

JAHRESSTEUERGESETZ 2022

UND KURZHINWEISE ZU WEITEREN

STEUERÄNDERUNGEN

INFORMATIONEN FÜR BERATER UND MANDANTEN

MERKBLATT NR. 1963.1 | 01 | 2023

INHALT

1. Einleitung
2. Anpassungen am Einkommensteuertarif
3. Steuerfreie Inflationsausgleichsprämie ab Oktober 2022
4. Jahressteuergesetz 2022
 - 4.1 Änderungen im Ertragsteuerrecht
 - 4.1.1 Homeoffice
 - 4.1.2 Häusliches Arbeitszimmer
 - 4.1.3 Anhebung Sparer-Pauschbetrag
 - 4.1.4 Anhebung Ausbildungsfreibetrag
 - 4.1.5 Werbungskostenpauschbetrag
 - 4.1.6 Alleinerziehendenfreibetrag
 - 4.1.7 Steuerfreistellung des Grundrentenzuschlags
 - 4.1.8 Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen
 - 4.1.9 Erhöhung der als Sonderausgaben abzugsfähigen Altersvorsorgeaufwendungen
 - 4.1.10 Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden (§ 7 Abs. 4 EStG)
 - 4.1.11 Rückwirkende Aufhebung der Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften gem. § 32c EStG für das Jahr 2007
 - 4.1.12 Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger — Registerfälle
 - 4.1.13 Anhebung Durchschnittsbetrag bei kurzfristig Beschäftigten
 - 4.1.14 Änderungen im Riester-Verfahren
 - 4.1.15 Verlustverrechnung bei Kapitaleinkünften
 - 4.1.16 Kapitalerträge bei Crowdfunding
 - 4.1.17 Bausteuerabzug
 - 4.2 Änderungen in der Abgabenordnung
 - 4.2.1 Steuergeheimnis
 - 4.2.2 Öffentliche Zustellung
 - 4.2.3 Direkter Zahlungsweg für öffentliche Leistungen
 - 4.2.4 Zahlungsverjährung
 - 4.3 Änderungen im Bewertungsgesetz
 - 4.4 Änderungen im Gewerbesteuerrecht
 - 4.5 Änderungen im Umsatzsteuerrecht
 - 4.5.1 Allgemeines zu den umsatzsteuerlichen Änderungen im Jahressteuergesetz 2022
 - 4.5.2 Einführung eines neuen „0 %-Steuersatzes“

- 4.5.3 Änderungen bei den Durchschnittssteuersätzen
- 4.5.4 Änderung bei der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen
- 4.5.5 Weitere Änderungen im Jahressteuergesetz 2022

5. Weitere umsatzsteuerliche Änderungen

6. Einführung des EU-Energiekrisenbeitrags nach § 5 Abs. 1

Satz 1 Nr. 45a FVG und EU-EnergieKBG-E

1. EINLEITUNG

Zum Jahreswechsel 2022/2023 treten erneut viele Änderungen im Steuerrecht in Kraft. Die Gründe für die Änderungen sind allerdings durchaus unterschiedlich. Zum einen sollen mit den Neuregelungen Härten wegen der noch andauernden Krisen abgefedert werden, zum anderen muss Deutschland erneut Vorgaben der Europäischen Union umsetzen oder Regelungen aufgrund von Rechtsprechung anpassen.

2. ANPASSUNGEN AM EINKOMMENSTEUERTARIF

Mit dem Inflationsausgleichsgesetz sind Anpassungen am Einkommensteuertarif erfolgt, um die hohe Inflation auszugleichen. Die Änderungen gelten teilweise rückwirkend für 2022 und generell ab 01.01.2023.

Die Bundesregierung will durch verschiedene steuerliche Maßnahmen, wie die Anhebung des Grundfreibetrages und des Kinderfreibetrages sowie durch ein höheres Kindergeld die Belastungen durch die Inflation reduzieren.

Der steuerliche Grundfreibetrag wurde von derzeit 10.347 € ab dem Jahr 2023 weiter auf 10.908 € angehoben. Für Ehegatten werden die Beträge verdoppelt.

Zugleich wurden die übrigen Tarifeckwerte nach rechts verschoben. Dies führt zu einem Ausgleich der Effekte der kalten Progression im Verlauf des Einkommensteuertarifs. Nicht verschoben wurde der Eckwert der sog. Reichensteuer in Höhe von 45 %. Durch die Maßnahmen werde sichergestellt, dass trotz steigender Inflation Lohnsteigerungen und Entlastungen auch tatsächlich

bei den Bürgern ankommen würden. Besonders für kleinere und mittlere Einkommen sollten Lohnsteigerungen nicht durch eine progressionsbedingt höhere Einkommensbesteuerung gemindert werden.

Ebenfalls im Jahr 2023 erhöht wird das Kindergeld für das erste, zweite und dritte Kind auf einheitlich 250 € pro Monat. Somit beträgt ab 2023 das Kindergeld einheitlich für alle Kinder 250 €.

Rückwirkend zum 01.01.2022 wurde zudem noch eine Erhöhung des Kinderfreibetrages von derzeit 8.388 € um 160 € auf dann 8.548 € beschlossen. Auch der Unterhaltshöchstbetrag für das Jahr 2022 wurde nachträglich von 9.984 € auf 10.347 € angehoben und beträgt in Zukunft immer genauso viel wie der Grundfreibetrag.

Für das Jahr 2023 wurde der Kinderfreibetrag (inklusive Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf) um 140 € auf 8.688 € angehoben. Im Jahr 2024 ist eine weitere Erhöhung um 228 € auf insg. 8.916 € vorgesehen.

3. STEUERFREIE INFLATIONS AUSGLEICHS- PRÄMIE AB OKTOBER 2022

Die Bundesregierung und der Bundestag haben die steuerfreie Zahlung einer Inflationsausgleichsprämie („Leistungen zur Abmilderung der Inflation“) umgesetzt. Arbeitgeber können eine solche Prämie bis zu einem Betrag von 3.000 € steuerfrei an ihre Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer gewähren. Es handelt sich dabei um einen steuerlichen Freibetrag. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass die Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird.

Mit der steuerfreien Inflationsausgleichsprämie haben Arbeitgeber die Möglichkeit, bereits in der Zeit vom 26.10.2022 bis 31.12.2024 steuerfrei max. 3.000 € in der gesamten Zeit an die Beschäftigten zu zahlen. Geregelt wurde dies im § 11c EStG.

Die Regelung ist angelehnt an die im Rahmen der Corona-Krise geschaffenen steuerfreien Zahlungen.

Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist wieder, dass die Zahlungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn nach § 8 Abs. 4 EStG erfolgen. Damit ist ausgeschlossen, dass bereits vereinbarte Zahlungen nach den Arbeits- oder Tarifverträgen oder bereits vereinbarte Gehaltserhöhungen steuerfrei umgewandelt werden können. Die Zahlung muss somit immer zusätzlich zu den bereits vereinbarten Gehältern oder Sonderzahlungen erfolgen. Nach den veröffentlichten FAQs der Finanzverwaltung vom 07.12.2022 auf der Internetseite des BMF kann diese Voraussetzung auch erfüllt sein, wenn die Leistung aufgrund einer Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer (z. B. Tarifvertrag) oder einer einseitigen Erklärung des Arbeitgebers (z. B. Gesamtzusage) erfolgt, die zeitlich vor dem 25.10.2022 gefasst wird.

An den Zusammenhang zwischen Leistung des Arbeitgebers und Preissteigerung werden keine besonderen Anforderungen gestellt. Es genügt, wenn der Arbeitgeber bei Gewährung der Leistung in beliebiger Form (z. B. durch entsprechenden Hinweis auf dem Überweisungsträger im Rahmen der Lohnabrechnung) deutlich macht, dass diese im Zusammenhang mit der Preissteigerung steht.

Mit einer Ergänzung der Arbeitslosengeld II/Sozialgeld-Verordnung wird sichergestellt, dass die Inflationsausgleichsprämie bei Beziehern von Leistungen nach dem SGB II nicht als Einkommen berücksichtigt wird, um die steuerliche Privilegierung auch im SGB II nachzuvollziehen. Die Pfändbarkeit der Inflationsausgleichsprämie ist im Einkommensteuergesetz nicht geregelt. Daher unterliegt sie den geltenden Regelungen der Zivilprozessordnung über die Pfändbarkeit von Forderungen (insb. Arbeits-einkommen).

PRAXISHINWEIS Die Steuerfreiheit ist gedeckelt auf 3.000 € in dem Zeitraum vom 26.10.2022 bis 31.12.2024. Somit können Arbeitgeber die Zahlungen auf die 3 Jahre verteilen. Die Finanzverwaltung hat einen FAQ-Katalog veröffentlicht. Diese finden Sie hier: <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/FAQ/2022-12-07-FAQ-Inflationsausgleichsprämie.html>

4. JAHRESSTEUERGESETZ 2022

Am 16.12.2022 wurde das Jahressteuergesetz 2022 beschlossen. Neben umfangreichen redaktionellen und technischen Gesetzesänderungen (Richtigstellungen, Verweisanpassungen und Folgeänderungen), Klarstellungen und Verfahrensvereinfachungen enthält das Gesetz auch eine beachtliche Anzahl materiell-rechtlicher Änderungen insb. im EStG und im UStG.

4.1 Änderungen im Ertragsteuerrecht

4.1.1 Homeoffice

Die Homeoffice-Pauschale wird entfristet und gilt ab 2023 dauerhaft. Zudem wird die Regelung angepasst. Der maximale Abzugsbetrag wird von 600 € auf 1.260 € pro Jahr angehoben. Sie wird nach dem Gesetzeswortlaut Tagespauschale genannt.

Die Corona-Pandemie hatte vielfach eine Verlagerung der betrieblichen oder beruflichen Betätigung in die häusliche Wohnung erforderlich gemacht, unabhängig davon, ob die Steuerpflichtigen die Möglichkeit hatten, ihre betriebliche oder berufliche Sphäre von der privaten Sphäre durch die Einrichtung eines dem Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers entsprechenden Raums zu trennen. Zur Berücksichtigung der damit verbundenen Mehraufwendungen wurde für die Jahre 2020 bis 2021 die sog. Homeoffice-Pauschale in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 4 EStG eingeführt, die mit dem Vierten Corona-Steuerhilfegesetz bis zum 31.12.2022 verlängert wurde.

Neuregelung ab 2023

Die nur befristet geltende Homeoffice-Pauschale wurde ab 2023 in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG durch eine unbefristet geltende Regelung ersetzt, die für alle Fälle der betrieblichen und beruflichen überwiegenden Betätigung in der häuslichen Wohnung einen pauschalen Abzug in Form einer Tagespauschale vorsieht. Danach können Arbeitnehmer sowie Selbstständige oder Gewerbetreibende einen pauschalen Betrag von 6 € für jeden Kalendertag abziehen, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird und die erste Tätigkeitsstätte nicht aufgesucht wird. Insgesamt ist der Abzug der Tagespauschale für einen häuslichen Arbeitsplatz ab 2023 auf einen Höchstbetrag von 1.260 € im Wirtschafts- oder Kalenderjahr für die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung der Steuerpflichtigen begrenzt. Der Höchstbetrag wird erreicht, wenn die Berufstätigen die betriebliche oder berufliche Tätigkeit an 210 Tagen im Jahr am häuslichen Arbeitsplatz ausüben.

Üben Arbeitnehmer/Selbstständige/Gewerbetreibende verschiedene betriebliche oder berufliche Tätigkeiten aus, sind sowohl die Tagespauschale von 6 € als auch der Höchstbetrag von 1.260 € auf die verschiedenen Betätigungen aufzuteilen. Die Beträge sind nicht tätigkeitsbezogen zu vervielfachen. Ein Abzug der Tagespauschale ist auch dann zulässig, wenn dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Allerdings darf dann parallel keine Entfernungspauschale geltend gemacht werden.

Der Abzug der Tagespauschale ist neben dem Abzug von Fahrtkosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder regelmäßiger Arbeitsstätte nur zulässig, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Ein Abzug ist außerdem zulässig, wenn zusätzlich zu einer Auswärtstätigkeit die überwiegende Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung verrichtet wird.

Der Abzug von Reisekosten als Betriebsausgaben oder gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG als Werbungskosten oder die Entfernungspauschale schließt den Abzug der Tagespauschale für das Homeoffice folglich nicht grundsätzlich aus. Dies war bei der bisherigen Regelung anders.

BEISPIEL AUS DEM GESETZENTWURF Ein angestellter Bauingenieur fährt an einem Tag erst auf die Baustelle und anschließend erledigt er die Büroarbeiten nicht am Arbeitsplatz seines Arbeitgebers (erste Tätigkeitsstätte), sondern an seinem Arbeitsplatz in der häuslichen Wohnung. Der Steuerpflichtige kann für diesen Tag sowohl Reisekosten für die Fahrt zur Baustelle als auch die Tagespauschale abziehen, wenn die Arbeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wurde, d. h. sie mehr als die Hälfte der Gesamtarbeitszeit des Tages einnimmt.

Können Steuerpflichtige Unterkunftskosten für eine betrieblich oder beruflich veranlasste doppelte Haushaltsführung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a EStG oder § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 bis 4 EStG abziehen, ist ein zusätzlicher Abzug der Tagespauschale für das Homeoffice nicht zulässig, soweit die Steuerpflichtigen ihre betriebliche oder berufliche Betätigung in der Wohnung ausüben, für die die Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung abgezogen werden können.

Arbeitnehmer/Gewerbetreibende/Selbstständige, die die Voraussetzungen für den Abzug tatsächlicher Kosten oder für den Abzug der Jahrespauschale für ein häusliches Arbeitszimmer (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG) erfüllen (vgl. 4.1.2), können aus Vereinfachungsgründen zwischen diesen Abzügen und dem Abzug der Tagespauschale wählen. Das gilt auch dann, wenn die Arbeitnehmer im Kalenderjahr mehrere Tätigkeiten ausüben. Der Abzug bezieht sich immer auf die gesamte betriebliche und berufliche Betätigung.

Die Neuregelung ist für nach dem 31.12.2022 in der häuslichen Wohnung ausgeübte Tätigkeiten anzuwenden.

4.1.2 Häusliches Arbeitszimmer

Auch die Abzugsfähigkeit der Kosten für das häusliche Arbeitszimmer werden angepasst. Arbeitnehmer/Gewerbetreibende/Selbstständige, die ein häusliches Arbeitszimmer nutzen, können ihre Aufwendungen wie bisher als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen. Der bisher bestehende Höchstbetrag von 1.250 € wird in einen Pauschbetrag von 1.260 € für das gesamte Jahr in gleicher Höhe umgewandelt. Damit müssen die individuellen Aufwendungen nicht mehr ermittelt und überprüft werden.

Geregelt wird die Abzugsfähigkeit in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG.

Aktuelle Rechtslage

Aufwendungen für die Wohnung der Steuerpflichtigen sind grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar, weil sie die Lebensführung der Steuerpflichtigen auch dann betreffen, wenn sie den Beruf oder die Tätigkeit der Steuerpflichtigen fördern.

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG sieht bisher vor, dass Steuerpflichtige, die ein entsprechendes Arbeitszimmer nutzen, sodass eine eindeutige Trennung von privat und betrieblich oder beruflich veranlasstem Aufwand möglich ist, Kosten steuerlich abziehen können. In diesem Fall können die Arbeitnehmer die Aufwendungen dann abziehen, wenn der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer

liegt. In diesem Fall ist ein Abzug in voller Höhe möglich. Wird dem Arbeitnehmer z. B. kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt, liegt hier aber nicht der Mittelpunkt der Tätigkeit, so ist ein Abzug bis zu 1.250 € im Wirtschafts- oder Kalenderjahr möglich. Dies gilt über § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG auch für den Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern.

Geplante Neuregelung

Die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind, soweit der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer liegt, auch dann abziehbar, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Liegt der Mittelpunkt der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer, ist der Abzug der Kosten weiterhin in voller Höhe möglich. Die Kosten müssen nachgewiesen werden.

Anstelle des Abzugs der tatsächlichen nachgewiesenen Aufwendungen ist ein pauschaler Abzug in Höhe des Höchstbetrages der Tagespauschale wie für das Homeoffice i. H. v. 1.260 € möglich.

Bei dieser Jahrespauschale handelt es sich um einen personenbezogenen Betrag. Mehrere Personen in einem Homeoffice haben daher jeweils den Anspruch.

Arbeitnehmer ohne Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer können nunmehr die Homeoffice-Pauschale von 1.260 € abziehen. Dadurch entfällt auch in diesen Fällen der Nachweis, dass das Arbeitszimmer ausschließlich beruflich genutzt wird.

Zukünftig muss nur noch im „Mittelpunktfall“ der Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers erfüllt sein. Für diese Fälle gilt der volle Abzug der Kosten weiter. Der Raum muss aber ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt werden. Der Arbeitnehmer kann hier entscheiden, ob er die vollen Kosten abzieht und nachweist oder die Pauschale nutzt, ohne Nachweis der Kosten. Für jeden vollen Kalendermonat, in dem diese Voraussetzungen nicht vorliegen, ermäßigt sich der Betrag von 1.260 € um ein Zwölftel (monatsbezogene Berücksichtigung der Jahrespauschale). Bei der Jahrespauschale handelt es sich um einen personenbezogenen Betrag.

Die Neuregelung gilt ab 01.01.2023.

4.1.3 Anhebung Sparer-Pauschbetrag

Mit dem Jahressteuergesetz wurden zahlreiche Pausch- und Freibeträge angepasst.

Der **Sparer-Pauschbetrag** wird ab dem Veranlagungszeitraum 2023 von 801 € auf 1.000 € für Alleinstehende und von 1.602 € auf 2.000 € für Ehegatten/Lebenspartner erhöht. Für die technische Umsetzung der Rechtsänderung in Bezug auf bereits erteilte Freistellungsaufträge gilt folgende Vereinfachungsregelung: Ist ein Freistellungsauftrag i. S. d. § 44a EStG vor dem 01.01.2023 erteilt worden, hat der nach § 44 Abs. 1 EStG zum Steuerabzug Verpflichtete den angegebenen Freistellungsbetrag um 24,844 % zu erhöhen. Ist in dem Freistellungsauftrag der gesamte Sparer-Pauschbetrag angegeben, ist der Erhöhungsbetrag in voller Höhe zu berücksichtigen.

4.1.4 Anhebung Ausbildungsfreibetrag

Der Freibetrag zur Abgeltung des Sonderbedarfs eines auswärtig untergebrachten volljährigen Kindes in Berufsausbildung (**sog. Ausbildungsfreibetrag**) wird ab dem Veranlagungszeitraum 2023 von 924 € auf 1.200 € je Kalenderjahr angehoben.

4.1.5 Werbungskostenpauschbetrag

Der Werbungskostenpauschbetrag für Arbeitnehmer wird ab 2023 auf 1.230 € angehoben. Für das Jahr 2022 beträgt er 1.200 €

4.1.6 Alleinerziehendenfreibetrag

Zum Jahr 2023 wird nochmals der Alleinerziehendenfreibetrag nach § 24b EStG auf 4.260 € angehoben. Aktuell beträgt er 4.008 €. Dieser wird in die Steuerklasse II für den Lohnsteuerabzug eingearbeitet.

4.1.7 Steuerfreistellung des Grundrentenzuschlags

Mit einem neu eingefügten § 3 Nr. 14a EStG wird der Betrag der Rente aus der gesetzlichen Rentenversicherung, der aufgrund des Zuschlags an Entgeltpunkten für langjährige Versicherung nach SGB VI geleistet wird (Grundrentenzuschlag), steuerfrei gestellt.

Mit dem Grundrentengesetz wurde zum 01.01.2021 ein einkommensabhängiger Zuschlag zur Rente für langjährige Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung eingeführt. Zur Feststellung des Grundrentenbedarfs findet eine Einkommensprüfung statt. Übersteigt das Einkommen gesetzlich festgelegte Einkommensfreibeträge, findet eine Kürzung des Grundrentenzuschlags statt. Mit der Zuschlagsgewährung soll eine langjährige Beitragszahlung bei einem unterdurchschnittlichen Einkommen gewürdigt werden. Vor diesem Hintergrund soll durch die Steuerfreistellung sichergestellt werden, dass der Grundrentenzuschlag der berechtigten Person in voller Höhe zur Verfügung stehen und so ungeschmälert zur Sicherung des Lebensunterhalts beitragen kann.

Der neue § 3 Nr. 14a EStG gilt rückwirkend bereits für den Veranlagungszeitraum 2021.

Ist in der für das jeweilige Leistungsjahr zuletzt übermittelten Rentenbezugsmitteilung in den nach § 22a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG zu übermittelnden Daten der Zuschlag an Entgeltpunkten für langjährige Versicherung nach dem SGB VI enthalten, haben die Träger der gesetzlichen Rentenversicherung bis zum letzten Tag des Monats Februar 2024 für das jeweilige Leistungsjahr eine insoweit korrigierte Rentenbezugsmitteilung an die Finanzverwaltung zu übermitteln. Diese Verpflichtung zur Übermittlung korrigierter Rentenbezugsmitteilungen für Träger der gesetzlichen Rentenversicherung ist erforderlich, da anhand der vorliegenden Mitteilungen die Höhe der auf den Grundrentenzuschlag entfallenden Rentenleistung für die Finanzverwaltung nicht erkennbar ist.

Für diese Sachverhalte wird eine eigene Änderungsvorschrift geschaffen. Danach ist ein Einkommensteuerbescheid in dem Umfang zu ändern, der sich aus der korrigierten Rentenbezugsmitteilung ergibt. Das gilt auch, wenn der Einkommensteuerbescheid bereits bestandskräftig ist.

4.1.8 Steuerliche Behandlung von Photovoltaikanlagen

Mit dem Ziel des Abbaus bürokratischer Hürden und der Setzung eines steuerlichen Anreizes zum Ausbau der erneuerbaren Energien sind bereits rückwirkend ab 2022 Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb von auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschl. Dächern von Garagen und Carports und anderweitiger Nebengebäude) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden (z. B. Gewerbeimmobilie, Garagenhof) vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 30 Kilowatt-Peak (kWp) und von auf, an oder in zu Wohnzwecken genutzten oder sonstigen Gebäuden vorhandenen Photovoltaikanlagen mit einer installierten Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von bis zu 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit ab 01.01.2022 rückwirkend steuerfrei gestellt worden. Dies wurde in § 3 Nr. 72 EStG geregelt. Für weitere Informationen hierzu vgl. das DWS-Merkblatt Nr. 1680 „Photovoltaikanlagen im privaten Haushalt“.

Damit wird der Betrieb von Photovoltaikanlagen nicht nur durch private Immobilienbesitzer, sondern auch durch Privatvermieter, Wohnungseigentümergeinschaften, Genossenschaften und Vermietungsunternehmen begünstigt. Durch die Streichung

der Formulierung aus dem Gesetzentwurf „überwiegend zu Wohnzwecken genutzten“ werden auch Photovoltaikanlagen auf überwiegend zu betrieblichen Zwecken genutzten Gebäuden bis zu 15 kWp je Wohn-/Geschäftseinheit begünstigt.

Die Steuerbefreiung gilt dabei für den Betrieb einer einzelnen Anlage oder mehrerer Anlagen bis max. 100 kWp. Die 100 kWp-Grenze ist dabei pro Steuerpflichtigem (natürliche Person oder Kapitalgesellschaft) oder pro Mitunternehmerschaft zu prüfen.

Die Steuerbefreiung gilt unabhängig von der Verwendung des erzeugten Stroms. Damit sind auch Einnahmen aus Photovoltaikanlagen, bei denen der erzeugte Strom vollständig in das öffentliche Stromnetz eingespeist, zum Aufladen eines privaten oder betrieblich genutzten E-Autos verbraucht oder von Mietern genutzt wird, steuerfrei.

Werden in einem Betrieb nur steuerfreie Einnahmen aus dem Betrieb von begünstigten Photovoltaikanlagen erzielt, braucht hierfür kein Gewinn mehr ermittelt und damit z. B. auch keine Anlage EÜR abgegeben zu werden.

Bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften (z. B. Vermietungs-GbR) führt der Betrieb von Photovoltaikanlagen, die die begünstigten Anlagengrößen nicht überschreiten, nicht zu einer gewerblichen Infektion der Vermietungseinkünfte (§ 3 Nr. 72 Satz 3 EStG). Damit können auch vermögensverwaltende Personengesellschaften künftig auf ihren Mietobjekten Photovoltaikanlagen von bis zu 15 kWp je Wohn- oder Gewerbeeinheit (max. 100 kWp) installieren und ihre Mieter mit selbst produziertem Strom versorgen, ohne steuerliche Nachteile befürchten zu müssen.

§ 3 Nr. 72 EStG ist für Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erzielt oder getätigt werden. Die Steuerbefreiung gilt unabhängig vom Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Photovoltaikanlage.

Die steuerlichen Regelungen im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen wurden auch in Bezug auf die Umsatzsteuer geändert (vgl. 4.5.2).

Erweiterung der beschränkten Hilfeleistung in Steuersachen für Lohnsteuerhilfevereine (§ 4 Nr. 11 StBerG)

Zukünftig sind auch Lohnsteuerhilfevereine befugt, ihren Mitgliedern Hilfe bei der Einkommensteuer und ihren Zuschlagsteuern zu leisten, wenn diese eine Photovoltaikanlage mit einer installierten Leistung von bis zu 30 kWp betreiben. Zu diesem Zweck wurde in § 4 Nr. 11 Satz 1 Buchst. b StBerG die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG aufgenommen.

Die originäre Befugnis zur Hilfeleistung bei der Einkommensteuer soll in diesem Zusammenhang nicht ausgedehnt werden, da für Photovoltaikanlagen, die der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG unterliegen, kein Gewinn zu ermitteln und in der Einkommensteuererklärung anzugeben ist. Die Befugnis der Lohnsteuerhilfevereine für die Einkommensteuer und ihre Zuschlagsteuern bleibt nach dem Wortlaut der Vorschrift auch dann bestehen, wenn im Zusammenhang mit dem Betrieb einer nach § 3 Nr. 72 EStG begünstigten Photovoltaikanlage umsatzsteuerpflichtige Umsätze ausgeführt werden.

Eine Erweiterung der Beratungsbefugnis auf die Erstellung und Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung oder der Umsatzsteuererklärung für das Kalenderjahr ist damit nicht verbunden. Dies bleibt weiterhin unzulässig. Durch § 4 Nr. 11 Satz 2 StBerG ist eindeutig geregelt, dass die Befugnis der Lohnsteuerhilfevereine ausschließlich auf die Hilfeleistung bei der Einkommensteuer und ihren Zuschlagsteuern beschränkt ist.

Rechnungsabgrenzungsposten (§ 5 Abs. 5 Satz 2 EStG)

Mit Urteil des BFH X R 34/19 vom 16.03.2021 hatten die Richter entschieden, dass aktive Rechnungsabgrenzungsposten auch bei geringfügigen Beträgen zu bilden sind. Nun wurde als Reaktion im neuen § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG eine an die GWG-Grenze in § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG von derzeit 800 € gekoppelte gesetzliche Wesentlichkeitsschwelle für die Bildung aktiver und passiver Rechnungsabgrenzungsposten eingeführt.

Die Neuregelung gilt erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 enden.

4.1.9 Erhöhung der als Sonderausgaben abzugsfähigen Altersvorsorgeaufwendungen

Die mit dem Alterseinkünftegesetz im Jahr 2005 begonnene Umstellung der Besteuerung von Renten aus der Basisvorsorge auf die nachgelagerte Besteuerung sieht u. a. eine kontinuierlich ansteigende Steuerfreistellung von Altersvorsorgeaufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG vor. Bisher ist gesetzlich vorgesehen, dass diese Altersvorsorgeaufwendungen bis zu dem Höchstbeitrag zur knappschaftlichen Rentenversicherung (§ 10 Abs. 3 EStG) erstmals im Jahr 2025 zu 100 % als Sonderausgaben berücksichtigt werden können.

Mit der Änderung wird der bisher ab dem Jahr 2025 vorgesehene vollständige Sonderausgabenabzug auf das Jahr 2023 vorgezogen. Damit erhöhen sich die als Sonderausgaben abzugsfähigen Altersvorsorgeaufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG im Jahr 2023 um 4 Prozentpunkte und im Jahr 2024 um 2 Prozentpunkte. Das führt für alle Bürger mit entsprechenden Altersvorsorgeaufwendungen in den Jahren 2023 und 2024 zu einer spürbaren Entlastung.

Mit dem vollständigen Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 2 EStG bereits ab dem Jahr 2023 wird auch die Übergangsregelung zum Ansatz der Rentenversicherungsbeiträge im Rahmen der Vorsorgepauschale gegenstandslos. § 39b Abs. 4 EStG wird dementsprechend ersatzlos aufgehoben.

4.1.10 Absetzung für Abnutzung bei Gebäuden (§ 7 Abs. 4 EStG)

Mit dem Jahressteuergesetz wurden einige Regelungen zur Abschreibung von Gebäuden geändert.

Anhebung des linearen AfA-Satzes für die Abschreibung von Wohngebäuden (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 EStG)

Bisher werden Gebäude, die Wohnzwecken dienen und nach dem 31.12.1924 fertiggestellt worden sind, linear mit 2 % abgeschrieben. Bei Fertigstellung vor dem 01.01.1925 gilt ein Satz von 2,5 %. Für nach dem 31.12.2022 fertiggestellte Gebäude, die Wohnzwecken dienen, wurde die Abschreibung auf 3 % angehoben nach § 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG. Mit der Anhebung des linearen AfA-Satzes für neue Wohngebäude soll ein steuerlicher Anreiz für den Wohnungsneubau geschaffen werden. Die aus dem Ansatz des höheren pauschalen AfA-Satzes resultierende kürzere Abschreibungsdauer von 33 Jahren hat keinen Einfluss auf die Beurteilung der tatsächlichen Nutzungsdauer von Wohngebäuden. Diese dürfte regelmäßig mehr als 50 Jahre betragen.

Die noch ursprünglich vorgesehene Streichung des Nachweises für eine kürzere Nutzungsdauer im § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG wurde nicht beschlossen. Es bleibt somit bei der Möglichkeit, die kürzere Nutzungsdauer eines Gebäudes durch Gutachten nachzuweisen.

Sonderabschreibung für energieeffizienten Mietwohnungsneubau § 7b EStG:

Die bisherige Sonderabschreibung für die Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG soll weiterhin gelten, allerdings modifiziert. Die bisherige Sonderabschreibung

für Mietwohnungsneubau nach § 7b EStG gilt letztmals für bis zum 31.12.2021 gestellte Bauanträge oder getätigte Bauanzeigen.

Die Regelung nach § 7b EStG wird wieder aufgelegt und modifiziert. Die Sonderabschreibung gilt nun für solche neuen Wohnungen, die aufgrund eines Bauantrags oder einer entsprechenden Bauanzeige in den Jahren 2023 bis 2026 hergestellt werden. Neue Wohnungen, die aufgrund eines Bauantrags oder einer Bauanzeige im Jahr 2022 hergestellt werden, bleiben vom Anwendungsbereich des § 7b EStG weiter ausgeschlossen. Die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung wird zukünftig daran gekoppelt, dass das Gebäude, in dem die neue Wohnung hergestellt wird, die Kriterien für ein „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeitsklasse/Effizienzgebäude-Stufe 40 erfüllt. Voraussetzung ist das „Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude“ (QNG). Die Baukosten für Wohnungen, die aufgrund der bisherigen Regelung gebaut wurden, durften 3.000 €/je m² Wohnfläche nicht übersteigen. Für im Rahmen der Neuregelung gebaute Wohnungen wird diese Grenze auf 4.800 € angehoben. Auch die Deckelung der Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung wird je qm Wohnfläche von 2.000 auf 2.500 € angehoben.

4.1.11 Rückwirkende Aufhebung der Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften gem. § 32c EStG für das Jahr 2007

Aufgrund aktueller Rechtsprechung wurde § 32c EStG nur für das Jahr 2007 angepasst. Hintergrund ist die Rechtsänderung, wonach ab 2007 für Einkünfte über 250.000 € bei Einzelveranlagung bzw. 500.000 € bei der Zusammenveranlagung von Ehegatten der Spitzensteuersatz von 42 % auf 45 % erhöht wurde. Hiervon wurden nur für den Veranlagungszeitraum 2007 Gewinneinkünfte durch eine Tarifbegrenzung gem. § 32c EStG ausgenommen. Zugleich wurde sichergestellt, dass auch beim Progressionsvorbehalt gem. § 32b Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG der Steuersatz für Gewinneinkünfte auf 42 % beschränkt blieb.

Das BVerfG hatte am 08.12.2021 — 2 BvL 1/13 beschlossen, dass die Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften gem. § 32c EStG sowie § 32b Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG i. V. m. § 32a Abs. 1 Satz 2 Nr. 5 EStG in der jeweils für das Jahr 2007 geltenden Fassung nicht mit dem allgemeinen Gleichheitssatz vereinbar ist. Das BVerfG hat den Gesetzgeber mit seinem Beschluss verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2022 rückwirkend für den Veranlagungszeitraum 2007 eine Neuregelung zu treffen. Dieser Verpflichtung wurde mit dem JStG 2022 nachgekommen. Die Regelungen des § 32c EStG sowie des § 32b Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG wurden rückwirkend für 2007 außer Kraft gesetzt.

Eine Anwendung zuungunsten der Steuerpflichtigen ist hier grundsätzlich wegen des gesetzlichen Vertrauensschutzes ausgeschlossen (§ 176 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO). Die rückwirkende Aufhebung der Tarifbegrenzung bei Gewinneinkünften findet für alle für den Veranlagungszeitraum 2007 noch offenen Veranlagungsfälle Anwendung.

4.1.12 Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger — Registerfälle

Mit dem JStG 2022 wurden Regeln zur Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger, die nur aufgrund der Vermietung und Verpachtung oder der Veräußerung eines in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragenen Rechts (sog. Registerfälle) der Besteuerung in Deutschland unterliegen, geändert.

Für die Fälle von § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bleibt die Registeranknüpfung aufrecht. Damit wird sichergestellt, dass insb. Einkünfte, die aus in ein inländisches Schiffsregister eingetragenen Schiffsregisterrechten erzielt werden, weiter von der Steuerpflicht umfasst sind. Gleiches gilt für Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (insb. Erbbaurechte und Mineralgewinnungsrechte).

Die eigentliche Rechtsänderung erfolgt über den neu eingefügten § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 2 EStG. Es liegen keine Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor, bei sonstigen Rechten, bei denen Einkünfte nur aufgrund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register vorliegen, wenn die Vermietung und Verpachtung oder die Veräußerung nicht zwischen nahestehenden Personen nach § 1 Abs. 2 Außensteuergesetz erfolgt oder der Besteuerung der Einkünfte den Bestimmungen eines DBA unter Berücksichtigung der geltenden Vorschriften entgegenstehen.

Auch Registerfälle bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung werden entsprechend der Regelung in § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG geändert. Im Ergebnis bleiben Sachverhalte zwischen nahestehenden Personen auch über das Jahr 2022 hinaus der Registerfallbesteuerung zu unterwerfen, wenn ein DBA nicht besteht oder unter Berücksichtigung insb. des § 50d EStG nicht in Anspruch genommen werden kann.

Die Neuregelung ist auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Für Lizenzvergütungen und Veräußerungsgewinne, die ab dem 01.01.2022 zufließen bzw. erzielt werden, besteht allerdings nach § 10 Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) eine beschränkte Steuerpflicht, sofern der Vergütungsgläubiger bzw. Veräußerer in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig ist. Die Registerfallbesteuerung wird somit nicht vollständig für die Zukunft aus dem EStG in das Steueroasen-Abwehrgesetz (StAbwG) überführt, so wie zunächst geplant. Über die in § 10 StAbwG vorgesehene umfassende Steuerpflicht der Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung oder Veräußerung von Rechten, die in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind und bei denen der Vergütungsgläubiger seinen Sitz in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet nach § 2 StAbwG hat, hinaus wird die Besteuerung dieser Vorgänge zwischen nahestehenden Personen nunmehr weiterhin von § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f und § 49 Abs. 1 Nr. 6 EStG erfasst. In Zukunft soll die Registeranknüpfung bei sonstigen Rechten dann nicht mehr zu inländischen Einkünften führen, wenn der Besteuerung die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Anwendung der Abkommen regelnden Vorschriften des EStG entgegenstehen.

Nach einer für Mitte Dezember anstehenden Änderung der Steueroasen-Abwehrverordnung zählen zu den nicht kooperativen Staaten Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Bahamas, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, Turks- und Caicosinseln, Amerikanische Jungferninseln und Vanuatu.

Im Ergebnis wird sich die Praxis auf die über den 31.12.2022 hinaus bleibende Steuerpflicht i. S. d. § 49 EStG bei den Sachverhalten zwischen nahestehenden Personen einstellen müssen.

Durch die Aufrechterhaltung der Registerfallbesteuerung in allen Fällen, in denen der Besteuerung die Vorschriften eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung und die Anwendungsvorschriften nicht entgegenstehen, muss aufseiten der Unternehmen bei jeder Überlassung eines in einem in Deutschland in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragenen Rechts geprüft werden, ob der Besteuerung ein solches Abkommen entgegensteht, um sicherzustellen, dass im Falle des Vorliegens der beschränkten Steuerpflicht die steuerlichen Verpflichtungen erfüllt sind.

4.1.13 Anhebung Durchschnittsbetrag bei kurzfristig Beschäftigten

Im § 40a EStG wird bei der Pauschalversteuerung für kurzfristig Beschäftigte der maximale Betrag, der am Tag als Lohn gezahlt werden kann, von 120 € am Tag auf 150 € am Tag angehoben. Hintergrund ist die Anhebung des Mindestlohns ab Oktober

auf 12 € die Stunde. Auch der Stundensatz von 15 € ist auf 19 € angehoben worden.

4.1.14 Änderungen im Riester-Verfahren

Eine Neuregelung im § 10a Abs. 1a EStG soll das Riester-Verfahren vereinfachen. Dies gilt für Versicherte, die wegen der Anrechnung von Kindererziehungszeiten bei inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern dem förderberechtigten Personenkreis angehören. Die Kindererziehungszeiten nach § 56 SGB VI in der inländischen gesetzlichen Rentenversicherung, die nur aufgrund eines fehlenden oder eines noch nicht beschiedenen Antrags bislang nicht angerechnet wurden, sollen unter bestimmten Voraussetzungen einem Pflichtversicherten zunächst gleichstehen. Ein Nachteil bei der Riester-Rente soll es hier zukünftig nicht geben.

4.1.15 Verlustverrechnung bei Kapitaleinkünften

Aktuell ist kein ehedatenübergreifender Ausgleich nicht ausgeglichener Verluste des einen Ehegatten mit positiven Kapitalerträgen des anderen Ehegatten im Rahmen der Einkommensteueranrechnung möglich.

Mit Urteil des BFH VIII R 22/18 vom 23.11.2021 wurde entschieden, dass nicht ausgeglichene Verluste eines Ehegatten aus Kapitalvermögen im Rahmen einer Veranlagung der Kapitalerträge zum gesonderten Tarif i. S. d. § 32d Abs. 1 EStG mangels Rechtsgrundlage nicht ehedatenübergreifend mit positiven Kapitalerträgen des anderen Ehegatten verrechnet werden können. Dies soll nun umgesetzt werden.

Mit dem JStG wird in § 20 Abs. 6 Satz 3 EStG eine ehedatenübergreifende Verlustverrechnung in der Veranlagung gesetzlich ermöglicht. Die Änderung gilt bereits für den Veranlagungszeitraum 2022.

4.1.16 Kapitalerträge bei Crowdfunding

Mittlerweile werden nicht nur Kredite von Banken oder Finanzinstituten vergeben. Es hat sich das sog. Crowdfunding etabliert. Beim Crowdfunding vergibt eine Vielzahl an Menschen einen Kredit. Den Kredit zahlen die Kreditnehmer dann innerhalb der vereinbarten Laufzeit verzinst zurück.

Für die von den Anlegern erzielten Kapitalerträge bei „Crowdfunding“-Krediten über Internet-Dienstleistungsplattformen besteht zukünftig eine Kapitalertragsteuerpflicht nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8a EStG. Durch die Neuregelung soll ab Januar 2023 sichergestellt werden, dass in allen Fällen der Einbehalt der Kapitalertragsteuer erfolgt.

4.1.17 Bausteuerabzug

Der Leistungsempfänger einer Bauleistung ist nach § 48a Abs. 1 Satz 1 und 2 EStG verpflichtet, die Steueranmeldung elektronisch abzugeben. Damit soll der Verwaltungsaufwand aufseiten der Leistungsempfänger von Bauleistungen und aufseiten der Verwaltung deutlich reduziert werden. Dies soll ab Januar 2025 gelten.

Steuerpflicht der Energiepreispauschale (EPP) für Renten- und Versorgungsbeziehende

In § 19 Abs. 3, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c, § 22a Abs. 1 Satz 2 EStG wird eine zusätzliche Besteuerung für die EPP geregelt. Die EPP wurde im Dezember 2022 auch an Rentner und Versorgungsempfänger ausgezahlt. Wie bei Erwerbstätigen soll die EPP als steuerpflichtige Einnahme auch bei Rentnern und Versorgungsempfängern vollständig der Besteuerung unterliegen. Für Versorgungsempfänger erfolgt die Besteuerung als Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und für Rentner als sonstige Einkünfte.

Die Rentenversicherungsträger sind verpflichtet, für die Zahlung separate Rentenbezugsmitteilungen zu erstellen und zu übermitteln. Durch die Steuerpflicht der gezahlten Energiepreispauschale könnten Rentnerinnen und Rentner erstmals mit ihren steuerpflichtigen Einkünften über den Grundfreibetrag kommen und somit zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet sein. Da aber zeitgleich der Grundfreibetrag angehoben wurde, ist eine Erklärungsabgabepflicht allein wegen der Energiepreispauschale nicht zu erwarten, so die Gesetzesbegründung. Dies wird sich in der Praxis noch zeigen. Für Versorgungsbeziehende sind die 300 € bereits im Bruttoarbeitslohn mit der entsprechenden Versteuerung enthalten.

HINWEIS Zudem wurde geregelt, dass die EPP nicht pfändbar ist.

Besteuerung Dezember-Erdgas-Wärme-Soforthilfe

Die von der Bundesregierung eingeführten Hilfen und Entlastungen wegen der Energiekrise, die Dezember-Soforthilfe, sollen der Besteuerung unterliegen, um eine sozial ausgewogene Entlastungswirkung der Entlastungsmaßnahmen zu erzielen. Im Dezember 2022 wird der Bund die Abschlagszahlungen für Strom-, Gas- und Wärme übernehmen. Der Wille ist, dass eine Versteuerung ab einem bestimmten Einkommen stattfinden soll. Dies wird vermutlich auch für die aktuell noch beratende Entlastung aus der Gas-, Strom- und Wärmepreisbremse gelten. Allerdings ist hier das Gesetzgebungsverfahren noch nicht abgeschlossen.

Die Hilfen (Abschlagszahlungen sowie Entlastungen aus den Bremsen) kommen sowohl Unternehmen als auch Privaten zugute. Bei Unternehmen erhöhen geringere Kosten für Energie unmittelbar den Gewinn. Es erfolgt eine unmittelbare Versteuerung.

Geregelt werden muss folglich die Besteuerung der Hilfen bei Privaten. Dafür wurde in den §§ 123 ff. EStG die Grundlage geschaffen. So werden die Hilfen (zunächst die Soforthilfe im Dezember) auch bei Privaten als sonstige Einkünfte nach § 22 EStG versteuert, sofern sie nicht bereits im Rahmen einer der Einkunftsarten nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 — 6 EStG enthalten sind.

Die tatsächliche Entlastung ist aus den Endabrechnungen der Versorger/Vermieter zu entnehmen. Die Versteuerung erfolgt in dem Jahr, in dem die Endabrechnung durch den Versorger oder Vermieter an den Endkunden erfolgt. Erstmals wird also die Soforthilfe in der Endabrechnung 2022 auftauchen, diese erfolgt vermutlich im Jahr 2023. Somit ist die Versteuerung also im Jahr 2023 erstmals in den Steuererklärungen vorzunehmen. Entlastungen aus den Preisbremsen, die noch beschlossen werden sollen, werden dann im Jahr 2023 greifen und in der Endabrechnung, die dann vermutlich im Jahr 2024 erfolgt, dokumentiert. Diese werden nach aktuellem Stand dann erst für die Steuererklärungen 2024 relevant.

Die Ermittlung der Steuer auf die erhaltenen Hilfen erfolgt jedoch separat. Die Entlastungen werden nicht sofort jedem zu versteuernden Einkommen zugerechnet. Sie erhöhen erst ab einem bestimmten Einkommen das zu versteuernde Einkommen. Hier wird auf die Berechnung der Einkünfte zur Ermittlung des Solidaritätszuschlages zurückgegriffen. So wird erreicht, dass erst ab einem zu versteuernden Einkommen von 66.915 € eine Versteuerung eintritt.

Es wurde zudem eine Milderungszone eingeführt. Somit soll der sofortige Versteuerungseffekt (Fallbeil) verhindert werden. Die Milderungszone beginnt ab einem zu versteuernden Einkommen von 66.915 € und endet bei einem zu versteuernden Einkommen von 104.009 €. Bei Ehegatten, die zusammenveranlagt werden, beginnt die Milderungszone ab einem zu versteuernden Ein-

kommen von 133.830 € und endet bei einem zu versteuernden Einkommen von 208.018 €.

In diesem Bereich kommt es dann zu verschiedenen Berechnungsschritten. Beispiel aus dem Gesetzentwurf:

Der Steuerpflichtige (Single) erhält im Dezember 2022 400 € Entlastung und hat ein zu versteuerndes Einkommen aus Arbeitslohn von 80.000 € (vor Zurechnung Entlastung). Die Berechnung der Steuer auf die Entlastung erfolgt wie folgt:

1. Differenz des zu versteuernden Einkommens (vor Zurechnung Entlastung) zur Untergrenze der Milderungszone:

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

$$\text{Breite der Milderungszone: } 104.009 \text{ €} - 66.915 \text{ €} = 37.094 \text{ €}$$

2. Ermittlung des zu versteuernden Anteils der Entlastungen = $(13.085 \text{ €} / 37.094 \text{ €}) = 0,35275 = 35,275 \%$

3. Damit sind bei einem zu versteuernden Einkommen von 80.000 € (vor Zurechnung Entlastung) 35,275 % der Entlastung i. H. v. 400 € zu versteuern = $35,275 \% * 400 \text{ €} = 141,10 \text{ €}$

HINWEIS Aktuell sieht § 123 EStG nur die Versteuerung der Soforthilfen aus dem Dezember vor. Die Entlastungen aus den Preisbremsen werden in den Anwendungsbereich einbezogen werden, wenn die entsprechenden Gesetze zu den Preisbremsen beschlossen wurden.

4.2 Änderungen in der Abgabenordnung

Auch im Verfahrensrecht sollen Änderungen erfolgen.

4.2.1 Steuergeheimnis

Es ist unstritten, ob die Finanzverwaltung im Zusammenhang mit durch die Corona-Krise zu Unrecht erlangten Leistungen aus öffentlichen Mitteln sowohl den Bewilligungsstellen als Verwaltungsbehörden zwecks Rückforderung nach § 30 AO geschützte Daten mitteilen dürfen oder auch den für die Durchführung eines Straf- oder Bußgeldverfahrens zuständigen Stellen.

Nun wird in § 31a Abs. 1 Satz 2 AO ausdrücklich geregelt, dass die Finanzbehörden solche Daten in den Fällen von § 31a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. b Doppelbuchst. bb oder Nr. 2 AO auch für die Durchführung eines Strafverfahrens (aber nicht Bußgeldverfahrens) wegen einer zu Unrecht erlangten Leistung aus öffentlichen Mitteln offenbaren dürfen. Dies gilt unmittelbar ab dem Tag nach der Verkündung.

4.2.2 Öffentliche Zustellung

Im § 122 Abs. 5 Satz 2 und Satz 4 AO wird klargestellt, dass die Finanzbehörden Steuerverwaltungsakte auch durch Bekanntmachung einer Benachrichtigung auf einer Internetseite der Finanzverwaltung oder in ihrem elektronischen Portal öffentlich zustellen können. Auch dies gilt unmittelbar ab dem Tag nach der Verkündung.

4.2.3 Direkter Zahlungsweg für öffentliche Leistungen

Aktuell hat sich gerade herausgestellt, dass es keinen direkten Zahlungsweg für öffentliche Leistungen an die direkten Berechtigten gibt. Bei der Energiepreispauschale mussten Arbeitgeber und Rentenversicherungen die Auszahlung und Abwicklung übernehmen. Mit dem Jahressteuergesetz wird eine Rechtsgrundlage im § 139b AO zum Aufbau eines direkten Auszahlungsweges für öffentliche Leistungen unter Nutzung der steuerlichen Identifikationsnummer geschaffen. Hierdurch soll eine bürokratiearme und zugleich betrugssichere Möglichkeit entstehen, künftige öffentliche Leistungen (wie z. B. das diskutierte Klimageld) auf Grundlage der in der IdNr-Datenbank enthaltenen Daten direkt

auszuzahlen. Die in der IdNr-Datenbank gespeicherte IBAN soll dabei einer engen Zweckbindung unterliegen. Die technische Umsetzung wird hierzu mind. ein bis zwei Jahre in Anspruch nehmen. Die Rechtsgrundlage wird nun aber geschaffen.

4.2.4 Zahlungsverjährung

Im §§ 229, 230 AO soll eindeutig bestimmt werden, dass die Zahlungsverjährungsfrist des gesamten Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis im Fall der Aufhebung, Änderung oder Berichtigung der Festsetzung oder Anmeldung des Anspruchs erst mit Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung wirksam geworden ist.

Ist ein Haftungsbescheid ohne Zahlungsaufforderung ergangen, so soll die Verjährung mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Zahlungsaufforderung ergangen ist, beginnen. Bisher ist der Beginn, wenn ein Haftungsbescheid wirksam geworden ist. Die Verjährung soll dann spätestens fünf Jahre, nachdem der Haftungsbescheid wirksam geworden ist, beginnen.

Die Zahlungsverjährung ist zukünftig gehemmt, solange die Festsetzungsfrist des Anspruchs aus dem Steuerschuldverhältnis noch nicht abgelaufen ist. § 171 Abs. 14 AO ist dabei nicht anzuwenden.

Die Neuregelung gilt für alle am Tag der Verkündung noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen.

4.3 Änderungen im Bewertungsgesetz

Im Bewertungsgesetz werden insb. das Ertrags- und Sachwertverfahren zur Bewertung bebauter Grundstücke sowie die Verfahren zur Bewertung in Erbbaurechtsfällen und Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden an die geänderte Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) vom 14.07.2021 angepasst.

Damit soll sichergestellt werden, dass die von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte auf der Grundlage der ImmoWertV ermittelten sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Modellkonformität weiterhin bei der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie Grunderwerbsteuer sachgerecht angewendet werden können.

Die geänderten Regelungen betreffen Immobilien, die im Ertrags- und Sachwertverfahren bewertet werden. Dadurch dürften sich die Werte und damit auch die Bemessungsgrundlage für Erbschaft- und Schenkungsteuer erhöhen. Hintergrund ist, dass nach einer Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts vom 07.11.2006 bei der Erbschaft- und Schenkungsteuer der Verkehrswert der Besteuerungsmaßstab sei. Mit den Änderungen im Wege des Jahressteuergesetzes 2022 werde das Bewertungsverfahren an die aktuellen Marktverhältnisse angepasst, so die Begründung im Gesetz. Die Möglichkeit zum Nachweis des niedrigeren gemeinen Werts über Gutachten bleibt erhalten.

Die neue Bewertung gilt für alle Bewertungsstichtage ab dem 31.12.2022.

4.4 Änderungen im Gewerbesteuergesetz

Gewerbesteuerbefreiung für Betreiber kleiner Solaranlagen nach § 3 Nr. 32, § 36 Abs. 2 Satz 5 GewStG: Mit Einführung der Einkommensteuerbefreiung für kleine Solaranlagenbetreiber in § 3 Nr. 72 EStG wird die bisherige Gewerbesteuerbefreiung überflüssig. An der Gewerbesteuerpflicht hängt die Mitgliedschaft in der zuständigen IHK. Durch die Anhebung des Größenmerkmals der Solaranlage von 10 kW/h auf 30 kW/h werden weitere Unternehmer, die ausschließlich Solaranlagen betreiben, von der IHK-Mitgliedschaft ausgeschlossen.

4.5 Änderungen im Umsatzsteuerrecht

4.5.1 Allgemeines zu den umsatzsteuerlichen Änderungen im Jahressteuergesetz 2022

Das Jahressteuergesetz 2022 nimmt neben den diversen ertragsteuerrechtlichen Änderungen auch verschiedene Veränderungen im Umsatzsteuergesetz vor. Während im Referentenentwurf noch keine gravierenden Auswirkungen auf das Umsatzsteuerrecht enthalten waren, wurde im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens durch die Einführung eines „0 %-Steuersatzes“ Neuland in der Umsatzsteuer betreten. Im Gesetzgebungsverfahren sind noch eine Klarstellung zur Unternehmereigenschaft und Änderungen für die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts eingefügt worden. Ansonsten ergeben sich im Wesentlichen redaktionelle bzw. bürokratische Veränderungen, obwohl diverse Änderungen aufgrund zwischenzeitlich ergangener Rechtsprechung des EuGH eigentlich zwingend notwendig wären.

4.5.2 Einführung eines neuen „0 %-Steuersatzes“

Erstmals wird in Deutschland durch einen neuen § 12 Abs. 3 UStG ein sog. „0 %-Steuersatz“ eingeführt, der für Leistungen im Zusammenhang mit bestimmten Photovoltaikanlagen gilt. Die Neuregelung soll für alle Leistungen gelten, die ab dem 01.01.2023 ausgeführt werden. Weitere Informationen enthält das DWS-Merkblatt Nr. 1680 „Photovoltaikanlagen im privaten Haushalt“.

PRAXISHINWEIS Ein 0 %-Steuersatz unterscheidet sich von einer Steuerbefreiung einer Leistung dadurch, dass bei dem leistenden Unternehmer zwar keine Umsatzsteuer entsteht, er aber für alle damit im Zusammenhang stehenden Eingangsleistungen den vollen Vorsteuerabzug beanspruchen kann.

Erfasst werden von der Anwendung des 0 %-Steuersatzes die folgenden Leistungen nach § 12 Abs. 3 UStG:

- die Lieferung der Solarmodule einschl. der für den Betrieb einer Photovoltaikanlage notwendigen Komponenten sowie von Speichern, die den erzeugten Strom speichern können, an den Betreiber der Photovoltaikanlage, wenn die Photovoltaikanlage auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden, installiert wird,
- der innergemeinschaftliche Erwerb der begünstigten Gegenstände,
- die Einfuhr der begünstigten Teile,
- die Installation der Anlagen und Speicher für die begünstigten Anlagen.

PRAXISHINWEIS Die Absenkung des Steuersatzes auf 0 % gilt nur für die Leistungen gegenüber dem Betreiber der Photovoltaikanlage. Die Lieferungen der Hersteller, Großhändler oder Einzelhändler an Personen, die nicht Betreiber der Photovoltaikanlage sind, unterliegen weiterhin dem Regelsteuersatz.

Weitere Voraussetzung ist, dass ein Zusammenhang mit der Privatwohnung, Wohnungen oder öffentlichen Gebäuden notwendig ist. Allerdings gelten diese Voraussetzungen (fiktiv) als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Anlage nicht mehr als 30 kWp nach dem Marktstammdatenregister beträgt.

PRAXISHINWEIS Es gibt keine gesetzliche Definition von einer „Privatwohnung“. Gemeint ist hier offensichtlich die Wohnung des Unternehmers (z. B. bei Installation der Photovoltaikanlage auf dem Dach des Einfamilienhauses des Betreibers).

Ziel der Regelung ist insb. die Verwaltungsvereinfachung, da Anlagenbetreiber — soweit sie nicht noch anderweitig unternehmerisch tätig sind — in diesen Fällen in Zukunft die Kleinunternehmerbesteuerung (§ 19 UStG) in Anspruch nehmen werden. Bisher wurde in diesen Fällen — obwohl meist die Umsatzgrenzen für die Kleinunternehmerbesteuerung eingehalten wurden — auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichtet, um den Vorsteuerabzug aus dem Erwerb der Photovoltaikanlage zu erhalten. Dieser Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung wird in Zukunft nicht mehr notwendig sein, wenn dem Unternehmer keine Umsatzsteuer aus der Anschaffung der Anlage berechnet wird. Damit werden im Gleichklang mit dem Ertragsteuerrecht diese Anlagen aus der Besteuerung weitestgehend herausgehalten.

Neben dieser eher bürokratischen Vereinfachung kommt es für die ab dem 2023 angeschafften Anlagen aber in den Fällen, in denen erzeugter Strom für private Zwecke verwendet wird, zu einem wirtschaftlich positiven Effekt, da der für private Zwecke entnommene Strom nicht mehr der Umsatzbesteuerung unterliegt; dies gilt unabhängig davon, ob die Kleinunternehmerbesteuerung in Anspruch genommen wird oder nicht.

PRAXISHINWEIS Bisher führte die Entnahme von Strom aus einer dem Unternehmen zugeordneten Photovoltaikanlage zu einer fiktiv gegen Entgelt ausgeführten Lieferung (§ 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 1 UStG), wenn der Unternehmer aus der Anlage einen Vorsteuerabzug hatte. Bei Anschaffung ab dem 01.01.2023 ist kein Vorsteuerabzug aus der Anlage mehr möglich, sodass eine unentgeltliche Wertabgabe wegen § 3 Abs. 1b Satz 2 UStG nicht vorliegen kann.

Bei der Beratung im Zusammenhang mit Photovoltaikanlagen sollte deshalb auf den Zeitpunkt der Lieferung und der Ausführung der sonstigen Leistung geachtet werden. Hier können die momentan recht langen Lieferfristen für die Beteiligten durchaus einen positiven Effekt haben.

Sollten Personen eine begünstigte Photovoltaikanlage erwerben, die auch noch anderweitig unternehmerisch tätig sind, wird sich der gewünschte Vereinfachungseffekt der Kleinunternehmerbesteuerung nicht ergeben, da in diesem Fall die auf das einheitliche Unternehmen bezogene Gesamtumsatzgrenze von 22.000 € überschritten werden dürfte. Hier besteht in der Praxis Beratungsbedarf, die Photovoltaikanlage evtl. im Rahmen einer separaten Gesellschaft bürgerlichen Rechts zu erwerben und zu betreiben, die dann als eigenständiges Unternehmen die Umsatzgrenzen des § 19 UStG einhält.

PRAXISHINWEIS Keine Anwendung findet der 0 %-Steuersatz auf Wartungs- und Instandsetzungsmaßnahmen im Zusammenhang mit den ansonsten begünstigten Photovoltaikanlagen. Ein Grund dafür könnte darin bestehen, dass Photovoltaikanlagen regelmäßig wartungsarm sind. Instandsetzungen (z. B. nach Hagelschäden) dürften dann aber wieder als „Lieferung von Solarmodulen“ unter die Begünstigung fallen.

4.5.3 Änderungen bei den Durchschnittssteuersätzen

Durch das Jahressteuergesetz 2022 ist die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 23 UStG aufgehoben worden. Nach § 23 UStG konnten bis 31.12.2022 bestimmte Unternehmer (Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nach § 69 Abs. 3 UStDV nicht mehr als 61.356 €) eine Pauschalierung der Vorsteuerbeträge mit einem bestimmten Prozentsatz der selbst erzielten Ausgangsumsätze vornehmen. Die Anwendung der Durchschnittssatzbesteuerung war auf bestimmte Berufsgruppen bzw. bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten beschränkt, die in Anlagen zur UStDV aufgeführt waren. In Abhängigkeit der jeweiligen gewerblichen Tätigkeit bzw. der beruflichen Tätigkeit ergab sich der pauschale Vorsteuersatz.

PRAXISHINWEIS Die Abschaffung wird mit der geringen Bedeutung der Regelung für die Praxis begründet.

Darüber hinaus ist die Umsatzgrenze für die Durchschnittssatzbesteuerung nach § 23a UStG auf 45.000 € angehoben worden (bis 31.12.2022 betrug diese 35.000 €). Nach § 23a UStG können Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, die nicht verpflichtet sind, Bücher zu führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse zu machen, einen Durchschnittssatz von 7 % des steuerpflichtigen Umsatzes (mit Ausnahme der Einfuhr und des innergemeinschaftlichen Erwerbs) als pauschale Vorsteuer ansetzen. Da diese Vereinigungen i. d. R. für ihre Ausgangsumsätze den ermäßigten Steuersatz (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG) anwenden, ergibt sich für diese Vereinigungen regelmäßig keine Zahllast.

PRAXISHINWEIS Es handelt sich nach der Gesetzesbegründung um eine Folgeänderung aufgrund der Anhebung der Besteuerungsgrenze nach § 64 Abs. 3 und § 67a AO durch das Jahressteuergesetz 2020 von 35.000 € auf 45.000 €, um weiterhin einheitliche Betragsgrenzen zur Steuererleichterung von steuerbegünstigten Körperschaften zu erreichen.

4.5.4 Änderung bei der Steuerfreiheit innergemeinschaftlicher Lieferungen

Weiterhin ist in § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG der Satz 2 mit seinem Hinweis auf § 18a Abs. 10 UStG gestrichen worden. Zum 01.01.2020 war in § 4 Nr. 1 Buchst. b UStG im Rahmen der sog. „Quick Fixes“ als materiell-rechtliche Voraussetzung für die Steuerbefreiung der innergemeinschaftlichen Lieferung nach § 6a UStG eingeführt worden, dass die Lieferung zutreffend in der Zusammenfassenden Meldung erfasst worden ist. In § 4 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 UStG war dann ein Verweis auf die Berichtspflicht der Zusammenfassenden Meldung binnen eines Monats nach Feststellung eines Fehlers nach § 18a Abs. 10 UStG aufgenommen worden.

Dieser Hinweis hatte dazu geführt, dass die Finanzverwaltung — entgegen der damaligen Gesetzesbegründung — die Rechtsauffassung vertrat, dass sowohl eine erstmals verspätet abgegebene Zusammenfassende Meldung als auch eine außerhalb der Einmonatsfrist abgegebene berichtigte Zusammenfassende Meldung keine Rückwirkung für die Steuerbefreiung entfaltet. Diese (unzutreffende) Rechtsauffassung musste die Finanzverwaltung mittlerweile aufgeben (BMF-Schreiben vom 20.05.2022, BStBl. I 2022, S. 738). Die Steuerbefreiung tritt danach auch nachträglich ein, wenn die Zusammenfassende Meldung verspätet oder berichtigt innerhalb der Festsetzungsfrist abgegeben wird. Der irreführende Hinweis auf § 18a Abs. 10 UStG wird gestrichen, da eine Berichtigung innerhalb eines Monats nach Feststellung des Fehlers für die Steuerbefreiung nicht sachgerecht ist.

4.5.5 Weitere Änderungen im Jahressteuergesetz 2022

Neben den für die Praxis relevanten Punkten werden diverse redaktionelle (Beseitigung von Fehlern) bzw. formale Änderungen vorgenommen (z. B. elektronische Anmeldung bei Fahrzeugeinzelbesteuerung). Darüber hinaus erfolgen Ergänzungen, die aber nur für eine überschaubare Anzahl von Unternehmern bzw. die Finanzverwaltung von Bedeutung sind und keinen Einfluss auf die materielle Umsatzbesteuerung haben. Insbesondere sind hier zu nennen:

- Die Übergangsregelung zur Anwendung des § 2b UStG für juristische Personen des öffentlichen Rechts, die schon einmal bis zum 31.12.2022 verlängert worden war, wird erneut um zwei Jahre bis zum 31.12.2024 verlängert, § 27 Abs. 22a UStG.
- Juristischen Personen des öffentlichen Rechts wird die Besteuerung nach vereinnahmten Entgelten (Istbesteuerung)

ermöglicht, soweit sie nicht freiwillig Bücher führen und aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse machen oder hierzu gesetzlich verpflichtet sind, § 20 Satz 1 Nr. 4 UStG.

- Nachdem der BFH (Urteil v. 22.11.2018, V R 65/17, BFH/NV 2019, 359, bestätigt durch Urteil v. 07.05.2020, V R 1/18, BFH/NV 2020, 1211) die Bruchteilsgemeinschaften aufgrund fehlender (zivilrechtlicher) Rechtsfähigkeit nicht als unternehmerfähig angesehen hatte, bestand systematisch Unsicherheit, ob nicht rechtsfähige Zusammenschlüsse eigenständig Unternehmereigenschaft haben können. Zur Rechtssicherheit wird deshalb in § 2 Abs. 1 Satz 1 eine Ergänzung vorgenommen, nach der die Unternehmereigenschaft unabhängig davon vorliegt, ob nach anderen Vorschriften Rechtsfähigkeit vorliegt oder nicht.
- Schaffung einer nationalen Vorschrift zur Umsetzung einer Richtlinie für Zahlungsdienstleister (Richtlinie (EU) 2020/284 des Rates vom 18.02.2020 zur Änderung der Richtlinie 2006/112/EG im Hinblick auf die Einführung bestimmter Anforderungen für Zahlungsdienstleister); in einem neuen § 22g UStG werden umfangreiche formale Pflichten für Zahlungsdienstleister bei grenzüberschreitenden Zahlungen aufgenommen. Diese Regelungen führen aber zu keiner umsatzsteuerrechtlichen Konsequenz. Auch ein Verstoß gegen diese Verpflichtungen führt nicht zur Begründung eines Umsatzes oder zum Wegfall einer umsatzsteuerrechtlichen Begünstigung (z. B. einer Steuerbefreiung) oder eines Vorsteuerabzugs; ein Verstoß ist lediglich bußgeldbewehrt. Die Regelung tritt aber erst zum 01.01.2024 in Kraft.
- Umsetzung der Verpflichtung zur elektronischen Bereitstellung über Verwaltungsportale nach dem Gesetz zur Verbesserung des Onlinezugangs zu Verwaltungsleistungen (Onlinezugangsgesetz (OZG) vom 14.08.2017, BGBl. I 2017, S. 3122). So konnte bisher u. a. die Vergütung von Umsatzsteuerbeträgen nach § 4a UStG (Steuervergütung für Leistungsbezüge zur Verwendung zu humanitären, karitativen oder erzieherischen Zwecken im Drittlandsgebiet) nur in Papierform beantragt werden. Jetzt ist ebenfalls eine elektronische Abwicklung möglich.

5. WEITERE UMSATZSTEUERLICHE ÄNDERUNGEN

Bedingt durch die derzeitigen Krisen (Corona, Krieg, Energiepreise, Inflation ...) haben sich noch weitere Veränderungen im Umsatzsteuerrecht ergeben (ausführliche Hinweise dazu erhalten Sie im DWS-Merkblatt Nr. 1779 „Änderungen im Umsatzsteuerrecht 2022/2023“). Insbesondere sind die folgenden Änderungen eingetreten:

- Im Zusammenhang mit der geplanten, dann aber wieder aufgegebenen Einführung einer sog. „Gasumlage“ ist der Steuersatz für die Lieferung von Erdgas über das Erdgasnetz auf den ermäßigten Steuersatz von 7 % abgesenkt worden (§ 28 Abs. 5 UStG). Obwohl die Einführung der Gasumlage später aufgegeben wurde, ist die Absenkung des Steuersatzes zum 01.10.2022 umgesetzt worden; derzeit befristet bis zum 31.03.2024 (Gesetz zur temporären Senkung der Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz vom 19.10.2022, BGBl. I 2022, S. 1743). Im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens ist darüber hinaus eine Ausweitung der Absenkung des Steuersatzes auf die Lieferung von Wärme durch ein Wärmenetz mit aufgenommen worden (§ 28 Abs. 6 UStG).
- Die zum 01.07.2020 eingeführte und aufgrund einer schon einmal verlängerten Befristung eigentlich zum 31.12.2022 auslaufende Absenkung des Steuersatzes auf 7 % bei den Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (§ 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG), ist über den 31.12.2022 hinaus um ein Jahr bis zum 31.12.2023 verlängert worden (Achstes Gesetz zur Änderung

von Verbrauchsteuergesetzen vom 24.10.2022, BGBl. I 2022, S. 1838). Die Absenkung des Steuersatzes betrifft nur die Abgabe von Speisen, nicht von Getränken.

- Der Durchschnittssteuersatz für die land- und forstwirtschaftlichen Erzeuger (§ 24 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 und Satz 3 UStG), der zum 01.01.2022 von 10,7 % auf 9,5 % abgesenkt worden war, wird zum 01.01.2023 erneut abgesenkt werden, auf nunmehr 9,0 % (ebenfalls durch das Achte Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 24.10.2022).
- Die Anwendung des Reverse-Charge-Verfahrens (Übertragung der Steuerschuldnerschaft auf den Leistungsempfänger nach § 13b UStG) ist — wie schon länger geplant — durch das Achte Gesetz zur Änderung von Verbrauchsteuergesetzen vom 24.10.2022 in einer Nummer ergänzt worden. In § 13b Abs. 2 Nr. 6 UStG wird neben den anderen Emissionsrechten ab dem 01.01.2023 auch die Übertragung von Emissionszertifikaten nach § 3 Nr. 2 BEHG (Brennstoffemissionshandelsgesetz) in den Anwendungsbereich des Steuerschuldnerverfahrens mit einbezogen.

6. EINFÜHRUNG DES EU-ENERGIEKRISENBEITRAGS NACH § 5 ABS. 1 SATZ 1 NR. 45A FVG UND EU-ENERGIEKBG-E

Mit dem Jahressteuergesetz 2022 wurde auch der EU-Energiekrisenbeitrags durch das neue EU-Energiekrisenbeitragsgesetz (EU-EnergieKBG-E) in Deutschland eingeführt und damit die Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates über „Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise“ vom 06.10.2022 umgesetzt. Die Verordnung enthält als Maßnahme in Bezug auf den Erdöl-, Erdgas-, Kohle- und Raffineriebereich Vorgaben zu einem befristeten obligatorischen EU-Energiekrisenbeitrag auf bestimmte Gewinne aus Tätigkeiten in diesen Bereichen. Damit sollen Entlastungsmaßnahmen mitfinanziert werden, die aufgrund der gestiegenen Preise notwendig wurden.

Von den Regelungen ist jedes gewerbliche Unternehmen unabhängig von seiner Rechtsform erfasst, soweit es im Inland betrieben wird (Einzelunternehmen und Personen- und Kapitalgesellschaften sowie Betriebsstätten) und im Besteuerungszeitraum mind. 75 % seines Umsatzes in den Bereichen Extraktion, Bergbau, Erdölraffination oder Herstellung von Kokereierzeugnissen erzielt.

Der Solidaritäts- bzw. Krisenbeitrag soll für das erste nach dem 31.12.2021 beginnende Wirtschaftsjahr, das als Besteuerungszeitraum 1 definiert wird, sowie für das darauffolgende Wirtschaftsjahr, das als Besteuerungszeitraum 2 definiert wird, erhoben werden. Der EU-Energiekrisenbeitrag ist auf den Teil des Gewinns des im Besteuerungszeitraum 1 bzw. 2 endenden Wirtschaftsjahres zu entrichten, der mehr als 20 % über dem Durchschnitt der steuerlichen Gewinne aus den Jahren 2018 — 2021 liegt. Dies bedeutet, es werden die Gewinne vor der Energiekrise und nach der Energiekrise verglichen.

Bei Kapitalgesellschaften ist als Gewinn der steuerliche Gewinn nach R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 31 KStR 2022 relevant. Bei Steuerpflichtigen in anderer Rechtsform gilt der steuerliche Gewinn. Soweit Übergewinne nachweislich Folge einer Umwandlung sind, ist eine Korrektur vorgesehen. Ebenso sind Regelungen zur Vermeidung einer doppelten Belastung mit einem EU-Energiekrisenbeitrag sowohl national (Mitunternehmerschaften) als auch mit Blick auf andere Mitgliedstaaten enthalten. Der EU-Energiekrisenbeitrag beträgt 33 % dieser Bemessungsgrundlage und ist keine abzugsfähige Betriebsausgabe. Die Durchführung des Besteuerungsverfahrens wird dem Bundeszentralamt für Steuern als weitere Aufgabe übertragen.

Daniela Karbe-Geßler, Rechtsanwältin
Prof. Dipl.-Kfm. Rolf-R. Radeisen, Steuerberater