

Jahressteuergesetz 2022

Übersicht

Stand: Zustimmung des Bundesrats vom 16.12.2022



Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	3
2.	Einführung eines EU-Energiekrisenbeitrags nach EU-EnergieKBG	3
3.	Beschränkte Steuerpflicht extraterritorialer IP (sog. Registerfälle)	4
3.1	Änderung im Einkommensteuergesetz	5
3.2	Aufnahme in das Steueroasen-Abwehrgesetz.....	5
4.	Weitere Änderungen im Einkommensteuerrecht	6
4.1	Anhebung des AfA-Satzes für die Abschreibung von neuen Wohngebäuden.....	6
4.2	Sonder-AfA für energieeffizienten Mietwohnungsneubau.....	6
4.3	Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen.....	7
4.4	Häusliches Arbeitszimmer und Homeoffice-Tagespauschale	7
4.5	Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen	8
4.6	Wahlrecht zum Verzicht zur Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten.....	9
4.7	Kapitalertragsteuer.....	9
4.7.1	Kapitalerträge im Zusammenhang mit Internet-Dienstleistungsplattformen.....	9
4.7.2	Steuerabzugsverpflichteter bei Kryptowertpapieren.....	10
4.7.3	Anzeige- und Nachforderungstatbestand bei Erhebung der KEST	11
4.7.4	Abstandnahme vom Steuerabzug	11
4.8	Lohnsteuer	12
4.9	Besteuerung der Gas-/Wärmepreisbremse (sog. Dezember-Hilfe).....	12
4.10	Sonstige Änderungen im EStG.....	13
4.11	Nicht aufgenommen: Verschärfung der Sperrfristentatbestände	14
5.	Änderungen im Körperschaftsteuerrecht	15
5.1	Ergänzungen zur Einlagelösung	15
5.2	Einlagenrückgewähr mit Einbeziehung von Drittstaaten- und EWR-Kapitalgesellschaften	16
5.3	Kapitalmaßnahme aus Gesellschaftsmitteln.....	17
6.	Änderungen im Umsatzsteuerrecht	17
6.1	Umsetzung der Zahlungsdienstleister-Richtlinie.....	17
6.2	Nullsteuersatz für die Lieferung von Photovoltaikanlagen	18
6.3	Verlängerung der Übergangsregelung bei jPöR.....	19
6.4	Sonstige Änderungen im UStG	19
7.	Änderung im Grunderwerbsteuergesetz	20
7.1	Grundstücksübergang von einer Gesamthand auf eine Gesamthand.....	20
7.2	Grundstücksübergang auf eine Gesamthand.....	21
7.3	Kollisionsregelung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung.....	21
7.4	Anzeigepflicht der Beteiligten	22
8.	Änderungen im Bewertungsrecht	22
9.	Sonstige Änderungen im JStG 2022	23

1. Einleitung

Das am 02.12.2022 vom Bundestag beschlossene und am 16.12.2022 vom Bundesrat bestätigte Jahressteuergesetz 2022 (JStG 2022) enthält sowohl Maßnahmen zur Umsetzung des Koalitionsvertrags als auch Anpassungen nationaler Vorschriften an EU-Recht, notwendige Änderungen in Reaktion auf EuGH-, BVerfG- und BFH-Rechtsprechung und diverse steuerliche Einzelmaßnahmen.

Wesentliche Komponente des Gesetzesbeschlusses ist die teilweise Abschaffung der beschränkten Steuerpflicht von Einkünften aus einer Rechteüberlassung allein aufgrund der Eintragung in ein inländisches öffentliches Buch oder Register (sog. Registerfälle), die allerdings im Vergleich zum Gesetzesentwurf weniger konsequent erfolgt.

Mit insgesamt 39 angenommenen Änderungsanträgen wurde das JStG 2022 im parlamentarischen Verfahren deutlich erweitert. Hinzugekommen sind u.a. eine weitergehende Modernisierung der steuerlichen Berücksichtigung eines häuslichen Arbeitszimmers sowie der Arbeit im Homeoffice, der EU-Energiekrisenbeitrag (Übergewinnsteuer für den fossilen Sektor), eine nochmalige Verlängerung der Übergangsfrist von § 2b UStG (juristische Personen des öffentlichen Rechts), und die Neufassung von § 27 Abs. 8 KStG (Einlagenrückgewähr) mit Einbeziehung von Drittstaaten- und EWR-Kapitalgesellschaften.

Mit der Ausfertigung durch den Bundespräsidenten und der Verkündung des JStG 2022 im Bundesgesetzblatt ist bis Ende Dezember 2022 zu rechnen. Diese Gesetzgebungsübersicht stellt die wesentlichen Neuregelungen, die sich aus dem JStG 2022 ergeben, dar.

2. Einführung eines EU-Energiekrisenbeitrags nach EU-EnergieKBG

Der in der EU-Notfallmaßnahmen-Verordnung¹ verpflichtend vorgesehene befristete EU-Solidaritätsbeitrag wird in einem neuen EU-Energiekrisenbeitragsgesetz (EU-EnergieKBG) umgesetzt (§ 1 Abs. 1 EU-EnergieKBG).

Steuerpflichtig ist dabei jedes im Inland betriebene gewerbliche Unternehmen (unabhängig von der Rechtsform), das im Besteuerungszeitraum nach § 3 Abs. 2 EU-EnergieKBG mindestens 75 Prozent seines Umsatzes in den Bereichen Extraktion, Bergbau, Erdölraffination oder Herstellung von Kokererzeugnissen erzielt (§ 2 Abs. 1 und Abs. 2 EU-EnergieKBG). Die in der EU-Notfallmaßnahmen-Verordnung vorgesehene Gewinnabschöpfung bei Stromproduzenten (Erlösbergrenze) wird nicht im Rahmen des JStG 2022, sondern mit dem Strompreisbremsegesetz in Deutschland eingeführt.

Vom Energiekrisenbeitrag erfasst werden sowohl Einzelunternehmen als auch Personen- und Kapitalgesellschaften sowie Betriebsstätten. Dabei unterliegen laut Gesetzesbegründung Unternehmen und Betriebsstätten eigenständig dem EU-Energiekrisenbeitrag. In Organschaftsfällen unterliegen sowohl Organträger als auch Organgesellschaft mit ihrem jeweiligen Gewinn ebenso eigenständig dem EU-Energiekrisenbeitrag.

Der EU-Energiekrisenbeitrag entsteht mit Ablauf des Besteuerungszeitraums (§ 3 Abs. 1 EU-EnergieKBG). Unter dem Besteuerungszeitraum ist das erste nach dem 31.12.2021 beginnende volle Wirtschaftsjahr (Besteuerungszeitraum 1) und das darauffolgende volle Wirtschaftsjahr (Besteuerungszeitraum 2) zu verstehen (§ 3 Abs. 2 Satz 1 EU-EnergieKBG). Dabei sind Wirtschaftsjahre nur zu berücksichtigen, wenn diese zwölf Monate umfassen. Rumpfwirtschaftsjahre bleiben laut Gesetzesbegründung dagegen grundsätzlich außen vor. Eine Ausnahme gilt, wenn einem Rumpfwirtschaftsjahr kein weiteres Wirtschaftsjahr folgt (z.B. Fälle der Betriebseinstellung).

Der EU-Energiekrisenbeitrag wird in Höhe von 33 Prozent der Bemessungsgrundlage erhoben (§ 4 Abs. 3 EU-EnergieKBG). Als Bemessungsgrundlage gelten die Teile des Gewinns der Jahre 2022 und 2023, die mehr als 20 Prozent über dem Durchschnitt des steuerlichen Gewinns in den Jahren 2018 bis 2021 liegen (§ 4 Abs. 1 Satz 1 EU-EnergieKBG). Laut Gesetzesbegründung ist bei Kapitalgesellschaften der steuerliche Gewinn nach R 7.1 Abs. 1 Satz 2 Nr. 31 KStR 2022 maßgebend (bei anderen

¹ EU-Verordnung 2022/1854 des Rates über „Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise“ vom 06.10.2022.

Rechtsformen die dementsprechende Rechengröße). Das bedeutet u.a., dass Verlustabzüge nach § 10d EStG unberücksichtigt bleiben.

Zur Vermeidung einer doppelten Belastung mit einem in- oder ausländischen EU-Energiekrisenbeitrag werden die Gewinnanteile ausländischer Betriebsstätten und Hinzurechnungsbeträge i.S.d. § 10 Abs. 2 AStG sowie Gewinnanteile aus einer anderen Personengesellschaft (Mitunternehmerschaft) aus der Bemessungsgrundlage gekürzt (§ 4 Abs. 1 Satz 4 und Abs. 2 Satz 1 EU-EnergieKbG). Voraussetzung ist, dass auf den Gewinnanteil der ausländischen Betriebsstätte oder auf die dem Hinzurechnungsbetrag zugrundeliegenden passiven Einkünfte ein Solidaritätsbeitrag oder eine gleichwertige Abgabe erhoben wurde oder dass die jeweilige Personengesellschaft selbst dem EU-EnergieKbG unterliegt. Darüber hinaus sind Korrekturen für Fälle einer Umwandlung verwirklicht (§ 5 EU-EnergieKbG).

Der EU-Energiekrisenbeitrag gilt als Steuer i.S.d. AO (§ 1 Abs. 3 Satz 2 EU-EnergieKbG) und ist als sonstige Personensteuer nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig (§ 4 Abs. 2 Satz 2 EU-EnergieKbG). Die Durchführung des Besteuerungsverfahrens wird dem Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) übertragen (§ 6 EU-EnergieKbG). Dabei hat das steuerpflichtige Unternehmen eine Steueranmeldung (§ 168 AO) bis zum Ablauf der Steuererklärungsfrist an das BZSt zu übermitteln und darin die Höhe des EU-Energiekrisenbeitrags selbst zu ermitteln (§ 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 EU-EnergieKbG). Der EU-Energiekrisenbeitrag ist am 10. Tag nach Abgabe der Anmeldung fällig (§ 7 Abs. 2 Satz 1 EU-EnergieKbG).

Das Aufkommen aus dem Energiekrisenbeitrag steht dem Bund zu und ist entsprechend den Vorgaben der EU-Verordnung nur zweckgebunden für bestimmte finanzielle Unterstützungsmaßnahmen zu verwenden (§ 1 Abs. 3 Satz 1 EU-EnergieKbG).

Inkrafttreten/Anwendung

Das EU-EnergieKbG tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 43 Abs. 1 JStG 2022). Der EU-Energiekrisenbeitrag wird sowohl (unecht) rückwirkend für das Jahr 2022 als auch für das Jahr 2023 erhoben (§ 3 EU-EnergieKbG).

3. Beschränkte Steuerpflicht extraterritorialer IP (sog. Registerfälle)

Vergütungen für die befristete Überlassung von Rechten, die in einem inländischen öffentlichen Buch oder Register eingetragen sind (sog. Registerfälle), unterliegen de lege lata nach Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 06.11.2020, BStBl. I 2020, S. 1060) als inländische Einkünfte der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f, Nr. 6 EStG auch dann, wenn die Eintragung in ein inländisches Register der einzige inländische Anknüpfungspunkt ist, d.h. kein inländischer Vergütungsschuldner gegeben ist. Nachdem die Registerfallbesteuerung in der Fachwelt für erhebliche Unsicherheit gesorgt hatte, reagierte das BMF mit der Einführung und mehrfachen Verlängerung eines sog. vereinfachten Verfahrens für materiell unstrittige DBA-Fälle (vgl. BMF-Schreiben vom 11.02.2021, 14.07.2021 und 29.06.2022). Im April 2022 folgte ein Evaluationsbericht an den Finanzausschuss des Deutschen Bundestags.

Wesentliche inhaltliche Aussage des Berichts war, dass das zu erwartende Steueraufkommen aus der Registerfallbesteuerung - unabhängig von einem Abkommenschutz der konkreten Lizenzierung - in keinem Verhältnis zum bereits bestehenden und zukünftigen Verwaltungs- und Befolgungsaufwand steht und daher eine Neubewertung der Registerfallbesteuerung erforderlich sei. Das BMF präsentierte in dem Bericht drei Schlussfolgerungen. Die kurzfristige, untergesetzliche Maßnahme zur erneuten Verlängerung des vereinfachten Verfahrens bis zum 30.06.2023 wurde bereits mit BMF-Schreiben vom 29.06.2022 umgesetzt.

Als langfristige (gesetzliche) Maßnahme schlug das BMF die Begrenzung der Registerfallbesteuerung für die Zukunft auf Fälle mit nichtkooperativen Steuerhoheitsgebieten/Steuer oasen (i.S.d. Steuer oasen-AbwehrG - StAbwG) vor. Als offener Punkt wurde die Behandlung der sog. Drittlizenzfälle (unternehmensgruppenexterne Lizenzen, d.h. Transaktionen, die nicht zwischen nahestehenden Personen stattfinden) aufgeführt, da die Aufarbeitung vergangener Sachverhalte im Vergleich zu konzerninternen Fällen für die Steuerpflichtigen mit erheblichen praktischen Schwierigkeiten verbunden sei.

Mit dem JStG 2022 ist eine Gesetzesanpassung der Registerfallbesteuerung dahingehend umgesetzt, dass diese grds. nur noch Konzernfälle, bei denen das deutsche Besteuerungsrecht nicht durch ein

DBA ausgeschlossen ist, erfasst. Für Drittlizenzfälle wird diese dagegen rückwirkend abgeschafft. Darüber hinaus wird die Registerfallbesteuerung in Fällen mit Bezug zu Steueroasen beibehalten.

3.1 Änderung im Einkommensteuergesetz

Der Regierungsentwurf des JStG 2022 sah noch vor, dass die Registerfallbesteuerung in Konzernfällen (zwischen nahestehenden Personen i.S.v. § 1 Abs. 2 AStG) für Vergütungen, die nach dem 31.12.2022 zufließen und für Veräußerungen, die nach dem 31.12.2022 erfolgen, entfällt; für Drittlizenzfälle sollte die Registerfallbesteuerung sogar rückwirkend in allen offenen Fällen entfallen. Parallel hierzu sollte die Registerfallbesteuerung weiterhin für Vergütungsgläubiger gelten, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind (vgl. 3.2).

Abweichend vom Regierungsentwurf wird mit dem finalen JStG 2022 jedoch die Registerfallbesteuerung nicht vollständig für die Zukunft aus dem EStG gestrichen und in das Steueroasen-Abwehrgesetz überführt. Zwar bleibt es im Einklang mit dem Regierungsentwurf dabei, dass die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 und Satz 2, Nr. 6 EStG rückwirkend in allen offenen Fällen entfällt, wenn die Vermietung und Verpachtung oder die Veräußerung nicht zwischen nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG erfolgt (sog. Drittlizenzfälle). Im „Konzernfall“ (nahestehende Personen) wird die Besteuerung aber nur dann ab dem 01.01.2023 abgeschafft, wenn ein DBA-Schutz besteht (sog. DBA-Fälle).

Beibehalten wird die Registerfallbesteuerung dagegen in solchen Konzernfällen, in denen kein Schutz durch ein DBA besteht. Ob ein DBA-Schutz vorliegt, wird unter Berücksichtigung der Anwendung von DBA regelnden Vorschriften des EStG (z.B. § 50d Abs. 3 EStG) durch die Steuerpflichtigen beurteilt. Das bedeutet, der Steuerpflichtige ist dazu angehalten, selbst zu entscheiden, ob DBA-Schutz besteht und wenn ja, ob dieser DBA-Schutz ggf. durch die Anwendung von z.B. § 50d Abs. 3 EStG eingeschränkt wird.

Die Registerfallbesteuerung gilt in der Fassung des Gesetzesbeschlusses sowohl in Konzernfällen wie auch in Drittlizenzfällen weiterhin für Vergütungsgläubiger, die in einem nicht kooperativen Steuerhoheitsgebiet ansässig sind (vgl. 3.2).

Voraussichtlich im kommenden Jahr wird im Gesetzgebungsverfahren zum angekündigten Steuergerechtigkeitsgesetz geprüft, ob ergänzend zur EU Blacklist eine nationale Steueroasenliste erstellt werden kann, die neben die EU Blacklist tritt und aus deutscher Sicht weitere unkooperative Steuerhoheitsgebiete aufführt. Sofern dies geschieht, könnte die Registerfallbesteuerung auch für die vorerst verbleibenden Konzernfälle ohne DBA-Schutz zurückgeführt und dauerhaft auf Fälle beschränkt werden, in denen der Vergütungsgläubiger in einer Steueroase der EU-Liste oder der neuen nationalen Liste sitzt (vgl. 3.2). Die erweiterte Steueroasenliste würde aber voraussichtlich auch die Anwendung sämtlicher, im StAbwG enthaltenen Abwehrmaßnahmen auf diese weiteren Steuerhoheitsgebiete erstrecken.

Darüber hinaus wird in § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 und Nr. 6 EStG der bisherige Begriff „Rechte“ differenziert in Rechte i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und sonstige Rechte, insb. Patent-, Marken- oder Sortenrechte. Unter die nicht von der beschränkten Steuerpflicht kraft Eintragung ausgenommenen Rechte i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG fallen insb. ins Schiffsregister eingetragene Schiffe und grundstücksgleiche Rechte i.S.d. BGB, z.B. Erbbaurechte und Mineralgewinnungsrechte.

Inkrafttreten/Anwendung

Gem. § 52 Abs. 45a Satz 3 EStG ist § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 und Satz 2 und Nr. 6 EStG in Drittlizenzfällen auf alle offenen Fälle anzuwenden (Rückwirkung); im Übrigen (Konzernfälle) ist § 49 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. f Satz 1 und Satz 2 und Nr. 6 EStG auf Veräußerungen, die nach dem 31.12.2022 erfolgen oder auf Vergütungen, die nach dem 31.12.2022 zufließen, anzuwenden.

3.2 Aufnahme in das Steueroasen-Abwehrgesetz

Im Gegenzug zur teilweisen Abschaffung der Registerfallbesteuerung in § 49 EStG wird der bisherige Regelungsgehalt in § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 5 StAbwG aufgenommen und betrifft damit künftig dauerhaft solche Fälle, in denen der Vergütungsgläubiger in einem nichtkooperativen Steuerhoheitsgebiet i.S.d. § 2 StAbwG ansässig ist (zu weiteren Änderungen in § 10 StAbwG, vgl. 9.). Dies umfasst sowohl

Drittlizenz- als auch Konzernfälle. Als nicht kooperative Steuerhoheitsgebiete gelten nach aktuellem Stand die in der EU Blacklist geführten Steuerhoheitsgebiete (Stand 04.10.2022: Amerikanisch-Samoa, Anguilla, Bahamas, Fidschi, Guam, Palau, Panama, Samoa, Trinidad und Tobago, Turks- und Caicosinseln, die Amerikanischen Jungferninseln und Vanuatu). Mittels der Steueroasen-Abwehrverordnung wird die EU Blacklist regelmäßig in deutsches Recht transformiert.

§ 10 StAbwG erweitert die beschränkte Steuerpflicht für natürliche Personen, Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen, die in nicht kooperativen Steuerhoheitsgebieten ansässig sind. Für diese gilt nach § 10 Abs. 1 Satz 2 StAbwG über den Katalog des § 49 EStG hinaus ein Quellensteuerabzug für die in der Vorschrift genannten Tatbestände, wenn die den Einkünften entsprechenden Aufwendungen im Rahmen einer inländischen Veranlagung zur unbeschränkten Steuerpflicht bei einem anderen Steuerpflichtigen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden können. Die Quellensteuer für die entsprechenden Vergütungen beträgt 15 Prozent (zzgl. Solidaritätszuschlag) und ist im Wege des Steuerabzugs i.S.d. § 50a EStG einzubehalten und an das BZSt abzuführen (§ 10 Abs. 2 StAbwG).

Inkrafttreten/Anwendung

Die Regelung ist rückwirkend ab dem 01.01.2022 anzuwenden (§ 13 Abs. 1a StAbwG).

4. Weitere Änderungen im Einkommensteuerrecht

4.1 Anhebung des AfA-Satzes für die Abschreibung von neuen Wohngebäuden

In Umsetzung des Koalitionsvertrags wird der typisierte lineare AfA-Satz für neue Gebäude, die Wohnzwecken dienen und nach dem 31.12.2022 fertig gestellt worden sind, auf jährlich 3 Prozent angehoben. Der typisierte lineare AfA-Satz bei Fertigstellung vor dem 01.01.2023 und nach dem 31.12.1924 beträgt weiterhin jährlich 2 Prozent und bei Fertigstellung vor dem 01.01.1925 jährlich 2,5 Prozent (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a bis c EStG). Entgegen dem Regierungsentwurf bleibt es weiterhin möglich, über § 7 Abs. 4 Satz 2 EStG den Nachweis einer niedrigeren tatsächlichen Nutzungsdauer zu erbringen.

Inkrafttreten/Anwendung

Die Regelung tritt gem. Art. 43 Abs. 6 JStG 2022 am 01.01.2023 in Kraft und ist erstmals auf Wohngebäude anwendbar, die nach dem 31.12.2022 fertiggestellt werden (§ 7 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. a EStG).

4.2 Sonder-AfA für energieeffizienten Mietwohnungsneubau

Der Anwendungsbereich der Sonderabschreibung für die Herstellung neuer Mietwohnungen nach § 7b EStG wird auch auf die Jahre 2023 bis 2026 erstreckt und modifiziert. Bisher waren für Zwecke der Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur noch solche neuen Wohnungen erfasst, für die der Bauantrag oder die Bauanzeige vor dem 01.01.2022 gestellt wurde.

Nach § 7b Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 bis 3 EStG ist die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung auch für Wohnungen (§ 181 Abs. 9 BewG) im Gesetz enthalten, die aufgrund eines nach dem 31.12.2022 und vor dem 01.01.2027 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellt werden. Weiter muss das Gebäude, in dem die neue Wohnung hergestellt wird, die Kriterien für ein Effizienzhaus 40 mit Nachhaltigkeitsklasse/Effizienzgebäude-Stufe 40 erfüllen. Dies muss durch das Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude (QNG) nachgewiesen werden. Wie bisher muss die Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen.

Für im Rahmen der Neuregelung gebaute Wohnungen wird zum einen die bisherige Baukostenobergrenze von 3.000 Euro auf 4.800 Euro je Quadratmeter Wohnfläche angehoben (§ 7b Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG) und zum anderen die Deckelung der Bemessungsgrundlage der Sonderabschreibung von 2.000 Euro auf 2.500 Euro je Quadratmeter Wohnfläche erhöht (§ 7b Abs. 3 Nr. 2 EStG).

Darüber hinaus werden die Regelungen zur Einhaltung der De-Minimis-Verordnung nach § 7b Abs. 5 Satz 1 EStG auf Steuerpflichtige beschränkt, die Gewinneinkünfte erzielen und damit unternehmerisch tätig sind (§§ 13, 15 und 18 EStG). Nicht erfasst sind damit Steuerpflichtige mit Einkünften nach § 21 EStG.

Inkrafttreten/Anwendung

Die Neuregelung in § 7b Abs. 2 bis 4 EStG tritt gem. Art. 43 Abs. 6 JStG 2022 am 01.01.2023 in Kraft und ist über § 52 Abs. 1 EStG erstmals im Veranlagungszeitraum 2023 für Wohnungen anwendbar, die aufgrund eines nach dem 31.12.2022 gestellten Bauantrags oder einer Bauanzeige hergestellt werden (§ 7b Abs. 2 EStG).

Die Änderungen in § 7b Abs. 5 EStG gelten erst für im Rahmen der Neuregelung gebaute Wohnungen (§ 52 Abs. 15a Satz 3 EStG). Die bisherige Fassung des § 7b Abs. 5 EStG gilt für den Anwendungsbereich in der bisherigen Fassung des Gesetzes.

4.3 Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen

Vor dem Hintergrund der BFH-Rechtsprechung zur Doppelbesteuerung von Renten (BFH-Urteile vom 19.05.2021, X R 20/19 und X R 33/19) wurde im Koalitionsvertrag vereinbart, den vollen Sonderausgabenabzug für Altersvorsorgeaufwendungen bereits auf den Veranlagungszeitraum 2023 vorzuziehen. Gem. § 10 Abs. 3 Satz 6 Halbsatz 2 EStG erhöht sich der bisher anzuwendende Prozentsatz statt um 2 Prozent jährlich ab dem Kalenderjahr 2023 direkt auf 100 Prozent der nach § 10 Abs. 3 Satz 1 bis 3 EStG ermittelten Vorsorgeaufwendungen. Ein voller Sonderausgabenabzug wäre nach bislang geltendem Recht erst ab dem Veranlagungszeitraum 2025 erfolgt.

Aufgrund der Änderung wird auch die Übergangsregelung in § 39b Abs. 4 EStG zum Ansatz der Rentenversicherungsbeiträge bei der Vorsorgepauschale im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens in den Kalenderjahren bis 2024 gestrichen.

Inkrafttreten/Anwendung

Die Änderung tritt gem. Art. 43 Abs. 6 JStG 2022 am 01.01.2023 in Kraft und ist über die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2023 anzuwenden.

4.4 Häusliches Arbeitszimmer und Homeoffice-Tagespauschale

Die Regelungen zum häuslichen Arbeitszimmer und zur Homeoffice-Pauschale sind überarbeitet und insbesondere an die im Zuge der Corona-Pandemie etablierte Flexibilisierung der Arbeitsbedingungen angepasst.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in voller Höhe abziehbar, wenn der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer liegt (Mittelpunktfall). Das Arbeitszimmer muss in diesen Fällen den bekannten Typusbegriff erfüllen. Dies gilt laut Gesetzesbegründung auch dann, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Anstelle des Abzugs der tatsächlichen Aufwendungen ist unter den gleichen Voraussetzungen (Arbeitszimmer und Mittelpunkt) ein pauschaler Abzug in Höhe von 1.260 Euro (Jahrespauschale) für das Wirtschafts- oder Kalenderjahr möglich (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG). Dabei ermäßigt sich der Betrag von 1.260 Euro für jeden vollen Kalendermonat, in dem diese Voraussetzungen nicht vorliegen, um ein Zwölftel (monatsbezogene Berücksichtigung der Jahrespauschale). Für den Kürzungszeitraum kann die Tagespauschale nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG in Anspruch genommen werden. Laut Gesetzesbegründung handelt es sich bei der Jahrespauschale um einen personenbezogenen Betrag.

Ein neuer § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c EStG beinhaltet eine Pauschale von 6 Euro pro Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird (Tagespauschale). Anders als die bisherige sog. Homeoffice-Pauschale ist die Tagespauschale nicht befristet und kann bis zu einem Maximalbetrag von 1.260 Euro (= maximal 210 Arbeitstage) je Wirtschafts- oder Kalenderjahr (bisher: 600 Euro) als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden.

Sofern dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, ist die Tagespauschale gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6c Satz 2 EStG auch dann abzugsfähig, wenn die Tätigkeit am gleichen Tag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird. Soweit für die Wohnung Unterkunfts-kosten i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6a oder § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG (d.h. im Rahmen der doppelten Haushaltsführung) oder Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG abgesetzt werden, ist ein Abzug der Tagespauschale nicht zulässig.

Laut Gesetzesbegründung ist neben dem Abzug von Fahrtkosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte oder regelmäßiger Arbeitsstätte der Abzug der Tagespauschale nur zulässig, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein Abzug soll außerdem zulässig sein, wenn zusätzlich zu einer Auswärtstätigkeit die überwiegende Arbeitszeit in der häuslichen Wohnung verrichtet wird.

Inkrafttreten/Anwendung

Die Änderungen in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und 6c EStG sind gem. § 52 Abs. 6 Satz 12 EStG erstmals für nach dem 31.12.2022 in der häuslichen Wohnung ausgeübte Tätigkeiten anzuwenden.

4.5 Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen

In einem neu in das Gesetz aufgenommenen § 3 Nr. 72 EStG wird eine Steuerbefreiung für Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen eingeführt, um steuerliche und bürokratische Hürden bei der Installation und dem Betrieb von Photovoltaikanlagen abzubauen. Dadurch wird der Betrieb von Photovoltaikanlagen insbesondere für private Immobilienbesitzer erleichtert.

Nach der Neuregelung werden Einnahmen und Entnahmen aus dem Betrieb von Photovoltaikanlagen

- ▶ bis zu einer Bruttoleistung (lt. Marktstammdatenregister) von 30 kW (peak) auf, an oder in Einfamilienhäusern (einschließlich Nebengebäuden) oder nicht Wohnzwecken dienenden Gebäuden (§ 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. a EStG) und
- ▶ bis zu einer Bruttoleistung (lt. Marktstammdatenregister) von 15 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit auf, an oder in sonstigen Gebäuden (z.B. auf Mehrfamilienhäusern, gemischt genutzten Immobilien sowie auf überwiegend zu betrieblichen Zwecken genutzten Gebäuden (§ 3 Nr. 72 Satz 1 Buchst. b EStG))

steuerfrei gestellt.

Dabei gilt die Steuerbefreiung für den Betrieb einer einzelnen Anlage oder mehrerer Anlagen bis max. 100 kW (peak). Die Grenze ist pro Steuerpflichtigen (natürliche Person, Kapitalgesellschaft oder Mitunternehmerschaft) separat zu prüfen. Darüber hinaus gilt die Befreiung unabhängig von der Verwendung der Immobilie (eigengenutzt/vermietet) und der Verwendung des erzeugten Stroms. D.h. sie erfasst auch Fälle der vollständigen Einspeisung des Stroms in das öffentliche Stromnetz, das Aufladen eines privaten oder betrieblich genutzten E-Autos oder von Mietern genutzten Strom.

Nach § 3 Nr. 72 Satz 2 EStG ist die Gewinnermittlung nicht mehr erforderlich (z.B. keine Abgabe der Anlage EÜR), wenn in einem Betrieb nur steuerfreie Einnahmen aus dem Betrieb von begünstigten Photovoltaikanlagen erzielt werden. Zudem stellt § 3 Nr. 72 Satz 3 EStG sicher, dass vermögensverwaltende Personengesellschaften (z.B. Vermietungs-GbR) aufgrund des Betriebs von begünstigten Photovoltaikanlagen keine gewerblichen Vermietungseinkünfte erzielen. Dies wäre vor der Nichtanwendbarkeit des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gem. § 3 Nr. 72 Satz 3 EStG aufgrund der sog. gewerblichen Infektion möglich gewesen.

Die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 72 EStG gilt über § 7 Satz 1 GewStG auch für die Gewerbesteuer. Damit ist die explizite Gewerbesteuerbefreiung in § 3 Nr. 32 GewStG, die von 10 auf 30 Kilowatt angehoben wird, an sich obsolet und dient ausschließlich dazu, eine IHK-Mitgliedschaft kleiner Solaranlagebetreiber zu verhindern.

Darüber hinaus stellt sich vor dem Hintergrund der Regelung von § 3c Abs. 1 EStG die Frage nach der steuerlichen Behandlung von Verlusten, die mit dem Betrieb einer PV-Anlage erzielt werden. Da nach dem Wortlaut der Neuregelung „Einnahmen“ und nicht „Einkünfte“ steuerfrei gestellt werden, müsste § 3c Abs. 1 EStG grds. die Abziehbarkeit der Aufwendungen zulassen, soweit sie die

Einnahmen übersteigen.² D.h. ein übersteigender Betrag (= Verlust) bliebe bei einer Gesetzesauslegung nach dem Wortlaut grundsätzlich abziehbar, jedoch ist nicht auszuschließen, dass die Finanzverwaltung in Verlustfällen die Erzielbarkeit eines Totalüberschusses und damit die einer Verlustberücksichtigung vorgelagerte Einkünfteerzielungsabsicht in Frage stellen könnte.

Flankierend zur Steuerbefreiung für bestimmte Photovoltaikanlagen werden Lohnsteuerhilfevereine ihre Mitglieder künftig auch bei der Einkommensteuer (nicht: Umsatzsteuer) beraten dürfen, wenn die Mitglieder Photovoltaikanlagen mit einer Leistung von bis zu 30 kW (peak) betreiben, die der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 72 EStG unterliegen (§ 4 Nr. 11 Satz 1 Buchst. b StBerG).

Zum Nullsteuersatz in der Umsatzsteuer für die Lieferung und den Betrieb von PV-Anlagen vgl. Kapitel 6.2.

Inkrafttreten/Anwendung

Die Änderungen in § 3 Nr. 72 Buchst. a und b EStG sind erstmals für Einnahmen und Entnahmen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erzielt oder getätigt werden (§ 52 Abs. 4 Satz 27 EStG). Die Neufassung des § 3 Nr. 32 GewStG ist ab Erhebungszeitraum 2022 erstmals anwendbar (§ 36 Abs. 2 Satz 5 EStG). § 4 Nr. 11 Satz 1 Buchst. b StBG tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft und ist ab diesem Zeitpunkt erstmals anwendbar (Art. 43 Abs. 1 JStG).

4.6 Wahlrecht zum Verzicht zur Bildung von Rechnungsabgrenzungsposten

Nach § 5 Abs. 5 Satz 1 EStG sind bei der Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich aktive und passive Rechnungsabgrenzungsposten (RAP) zu bilden, um Ausgaben und Einnahmen demjenigen Wirtschaftsjahr zuzuordnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören. Dies gilt nach Auffassung des BFH unabhängig von der Höhe der Einnahmen bzw. Ausgaben, sodass die aktiven und passiven RAP auch in Bagatellfällen zu bilden sind (Urteil vom 16.03.2021, X R 34/19, BStBl. II 2022, S. 844).

Zwecks der Bürokratieentlastung wird ein Wahlrecht für den Ansatz für RAP in § 5 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 1 EStG geschaffen, wenn die jeweilige Ausgabe oder Einnahme den Betrag des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG (GWG-Grenze, derzeit 800 Euro) nicht übersteigt. Dieses Wahlrecht ist für alle dem Wahlrecht unterliegenden Ausgaben und Einnahmen i.S.d. Satzes 1 einheitlich auszuüben (§ 5 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 EStG).

Inkrafttreten/Anwendung

Die Änderungen in § 5 Abs. 5 Satz 2 EStG sind erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 enden (§ 52 Abs. 9 Satz 1 EStG).

4.7 Kapitalertragsteuer

4.7.1 Kapitalerträge im Zusammenhang mit Internet-Dienstleistungsplattformen

§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c EStG erfasst Zinsen aus Forderungen, die über eine Internet-Dienstleistungsplattform vermittelt werden. Hintergrund dieser Norm sind als Crowdlending bekannte Geschäfte. Dabei erfolgt eine Kreditvergabe nicht durch ein Kreditinstitut, sondern durch einen einzelnen oder eine Vielzahl von Anlegern. Die Kredite werden über Internet-Dienstleistungsplattformen zwischen den Kreditnehmern und den Anlegern vermittelt. Für die von den Anlegern erzielten Kapitalerträge besteht eine Kapitalertragsteuerpflicht.

Nach bisheriger Regelung unterliegen nur diejenigen Kapitalerträge dem Kapitalertragsteuereinbehalt, die unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG fallen. Kapitalerträge aus Forderungen, die über Internet-Dienstleistungsplattformen vermittelt werden, können aber in der Praxis auch dem Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG unterliegen (Einnahmen eines typisch stillen Gesellschafters und aus partiarischen

² Desens in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG 2022, 312. EL, § 3c EStG, Rn. 33. Würden hingegen Einkünfte bzw. Einkunftsteile steuerfrei gestellt werden, wäre der Verlust hingegen grundsätzlich nicht berücksichtigungsfähig, ebenda. Vgl. auch das BFH-Urteil vom 20.11.2018, VIII R 17/16 (BStBl. II 2019, S. 422), dem sich die Finanzverwaltung angeschlossen hat und in dem die Frage der Abziehbarkeit von mit steuerfreien Einnahmen als Übungsleiter (Übungsleitertätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Verlusten bejaht wird. Diese Grundsätze dürften auf die Regelung des § 3 Nr. 72 EStG übertragbar sein.

Darlehen). Um solche Kapitalerträge zukünftig gleich zu behandeln, wird § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8a EStG eingeführt. Demnach werden Kapitalerträge aus Forderungen, die über Internet-Dienstleistungsplattformen vermittelt wurden und unter § 20 Abs. 1 Nr. 7 oder Nr. 4 EStG fallen, dem Kapitalertragsteuereinbehalt unterliegen. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c EStG wird gestrichen.

Daneben wird in § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8a Satz 2 EStG die Internet-Dienstleistungsplattform als ein webbasiertes Medium definiert, das Kauf- und Verkaufsaufträge in Aktien und anderen Finanzinstrumenten sowie Darlehensnehmer und Darlehensgeber zusammenführt und so einen Vertragsabschluss vermittelt.

Typischerweise ist nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG der Schuldner zum Kapitalertragsteuereinbehalt verpflichtet. Wird nunmehr eine stille Beteiligung bzw. ein partiarisches Darlehen über eine Internet-Dienstleistungsplattform emittiert, so ist diese nunmehr verpflichtet, Kapitalertragsteuer einzubehalten.

Während § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8a EStG den einheitlichen Tatbestand zur Erfassung von Kapitalerträgen im Zusammenhang mit Internet-Dienstleistungsplattformen begründet, ergibt sich der Kapitalertragsteuerabzugsverpflichtete in diesen Fällen aus dem neu gefassten § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2a EStG. So ist - wie bereits nach der bisherigen Rechtslage - grundsätzlich der inländische Betreiber einer Internet-Dienstleistungsplattform, der die Kapitalerträge an den Gläubiger auszahlt oder gutschreibt, zum Steuerabzug verpflichtet (§ 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2a Buchst. a EStG).

Grundsätzlich sind damit die Betreiber der Internet-Dienstleistungsplattformen verpflichtet, bei Auszahlung oder Gutschrift der Kapitalerträge an den Gläubiger Kapitalertragsteuer einzubehalten. Es gibt jedoch Fälle, in denen nicht der Betreiber der Internet-Dienstleistungsplattform die Auszahlungen oder Gutschriften der Kapitalerträge an den Gläubiger vornimmt, sondern sich eines weiteren Dienstleisters bedient. Ist der Dienstleister kein Kreditinstitut oder Finanzdienstleistungsinstitut, ist dieser nach bisheriger Rechtslage nicht zum Kapitalertragsteuereinbehalt verpflichtet. Durch die Ergänzung in § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2a Buchst. b EStG sind nun auch inländische Zahlungsinstitute oder E-Geld-Institute, die Zahlungsdienste erbringen, in diesen Fällen zum Steuerabzug verpflichtet.

Auch der Schuldner der Kapitalerträge kann der Kapitalertragsteuerabzugsverpflichtete sein, wenn ansonsten kein inländischer Abzugsverpflichteter in Betracht kommt (z.B. der Zahlungsdienstleister ist im Ausland ansässig (§ 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2a Buchst. c EStG)). In diesen Fällen haftet jedoch der Plattformbetreiber für die nicht einbehaltenen Steuern oder zu Unrecht gewährten Steuervorteile, es sei denn, er hat den Schuldner auf die Abzugsverpflichtung hingewiesen und dies entsprechend dokumentiert.

Inkrafttreten/Anwendung

§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 8a EStG und § 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 2a EStG treten am 01.01.2023 in Kraft (Art. 43 Abs. 6 JStG) und sind über die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG erstmals für Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2021 zufließen.

4.7.2 Steuerabzugsverpflichteter bei Kryptowertpapieren

Nach dem Gesetz zur Einführung elektronischer Wertpapiere vom 03.06.2021 (BGBl. I 2021, S. 1423) können Schuldverschreibungen auch als sog. Kryptowertpapiere begeben werden. Bei Verwahrung des Kryptowertpapiers von einer Depotbank des Endkunden bzw. des Eigentümers des Kryptowertpapiers (vgl. Berechtigter i.S.d. § 3 Abs. 2 eWpG) gelten die bisherigen Steuerabzugsregelungen auch für diese Wertpapiere. Durch die Einführung des Kryptowertpapierregisters ist jedoch auch eine Eigenverwahrung möglich. Um der Eigenverwahrung im Steuerabzugsverfahren Rechnung zu tragen, wird der registerführenden Stelle eines Kryptowertpapiers die Verpflichtung zum Steuerabzug auferlegt (§ 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 6 EStG).

Inkrafttreten/Anwendung

§ 44 Abs. 1 Satz 4 Nr. 6 EStG tritt am 01.01.2023 in Kraft (Art. 43 Abs. 6 JStG) und ist über die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG erstmals für Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2022 zufließen.

4.7.3 Anzeige- und Nachforderungstatbestand bei Erhebung der KEST

Nach bisheriger Regelung in § 44 Abs. 1 Satz 10 und 11 EStG hat der Steuerabzugsverpflichtete das Betriebsstättenfinanzamt in Papierform über die zu wenig erhobene Kapitalertragsteuer vom Gläubiger der Kapitalerträge zu informieren und das Betriebsstättenfinanzamt die nicht erhobene Kapitalertragsteuer nachzufordern. Mit Einführung der Vorabpauschale im Rahmen der Investmentbesteuerung hat das Verfahren an Bedeutung gewonnen, weil es zu einer Vielzahl von Nacherhebungen durch die Betriebsstättenfinanzämter gekommen ist. Der Gesetzgeber hat hierauf auch schon in der Vergangenheit reagiert und mit § 44 Abs. 1 Satz 7 ff. EStG im Zuge der Investmentsteuerreform den Depotbanken Zugriffsrechte auf die Konten des Gläubigers gegeben, ohne dass es der Zustimmung des Gläubigers bedurfte. Es kommt aber weiterhin zu Nacherhebungsfällen.

Durch die Ergänzung des Anzeigetatbestands in § 44 Abs. 1 Satz 10 EStG hat der Steuerabzugsverpflichtete Angaben in Anlehnung an § 93c AO sowie weitere Angaben (z.B. das Datum der Gutschrift des Kapitalertrags) zu übermitteln. Dabei erfolgt eine Umstellung auf eine elektronische Datenübermittlung. Zudem hat das Veranlagungsfinanzamt und nicht mehr das Betriebsstättenfinanzamt die zu wenig erhobene Kapitalertragsteuer vom Gläubiger der Kapitalerträge nachzufordern (§ 44 Abs. 1 Satz 11 EStG).

Inkrafttreten/Anwendung

§ 44 Abs. 1 Satz 10 und 11 EStG gilt für Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2024 zufließen oder als zugeflossen gelten, § 52 Abs. 44 Satz 5 EStG.

4.7.4 Abstandnahme vom Steuerabzug

Nach dem gesetzgeberischen Willen werden die steuerbegünstigten Körperschaften bei Einhaltung bestimmter Voraussetzungen von der Kapitalertragsteuer auf Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG (Erträge aus im Inland sammelverwahrten Aktien) entlastet.

So kann eine Erstattung von Kapitalertragsteuer gem. § 44b Abs. 7 EStG erreicht werden, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft i.S.d. § 44a Abs. 7 oder Abs. 8 EStG die Kapitalerträge mittelbar über eine Gesamthand bezieht. Die Norm wird um einen Verweis auf § 44a Abs. 10 EStG ergänzt. Damit kann eine Erstattung von Kapitalertragsteuer bei steuerbegünstigten Körperschaften bei Bezug der Kapitalerträge mittelbar über eine Gesamthand u.a. dann erreicht werden, wenn eine Nichtveranlagungs-Bescheinigung vorliegt.

Inkrafttreten/Anwendung

§ 44b Abs. 7 Satz 3 EStG tritt am Tag nach Verkündung in Kraft (Art. 43 Abs. 1 JStG) und ist über die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG erstmals für Kapitalerträge anzuwenden, die dem Gläubiger nach dem 31. Dezember 2021 zufließen.

4.8 Lohnsteuer

Die Änderungen im Bereich der Lohnsteuer umfassen u.a.:

- ▶ (Rückwirkende) Aufhebung der Begrenzung des Spitzensteuersatzes auf 42 Prozent für die Gewinneinkünfte des Jahres 2007 zur Umsetzung der Vorgaben des BVerfG-Beschlusses 2 BvL 1/13 (§ 32c EStG). Die Änderung hat keine Auswirkung auf die aktuelle Rechtslage.
- ▶ Berücksichtigung (nur) der eigenen Beiträge des Arbeitnehmers bei Bildung von Lohnsteuerabzugsmerkmalen nach § 39 Abs. 4 Nr. 4 Buchst. b EStG bei Beiträgen zur privaten Kranken- und Pflege-Pflichtversicherung (mit Wirkung zum 01.01.2023) sowie nach § 39a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a und Abs. 4 Satz 1 Nr. 1a EStG für Fälle ausländischer Versicherungsunternehmen bzw. Sozialversicherungsträgern (mit Wirkung zum 01.01.2024).
- ▶ Anhebung der Grenze für die Pauschalversteuerung bei kurzfristig Beschäftigten von 120 Euro auf 150 Euro in § 40a Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 EStG. Anhebung des maßgeblichen Stundensatzes von 15 Euro auf 19 Euro in § 40a Abs. 4 Nr. 1 EStG. Jeweils mit Wirkung zum 01.01.2023.

4.9 Besteuerung der Gas-/Wärmepreisbremse (sog. Dezember-Hilfe)

Mit der sog. Dezember-Hilfe werden Verbraucherinnen und Verbraucher bei den Kosten für leistungsgebundenes Erdgas und Wärme für den Monat Dezember entlastet. Hierfür hat der Gesetzgeber das Erdgas-Wärme-Soforthilfegesetz (EWSG)³ geschaffen, welches die einmalige Entlastung von Kosten für leistungsgebundenes Erdgas und Wärme regelt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 EWSG). Im JStG 2022 wird die Besteuerung dieser einmaligen Entlastung gesetzlich geregelt (§§ 123-126 EStG).

Gem. § 123 EStG ist die einmalige Entlastung nach § 2 Abs. 1 Satz 1 EWSG den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG zuzuordnen, soweit sie weder zu den Einkunftsarten nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis Nr. 6 EStG noch zu den sonstigen Einkünften i.S.d. § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder Nr. 4 EStG gehört. Dies gilt auch für die vorläufige Leistung des Erdgaslieferanten auf die Entlastung bei Letztverbrauchern mit Standardlastprofil nach § 3 Abs. 1 Satz 1 EWSG, die finanzielle Kompensation nach § 4 Abs. 1 EWSG sowie die Entlastungen bei Mietverhältnissen und in Wohnungseigentümergeinschaften nach § 5 EWSG. Die Freigrenze i.H.v. 256 Euro nach § 22 Nr. 3 Satz 2 EStG ist nicht anzuwenden.

Eine im Privatbereich bezogene Entlastung wird den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 3 Satz 1 EStG zugeordnet und wird für Besteuerungszwecke direkt, aber ggf. nach Maßgabe des § 124 EStG nur anteilig dem zu versteuernden Einkommen (zvE) hinzugerechnet (§ 123 Abs. 2 EStG). Durch die komplexen Regelungen des § 124 EStG soll ein sozialer Ausgleich sichergestellt werden, indem der Vorteil aus der Dezember-Soforthilfe in einem umso größeren Umfang dem zvE zugerechnet wird, je höher das zvE der Empfänger ist. Die Einkommensgrenzen für die sog. Milderungszone orientieren sich am Solidaritätszuschlag. Die Entlastungen, die den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 1, 1a, 2 oder Nr. 4 EStG oder den Einkunftsarten nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 bis 6 EStG zuzuordnen sind, sind laut Gesetzesbegründung nach den allgemeinen Regelungen zu versteuern.

Gem. § 124 Abs. 1 EStG erfolgt die Zurechnung des Hinzurechnungsbetrags nach § 124 Abs. 2 EStG zum zvE erst mit Beginn der Milderungszone; oberhalb der Milderungszone erfolgt eine Hinzurechnung der Entlastung in voller Höhe. Die Milderungszone beginnt gem. § 124 Abs. 2 Satz 1 EStG ab einem zvE i.H.v. 66.915 Euro und endet bei 104.009 Euro. Bei Zusammenveranlagung verdoppeln sich die Grenzen (Beginn 133.830 Euro, Ende bei 208.018 Euro). Im Bereich der Milderungszone ist als Zurechnungsbetrag nur der Bruchteil der Entlastungen einzubeziehen, der sich als Differenz aus dem individuellen zvE des Steuerpflichtigen und der Untergrenze der Milderungszone dividiert durch die Breite der Milderungszone errechnet.

Ein Beispiel aus der Gesetzesbegründung verdeutlicht, welche umständliche Rechnungen erforderlich sind, um einen in absoluten Beträgen marginalen sozialen Ausgleich zu erreichen:

Bei einer Entlastung i.H.v. 400 Euro und einem zvE i.H.v. 80.000 Euro (vor Zurechnung Entlastung) berechnet sich der dem zvE zuzurechnende Bruchteil der Entlastungen des § 123 Abs. 1 EStG wie folgt:

³ Einführung durch das Gesetz über die Feststellung des Wirtschaftsplans des ERP-Sondervermögens für das Jahr 2023 und über eine Soforthilfe für Letztverbraucher von leistungsgebundenem Erdgas und Kunden von Wärme, BGBl. I v. 18.11.2022, S. 2035ff.

Differenz des zVE (vor Zurechnung Entlastung) zur Untergrenze der Milderungszone:
80.000 Euro - 66.915 Euro (Untergrenze Milderungszone) = 13.085 Euro

Breite der Milderungszone:
104.009 Euro - 66.915 Euro = 37.094 Euro

Zu versteuernder Anteil der Entlastungen nach § 123 Abs. 1 EStG:
(13.085 Euro / 37.094 Euro) = 0,35275 = 35,275 Prozent

Bei einem zVE i.H.v. 80.000 Euro (vor Zurechnung Entlastung) sind 35,275 Prozent der Entlastung i.H.v. 400 Euro zu versteuern, d.h. 35,275 Prozent * 400 Euro = 141,10 Euro.

Gegenstand der Besteuerung sind laut Gesetzesbegründung die in dem Veranlagungszeitraum erteilten Endabrechnungen. Die in den Rechnungen nach §§ 2 Abs. 3, 3 Abs. 1 Satz 4 und 4 Abs. 2 EWStG als Kostenentlastung gesondert ausgewiesenen Beträge gelten gem. § 125 EStG im Veranlagungszeitraum der Erteilung der Rechnung als nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG zugeflossen. Dies gilt entsprechend für die Abrechnungen der Vermieter und Verpächter (§ 5 Abs. 1 und Abs. 5 EWStG) sowie der Wohnungseigentümergeinschaften (§ 5 Abs. 3 EWStG).

Darüber hinaus gelten für die Entlastungen die Straf- und Bußgeldvorschriften der AO entsprechend (§ 126 EStG).

Inkrafttreten/Anwendung

Die Regelungen in §§ 123-126 EStG treten am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 43 Abs. 1 JStG 2022) und sind über die allgemeine Anwendungsregelung des § 52 Abs. 1 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden.

4.10 Sonstige Änderungen im EStG

Weitere Änderungen im EStG umfassen u.a.:

- ▶ Steuerfreistellung des Grundrentenzuschlags für langjährig Versicherte bereits ab dem Veranlagungszeitraum 2021 (§ 3 Nr. 14a EStG). Aber: Berücksichtigung des Grundrentenzuschlags im Wohngeldrecht (§ 14 Abs. 2 Nr. 3 WoGG).
- ▶ Anhebung des Arbeitnehmerpauschbetrags von 924 Euro auf 1.230 Euro ab dem Veranlagungszeitraum 2023 (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG).
- ▶ Angabe der einem Kind erteilten Steuer-ID (§ 139b AO) als materiell-rechtliche Voraussetzung für die steuerliche Berücksichtigung von Basiskranken- und gesetzlicher Pflegeversicherung als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG sowie als Voraussetzung für die Berücksichtigung von Kinderfreibeträgen 2023 (§ 32 Abs. 6 Satz 12 bis 14 EStG), jeweils mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2023.
- ▶ Verfahrensverbesserungen bei der Riester-Förderung (u.a. § 10a Abs. 1a EStG).
- ▶ Regelungen zur Steuerpflicht der Energiepreispauschale für Renten- und Versorgungsbeziehende mit Wirkung zum 01.01.2022 (§ 19 Abs. 3, § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchst. c, § 22a Abs. 1 Satz 2 EStG).⁴
- ▶ Schaffung einer Rechtsgrundlage in § 20 Abs. 6 Satz 3 EStG zum gemeinsamen Verlustausgleich bei Zusammenveranlagung von Ehegatten vor der Verlustfeststellung. Laut Gesetzesbegründung erfolgt diese Anpassung in Reaktion auf ein BFH-Urteil vom 23.11.2021 (VIII R 22/18), in dem dieser entschied, dass im Rahmen einer Veranlagung der Kapitalerträge zum gesonderten Tarif nach § 32d Abs. 1 EStG mangels Rechtsgrundlage keine ehedatenübergreifende Verlustverrechnung mit positiven Kapitalerträgen des anderen Ehegatten erfolgen kann.
- ▶ Anhebung des Sparerpauschbetrags von 801 Euro auf 1.000 Euro (bzw. von 1.602 Euro auf 2.000 Euro bei Zusammenveranlagung) ab dem Veranlagungszeitraum 2023 (§ 20 Abs. 9 EStG). Gem. § 52 Abs. 43 EStG sind bereits vor dem 01.01.2023 gestellte Freistellungsaufträge anteilig automatisch um 24,844 Prozent zu erhöhen.
- ▶ Anhebung des Ausbildungsfreibetrags von 924 Euro auf 1.200 Euro ab dem Veranlagungszeitraum 2023 (§ 33a Abs. 2 Satz 1 EStG).

⁴ Nähere Informationen enthält das BMF-Schreiben vom 16.11.2022.

- ▶ Einführung einer Verpflichtung des Leistungsempfängers einer Bauleistung zur elektronischen Steueranmeldung mit Wirkung zum 01.01.2025 (§ 48a Abs. 1 Satz 1 und Satz 2 EStG).
- ▶ Fortführung des sog. Datenträgerverfahrens (DTV) bis zum 31.12.2024 (Antragsverfahren auf Erstattung deutscher Kapitalertragsteuer zzgl. SolZ auf maschinell verwertbarem Datenträger nach § 50d Abs. 1 Satz 7 und 8 EStG in der vor dem 09.06.2021 geltenden Fassung (a.F.)) (§ 52 Abs. 47a Satz 2 und 3 EStG). Hinweis: Zwar sind ab 01.01.2023 die Anträge auf Quellensteuerentlastung nach § 50c Abs. 5 EStG und ab 01.01.2025 die Bescheinigungsdaten nach § 45a Abs. 2a EStG elektronisch zu übermitteln (jeweils in der Fassung des AbzStEntModG vom 02.06.2021, BGBl. I 2021, S. 1259). Da die IT-Software zur Entgegennahme und Weiterverarbeitung von Anträgen zum 01.01.2023 noch nicht bereitgestellt wird, ist die Fortführung des DTV laut Gesetzesbegründung bis zum 31.12.2024 erforderlich.
- ▶ In § 122 Satz 2 EStG wird ergänzt, dass die Energiepreispauschale nicht pfändbar ist, um sicherzustellen, dass diese den Empfängern tatsächlich zur Verfügung steht.

4.11 Nicht aufgenommen: Verschärfung der Sperrfristtatbestände

In seiner Stellungnahme vom 28.10.2022 forderte der Bundesrat Verschärfungen der Sperrfristtatbestände in § 6 Abs. 5 Sätze 4 bis 6 EStG, um die restriktive Verwaltungsauffassung in Reaktion auf ergangene BFH-Rechtsprechung gesetzlich zu kodifizieren. Die vom Bundesrat vorgeschlagenen Änderungen sind schlussendlich aber nicht in den Gesetzesbeschluss eingeflossen. Eine künftige Gesetzesänderung im Jahr 2023 im Rahmen eines anderen Steuergesetzgebungsverfahrens kann aber nicht ausgeschlossen werden.

Zum Hintergrund: Für bestimmte Fälle der grundsätzlich steuerneutralen Übertragungen von Wirtschaftsgütern bei Mitunternehmenschaften nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG (z.B. zwischen dem Gesamtvermögen der Mitunternehmenschaft und dem Sonderbetriebsvermögen des Mitunternehmers) enthalten die § 6 Abs. 5 Sätze 4 bis 6 EStG Sperrfrist-/Missbrauchsverhinderungsregelungen, die eine steuerneutrale Buchwertfortführung ausschließen und stattdessen eine (u.U. rückwirkende) steuerpflichtige Übertragung zum Teilwert vorschreiben (sog. Veräußerungssperrfrist und Körperschaftsklausel). Die Finanzverwaltung vertritt hinsichtlich des Eintritts solcher Sperrfristverstöße eine sehr restriktive Rechtsauffassung. Diese profiskalische Auslegung des Gesetzeswortlauts hat der BFH jedoch in seiner jüngeren Rechtsprechung unter umfangreicher teleologischer und geschichtlicher Auslegung und im Einklang mit der herrschenden Meinung im Schrifttum zurückgewiesen (vgl. BFH-Urteile vom 15.07.2021, IV R 36/18 und vom 18.08.2021, XI R 43/20, XI R 20/19).

Im Einzelnen schlug der Bundesrat folgende gesetzliche Änderungen vor:

- ▶ Vorgeschlagener Satz 7-neu: Ein Verstoß gegen die Körperschaftsklausel gem. § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG sollte nach Auffassung des Bundesrats auch dann vorliegen, wenn die stillen Reserven eines Wirtschaftsguts bereits vor der Übertragung einem Körperschaftsteuer-Subjekt zuzurechnen waren. Damit würde – entgegen der Auffassung des BFH – ein Sperrfristverstoß auch dann vorliegen, wenn es zu keinem Regimewechsel der stillen Reserven aus dem Einkommensteuerregime in das Körperschaftsteuerregime kommt.
- ▶ Vorgeschlagener Satz 8-neu: Ein Verstoß gegen die Körperschaftsklausel gem. § 6 Abs. 5 Sätze 5 und 6 EStG sollte auch dann vorliegen, wenn die stillen Reserven entgeltlich (d.h. unter Aufdeckung der stillen Reserven) auf ein Körperschaftsteuer-Subjekt übertragen werden.
- ▶ Vorgeschlagener Satz 4a-neu: Ein Sperrfristverstoß nach § 6 Abs. 5 Satz 4 EStG sollte auch dann vorliegen, wenn nicht das vorher übertragene Wirtschaftsgut, sondern der (Teil-) Mitunternehmeranteil veräußert wird.
- ▶ Die Bundesrat Stellungnahme sah dabei eine Anwendung der Neufassung des § 6 Abs. 5 EStG in allen offenen Fällen vor; damit hätte nach unserer Auffassung allerdings eine echte Rückwirkung vorgelegen, die verfassungsrechtlich grundsätzlich unzulässig ist.

5. Änderungen im Körperschaftsteuerrecht

5.1 Ergänzungen zur Einlagelösung

Durch das Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG) vom 25.06.2021 (BGBl. I 2021, S. 2050) wurde in Bezug auf die ertragsteuerliche Organschaft ein Wechsel der bisherigen Behandlung von Minder- und Mehrabführungen vollzogen und die Bildung steuerlicher Ausgleichsposten durch die sog. Einlagelösung ersetzt (§ 14 Abs. 4 KStG). Für Mehr- und Minderabführungen, die nach dem 31.12.2021 erfolgen, gelten organschaftliche Minderabführungen als Einlage durch den Organträger in die Organgesellschaft und organschaftliche Mehrabführungen als Einlagenrückgewähr der Organgesellschaft an den Organträger (§ 14 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStG). Damit erhöhen bzw. mindern sie unmittelbar den Beteiligungsansatz in der Steuerbilanz des Organträgers (§ 34 Abs. 6e Satz 8 KStG).

Durch das JStG 2022 werden die gesetzlichen Regelungen zur Einlagelösung in § 14 Abs. 4 KStG und § 34 Abs. 6e KStG um weitere Regelungen ergänzt, die bislang z.T. durch das BMF-Schreiben vom 29.09.2022 zur Einlagelösung (BStBl. I 2022, S. 1412) geregelt waren. D.h. die Verwaltungspraxis wird dadurch gesetzlich kodifiziert und die Steuerpflichtigen erhalten mehr Rechtssicherheit. U.a. wird gesetzlich festgeschrieben, dass durch die Minderung des Beteiligungsbuchwerts in Folge einer Einlagenrückgewähr kein negativer Buchwert entstehen darf, § 14 Abs. 4 Satz 3 Halbsatz 2 KStG. Soweit die Einlagenrückgewähr die Summe aus Buchwert und Einlage übersteigt, ergibt sich stattdessen ein veräußerungsähnlicher Ertrag, auf den gem. § 14 Abs. 4 Satz 5 KStG die Steuerbefreiungen über das Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nr. 40 Buchst. a und 3c Abs. 2 EStG) oder die Regelungen nach § 8b Absatz 2, 3, 6, 7 und 8 KStG anzuwenden sind.

Außerdem werden gesetzliche Regelungen zur mittelbaren Organschaft ergänzt. In § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 KStG wird klargestellt, dass es sich nicht um eine mittelbare Organschaft handelt, wenn sich die Mehrheit der Stimmrechte an der Organgesellschaft bereits aus der unmittelbaren Beteiligung des Organträgers an der Organgesellschaft ergibt. Weiter regelt ein neuer § 14 Abs. 4 Satz 4 KStG, dass die Buchwertveränderungen infolge von Minder- und Mehrabführungen bei mittelbaren Organschaften auf den Buchwert der Beteiligung an jeder vermittelnden Gesellschaft (d.h. auf jeder Stufe durch die Kette) abzubilden sind.

Im Hinblick auf die Auflösung der Ausgleichsposten wird durch die Neufassung des § 34 Abs. 6e Satz 7 KStG unter Bezugnahme auf § 14 Abs. 4 KStG die Berechnungsreihenfolge klargestellt. Diese wird zudem in der Gesetzesbegründung erläutert:

	Steuerbilanzieller Buchwert der Organgesellschaft auf Ebene der Organträgerin zu Beginn des WJ der Auflösung der Ausgleichsposten
+/-	Hinzu-/Abrechnungen der unterjährigen Veränderungen des Buchwerts der Organgesellschaft auf Ebene der Organträgerin (z.B. durch Einlagen/Einlagenrückgewähr oder durch vororganschaftliche Minderabführungen)
+/-	Hinzu-/Abrechnungen der Minder- oder Mehrabführungen im Rahmen der Einlagelösung (dabei zu beachten: bei Mehrabführungen, die den Buchwert übersteigen, erfolgt eine außerbilanzielle Hinzurechnung im Umfang des übersteigenden Betrags, auf den § 8b Absatz 2, 3, 6, 7 und 8 KStG sowie § 3 Nummer 40 Buchst. a und § 3c Absatz 2 EStG anzuwenden sind)
+/-	Hinzu-/Abrechnungen aus der Auflösung der Ausgleichsposten (dabei zu beachten: bei Passiv-Überhang entsteht innerbilanzieller Ertrag, der außerbilanziell nach § 8b Absatz 2, 3, 6, 7 und 8 KStG sowie § 3 Nummer 40 Buchst. a und § 3c Absatz 2 EStG zu korrigieren ist, soweit keine Rücklagenbildung beantragt wurde bzw. eine Rücklagenauflösung erfolgt)
=	Steuerbilanzieller Buchwert der Organgesellschaft auf Ebene der Organträgerin am Ende des WJ der Auflösung der Ausgleichsposten

Zum anderen wird durch Streichung des Wortes „Organträger“ in § 34 Abs. 6e Satz 7 KStG gesetzlich sichergestellt, dass auch im Falle bereits beendeter Organschaften die Ausgleichsposten aufzulösen sind.

Neu eingefügt ist in diesem Zusammenhang, dass bei Beteiligungen des Organträgers an der Organgesellschaft von weniger als 100 Prozent zum 31.12.2021 (bzw. bei einer zu diesem Zeitpunkt bereits beendeten Organschaft am Ende des letzten Wirtschaftsjahres der Organschaft) die Auflösung der Ausgleichsposten unter Berücksichtigung eines Angleichungsfaktors vorzunehmen ist (§34 Abs. 6e Satz 9 KStG). Nach § 34 Abs. 6e Satz 10 KStG ist der Angleichungsfaktor der Kehrwert aus der durchschnittlichen Beteiligungsquote des Organträgers an der Organgesellschaft in den letzten fünf Wirtschaftsjahren (falls die Organschaft weniger als fünf Jahre besteht, dann unter Zugrundelegung eines entsprechend kürzeren Zeitraums). Dieser Angleichungsfaktor ist mit den aktiven und passiven Ausgleichsposten zu multiplizieren; in Höhe des Ergebnisses (Auflösungsbetrag) ist sodann der Beteiligungsbuchwert an der Organgesellschaft in der Steuerbilanz der Organträgerin zu erhöhen (bei Auflösung eines aktiven Ausgleichspostens) oder zu mindern (bei Auflösung eines passiven Ausgleichspostens) und die Ausgleichsposten sind zeitgleich aufzulösen (§ 34 Abs. 6e Satz 11 i.V.m. Satz 7 und 8 KStG; vgl. Berechnungsbeispiele in der Gesetzesbegründung).

Im Zusammenhang mit der Rücklagenbildung wird verdeutlicht, dass auch Personengesellschaften die Möglichkeit einer Rücklagenbildung zukommt. Zudem wird ergänzt, dass eine Veräußerung der Beteiligung nicht nur an der Organgesellschaft, sondern auch an der vermittelnden Gesellschaft zu einer Auflösung der Rücklage führt und dass eine anteilige Veräußerung nur zu einer anteiligen Auflösung der Rücklage führt (§ 34 Abs. 6e Satz 18, 19 KStG).

Inkrafttreten/Anwendung

Die Änderungen treten nach Art. 43 Abs. 1 JStG 2022 am Tag nach Verkündung in Kraft und sind grds. über § 34 Abs. 6e Satz 5 KStG auf Mehr- und Minderabführungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 erfolgen.

5.2 Einlagenrückgewähr mit Einbeziehung von Drittstaaten- und EWR-Kapitalgesellschaften

Gemäß § 27 Abs. 8 KStG können EU-Kapitalgesellschaften eine nicht steuerbare Einlagenrückgewähr in entsprechender Anwendung des § 27 Abs. 1 bis 6 KStG gewähren. Voraussetzung hierfür ist, dass die EU-Kapitalgesellschaft einen Antrag auf gesonderte Feststellung der Leistung beim BZSt stellt. Wird die Leistung mangels Antragstellung der EU-Kapitalgesellschaft nicht gesondert festgestellt, gilt die Leistung beim inländischen Gesellschafter aufgrund der Fiktion des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG als steuerpflichtige Gewinnausschüttung.

Mangels gesetzlicher Regelung für Drittstaaten-Kapitalgesellschaften vertritt der BFH in ständiger Rechtsprechung die Auffassung, dass nach unionsrechtskonformer Auslegung und aus systematischen Gründen die materiellen Grundsätze der Einlagenrückgewähr auch für Leistungen aus Drittstaaten-Kapitalgesellschaften anzuwenden sind (BFH-Urteil vom 10.04.2019, I R 15/16, BStBl. II 2022, S. 266, Rz. 18, 22). Dies gilt jedoch nicht für die verfahrensrechtlichen Aspekte der gesonderten Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG) bzw. der Leistungen (§ 27 Abs. 8 Satz 3 KStG; vgl. BFH-Urteil vom 10.04.2019, I R 15/16, Rz. 28). Diesen BFH-Grundsätzen hatte sich erfreulicherweise das BMF mit Schreiben vom 21.04.2022 (BStBl I 2022, S. 575) angeschlossen und damit für Rechtssicherheit gesorgt.

Künftig wird der persönliche Anwendungsbereich des § 27 Abs. 8 KStG auf EWR- und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften erweitert. Dementsprechend kann eine Einlagenrückgewähr nach § 27 Abs. 8 Satz 1 KStG auch von Körperschaften und Personenvereinigungen erbracht werden, die nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen, wenn diese Gesellschaften Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder Nr. 9 EStG gewähren können. Das bedeutet konkret, dass EWR- und Drittstaaten-Kapitalgesellschaften künftig die strengen Voraussetzungen des § 27 Abs. 8 KStG zu erfüllen haben, die bislang nur von EU-Kapitalgesellschaften erfüllt werden mussten. Insbesondere ist der Antrag auf gesonderte Feststellung der Leistung nach § 27 Abs. 8 Satz 3 KStG für das jeweilige Wirtschaftsjahr zu stellen. Die ausschüttende Gesellschaft hat den Antrag gemäß § 27 Abs. 8 Satz 4 KStG bis zum Ende des 12. Monats zu stellen, der auf das Ende des Wirtschaftsjahres folgt, in dem die Leistung erfolgt ist (§ 27

Abs. 8 Satz 4 KStG). Soweit keine gesonderte Feststellung erfolgt, gilt die Leistung gem. § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG beim Anteilseigner als steuerpflichtige Gewinnausschüttung.

Da zudem künftig auch Nennkapitalrückzahlungen von einer Einlagenrückgewähr erfasst sind (Streichung des § 7 Abs. 2 KapErhStG), gilt auch die Fiktion des § 27 Abs. 8 Satz 9 KStG für Fälle der Nennkapitalrückzahlungen.

Durch eine Anpassung des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 29 FVG ist zudem die Bescheinigung für eine Einlagenrückgewähr nicht mehr vom BZSt, sondern von der die Leistung gewährenden ausländischen Kapitalgesellschaft zu erteilen.

Inkrafttreten/Anwendung

Die Änderung des § 27 Abs. 8 KStG, § 7 Abs. 2 KapErhStG und des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 29 FVG treten nach Art. 43 Abs. 6 JStG 2022 am 01.01.2023 in Kraft.

§ 27 Abs. 8 KStG ist gemäß § 34 Abs. 10 KStG erstmalig auf Leistungen und Nennkapitalrückzahlungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2022 erbracht werden.

§ 7 Abs. 2 KapErhStG ist gemäß § 8a Abs. 3 KapErhStG letztmals auf Nennkapitalrückzahlungen anzuwenden, wenn die Rückzahlung vor dem 01.01.2023 erfolgt ist.

5.3 Kapitalmaßnahme aus Gesellschaftsmitteln

Erhöht eine Kapitalgesellschaft ihr Nennkapital durch die Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital, gehört der Wert der neuen Anteilsrechte bei den Gesellschaftern gem. § 1 KapErhStG nicht zu den Einkünften i.S.d. § 2 EStG. Dies gilt gem. § 7 Abs. 1 Satz 1 KapErhStG auch für den Wert neuer Anteilsrechte an ausländischen Gesellschaften, wenn die ausländische Gesellschaft mit einer AG, KGaA oder GmbH vergleichbar ist, es sich um eine Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln gem. §§ 207-220 AktG oder nach den Vorschriften über die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln über die Gewinn- und Verlustrechnung handelt und die neuen Anteilsrechte wirtschaftlich den neu ausgegebenen Anteilsrechten entsprechen. Diese Voraussetzungen hat der Erwerber der Anteilsrechte gem. § 7 Abs. 1 Satz 2 KapErhStG nachzuweisen.

Für die Prüfung nach § 7 Abs. 1 Satz 1 und 2 KapErhStG ist künftig die Finanzbehörde zuständig, die im Zeitpunkt der Antragstellung nach § 20 AO für die Besteuerung der ausländischen Gesellschaft nach dem Einkommen örtlich zuständig ist (§ 7 Abs. 1 Satz 3 KapErhStG). Sofern keine Finanzbehörde nach § 20 AO zuständig ist, ist das BZSt zuständig (§ 7 Abs. 1 Satz 4 KapErhStG, § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 46a FVG).

Inkrafttreten/Anwendung

Die Änderungen des § 7 Abs. 1 KapErhStG und des § 5 Abs. 1 Satz 1 Nr. 46a FVG treten gemäß Art. 43 Abs. 1 JStG 2022 am Tag nach der Verkündung in Kraft.

6. Änderungen im Umsatzsteuerrecht

6.1 Umsetzung der Zahlungsdienstleister-Richtlinie

Durch das JStG 2022 wird auch die sog. Zahlungsdienstleister-Richtlinie in nationales Recht umgesetzt.⁵ Diese sieht vor, dass ab dem 01.01.2024 Zahlungsdienstleister über bestimmte grenzüberschreitende Zahlungen detaillierte Aufzeichnungen zu übermitteln haben. Die Mitgliedstaaten EU sind korrespondierend durch eine EU-Verordnung verpflichtet, diese Informationen zu erheben und an ein zentrales elektronisches Zahlungsinformationssystem (Central Electronic System of Payment Information, kurz „CESOP“) zu übermitteln.

Durch die Einführung eines neuen § 22g UStG werden Zahlungsdienstleister verpflichtet, bei grenzüberschreitenden Zahlungsdiensten bestimmte Aufzeichnungen vorzunehmen und diese unter

⁵ 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 (ABl. L 62 vom 02.03.2020, S. 7).

bestimmten Voraussetzungen an das BZSt zur übermitteln. Ziel der Norm ist die Bekämpfung des Mehrwertsteuerbetrugs.

§ 22g Abs. 1 Satz 1 UStG sieht vor, dass Zahlungsdienstleister bei grenzüberschreitenden Zahlungen diverse Informationen über den Zahlungsempfänger (Name, USt-ID, Steuernummer, Adresse, IBAN) aufzuzeichnen haben. Ebenso sind eindeutige Geschäftskennzeichen, die den Zahlungsdienstleister, der im Namen des Zahlungsempfängers handelt, sowie genaue Angaben zu allen im jeweiligen Kalendervierteljahr erbrachten grenzüberschreitenden Zahlungen und in diesem Zusammenhang stehende Zahlungserstattungen aufzuzeichnen. Nach § 22g Abs. 1 Satz 2 UStG sind Zahlungsdienstleister zur Führung solcher Aufzeichnungen verpflichtet, wenn sie je Kalendervierteljahr im Rahmen ihrer jeweiligen Zahlungsdienste mehr als 25 grenzüberschreitende Zahlungen an denselben Zahlungsempfänger tätigen. Als grenzüberschreitende Zahlung ist eine Zahlung anzusehen, die von einem Zahler in einem Mitgliedstaat der EU an einen Zahlungsempfänger in einem anderen Mitgliedstaat der EU oder im Drittlandsgebiet erfolgt (§ 22g Abs. 2 Satz 1 UStG).

Begrifflich orientiert sich § 22g UStG an den Definitionen des Zahlungsdienstleistungsaufsichtsgesetzes⁶ (§ 22g Abs. 7 UStG). Zuständig für die Administration der Aufzeichnungen ist das BZSt, das die erhobenen Daten einer automatisierten Prüfung unterzieht (§ 22g Abs. 8 Satz 1 UStG). Die Meldung durch den Zahlungsdienstleister an das BZSt hat nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch bis Ende des auf den Ablauf des Kalendervierteljahrs folgenden Kalendermonats zu erfolgen. Zusätzlich hat der Zahlungsdienstleister die Aufzeichnungen für einen Zeitraum von drei Kalenderjahren nach Ablauf des Kalenderjahres der Zahlung aufzubewahren, und zwar in elektronischer Form. Erkennt der Zahlungsdienstleister nachträglich, dass die übermittelten Zahlungsinformationen unrichtig oder unvollständig sind, muss eine Korrektur der Daten innerhalb eines Monats nach Kenntniserlangung erfolgen. Verstöße gegen die Mitteilungspflichten können mit einem Bußgeld von bis zu 5.000 Euro geahndet werden (§ 26a UStG).

Inkrafttreten/Anwendung

§ 22g UStG tritt zum 01.01.2024 in Kraft.

6.2 Nullsteuersatz für die Lieferung von Photovoltaikanlagen

Für die Lieferung, den innergemeinschaftlichen Erwerb, die Einfuhr und die Installation von Photovoltaikanlagen und Stromspeichern gilt in Zukunft ein umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz (§ 12 Abs. 3 UStG).

Der Nullsteuersatz ist beschränkt auf Lieferungen von Solarmodulen an den Betreiber einer Photovoltaikanlage, einschließlich für den Betrieb wesentlicher Komponenten und der Stromspeicher, die auf oder in der Nähe von Privatwohnungen, Wohnungen sowie öffentlichen und anderen Gebäuden, die für dem Gemeinwohl dienende Tätigkeiten genutzt werden (§ 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 UStG). Dabei gelten die vorgenannten Voraussetzungen des Satzes 1 als erfüllt, wenn die installierte Bruttoleistung der Photovoltaikanlage laut Marktstammdatenregister nicht mehr als 30 Kilowatt (peak) beträgt (§ 12 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 und 2 UStG). Der Nullsteuersatz gilt weiterhin auch für entsprechende innergemeinschaftliche Erwerbe und Einfuhren sowie die Installation von Photovoltaikanlagen und der Speicher für den daraus erzeugten Strom (§ 12 Abs. 3 Nr. 2 bis 4 UStG).

Durch die Einführung eines neuen Steuersatzes in Höhe von 0 Prozent wird ausweislich der Gesetzesbegründung erreicht, dass Betreiber von Photovoltaikanlagen bei der Anschaffung der Anlage nicht mehr mit Umsatzsteuer belastet werden. Damit können sie die Kleinnehmerregelung ohne finanzielle Nachteile anwenden, da der Vorsteuerabzug als Grund für einen Verzicht auf die Kleinnehmerregelung entfällt.

Auf der anderen Seite kann der Lieferant/Installateur für seine Eingangsleistungen (z.B. aus dem Einkauf der Anlagen/Solarmodule) trotz des Nullsteuersatzes die Vorsteuer abziehen.

⁶ Das Zahlungsdienstleistungsaufsichtsgesetz (ZAG) setzt den aufsichtsrechtlichen Teil der EU-Zahlungsdienstleistungsrichtlinie (Payment Services Directive - PSD) in deutsches Recht um.

Inkrafttreten/Anwendung

§ 12 Abs. 3 UStG tritt zum 01.01.2023 in Kraft.

6.3 Verlängerung der Übergangsregelung bei jPöR

Nach § 2b UStG sind juristische Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) grundsätzlich umsatzsteuerliche Unternehmer. Die bisherige, bereits mehrfach verlängerte Übergangsregelung in § 27 Abs. 22a Satz 1 UStG sah die Möglichkeit der weiteren Anwendung von § 2 Abs. 3 UStG a.F. für sämtliche Leistungen, die vor dem 01.01.2023 ausgeführt werden, vor. Diese Übergangszeit wird erneut um zwei Jahre bis einschließlich 31.12.2024 verlängert und verschiebt die zwingende Anwendung von § 2b UStG auf sämtliche Leistungen, die bis zu diesem Zeitpunkt ausgeführt werden. Eine Option für die Anwendung des neuen Besteuerungsregimes mit Wirkung zum Beginn des nächsten Kalenderjahres bleibt laut Gesetzesbegründung unberührt.

Inkrafttreten/Anwendung

§ 27 Abs. 22a Satz 1 UStG tritt zum 01.01.2023 in Kraft.

6.4 Sonstige Änderungen im UStG

Darüber hinaus sind im UStG u.a. die folgenden Änderungen umgesetzt:

- ▶ Neufassung der Unternehmereigenschaft in der Weise, dass Unternehmer ist, wer eine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit ausübt, unabhängig davon, ob er nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist (§ 2 Abs. 1 Satz 1 UStG). Ziel ist die gesetzliche Festschreibung der Unternehmerfähigkeit von Bruchteilsgemeinschaften und deren Gemeinschaftern und weiterer zivilrechtlich nicht rechtsfähiger Gebilde, die im Wirtschaftsverkehr nach außen hin als Unternehmer i.S.d. UStG auftreten (Reaktion auf das anders lautende BFH-Urteil vom 22.11.2018, V R 65/17).
- ▶ Klarstellung, dass die Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerbefreiten innergemeinschaftlichen Lieferung unabhängig von der in § 18a Abs. 10 enthaltenen Frist gelten (§ 4 Nr. 1 Buchst. b Satz 2 (Streichung) UStG).
- ▶ Einführung der Möglichkeit, den Antrag auf Steuervergütung nach § 4a UStG auch elektronisch zu stellen (§ 4a UStG).
- ▶ Anpassungen des norminternen Verweises in § 17 UStG betreffend den Zeitpunkt der Korrektur erstatteter Einfuhrumsatzsteuer, wenn sich der zugrundeliegende Einfuhrabgabenbescheid ändert. Dadurch wird eine im Rahmen des JStG 2020 unterbliebene Anpassung der norminternen Verweise in § 17 UStG nachgeholt.
- ▶ § 18 Abs. 9 Satz 3 UStG wird ergänzt um eine Klarstellung. Danach können in Rechnung gestellte Umsatzsteuern nicht als Vorsteuern erstattet werden, wenn ihnen gewisse grenzüberschreitende Lieferungen zugrunde liegen. Hierzu gehören insbesondere innergemeinschaftliche Lieferungen, deren Steuerbefreiung nur daran scheitert, dass der Abnehmer dem Lieferer nicht seine gültige, von einem anderen Mitgliedsstaat erteilte Umsatzsteuer-Identifikationsnummer mitgeteilt hat (Vorgabe nach § 6a Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 UStG). Die Vorgabe findet sich in Art. 171 Abs. 1 der MwStSystRL i. V. m. Art. 4 Buchst. b der EG-Richtlinie 2008/9/EG. Die Regelung tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft und ist gemäß § 27 Abs. 1 UStG auf Umsätze anzuwenden, die ab dem Inkrafttreten ausgeführt werden. Sie gilt nur für das Vorsteuervergütungsverfahren. Für das reguläre Besteuerungsverfahren gibt es keine vergleichbare Regelung.
- ▶ Einführung der Möglichkeit, die Steueranmeldung in den Fällen der Fahrzeugeinzelbesteuerung (§ 16 Abs. 5a UStG) nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln (§ 18 Abs. 5a Satz 1 bis 3 UStG). § 18 Abs. 5a UStG ist erstmals auf Besteuerungszeiträume anzuwenden, die nach dem 31.12.2022 enden (§ 27 Abs. 36 UStG).
- ▶ Einführung der Möglichkeit, die Ablehnung der Weiterleitung des Antrags auf Vergütung von Vorsteuerbeträgen inländischer Antragsteller an andere EU-Mitgliedstaaten auf elektronischem Wege bekannt zu geben (§ 18g Satz 4 und 5 UStG). § 18g UStG ist erstmals auf die Übermittlung von Daten nach dem 31.12.2022 anzuwenden, § 27 Abs. 37 UStG.
- ▶ § 20 Satz 1 UStG wird erweitert, um den jPöR weiterhin die Umsatzbesteuerung nach dem Ist-Prinzip (Berechnung der Besteuerung nach den vereinnahmten Entgelten) auch nach Einführung des § 2b UStG und unabhängig von der geltenden Gesamtumsatzgrenze zu ermöglichen. Danach

kann das Finanzamt auf Antrag einem Unternehmer, der eine jPöR ist, gestatten, die Steuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen (Ist-Versteuerung). Dies gilt, soweit dieser Unternehmer nicht gesetzlich buchführungs- und abschlussstellungspflichtig ist oder freiwillig Bücher führt und regelmäßig Abschlüsse auf Basis jährlicher Bestandsaufnahmen erstellt. Hintergrund ist, dass einige jPöR (z.B. Bund und Länder) eine auf dem Zufluss und Abflussprinzip basierende Buchführung praktizieren, die der Ist-Versteuerung entspricht.

- ▶ Aufhebung allgemeiner Durchschnittssteuersätze für bestimmte Berufs- und Gewerbebezüge zur Berechnung der abziehbaren Vorsteuerbeträge (§ 23 (Streichung) UStG).
- ▶ Anhebung der Betragsgrenze zur Steuererleichterung von steuerbegünstigten Körperschaften von 35.000 Euro auf 45.000 Euro (§ 23a Abs. 2 UStG).
- ▶ Mit Einführung von § 4a UStG, § 18 Abs. 5a Satz 1 bis 3 UStG und § 18g Satz 4 und 5 UStG erfüllen der Bund und die Länder ihre Verpflichtung, bis spätestens zum 31.12.2022 ihre Verwaltungsleistungen auch elektronisch über Verwaltungsportale anzubieten (vgl. Onlinezugangsgesetz - OZG)⁷.

Inkrafttreten/Anwendung

Die übrigen Änderungen treten zum 01.01.2023 in Kraft und sind grds. gem. § 27 Abs. 1 UStG auf Umsätze i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 und 5 UStG anzuwenden, die ab dem 01.01.2023 ausgeführt werden.

7. Änderung im Grunderwerbsteuergesetz

7.1 Grundstücksübergang von einer Gesamthand auf eine Gesamthand

Mit dem Gesetz zur Modernisierung des Körperschaftsteuerrechts (KöMoG, BGBl. I 2021, S. 2050) hat der Gesetzgeber im Jahr 2021 das sog. Optionsmodell eingeführt. Ein neuer § 1a KStG ermöglicht es Personenhandels- oder Partnerschaftsgesellschaften, sich auf Antrag wie eine Kapitalgesellschaft und ihre Gesellschafter wie die nicht persönlich haftenden Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft besteuern zu lassen. Damit einhergehend hat der Gesetzgeber auch die Steuerbegünstigungsvorschriften des §§ 5 und 6 GrEStG dahingehend angepasst, dass diese für optierende Gesellschaften teilweise versagt werden.

Gem. § 6 Abs. 3 Satz 4 GrEStG gilt bei Übertragungen von einer Gesamthand auf eine optierende Gesellschaft die Begünstigung nach § 6 Abs. 1 GrEStG nicht; es sei denn, die Ausübung und Wirksamkeit der Option liegt länger als die in § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG genannte Zehnjahres-Frist zurück und die jeweilige Beteiligung am Vermögen der Gesamthand besteht länger als diese Frist.

Durch das JStG 2022 wird in § 6 Abs. 3 Satz 4 GrEStG das Wort „das Grundstück“ eingefügt. Bei dieser Änderung handelt es sich laut Gesetzesbegründung um eine rein redaktionelle Korrektur. Diese stellt klar, dass es um den Übergang „des Grundstücks“ von einer Gesamthand, die nicht nach § 1a KStG optiert hat, auf eine Gesamthand, die nach § 1a KStG optiert hat, geht. Die bisherige Formulierung ist laut Begründung grammatikalisch ungenau und nur unter Bezugnahme auf § 6 Abs. 1 GrEStG verständlich.

Darüber hinaus gilt gem. § 5 Abs. 3 Satz 3 GrEStG die Ausübung der Option nach § 1a KStG innerhalb der Nachbehaltensfrist als Verminderung des Anteils des Veräußerers am Vermögen der Gesamthand i.S.d. § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG. In der Folge führt dies zur rückwirkenden Versagung der gewährten Steuerbegünstigung des § 5 Abs. 1 und Abs. 2 GrEStG. Eine analoge Regelung in § 6 Abs. 3 GrEStG hat der Gesetzgeber mit dem KöMoG im Jahr 2021 jedoch nicht vorgenommen. Daher führt nach bisher geltendem Recht in den Fällen des § 6 GrEStG eine Optionsausübung innerhalb der Nachbehaltensfrist nicht zur Fristverletzung und rückwirkenden Versagung der Steuerbegünstigung.

Diese Regelungslücke wird mit dem JStG 2022 geschlossen. So gilt künftig bei Anwendung des § 6 Abs. 3 Satz 2 GrEStG die Optionsausübung nach § 1a KStG als Verminderung des Anteils des Gesamthänders am Vermögen der erwerbenden Gesamthand, wenn die Option innerhalb der 10-jährigen Nachbehaltensfrist ausgeübt und wirksam wird (§ 6 Abs. 3 Satz 5 GrEStG). Damit wird es auch in diesen Fällen zur rückwirkenden Versagung der Steuerbegünstigung des § 6 Abs. 1 GrEStG kommen.

⁷ Gesetz zur Verbesserung des Onlinezugangs zu Verwaltungsleistungen vom 14.08.2017 (BGBl. I S. 3122, 3138).

Inkrafttreten/Anwendung

Die Regelungen des § 6 Abs. 3 Satz 4 und Satz 5 GrEStG treten am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 43 Abs. 1 JStG 2022).

7.2 Grundstücksübergang auf eine Gesamthand

Mit der Grunderwerbsteuerreform (BGBl. I 2021, S. 986) im Jahr 2021 wurden die Vor- und Nachbehaltensfristen der Share-Deal-Regelungen von fünf auf zehn Jahre verlängert. U.a. sah das Gesetz vor, dass in „§ 5 Abs. 3 GrEStG“ die Frist von fünf auf zehn Jahre verlängert wird. Aufgrund eines gesetzestechisch fehlerhaften Änderungsbefehls ist die Fristverlängerung auf zehn Jahre in § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG laut Begründung jedoch nicht umgesetzt worden, weshalb dieser Fehler mit dem JStG 2022 berichtigt wird. Daher werden in § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG die Wörter „fünf Jahren“ durch „zehn Jahren“ ersetzt.

In der Folge werden auch die Anwendungsvorschriften des § 23 Abs. 18 und Abs. 24 GrEStG dahingehend angepasst, dass sich diese künftig auf § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG und nicht mehr nur auf § 5 Abs. 3 GrEStG beziehen.

Inkrafttreten/Anwendung

Die Regelungen des § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG und des § 23 Abs. 18 und 24 GrEStG treten mit Wirkung vom 01.07.2021 und damit rückwirkend in Kraft (Art. 43 Abs. 4 JStG 2022). § 5 Abs. 3 Satz 1 GrEStG ist demnach erstmals auf Erwerbsvorgänge anzuwenden, die nach dem 30.06.2021 verwirklicht werden bzw. ist nicht anzuwenden, wenn die darin geregelte Frist vor dem 01.07.2021 abgelaufen war.

7.3 Kollisionsregelung zur Vermeidung von Doppelbesteuerung

§ 1 Abs. 2a und 2b GrEStG besteuern die Übertragung von mindestens 90 Prozent der Anteile an einer grundbesitzenden Personen- bzw. Kapitalgesellschaft auf sog. Neugesellschafter, während § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG die (wirtschaftliche) Anteilsvereinigung an Grundstücksgesellschaften besteuern. Werden mindestens 90 Prozent der Anteile an einen Neugesellschafter veräußert, sind nach Auffassung der Finanzverwaltung grundsätzlich beide Vorschriften einschlägig. Zwar sind § 1 Abs. 3 und Abs. 3a GrEStG aufgrund ausdrücklicher gesetzlicher Anordnung grundsätzlich nur subsidiär anwendbar, „soweit eine Besteuerung nach den Absätzen 2a und 2b nicht in Betracht kommt“. Problematisch ist allerdings, dass § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG zur Tatbestandsverwirklichung an die dingliche Anteilsübertragung anknüpfen, wohingegen § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 3 bzw. Abs. 3a GrEStG bereits mit Abschluss des schuldrechtlichen Verpflichtungsgeschäftes verwirklicht sind.

Die Folge hiervon ist, dass der gesetzliche Anwendungsvorrang des § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG dann nicht bzw. erst zeitlich nachgelagert zum Tragen kommt, wenn die Zeitpunkte des schuldrechtlichen Vertrages und des dinglichen Vollzuges (wie häufig in der Praxis) zeitlich auseinanderfallen. Dies kann in der Konsequenz dazu führen, dass ein und derselbe Rechtsvorgang doppelt besteuert wird. Bislang hat sich die Finanzverwaltung nicht ausdrücklich zu den Korrekturvorschriften im Hinblick auf die Festsetzung und die nachträgliche Aufhebung eines Bescheides nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder Abs. 3a GrEStG geäußert. Auch in ihren neuen Erlassen zu § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG vom 10.05.2022 gibt die Finanzverwaltung nicht explizit bekannt, ob die Festsetzung unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erfolgen und nach erfolgter Festsetzung gemäß § 1 Abs. 2a bzw. 2b GrEStG wieder aufgehoben werden soll, soweit Grundstücksidentität besteht.

Das problematische Anwendungsverhältnis zwischen § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrEStG einerseits und § 1 Abs. 3 Nr. 1 und Nr. 3 bzw. Abs. 3a GrEStG andererseits wird in dem neuen § 16 Abs. 4a GrEStG gesetzlich normiert und die nachträgliche Aufhebung der Festsetzung nach § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder Abs. 3a GrEStG antragsgebunden ausgestaltet. Die Antragsberechtigung wird jedoch an die Voraussetzungen geknüpft, dass der in § 1 Abs. 3 Nr. 1 oder Nr. 3 oder in § 1 Abs. 3a oder in § 1 Abs. 2a oder Abs. 2b GrEStG bezeichnete Erwerbsvorgang fristgerecht und in allen Teilen vollständig angezeigt werden muss (§ 16 Abs. 5 Satz 2 GrEStG).

Die Einführung einer Ablaufhemmung hindert zudem den Fristablauf für die Festsetzung nach § 1 Abs. 2a und Abs. 2b GrESTG (§ 16 Abs. 4a Satz 2 GrESTG).

Inkrafttreten/Anwendung

Die Regelungen des § 16 Abs. 4a und Abs. 5 GrESTG treten am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 43 Abs. 1 JStG 2022).

7.4 Anzeigepflicht der Beteiligten

§ 19 GrESTG regelt die Anzeigepflichten sämtlicher Grunderwerbsteuerbarer Vorgänge. Die Anzeigen des § 19 GrESTG sind gem. § 19 Abs. 5 GrESTG Steuererklärungen i.S.d. der AO. Laut BFH begründet § 19 GrESTG eine gesetzliche Anzeigepflicht i.S.d. § 170 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 AO. Das bedeutet, die Festsetzungsfrist beginnt mit Ablauf des Kalenderjahres, in dem die Anzeige eingereicht wird, spätestens jedoch mit Ablauf des dritten Kalenderjahres, das auf das Kalenderjahr folgt, in dem die Steuer entstanden ist.⁸ Der Anzeigepflicht kommt daher in der Praxis im Hinblick auf die Festsetzungsverjährung eine erhebliche Bedeutung zu.

Gem. § 19 Abs. 2 Nr. 4 GrESTG sind die Beteiligten verpflichtet, Änderungen im Gesellschafterbestand einer Gesamthand bei Gewährung der Steuervergünstigung nach § 5 Abs. 1 und 2 oder § 6 Abs. 3 i.V.m. § 6 Abs. 1 GrESTG anzuzeigen. Mit dem JStG 2022 wird ein neuer Abs. 7 in § 19 GrESTG aufgenommen, wonach in den Fällen des § 19 Abs. 2 Nr. 4 die Festsetzungsfrist mit Ablauf des Kalenderjahres beginnt, in dem das in Abs. 4 Satz 1 genannte Finanzamt von der anzeigepflichtigen Änderung Kenntnis erlangt hat, spätestens jedoch zehn Jahre nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die anzeigepflichtige Änderung eingetreten ist.

Hintergrund der Gesetzesanpassung ist die Verlängerung der Nachbehaltensfrist in §§ 5 und 6 GrESTG von fünf auf zehn Jahre durch die Grunderwerbsteuerreform im Jahr 2021. Wegen Verlängerung der Nachbehaltensfrist ist laut Gesetzesbegründung eine Verlängerung der Festsetzungsfrist erforderlich.

Inkrafttreten/Anwendung

Die Regelung des § 19 Abs. 7 GrESTG tritt am Tag nach der Verkündung in Kraft (Art. 43 Abs. 1 JStG 2022).

8. Änderungen im Bewertungsrecht

Mit den Änderungen im Bewertungsrecht werden Ertrags- und Sachwertverfahren zur Bewertung bebauter Grundstücke sowie die Verfahren zur Bewertung in Erbbaurechtsfällen und in Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden an die geänderte Immobilienwertermittlungsverordnung (ImmoWertV) vom 14.07.2021 (BGBl. I S. 2805) angepasst.

Mit der ImmoWertV wurde das Wertermittlungsrecht neu geordnet. Das Ziel der Neuregelung war, die Ermittlung der Verkehrswerte und die Ermittlung der für die Wertermittlung erforderlichen Daten bundesweit zu vereinheitlichen. Vorgaben, die vor der Reform auf sechs Regelwerke verteilt waren, wurden in einer Verordnung zusammengeführt. Dabei gab es nur geringfügige inhaltliche Änderungen gegenüber den bisherigen Vorgaben.⁹

Die Anpassungen im Zuge des JStG 2022 stellen insb. sicher, dass die von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte auf der Grundlage der ImmoWertV ermittelten, sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten bei der Grundbesitzbewertung für Zwecke der Erbschaft- und Schenkungsteuer sowie der Grunderwerbsteuer weiterhin angewendet werden können. Dies gilt grundsätzlich für Bewertungsstichtage nach dem 31.12.2022 (§ 265 Abs. 14 BewG).

⁸ Vgl. BFH-Urteil vom 27.09.2017, II R 41/15, BStBl. II 2018, S. 667, Rz. 36.

⁹ Vgl. Fragen und Antworten-Liste des BMWSB zur Novellierung des Wertermittlungsrechts (Stand: 12.05.2021).

Die Änderungen umfassen u.a.:

Umstellung auf elektronische Übermittlung für Feststellungserklärungen

Für Feststellungserklärungen nach § 153 BewG (z.B. Feststellung von Grundbesitzwerten nach § 151 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 BewG) wird die elektronische Abgabe verpflichtend (§ 153 Abs. 4 BewG). Wann die jeweilige Verpflichtung zur Übermittlung eintritt, wird jeweils durch ein BMF-Schreiben festgelegt.

Anwendung der von den Gutachterausschüssen ermittelten sonstigen für die Wertermittlung erforderlichen Daten (§ 177 Abs. 2 bis 4 BewG)

Grundsätzlich wird durch die enge Anlehnung der Vorschriften für die Grundbesitzbewertung im BewG an die ImmoWertV sichergestellt, dass die von den Gutachterausschüssen auf der Grundlage der ImmoWertV abgeleiteten Daten für die Bewertungen nach den §§ 182 bis 196 BewG verwendet werden können. Sofern sich die ermittelten Daten auf einen Stichtag beziehen, sind sie für Bewertungen nach den §§ 182 bis 196 BewG geeignet, wenn der Zeitraum zwischen diesem Stichtag und dem Bewertungsstichtag nicht mehr als drei Jahre beträgt.

Anpassung des Ertrags- und Sachwertverfahrens sowie der Verfahren zur Bewertung in Erbbaurechtsfällen und Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden an die ImmoWertV

Die Ermittlung des Gebäudewerts im Ertrags- (§ 184 ff. BewG) bzw. Sachwertverfahren (§ 189 ff. BewG) wird strukturell in Anlehnung an die Wertermittlung nach der ImmoWertV ausgestaltet. Dies gilt auch für die Bewertung in Erbbaurechtsfällen (§ 192 ff. BewG) und Fällen mit Gebäuden auf fremdem Grund und Boden (§ 195 BewG).

Anpassung der Höhe der Zinssätze und bestimmter Anlagen

Die Höhe der Zinssätze in § 188 Abs. 2 Satz 2 BewG (Liegenschaftszinssätze) und in § 191 Satz 2 BewG i.V.m. Anlage 25 zum BewG (Wertzahlen für das Sachwertverfahren) wird an das aktuelle Marktniveau angepasst. In Bezug auf die Anlagen zum BewG ist die Änderung der Anlage 23 (Bewirtschaftungskosten) hervorzuheben. Hier wird künftig nicht nur nach Grundstücksart, sondern auch in Verwaltungskosten, Instandhaltungskosten und Mietausfallwagnis unterschieden.

Die Anpassungen können insbesondere bei Übertragungen von Ein- und Zweifamilienhäusern sowie Eigentumswohnungen zum Anstieg der Schenkung- und Erbschaftsteuer führen, soweit im Einzelfall das Sachwertverfahren einschlägig ist. Auch bei Mehrfamilienhäusern, bei denen regelmäßig auf den Ertragswert statt auf den Sachwert abgestellt wird, kann wegen der sich ändernden Wertermittlung eine Steuererhöhung resultieren.

9. Sonstige Änderungen im JStG 2022

Weitere Änderungen im JStG 2022 betreffen:

- ▶ **§ 10 StAbwG**, der Quellensteuermaßnahmen regelt, wird neu gefasst und ergänzt (vgl. 3. Registerfallbesteuerung). Hervorzuheben ist eine Ergänzung in § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 StAbwG, wonach Inhaberschuldverschreibungen, die durch eine Globalurkunde verbrieft und im Rahmen der Girosammelverwahrung bei einem Zentralverwahrer verwahrt werden (globalverwahrte Inhaberschuldverschreibungen), und mit diesen vergleichbare Schuldtitel nicht als Finanzierungsbeziehungen i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 StAbwG gelten, wenn sie an einer anerkannten Börse i.S.d. § 138 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Buchst. b Satz 2 AO handelbar sind. Die Regelung ist rückwirkend ab dem 01.01.2022 anzuwenden, § 13 Abs. 1a StAbwG. Weitere Änderungen betreffen Nr. 2 (Versicherungs- und Rückversicherungsprämien), Nr. 3 (Abgrenzung Nutzungsüberlassung und Dienstleistung) und Nr. 4 (Dienstleistungsbegriff). In § 10 Abs. 1 Satz 2 StAbwG erfolgen Folgeänderungen aufgrund der Neuregelung der Registerfallbesteuerung sowie eine Neufassung zur Sicherstellung, dass die Anwendung der sog. Tonnagesteuer (§ 5a EStG) die Anwendung des StAbwG nicht einschränkt. In § 10 Abs. 2 StAbwG wird außerdem die Verweisteknik auf § 50a EStG geändert.
- ▶ Erweiterung des Investitionsrahmens für Spezial-Investmentfonds nach **§ 26 InvStG**, um Investitionen in erneuerbare Energien ohne Statusverlust als Spezial-Investmentfonds aufgrund der Erzielung von gewerblichen Einkünften aus der Erzeugung von erneuerbaren Energien zu ermöglichen.
- ▶ Anpassung der gewerbsteuerlichen Behandlung von Sanierungsgewinnen bei Mitunternehmerschaften (**§ 7b Abs. 2 Satz 4 und § 36 Abs. 3a GewStG**). Ab dem Erhebungszeitraum 2023 wird in § 7b Abs. 2 Satz 4 GewStG bestimmt, dass für Zwecke der Verlustminderung der sich für die Mitunternehmerschaft insgesamt ergebende Sanierungsertrag im Verhältnis der den

- Mitunternehmern zum Ende des vorangegangenen Erhebungszeitraums zugerechneten Fehlbeiträge den Mitunternehmern zuzurechnen ist. Diese Regelung führt dazu, dass der vor der Sanierung entstandene gewerbsteuerliche Verlust in der Höhe gemindert wird, in welcher der verbleibende Sanierungsertrag keiner Besteuerung unterliegt.
- ▶ Modifizierung der Übergangsregelung zu § 21 Abs. 1 UmwStG im Hinblick auf einbringungsgeborene Anteile in Reaktion auf die Änderung der Stundungsregelungen bei der Wegzugsbesteuerung in § 6 AStG durch das ATADUmsG: Gem. **§ 27 Abs. 3 Nr. 3 Satz 2 Buchst. e UmwStG** erfolgt in Fällen des Ausschlusses des Besteuerungsrechts nach § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 UmwStG 2003 eine Stundung oder ein Entfallen der Steuer gem. § 6 Abs. 3 und 4 AStG n.F. auf Antrag des Steuerpflichtigen unter den dort genannten Voraussetzungen, wenn das die Besteuerung auslösende Ereignis nach dem 31.12.2021 eintritt. Mit dieser Änderung geht laut Gesetzesbegründung insb. eine Ausweitung der Rückkehrregelung für einbringungsgeborene Anteile auf Drittstaaten-Sachverhalte einher. Gem. Art. 43 Abs. 5 JStG 2022 tritt die Regelung rückwirkend zum 01.01.2022 (gleichzeitig erster Anwendungszeitpunkt von § 6 AStG n.F.) in Kraft.
 - ▶ Wegzugsbesteuerung 1: In Fällen der sog. Rückkehr i.S.d. § 6 Abs. 3 AStG entfällt der Steueranspruch nach § 6 Abs. 1 AStG rückwirkend. Der Steuerpflichtige gilt sodann gem. § 6 Abs. 2 Satz 4 AStG i.d.F. des ATADUmsG als unbeschränkt steuerpflichtig. Die Fiktion der unbeschränkten Steuerpflicht des § 6 Abs. 2 Satz 4 AStG gilt laut Gesetzesbegründung auch dann, wenn die Steuer nach einer alten Fassung des § 6 AStG aufgrund eines vorübergehenden Wegzugs rückwirkend entfällt und der Steuerpflichtige nach § 6 AStG i.d.F. des ATADUmsG erneut wegzieht (Entfall nach alter Fassung und erneuter Wegzug nach neuer Fassung). Daher werden in **§ 6 Abs. 4 Satz 2 AStG** zusätzlich zu dem Verweis auf Abs. 3 die Wörter „in der jeweils geltenden Fassung oder einer bis zum 30.06.2021 geltenden Fassung“ ergänzt.
 - ▶ Wegzugsbesteuerung 2: Mit dem ATADUmsG wurde § 6 AStG u.a. dahingehend geändert, als dass die bis dato geltende zinslose und zeitlich unbefristete Stundung des Steueranspruchs bei Wegzug in einen EU/EWR-Staat mit Wirkung vom 01.01.2022 vollständig entfallen ist. Mit dieser sog. „One-fits-all-Lösung“ wurde die bis dahin bestehende Differenzierung zwischen Wegzügen in EU/EWR-Staaten und Drittstaaten aufgegeben. Das JStG 2022 sieht eine einheitliche Stundungsregelung für Altfälle vor (**§ 21 Abs. 3 Satz 1 AStG**). Die Anwendungsvorschrift des § 6 AStG sah für noch am 31.12.2021 laufende Stundungen i.S.d. § 6 Abs. 4 und Abs. 5 AStG a.F. vor, dass auf diese § 6 AStG a.F. weiterhin anzuwenden ist (§ 21 Abs. 3 Satz 1 AStG i.d.F. ATADUmsG). Laut Gesetzesbegründung des JStG 2022 kann § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG i.d.F. ATADUmsG jedoch dahingehend missverstanden werden, dass lediglich am 31.12.2021 bereits laufende Stundungen nach der alten Fassung des Gesetzes weiterzuführen sind. Daher wird § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG mit dem JStG 2022 angepasst. Wurde gem. § 21 Abs. 3 Satz 1 AStG i.d.F. JStG 2022 ein Tatbestand des § 6 Abs. 1 AStG in einer bis zum 30.06.2021 geltenden Fassung vor dem 01.01.2022 verwirklicht (Altfall), ist § 6 AStG a.F. für die Abwicklung dieses Falles über den 31.12.2021 hinaus anzuwenden.
 - ▶ Möglichkeit der Offenbarung von dem Steuergeheimnis unterliegenden Daten, soweit sie für die Durchführung eines Strafverfahrens wegen einer zu Unrecht erlangten Leistung aus öffentlichen Mitteln erforderlich ist (insb. zur Aufdeckung von Leistungsmisbrauch im Zusammenhang mit der COVID-19-Pandemie) (**§ 31a Abs. 1 Satz 2 AO**).
 - ▶ Ermöglichung der öffentlichen Bekanntmachung von Steuerverwaltungsakten auch durch Bekanntmachung einer Benachrichtigung auf einer Internetseite der Finanzverwaltung oder in ihrem elektronischen Portal (**§ 122 Abs. 5 Satz 4 AO**).
 - ▶ Schaffung einer Rechtsgrundlage zum Aufbau eines direkten Auszahlungswegs für öffentliche Leistungen unter Nutzung der steuerlichen Identifikationsnummer (IdNr.) in **§ 139b AO**. Hierzu dürfen Kontonummern (IBAN und ggf. BIC) erhoben, zu bestimmten Zwecken gespeichert, verarbeitet, übermittelt und genutzt werden. Laut Gesetzesbegründung erfolgt dies insb. zur Vorbereitung der bürokratieärmeren Auszahlung eines noch zu schaffenden, aber im Koalitionsvertrag vereinbarten Klimageldes. Auf Forderung des Bundesrates werden zudem § 93 Abs. 7 Satz 1 Nr. 5 AO sowie § 139b Abs. 10 AO angepasst. Danach wird zum einen die freiwillige Übermittlung der IBAN (ggf. auch des BIC) an das BZSt durch eine volljährige natürliche Person für bestimmte Zwecke ermöglicht und zum anderen ein (automatisierter) Kontenabruf zugelassen, um die Überprüfung der übermittelten Kontoverbindung durch das BZSt sicherzustellen.
 - ▶ Beschränkung des Anwendungsbereichs der Deklarationsfiktion in **§ 150 Abs. 7 Satz 2 AO** auf von Dritten übermittelte Daten, die im amtlichen Steuererklärungsformular ausdrücklich als „eDaten“ i.S.d. § 150 Abs. 7 Satz 2 AO gekennzeichnet sind oder bei nach amtlich vorgeschriebenem

Datensatz durch Datenfernübertragung übermittelten Steuererklärungen (elektronische Steuererklärungen) für den Belegabruf (Vorausausgefüllte Steuererklärung) bereitgestellt werden. Die Änderung ist gem. Art. 97 § 10a Abs. 5 EGAO nur auf Steuererklärungen anzuwenden, die ab Inkrafttreten dieser Rechtsänderung (d.h. gem. Art. 43 Abs. 1 JStG 2022 am Tag nach Verkündung) abgegeben werden.

- ▶ Ergänzung in **§ 229 Abs. 1 Satz 3 AO**, dass die Zahlungsverjährung des gesamten Anspruchs erst mit Ablauf des Kalenderjahrs beginnt, in dem die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung wirksam geworden ist, wenn die Festsetzung/Steueranmeldung aufgehoben, geändert oder nach § 129 berichtigt wird.
- ▶ Verschiebung der Zahlungsverjährungsfrist in **§ 229 Abs. 2 AO**: Fristbeginn (erst) mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem die Zahlungsaufforderung nachgeholt wurde, spätestens fünf Jahre nach Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Haftungsbescheid wirksam geworden ist (bislang: Fristbeginn mit Ablauf des Kalenderjahrs, in dem der Haftungsbescheid wirksam geworden ist). Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass Haftungsbescheide auch ohne gleichzeitiges Leistungsgebot ergehen können und ein frühzeitiger Eintritt der Zahlungsverjährung verhindert wird. Die Änderungen in § 229 AO gelten gem. Art. 97 § 14 Abs. 6 EGAO für alle am Tag der Verkündung des JStG 2022 noch nicht abgelaufenen Verjährungsfristen.
- ▶ Im Grundsteuergesetz werden einige Normen zur Bemessung der Grundsteuer angepasst, insb. zur Steuermesszahl (mehrere geringfügige Änderungen in **§ 15 GrStG**) und Anzeigepflicht (klarstellende Änderung in **§ 19 Abs. 1 Satz 1 GrStG**).

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2022 Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung übernommen, z.B. für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.