Schritten jeweils um einen Prozentpunkt jährlich bis auf 10 % ab 2032 gesenkt werden. Das bedeutet im Einzelnen:

Veranlagungszeitraum	**Körperschaftsteuersatz**
VZ 2026 und 2027	15 %
VZ 2028	14 %
VZ 2029	13 %
VZ 2030	12 %
VZ 2031	11 %
Ab VZ 2032	10 %

Der Solidaritätszuschlag beträgt zwar weiterhin 5,5 % vom Körperschaftsteuerbetrag. Hier ergibt sich aber aufgrund der gesenkten Körperschaftsteuer eine proportionale Reduktion des Solidaritätszuschlags, wodurch die Gesamtentlastung für Kapitalgesellschaften ab dem Jahr 2032 insgesamt rund 5,3 % statt der ursprünglich angenommenen 5 % beträgt. Auch die Gewerbesteuer bleibt weiterhin bestehen, solange keine Befreiung oder besondere Kürzungsregelung greift (z. B. bei reinen Immobilienverwaltungsgesellschaften). Insgesamt wird die Gesamtsteuerbelastung bei Kapitalgesellschaften somit je nach Höhe des Gewerbesteuerhebesatzes von derzeit ca. 30 % schrittweise auf ca. 25 % ab dem VZ 2032 sinken.

Die Gesetzesänderung hat auch direkte Auswirkungen auf die Bewertung latenter Steuern, zu der größere Unternehmen nach HGB und IFRS verpflichtet sind. Latente Steueransprüche und -schulden müssen mit den Steuersätzen bewertet werden, die zum Zeitpunkt der Umkehr der Differenz gelten. Mit der Zustimmung des Bundesrats gilt die Gesetzesänderung als im Wesentlichen beschlossen, sodass Unternehmen die zukünftigen, schrittweise sinkenden Steuersätze bereits in Jahresabschlüssen nach diesem Datum berücksichtigen müssen. Für den Bilanzstichtag zum 31. Dezember 2025 bedeutet dies, dass die Bewertung der latenten Steuern bereits im Jahresabschluss 2025 an die künftig geltenden Steuersätze angepasst werden muss. Die latenten Steuerpositionen sind somit unter Berücksichtigung der stufenweisen Körperschaftsteuersenkung neu zu ermitteln, um die zukünftige steuerliche Realität korrekt abzubilden.

In der Praxis werden latente Steuern üblicherweise mittels spezieller Software automatisch ermittelt, welche nicht darauf ausgelegt ist, unterschiedliche Umkehrungszeitpunkte der temporären Differenzen zu berücksichtigen und in Abhängigkeit davon unterschiedliche Steuersätze zu verwenden. Hier müssen also entweder entsprechende technische Anpassungen vorgenommen oder manuelle Nachberechnungen durchgeführt werden.

Durch die Absenkung des Körperschaftsteuersatzes wird einerseits die Kapitalgesellschaft als Rechtsform gestärkt. Andererseits werden Unternehmen im Hinblick auf die Bewertung latenter Steuern vor neue Herausforderungen gestellt. Hier sollten Unternehmen frühzeitig prüfen, welche Anpassungen für ihre latenten Steuerpositionen und IT-Systeme erforderlich sind, um die künftigen gesetzlichen Vorgaben korrekt abzubilden und Risiken im Jahres- und Konzernabschluss zu minimieren.

STEUERTERMINE 2026

Steuerart	Datum	Fälligkeit
Lohnsteuer	12.01.2026	monatlich
Umsatzsteuer	12.01.2026	monatlich/vierteljährlich
Lohnsteuer	10.02.2026	monatlich
Umsatzsteuer	10.02.2026	monatlich
Gewerbesteuer	16.02.2026	vierteljährlich
Grundsteuer	16.02.2026	vierteljährlich/halbjährlich
Lohnsteuer	10.03.2026	monatlich
Umsatzsteuer	10.03.2026	monatlich
Einkommensteuer	10.03.2026	vierteljährlich
Körperschaftsteuer	10.03.2026	vierteljährlich
Lohnsteuer	10.04.2026	monatlich
Umsatzsteuer	10.04.2026	monatlich/vierteljährlich
Lohnsteuer	11.05.2026	monatlich
Umsatzsteuer	11.05.2026	monatlich
Gewerbesteuer	15.05.2026	vierteljährlich
Grundsteuer	15.05.2026	vierteljährlich
Lohnsteuer	10.06.2026	monatlich
Umsatzsteuer	10.06.2026	monatlich
Einkommensteuer	10.06.2026	vierteljährlich
Körperschaftsteuer	10.06.2026	vierteljährlich
Lohnsteuer	10.07.2026	monatlich
Umsatzsteuer	10.07.2026	monatlich/vierteljährlich
Lohnsteuer	11.08.2026	monatlich
Umsatzsteuer	11.08.2026	monatlich
Gewerbesteuer	17.08.2026	vierteljährlich/halbjährlich
Grundsteuer	17.08.2026	vierteljährlich/halbjährlich
Lohnsteuer	10.09.2026	monatlich
Umsatzsteuer	10.09.2026	monatlich
Einkommensteuer	10.09.2026	vierteljährlich
Körperschaftsteuer	10.09.2026	vierteljährlich
Lohnsteuer	12.10.2026	monatlich
Umsatzsteuer	12.10.2026	monatlich/vierteljährlich
Lohnsteuer	10.11.2026	monatlich
Umsatzsteuer	10.11.2026	monatlich
Gewerbesteuer	16.11.2026	vierteljährlich
Grundsteuer	16.11.2026	vierteljährlich
Lohnsteuer	10.12.2026	monatlich
Umsatzsteuer	10.12.2026	monatlich
Einkommensteuer	10.12.2026	vierteljährlich
Körperschaftsteuer	10.12.2026	vierteljährlich

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

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

R. Kasior Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co.KG
Ihre Steuerberater

Detmolder Straße 30
33604 Bielefeld

Telefon 0521 30 59 33 - 0
Fax 0521 30 59 33 - 9

E-Mail post@kasior.de
Web http://www.kasior.de