



<b>A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER</b>	<b>5</b>
1. Neuerungen zu Steuererklärungsfristen	5
2. Kindergeld / Kinderfreibetrag	8
3. Kinderbetreuungskosten	10
4. Berufsausbildungskosten	12
5. Ausbildungsfreibetrag	13
6. Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtspauschale	14
7. Außergewöhnliche Belastungen	16
8. Menschen mit Behinderung	18
9. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	20
10. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse	22
11. Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG	26
12. Rentenversicherungsbeiträge / Grundrentenzuschlag	27
13. Häusliches Arbeitszimmer / Tagespauschale	28
14. Berücksichtigung von Vermögensverlusten bei Einkünften aus Kapitalvermögen	29
15. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen	31
16. Bescheidänderung bei Günstigerprüfung und nachzuversteuernden Erträgen	32
17. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften – Eigenkapitalersatz im Steuerrecht	33
18. Spenden und Mitgliedsbeiträge / Spenden an politische Parteien	34
19. Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei gespaltener Gewinnverwendung	36
20. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung	37
21. Grunderwerbsteuersätze zum 01.01.2023	38
22. Änderung im Grunderwerbsteuergesetz	39
23. Kaufpreisaufteilung bei Immobilienerwerb	40
24. Grundsteuerreform – Erklärungsabgabe bis 31.01.2023 – die neue Grundsteuer C auf „baureife Grundstücke“	41

## **A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER**

### **1. Neuerungen zu Steuererklärungsfristen**

Das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens sollte 2022 abgeschlossen sein. Doch die steuerpflichtigen Personen und die sie beratenden Steuerberater sind durch die andauernde Coronapandemie und die Auswirkungen der Ukraine Krise weiterhin stark belastet. Des Weiteren ist mit erheblichen Zusatzarbeiten im Zusammenhang mit der Grundsteuerreform zu rechnen. Aus diesem Grund werden die Erklärungsfristen und die damit zusammenhängenden Fristen und Termine erneut verlängert.

#### **Ablauf der Steuererklärungsfristen 2020 bis 2025**

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

2020:	01. November 2021	(31. August 2022)
2021:	31. Oktober 2022	(31. August 2023)
2022:	02. Oktober 2023	(31. Juli 2024)
2023:	02. September 2024	(02. Juni 2025)
2024:	31. Juli 2025	(30. April 2026)
2025:	31. Juli 2026	(01. März 2027)

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

2020:	02. Mai 2022	(31. Januar 2023)
2021:	02. Mai 2023	(31. Januar 2024)
2022:	02. April 2024	(31. Dezember 2024)
2023:	28. Februar 2025	(31. Oktober 2025)
2024:	02. Februar 2026	(30. September 2026)
2025:	01. Februar 2027	(02. August 2027)

## Verlängerung der zinsfreien Karenzzeiten

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

2020: 01. Oktober 2022  
2021: 01. Oktober 2023  
2022: 01. September 2024  
2023: 01. Juli 2025  
2024: 01. Juni 2026

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

2020: 01. Juni 2023  
2021: 01. Juni 2024  
2022: 01. Mai 2025  
2023: 01. März 2026  
2024: 01. Februar 2027

Vor Fristende können Vorabanforderungen bei beratenen steuerpflichtigen Personen erfolgen.

Beispiel:

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

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

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

### **Vollautomationsgestützte Veranlagung**

Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen ausschließlich automationsgestützt erlassen, ändern oder aufheben. Anlässe für die Einzelfallbearbeitung durch einen Amtsträger bestehen z. B., wenn das Risikomanagementsystem den Steuerfall ausgesteuert hat, da im „qualifizierten Freitextfeld“ abweichende Angaben zu Drittdaten eingetragen wurden, oder wenn die steuerpflichtige Person dokumentiert von der Verwaltungsmeinung abweicht.

### **Belegvorhalteplicht bei der Einkommensteuer**

Durch die zunehmende Digitalisierung hat der Gesetzgeber eine Belegvorhalteplicht ab dem Veranlagungszeitraum 2017 bei der Einkommensteuer eingeführt. Belege sollen danach durch die steuerpflichtige Person nicht mehr direkt mit eingereicht werden, sondern fallbezogen risikoorientiert durch das Finanzamt angefordert werden.

Eine Vorlagepflicht besteht aber weiterhin z. B. bei Gewinnanteilen i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren) oder § 8b KStG. Sofern mit einer risikoorientierten Beleganforderung zu rechnen ist (z. B. einmalige hohe Erhaltungsaufwendungen bei Vermietung und Verpachtung), empfiehlt es sich zur Vermeidung von Rüstzeiten, wie bisher die Belege direkt mit der Steuererklärung und einem separaten Anschreiben beim Finanzamt oder über die digitale Belegeinreichung einzureichen. Zur Vermeidung einer Vielzahl von Rückfragen und Beleganforderungen hat die bayerische Steuerverwaltung zusammen mit den Steuerberaterkammern München und Nürnberg sowie der Lohnsteuerhilfe Bayern e. V. Empfehlungen zur Belegvorlage für Angehörige der steuerberatenden Berufe erarbeitet.

In einer Generalklausel wird u. a. festgehalten: Je bedeutender ein steuerlicher Sachverhalt ist, desto höher sind die Anforderungen an die Belegvorlage.

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

## **2. Kindergeld / Kinderfreibetrag**

Der Kindergeldanspruch entsteht im Geburtsmonat (z. B. bei Geburt am 31.10. erhalten die Erziehungsberechtigten für den vollen Monat Oktober das Kindergeld) und besteht uneingeschränkt bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres (18. Geburtstag) des Kindes. Antragsberechtigt sind die Eltern oder andere Erziehungsberechtigte. Nicht antragsberechtigt ist das Kind selbst.

Das Kindergeld beträgt 2022 für das erste und zweite Kind EUR 219,00, für das dritte Kind EUR 225,00 und für das vierte und jedes weitere Kind EUR 250,00 monatlich.

Der steuerliche Kinderfreibetrag beträgt 2022 je Elternteil EUR 2.810,00 (gesamt EUR 5.620,00, mit Betreuungsfreibetrag EUR 8.548,00).

Geplant (Regierungsentwurf vom 14.09.2022, Verkündung noch offen) ist ab 2023, dass das Kindergeld für die ersten drei Kinder gleich sein soll, und zwar EUR 237,00 pro Kind. Für das vierte und jedes weitere Kind sollen EUR 250,00 gezahlt werden.

Der Kinderfreibetrag soll 2023 lt. Entwurf EUR 2.880,00 und 2024 EUR 2.994,00 je Elternteil betragen. Der Betreuungsfreibetrag soll auch für die zukünftigen Jahre bei EUR 1.464,00 unverändert bleiben.

Für Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht – unabhängig von der Höhe deren eigener Einkünfte und Bezüge – die Kindeseigenschaft und somit grundsätzlich ein Anspruch der Eltern auf Kindergeld.

### Rechtslage für volljährige Kinder

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

Die sonstigen Voraussetzungen sind:

Alter	
18 – 21	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ohne Beschäftigung und arbeitslos gemeldet</li> </ul>
18 – 25	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Berufsausbildung</li> <li>• Übergangszeit von max. 4 Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten</li> <li>• Übergangszeit zwischen Ausbildung und Wehr-/Zivildienst</li> <li>• Eine Berufsausbildung mangels eines Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können</li> <li>• Freiwilliges Soziales oder Ökologisches Jahr</li> </ul>
ohne Altersbeschränkung	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Behinderung vor 25 eingetreten</li> </ul>

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

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

Eine „schädliche Erwerbstätigkeit“ liegt bei folgenden Fällen nicht vor:

- Tätigkeiten bis zu 20 Stunden wöchentlich
- Ausbildungsdienstverhältnissen
- Geringfügigen Beschäftigungen (EUR 520,00)

Der Besuch einer allgemeinbildenden Schule gilt nicht als Erstausbildung.

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

### **Ende der Berufsausbildung / Ende des Kindergeldes von volljährigen Kindern**

Die Zahlung von Kindergeld und die steuerliche Berücksichtigung von volljährigen Kindern ist insbesondere dann möglich, wenn sie sich in Berufsausbildung befinden und das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Die Kinderfreibeträge und das Kindergeld entfallen ab dem Monat nach Beendigung der Berufsausbildung bzw. der Vollendung des 25. Lebensjahres. Die Berufsausbildung endet in der Regel mit Bestehen der Abschlussprüfung.

Bei bestimmten Berufen gewährt die Finanzverwaltung die Kindervergünstigungen bis zum Ende der gesetzlich festgelegten Ausbildungszeit, und zwar unabhängig von der Abschlussprüfung (z. B. bei Kranken- und Altenpflegern). Diese Regelung wurde vom BFH bestätigt und allgemein auf solche Berufe ausgedehnt, bei denen die Ausbildungszeit durch eine Rechtsvorschrift festgelegt ist.

### **Günstigerprüfung**

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

## **3. Kinderbetreuungskosten**

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

Begünstigt sind 2/3 der Betreuungsaufwendungen bis höchstens EUR 4.000,00 pro Kind. Dies gilt für alle Kinder bis 14 Jahre oder für Kinder, die wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten.

Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist, dass die steuerpflichtige Person für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

**Begünstigt** sind unter anderem folgende Dienstleistungen:

- Kindergarten, Kindertagesstätten, Kinderhort, Kinderkrippen, Babysitter, Tagesmutter
- Hausaufgabenbetreuung, insbesondere nachmittägliche Schulbetreuung

- Haushaltshilfe, soweit ein Kind betreut wird

**Nicht begünstigt** sind unter anderem folgende Dienstleistungen:

- Aufwendungen für Unterricht (z. B. Schulgeld, Nachhilfe)
- Aufwendungen für die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z. B. Musikunterricht)
- Aufwendungen für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z. B. Mitgliedschaft in Sportvereinen oder anderen Vereinen)

Hier ist aber Folgendes zu beachten:

Oftmals zahlen auch Arbeitgeber entsprechende Zuschüsse an ihre Mitarbeiter aus. Es gab im Jahr 2021 ein BFH-Urteil zu dieser Problematik. Leistet der Arbeitgeber Zuschüsse zur Betreuung (im Urteilsfall Kindergartenbeiträge), dann sind die Aufwendungen zwingend um diesen Betrag zu kürzen. Eine steuerpflichtige Person darf nur Kosten steuermindernd geltend machen, die sie auch selbst getragen hat.

### **Betreuung durch Angehörige**

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

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



#### 4. Berufsausbildungskosten



##### Erstausbildung

Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium können lediglich bis zu einer Höhe von EUR 6.000,00 im Jahr (bei Zusammenveranlagung pro Ehegatte bzw. Lebenspartner) als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Solche Aufwendungen sind zum Beispiel Fahrtkosten zum Studienort oder zu Lerngemeinschaften sowie Lernmaterialien, Studiengebühren, Bücher und Arbeitsmittel. Ein „unbeschränkter“ Werbungskostenabzug für eine erstmalige Ausbildung ist nach derzeitigem Recht nur bei Maßnahmen im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses möglich. Bei Sonderausgaben gibt es – anders als bei Verlusten aus vorweggenommenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten – keinen Verlustvortrag/-rücktrag. Die Sonderausgaben bleiben ohne steuerliche Auswirkungen, wenn die sich in Ausbildung befindliche Person keine nennenswerten positiven Einkünfte hat.

##### Zweitausbildung

Bei einer Zweitausbildung (zum Beispiel nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung oder nach einem abgeschlossenen Bachelorstudium) ist ein voller Werbungskostenabzug möglich. Die Ausbildungsausgaben, wie z. B. Fahrtkosten, Fachliteratur, Lernmaterial, Semestergebühren, Unterrichtsgebühren, Reisekosten und ggf. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, sollten gesammelt und gegenüber dem Finanzamt erklärt werden. Bei der Zweitausbildung besteht die Möglichkeit, dass die gesammelten vorweggenommenen Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Berufseintritt mit den dann erzielten Einkünften verrechnet werden.

Die Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

<p>Zweitausbildung oder Zweitstudium Beispiel: Studium nach abgeschlossener Lehre</p>	<p>Ausbildungsdienstverhältnis Beispiel: Ausbildungsvergütung oder Beamtenausbildung mit Vergütung</p>	<p>Erstausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses</p>	<p>Erststudium ohne vorherige Ausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses</p>
			
<p>Vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben mit der Möglichkeit, Verluste vorzutragen, welche dann bei Einkünfteerzielung steuerwirksam werden</p>		<p>Beschränkter Sonderausgabenabzug ohne Verlustvortrags- und -rücktragsmöglichkeit</p>	

## 5. Ausbildungsfreibetrag

Steuerpflichtige Personen können für ein volljähriges Kind, welches sich in einer Berufsausbildung (z. B. Ausbildung oder Studium) befindet und dabei auswärtig untergebracht ist, einen steuermindernden Ausbildungsfreibetrag als außergewöhnliche Belastung vom Gesamtbetrag der Einkünfte abziehen. Dieser Ausbildungsfreibetrag soll die Mehrkosten für die auswärtige Unterbringung abgelten. Eine auswärtige Unterbringung liegt vor, wenn ein Kind außerhalb des Haushalts der Eltern wohnt. Dies ist nur dann anzunehmen, wenn für das Kind außerhalb des Haushalts der Eltern eine Wohnung ständig bereitgehalten und das Kind auch außerhalb des elterlichen Haushalts gepflegt wird. Eine weitere Voraussetzung ist, dass die auswärtige Unterbringung auf eine gewisse Dauer angelegt ist. Ein dreiwöchiger Sprachkurs oder ein vorübergehendes auswärtiges Praktikum zählen nicht dazu. Für das auswärtig untergebrachte Kind muss ein Kindergeldanspruch bestehen.

Der Ausbildungsfreibetrag wird von bisher EUR 924,00 auf EUR 1.200,00 ab dem 01.01.2023 erhöht. Erfüllen mehrere steuerpflichtige Personen für dasselbe Kind die Voraussetzungen, kann der Freibetrag insgesamt nur einmal abgezogen werden. Der Freibetrag ist bei jedem Ehegatten zur Hälfte zu berücksichtigen bzw. auf gemeinsamen Antrag der Eltern ist auch eine andere Aufteilung möglich.

Für jeden vollen Kalendermonat ermäßigt sich der Betrag um ein Zwölftel, wenn die Voraussetzungen nicht vorliegen.

## **6. Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtszuschale**

Der Übungsleiterfreibetrag beträgt EUR 3.000,00 und die Ehrenamtszuschale EUR 840,00.

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

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

Voraussetzung für die Möglichkeit der Inanspruchnahme der Übungsleiterzuschale ist also, dass die Tätigkeit einem pädagogischen Zweck dient, sie gemeinnützig ist und nicht mehr als ein Drittel der Vollzeittätigkeit ausmacht. Dabei muss keine Tätigkeit im steuerrechtlichen Sinne als Haupttätigkeit vorliegen. Die Übungsleiterzuschale kann auch von Rentnern, Studenten, Hausfrauen und Arbeitslosen in Anspruch genommen werden.

Liegen die Voraussetzungen vor, so können pro Person und Jahr EUR 3.000,00 steuer- und sozialabgabenfrei hinzuverdiene werden. Der diesen Freibetrag übersteigende Teil der nebenberuflichen Einnahmen muss versteuert werden.

Mit der Ehrenamtszuschale haben Vereine die Möglichkeit, das Engagement ihrer Mitarbeitenden und Helfenden zu honorieren. Es muss sich dabei jedoch ausschließlich um eine nebenberufliche Tätigkeit im ideellen Bereich der Organisation handeln.

Anders als beim Übungsleiterfreibetrag kann die Ehrenamtszuschale für jede ehrenamtliche Arbeit gewährt werden. Für die Vorstandsarbeit muss dies aber durch eine Satzungsregelung ausdrücklich festgelegt sein. Lediglich Amateursportler profitieren nicht vom Ehrenamtsfreibetrag.

Die ehrenamtliche Tätigkeit muss bei einer gemeinnützigen, kirchlichen oder öffentlich-rechtlichen Körperschaft ausgeübt werden. Als öffentlich-rechtliche Körperschaft gelten unter anderem Universitäten, Fachhochschulen, Schulen und Volkshochschulen. Eine gemeinnützige Körperschaft ist beispielsweise ein Sportverein, der Sportbund oder ein Sportverband.

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

Die Ehrenamtspauschale darf nur auf nebenberufliche Tätigkeiten angewendet werden.

### **Verhältnis Übungsleiterfreibetrag und Ehrenamtspauschale**

Für dieselbe Tätigkeit darf neben der Übungsleiterpauschale nicht auch noch die Ehrenamtspauschale beansprucht werden.

Es dürfen beide Vergünstigungen in Anspruch genommen werden, wenn es sich um unterschiedliche Tätigkeiten handelt, unerheblich ob diese im selben Verein oder in derselben Einrichtung ausgeübt werden.

Auch geringfügig Beschäftigte, deren Einkommen regelmäßig EUR 520,00 nicht übersteigt, können zusätzlich die steuerfreie Übungsleiter- bzw. Ehrenamtspauschale beziehen, ohne dass diese bei der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung berücksichtigt wird.

## 7. Außergewöhnliche Belastungen

### Allgemein

Entstehen einer steuerpflichtigen Person zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl von Personen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes, so können diese Aufwendungen gegebenenfalls als außergewöhnliche Belastungen bei der Einkommensteuererklärung angesetzt werden.

Voraussetzung ist, sie stellen keine Sonderausgaben, Werbungskosten oder Betriebsausgaben dar.

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

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

Zunächst eine (nicht abschließende) Aufzählung anerkannter außergewöhnlicher Belastungen:

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

### **Besonderheiten beim Nachweis von Krankheitskosten**

Die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten muss durch

- eine Verordnung eines Arztes oder eines Heilpraktikers oder
- ein amtsärztliches Gutachten oder
- eine ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung

nachgewiesen werden. Dieser Nachweis muss bereits vor Beginn der Maßnahme ausgestellt werden. Krankheitskosten bis zum Selbstbehalt, die bei einer privaten Krankenversicherung angefallen sind, können als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

### **Unterhaltsleistungen**

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

### **Keine Verteilung möglich**

Außergewöhnliche Belastungen sind nach § 11 Abs. 2 S. 1 EStG ausschließlich in dem Jahr der Zahlung zu berücksichtigen. Übersteigen die Aufwendungen in einem Jahr die Einkünfte, geht der übersteigende Teil steuerlich unter.

### **Illegale Maßnahmen können keine außergewöhnliche Belastung sein**

Der BFH hatte sich in einem Urteil mit der Problematik der Zwangsläufigkeit zu beschäftigen. In dem Fall wurde eine Behandlung (zur künstlichen Befruchtung) im Ausland durchgeführt, die in Deutschland nicht erlaubt ist. Die Methode war erfolgreich. Das Ehepaar setzte sämtliche Kosten für die Kinderwunschbehandlungen als außergewöhnliche Belastungen an, da die Krankenkasse keine Kostenerstattung zahlte. Das Finanzamt erkannte nur die inländischen Behandlungen an, die ausländischen dagegen nicht. Der BFH schloss sich dieser Sichtweise an. Aufwendungen, die als außergewöhnliche Belastungen steuerlich anerkannt werden, dürfen gegen keine innerstaatlichen Regelungen verstoßen. Grundsätzlich gilt dies für sämtliche Kosten, die bei ihrer Entstehung gegen nationales Recht verstoßen.

## 8. Menschen mit Behinderung

Steuerpflichtige Personen mit Behinderung haben die Möglichkeit, Kosten zur Bewältigung ihres Alltags im Rahmen der außergewöhnlichen Belastung geltend zu machen. Es gibt die Wahl, sich zwischen Einzelnachweisen oder einem ansetzbaren Pauschbetrag zu entscheiden.

Für Menschen mit Behinderungen greifen ab dem Jahr 2021 steuerliche Verbesserungen. Die Pauschbeträge wurden angehoben und die Voraussetzungen und Nachweispflichten für die Inanspruchnahme wurden erleichtert.

Die Behinderten-Pauschbeträge können künftig bereits ab einem Grad der Behinderung von 20 % statt bisher 50 % geltend gemacht werden. Darüber hinaus entfallen die Anspruchsvoraussetzungen zur Gewährung eines Behinderten-Pauschbetrages bei einem Grad der Behinderung unter 50. Die bisherigen Pauschbeträge sind weiterhin vom Grad der Behinderung abhängig, wurden aber verdoppelt.

Die Höhe des jährlichen Steuerfreibetrages richtet sich nach dem Grad der Behinderung (GdB). Behinderte Menschen, welche hilflos (Merkzeichen „H“), blind („Bl“) oder taubblind („TBl“) sind, erhalten einen Freibetrag unabhängig vom Grad der Behinderung.

Voraussetzung	Freibetrag
GdB 20	EUR 384,00
GdB 30	EUR 620,00
GdB 40	EUR 860,00
GdB 50	EUR 1.140,00
GdB 60	EUR 1.440,00
GdB 70	EUR 1.780,00
GdB 80	EUR 2.120,00
GdB 90	EUR 2.460,00
GdB 100	EUR 2.840,00

Hilflos, blind oder taubblind	EUR 7.400,00
-------------------------------	--------------

Für außergewöhnliche Belastungen, die durch die häusliche Pflege einer Person entstehen können, kann mit dem Pflege-Pauschbetrag ebenfalls eine Pauschalierung erfolgen. Der Betrag wurde ebenfalls angehoben. Er richtet sich nach dem Pflegegrad der zu pflegenden Person:

Pflegegrad	Pauschbetrag
2	EUR 600,00
3	EUR 1.100,00
4 oder 5	EUR 1.800,00

Der Pauschalbetrag kann geltend gemacht werden, wenn die pflegende Person dafür keine Einnahmen erhält.

Für behinderungsbedingte Fahrtkosten wird eine gesetzliche Pauschalbetragsregelung eingeführt. Je nach Anspruchsvoraussetzungen betragen die Pauschbeträge:

- EUR 900,00 (bei Grad der Behinderung von mindestens 80 % oder 70 % mit Gehbehinderung)
- EUR 4.500,00 (bei außergewöhnlicher Gehbehinderung sowie für blinde und hilflose Personen)

Bei den obigen Pauschbeträgen ist die zumutbare Eigenbelastung zu berücksichtigen.



## 9. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Nach § 24b EStG dürfen Alleinerziehende jährlich einen sogenannten Entlastungsbetrag für Alleinerziehende steuerlich geltend machen. Ab dem Jahr 2020 wurde dieser Steuerfreibetrag auf EUR 4.008,00 jährlich erhöht. Mit der Erhöhung um EUR 2.100,00 wurde die besondere Belastung Alleinerziehender berücksichtigt. Dieser Entlastungsbetrag sollte ursprünglich auf zwei Jahre befristet werden. Diese Befristung ist entfallen, somit gilt der erhöhte Betrag ab dem Jahr 2022 dauerhaft weiter. Ab dem zweiten und für jedes weitere Kind erhöht sich der Entlastungsbetrag um EUR 240,00 jährlich.

Voraussetzungen dafür sind:

- Mindestens ein Kind, das mit im Haushalt lebt und gemeldet ist
- Für das Kind erhalten Alleinerziehende Kindergeld/Kinderfreibeträge
- Kein Splittingverfahren erfüllt oder verwitwet
- Keine Hausgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person bildet, es sei denn, für diese Person steht den Alleinerziehenden ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zu

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

Dieser Freibetrag verringert sich um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat, in dem diese Voraussetzungen nicht vorliegen.

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



Im Jahr der Trennung vom Ehepartner bzw. im Jahr der Heirat (wenn auch in diesem Jahr erst eine gemeinsame Wohnung / ein Haus bezogen wird) hat die Finanzverwaltung bisher den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende abgelehnt, weil in diesem Jahr ja eine Zusammenveranlagung möglich ist. Der Bundesfinanzhof hat in seinem Urteil vom Oktober 2021 jedoch anders entschieden. Er hat den Entlastungsbetrag ab der Trennung nicht nur im Fall der Einzelveranlagung von Ehegatten anteilig berücksichtigt, sondern auch für den Fall, dass für das Jahr der Trennung bzw. Eheschließung die Zusammenveranlagung und damit der Splittingtarif gewählt wurde. Allerdings nur unter der Prämisse, dass die übrigen Voraussetzungen für Alleinerziehende gegeben sind und auch nur für die Monate, in denen diese vorlagen.

Der antragstellende Ehegatte darf nicht direkt eine neue Haushaltsgemeinschaft gegründet haben, denn dies schließt den Ansatz des Entlastungsbetrages definitiv aus.

## 10. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse

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

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

Anzumerken ist hier, dass alle Dienstleistungen eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen müssen. Das bedeutet, dass es sich um Tätigkeiten handeln sollte, die üblicherweise von Mitgliedern des Haushalts erledigt werden. Weiterhin muss die Dienstleistung im Haushalt ausgeführt werden. Zum Haushalt können auch mehrere, räumlich voneinander getrennte Orte (Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung) gehören.

Es ist aber auch möglich, die Renovierungsarbeiten an der bisherigen Wohnung zu berücksichtigen, selbst wenn man bereits ausgezogen ist – der Begriff „im Haushalt“ ist hier nicht ganz so eng zu fassen. Nicht begünstigt sind handwerkliche Tätigkeiten im Rahmen einer Neubaumaßnahme (Errichtung eines Haushalts), die bis zu dessen Fertigstellung anfallen.

### a) Handwerkerleistungen § 35a Abs. 3 EStG

Die handwerklichen Tätigkeiten für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen müssen in einem innerhalb der EU oder des EWR liegenden Haushalts der steuerpflichtigen Person erbracht werden. Neubaumaßnahmen (die im Zusammenhang mit der Errichtung eines Haushalts bis zu dessen Fertigstellung anfallen) sind nicht begünstigt. In der Rechnung muss der begünstigte Rechnungsanteil für die Arbeitsleistung gesondert ausgewiesen sein.

Zu den handwerklichen Tätigkeiten zählen u. a.:

- Abflussrohrreinigung
- Arbeiten an Innen- und Außenwänden
- Arbeiten am Dach, an der Fassade, an Garagen o. Ä. / Dachrinnenreinigung
- Arbeitskosten für das Aufstellen eines Baugerüsts (nicht Miete und Materialkosten)
- Gebühren für den Schornsteinfeger (für sämtliche Schornsteinfegerleistungen)
- Hausanschlüsse (z. B. Kabel für Strom oder Fernsehen)
- Maßnahmen der Gartengestaltung, auch Neuanlage des Gartens
- Modernisierung des Badezimmers / Modernisierung oder Austausch der Einbauküche
- Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück
- Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen (z. B. Teppichboden, Parkett, Fliesen)
- Reparatur oder Austausch von Fenstern und Türen
- Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen, Feuerlöscher
- Reparatur und Wartung von Gegenständen im Haushalt der steuerpflichtigen Person (z. B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, PC, Klavier ...)
- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern, Heizkörpern und -rohren
- Nachträglicher Dachgeschossausbau (auch bei einer Nutz-/Wohnflächenerweiterung)
- Nachträgliche Errichtung eines Carports, einer Fertiggarage, eines Wintergartens oder einer Terrassenüberdachung

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

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

Barzahlungen sind nicht begünstigt. Dies gilt auch für Abschlagszahlungen. Eine Ausnahme gibt es hier.

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

#### **b) Haushaltshilfe Minijob § 35a Abs. 1 EStG**

Für Arbeitsverhältnisse in Privathaushalten mit Arbeitsentgelt bis EUR 520,00 pro Monat wird in der Regel das sogenannte Haushaltsscheckverfahren angewendet. Der Arbeitnehmer wird bei der Bundesknappschaft angemeldet.

#### **c) Haushaltsnahe Dienstleistung**

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

Zum einen sind haushaltsnahe sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse begünstigt. Begünstigt sind auch Pflege- und Betreuungsleistungen. Ein bestimmter Schweregrad der Pflegebedürftigkeit wird vom Gesetz nicht gefordert.

Ferner sind haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt, die keine Handwerkerleistungen darstellen. Die Handwerkerleistungen sind gemäß § 35a Abs. 3 EStG nur mit einem Aufwendungshöchstbetrag von EUR 6.000,00 bzw. einer Steuerermäßigung von EUR 1.200,00 begünstigt.

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

Zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehören u. a. Aufwendungen für

- einen selbstständigen Gärtner (z. B. zum Rasenmähen oder Heckenschneiden),
- die Pflege von Angehörigen (z. B. durch Inanspruchnahme eines Pflegedienstes),

- einen selbstständigen Fensterputzer,
- Reinigungsleistungen durch Dienstleistungsagenturen, Hausmeisterleistungen,
- privat veranlasste Umzugsleistungen,
- Straßenreinigung auf privatem Grundstück, Winterdienst,
- Kosten für ein Notrufsystem,
- Betreuung eines Haustieres in der Wohnung des Tierhalters,
- Hausmeister bzw. Hauswart (z. B. bei Nebenkostenabrechnungen).

Das Finanzgericht Münster entschied im Februar 2022, dass Müllentsorgungs- und Abwassergebühren nicht unter diese Steuerermäßigung fallen. Nach der Intention des Gesetzgebers sollen nur typische hauswirtschaftliche Tätigkeiten begünstigt werden. Nicht gefördert werden sollen dagegen solche Dienstleistungen, die gerade regelmäßig nicht von Haushaltsangehörigen erledigt werden. Außerdem fehlt es hier auch an dem räumlichen Zusammenhang im Haushalt.

Das Finanzgericht hat aber die Revision gegen dieses Urteil zugelassen, da die Rechtsfrage für eine Vielzahl von Haushalten von Bedeutung sein kann.

Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung kann nicht das Gesellschafterverrechnungskonto der steuerpflichtigen Person bei der von ihr beauftragten GmbH sein, dies hat der BFH im Juni 2022 entschieden.

## 11. Gebäude-AfA nach § 7 Abs. 4 EStG

Vermieter hatten bisher die Möglichkeit, ihr Objekt mit einer kürzeren als der gesetzlich vorgegebenen Nutzungsdauer abzuschreiben, wenn ein begründeter Ausnahmefall vorlag und entsprechende Nachweise vorgelegt werden konnten. Ab dem Jahr 2023 soll diese Ausnahmeregelung entfallen. In der Gesetzesbegründung wird dies mit der Vermeidung von Bürokratie begründet. Der pauschalierte Ansatz sei besonders einfach und klar in der Rechtsanwendung und es soll die Ungleichbehandlungen vermeiden. Wurde die Absetzung für Abnutzung für ein Gebäude im Rahmen der Einkünfteermittlung für das Kalenderjahr 2022 oder das vor dem 01.01.2023 endende Wirtschaftsjahr zulässigerweise mit einer geringeren Nutzungsdauer vorgenommen, kann diese AfA auch weiterhin nach der zu diesem Stichtag anerkannten kürzeren Nutzungsdauer angesetzt werden.

Im Rahmen eines Jahressteuergesetzes 2022 ist geplant, dass für den Neubau von privaten Gebäuden oder Wohnungen, die ab dem 01.07.2023 fertiggestellt werden, der reguläre lineare Abschreibungssatz von bisher 2 % bzw. 2,5 % pro Jahr auf nunmehr 3 % pro Jahr angehoben werden soll. Durch diese Änderung verkürzt sich die Abschreibungsdauer von bisher 50 Jahren auf nunmehr 33 Jahre.

## 12. Rentenversicherungsbeiträge / Grundrentenzuschlag

Ab dem Jahr 2023 sind Rentenversicherungsbeiträge für die sogenannte Basisversorgung voll, d. h. zu 100 %, abzugsfähig.

Mit dieser Änderung setzt der Gesetzgeber die Vorgaben des BFH um. Der BFH hatte im Jahr 2021 zwei Urteile gefällt und den Gesetzgeber damit aufgefordert, die drohende „doppelte Besteuerung“ von Renten auf mittel- bis langfristige Sicht zu vermeiden. Ursprünglich war geplant, dass dieser Vollabzug erst ab dem Jahr 2025 eintritt.

In einem zweiten Schritt, der derzeit aber noch nicht im Gesetzesentwurf enthalten ist und möglicherweise auch erst später geregelt werden soll, müssen noch die Besteuerungsanteile in § 22 EStG angepasst und deren Erhöhung in den nächsten Jahren reduziert werden.

Nach aktuellem Stand würde sich ab 2040 eine Vollbesteuerung der Renten für neue Rentnerjahrgänge ergeben. Dies würde eindeutig zu einer verfassungswidrigen Doppelbesteuerung führen.

Rückwirkend zum 01.01.2021 wird derjenige Rentenbetrag steuerfrei gestellt, welcher aufgrund des Grundrentenzuschlags geleistet wird.

Die betroffenen steuerpflichtigen Personen erhalten dadurch den Grundrentenzuschlag ungekürzt und haben somit mehr Geld zur Verfügung.



### **13. Häusliches Arbeitszimmer / Tagespauschale**

Die Abzugsfähigkeit der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer und der Arbeit im Homeoffice soll ab Veranlagungszeitraum 2023 neu geregelt werden.

#### **Häusliches Arbeitszimmer**

Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung und steht den steuerpflichtigen Personen dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können sie zwischen dem Abzug der tatsächlichen Kosten und der Jahrespauschale von EUR 1.250,00 wählen. Beim Ansatz der Pauschale entfällt der Kostennachweis. Die Jahrespauschale soll in Zukunft raumbezogen anzuwenden sein und kann nicht mehr personenbezogen vervielfacht werden. Die Jahrespauschale wird auch gewährt, wenn es sich zwar nicht um den Mittelpunkt der gesamten beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit handelt, jedoch kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der volle Kostenabzug ist entgegen der früheren Rechtslage nicht mehr möglich, wenn zwar das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, jedoch z. B. tageweise ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Hier findet gegenüber der früheren Regelung eine Verschärfung statt.

Wird die Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer nur tageweise, z. B. an drei Tagen in der Woche, ausgeübt, weil an den übrigen Arbeitstagen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, kommt ein Abzug der Aufwendungen nur über die – im Folgenden geschilderte – Tagespauschale infrage.

#### **Tagespauschale**

Die bisherige Homeoffice-Pauschale soll ab 2023 gesetzlich geregelt werden. Geplant ist eine Tagespauschale in Höhe von EUR 5,00 für 200 Tage im Jahr, somit maximal EUR 1.000,00 pro Jahr. Nach bisherigem Recht hat die Homeoffice-Pauschale ebenfalls EUR 5,00 betragen, allerdings begrenzt auf 120 Tage pro Jahr. Diese Tagespauschale kann für jeden Tag geltend gemacht werden, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung gelegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird (es sei denn, dort steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung). Im Gegensatz zur bisherigen Homeoffice-Pauschale reicht für die „neue“ Tagespauschale aus, dass die Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt wird. Bis inklusive Veranlagungszeitraum 2022 musste zur Erlangung der Homeoffice-Pauschale ausschließlich im Homeoffice gearbeitet werden.

Nach neuem Recht könnte der Arbeitnehmer somit fünf Stunden von zu Hause arbeiten und drei Stunden auswärts tätig sein und würde die Pauschale nicht verlieren.

#### **14. Berücksichtigung von Vermögensverlusten bei Einkünften aus Kapitalvermögen**

Zur Erinnerung sei an dieser Stelle nochmals darauf hingewiesen, dass die bisherige Verwaltungsauffassung, wonach ein Forderungsausfall von Kapitalvermögen keine Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG darstellt, ad acta gelegt wurde.

Stattdessen wurde sehr versteckt im Gesetz zur Einführung einer Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen im Bereich des § 20 Abs. 6 S. 6 EStG festgelegt, dass derlei Verluste und die Ausbuchung wertloser Aktien nunmehr bis zu einer Höhe von EUR 10.000,00 pro Jahr abzugsfähig sein sollen. Außerdem dürfen Verluste aus Termingeschäften nur noch mit Gewinnen aus Termingeschäften sowie Einnahmen aus Stillhaltergeschäften verrechenbar sein, darüber hinaus sind sie ebenfalls nur bis EUR 10.000,00 abzugsfähig. Am 03.06.2021 wurden mit der Ergänzung des BMF-Schreibens vom 18.01.2016 konkrete Ausführungen dazu veröffentlicht.

Zunächst wird darauf abgestellt, dass eine Kapitalforderung dann uneinbringlich ist, wenn der Gläubiger seine Ansprüche nicht mehr durchsetzen kann, zum Beispiel bei Ablehnung des Insolvenzverfahrens mangels Masse. Nicht ausreichend hingegen ist es, wenn bisher lediglich das Verfahren eröffnet wurde. Der Veräußerungsverlust ergibt sich aus dem Unterschied zwischen den Einnahmen aus der Rückzahlung nach Abzug aller mit dem Ausfall der Forderung in Verbindung stehenden Aufwendungen und den Anschaffungskosten der Kapitalforderung.

Im Übrigen steht der Verzicht auf eine nicht werthaltige Forderung einem Forderungsausfall gleich und führt daher zu einem steuerlich anzuerkennenden Veräußerungsverlust. Das gilt auch bei einem freiwilligen Verzicht. Maßgeblich sind Kapitalforderungen, die nach dem 31.12.2008 begründet worden sind.

Für die in § 20 Abs. 6 S. 6 EStG geregelte – durch das Jahressteuergesetz 2020 von EUR 10.000,00 auf EUR 20.000,00 angehobene – Verlustverrechnung gilt Folgendes:

- Sie findet nur im Rahmen der Veranlagung statt.
- Uneinbringliche Kapitalforderungen können nur mit positivem Kapitalvermögen ausgeglichen werden.
- Wie bereits erwähnt dürfen Verluste aus Termingeschäften nur mit Gewinnen aus solchen sowie Einkünfte aus Stillhalterprämien verrechnet werden. Die Verluste müssen zudem nach dem 31.12.2020 entstanden sein.

- Nicht verrechnete Verluste können auf Folgejahre übertragen werden, dürfen allerdings nur mit nach Verrechnung aller im jeweils aktuellen Jahr entstandenen Verluste verbleibenden Einkünften verrechnet werden.

In dem Zusammenhang gilt es jedoch abzuwarten, welchen Einfluss das unter dem Aktenzeichen 2 BvL 3/21 geführte Verfahren beim Bundesverfassungsgericht auf die Regelungen des § 20 Abs. 6 S. 6 EStG haben wird. Hier geht es um die Vereinbarkeit der Verlustverrechnung aus der Veräußerung von Aktien ausschließlich mit Gewinnen aus der Veräußerung von Aktien (§ 20 Abs. 6 S. 5 EStG) mit Art. 3 Abs. 1 GG.

Wie komplex das Thema ist, zeigen auch die Rechtsprechung des BFH und der im Jahressteuergesetz 2019 neu geschaffene § 17 Abs. 2a EStG. Denn gemäß BFH führt ein durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasster unbedingter Verzicht eines Gesellschafters auf eine ihm gegen eine Kapitalgesellschaft zustehende Darlehensforderung dem Grunde nach zu einer Einlage i. S. des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG (VIII R 18/6). Der endgültige Ausfall einer Kapitalforderung führt wiederum zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7, S. 2 Abs. 4 EStG.

Dies wird durch § 17 Abs. 2a EStG insoweit wieder negiert, als dass der Verlust zu den nachträglichen Anschaffungskosten zählt, wenn die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen in einer Krisensituation gesellschaftsrechtlich veranlasst wird. Der Veräußerungsverlust realisiert sich dann über § 17 Abs. 2 S. 1 EStG über einen geringeren Veräußerungsgewinn. Dem Wortlaut des Gesetzes zufolge liegt eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vor, wenn das Darlehen unter den vorherrschenden Bedingungen von einem fremden Dritten zurückgefordert oder nicht gewährt worden wäre. Diese Regelung gilt gemäß dem Schreiben des BMF vom 07.06.2022 gleichermaßen für offene oder verdeckte Einlagen und Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, welche gesellschaftsrechtlich veranlasst sind.

In jenem Schreiben werden zudem die Norm und deren Anwendung weiter konkretisiert. Auf die unten stehenden, unter C.5. dieses Rundschreibens befindlichen Ausführungen wird verwiesen.

Es sei erwähnt, dass im Einzelfall sorgfältig geprüft werden sollte, ob die Regelung des § 17 Abs. 2a EStG oder die des § 20 EStG maßgeblich ist, denn ein Wahlrecht gibt es nicht und es können nicht beide gleichzeitig angewendet werden.

## **15. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen**

Regelmäßig wird die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben und im Zuge dessen mit abgegolten. Dasselbe gilt für die Kirchensteuer, die auf die Einkommensteuer erhoben wird, die nach dem gesonderten Tarif des § 32d Abs. 1 EStG ermittelt wird.

Die Kirchensteuer kann jedoch anstelle der Abgeltungsregelung als Sonderausgabe abzugsfähig sein, wenn zum Beispiel die abgeltende Wirkung bei bestimmten Kapitaleinnahmen durch § 32d Abs. 2 EStG ausgenommen wird oder durch eine Günstigerprüfung ein individueller Steuersatz von unter 25 % feststeht.

Dies entschied das Finanzgericht Düsseldorf und widersprach damit dem Finanzamt, welches den Abzug als Sonderausgabe aufgrund einer durch Betriebsaufspaltung verursachten Gewinnausschüttung nicht anerkannt hatte (FG Düsseldorf, Urteil vom 16.11.2016, Az. 15 K 1640/16).

Wenn jedoch Kapitalerträge zunächst nach Tarif besteuert, dann aber im Rahmen eines Änderungsbescheids nachträglich der Abgeltungssteuer unterworfen worden sind, ist es fraglich, inwieweit die Erstattung der Kirchensteuer im Jahr des Wechsels den Sonderausgabenabzug mindert.

Das Finanzgericht Düsseldorf ist hier der Auffassung (Urteil vom 05.06.2019, 2 K 1544/17), dass die Kirchensteuer für das Jahr als Sonderausgaben zu berücksichtigen ist, in dem sie von der steuerpflichtigen Person tatsächlich entrichtet wurde. Nachträgliche Kirchensteuererstattungen seien, dem Zuflussprinzip folgend, im Erstattungsjahr zu berücksichtigen. § 10 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG enthalte keine Rechtsgrundlage, den Sonderausgabenabzug des Kirchensteuerbetrags, welcher vorigen Jahren zuzuordnen ist, unabhängig von der tatsächlichen Zahlung zu kürzen. Demnach sei eine nachträgliche Kürzung des Sonderausgabenabzugs unzulässig.

Mit Urteil vom 16.03.2021 hob das BFH (X R 23/19) die Entscheidung des FG Düsseldorf auf. Werden Zinseinnahmen zunächst nach dem regulären Einkommensteuertarif besteuert, löst eine spätere Anwendung des gesonderten Tarifs gemäß § 32d Abs. 1 EStG eine Herabsetzung der als Zuschlag zur tariflichen Einkommensteuer festgesetzten Kirchensteuer aus. Die hiermit verbundene Minderung des Sonderausgabenabzugs für gezahlte Kirchensteuer nach § 10 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 1 EStG ist in dem Veranlagungszeitraum zu

berücksichtigen, in dem die insoweit geänderte Einkommen- und Kirchensteuerfestsetzung wirksam wird.

## **16. Bescheidänderung bei Günstigerprüfung und nachzuversteuernden Erträgen**

Gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO müssen bestandskräftige Steuerbescheide geändert werden, wenn Tatsachen bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und der steuerpflichtigen Person kein grobes Verschulden an der Nachträglichkeit des Bekanntwerdens anzulasten ist. Ein Verschulden ist unbeachtlich, wenn die nachträglich bekannt gewordene Tatsache in einem unmittelbaren oder mittelbaren sachlichen Zusammenhang steht. Dies ist gegeben, wenn eine zu einer höheren Besteuerung führende Tatsache die zu einer Steuerermäßigung führende Tatsache ursächlich bedingt.

Das Finanzgericht Niedersachsen erkannte in der Nacherklärung von Kapitalerträgen einer steuerpflichtigen Person sowie deren Antragstellung auf Günstigerprüfung einen ursächlichen Zusammenhang zwischen den nacherklärten Kapitalerträgen, der Günstigerprüfung und den darin enthaltenen, noch nicht dem inländischen Steuerabzug unterworfenen Kapitalerträgen.

Das BFH hat dem mit Urteil vom 25.03.2021 (VIII R 7/18) widersprochen. Zwar ist es korrekt, dass Steuerbescheide nach § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO geändert werden müssen, sofern Tatsachen nachträglich bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen. Dies trifft jedoch nur dann zu, wenn die steuerpflichtige Person kein grobes Verschulden daran trifft. Daran fehlt es, wenn sich bei der Betrachtung des Sachverhalts ausschließlich steuermindernde Tatsachen ergeben.

Im Fall nacherklärter, abgeltend besteuert er Kapitalerträge handelt es sich, insbesondere nach erfolgreicher Günstigerprüfung, um eine Anrechnung und Erstattung bereits gezahlter Kapitalertragsteuer. Das gilt nicht nur für inländische, sondern ebenfalls für anrechenbare ausländische Steuerbeträge und EU-Quellensteuern sowie für verrechenbare Verluste. Daher kann es sich hier nur um ein grobes Verschulden handeln, welches einer Änderung des Steuerbescheids entgegensteht.

## **17. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften – Eigenkapitalersatz im Steuerrecht**

Als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist unter bestimmten Voraussetzungen ein Verzicht auf die Anwendung der Abgeltungssteuer möglich. Im Falle dieser Option sind 60 % der Einnahmen und auch der Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Dies lohnt sich immer dann, wenn (z. B. durch Fremdfinanzierung bei Kauf der Anteile an der Gesellschaft) die Werbungskosten höher sind als die Einnahmen. Insbesondere bei Verkauf, Liquidation oder auch Insolvenz der Gesellschaft kann ein steuerlich berücksichtigungsfähiger Verlust entstehen. Dabei wird der Erlös (im Zweifel EUR 0,00) aus dem Wegfall der Beteiligung mit den Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile verglichen, die Differenz ist Gewinn oder Verlust.

Mit Urteil vom 11.07.2017 hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung geändert und entschieden, dass seit Inkrafttreten des MoMiG ab 2009 für Inanspruchnahmen aus Bürgschaften für die Kapitalgesellschaft und Fremdkapitalhilfen nicht mehr auf die dargestellten BMF-Schreiben vom 21.10.2010 und vom 08.06.1999 zurückgegriffen werden kann. Somit führen diese nicht mehr zu steuerlich nutzbaren Verlusten. Aus Gründen des Vertrauensschutzes gilt die Änderung der Rechtsprechung aber erst für Dispositionen, die ab dem 27.09.2017 (Veröffentlichung des Urteils) getätigt wurden.

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

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

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

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

## **18. Spenden und Mitgliedsbeiträge / Spenden an politische Parteien**

Spenden sind freiwillige Zuwendungen für einen religiösen, wissenschaftlichen, gemeinnützigen, kulturellen, wirtschaftlichen oder politischen Zweck und eine Sonderausgabe im Sinne des Einkommensteuerrechts, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Spendenempfänger können gemeinnützige Vereine, Stiftungen, politische Parteien oder Religionsgemeinschaften sein. Spenden können in Geld oder Sachleistungen bestehen oder in einem Verzicht auf Entlohnung für geleistete Arbeit.

Spenden sind bis zu einem Anteil von 20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte als Sonderausgaben abzugsfähig.

Jede Spendenquittung zahlt sich aus, denn Sonderausgaben mindern das zu versteuernde Einkommen, sobald sie den Pauschbetrag von EUR 36,00 bei Ledigen bzw. EUR 72,00 bei Verheirateten/Lebenspartnerschaften übersteigen.

Soweit Spenden die Höchstbeträge übersteigen, können sie in Folgejahre übertragen und innerhalb der Höchstbeträge geltend gemacht werden, sogenannter Spendenvortrag.

Alle Spenden und Mitgliedsbeiträge für steuerbegünstigte Zwecke müssen anhand der „Zuwendungsbestätigung nach amtlichem Muster“ nachgewiesen werden, vormals Spendenbescheinigung. Die Bestätigung stellt der Empfänger der Spende aus. Dieser kann die Bescheinigung auch direkt elektronisch an das Finanzamt übermitteln.

Zur Vermeidung von Kosten zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen bei Kleinspenden (EUR 300,00) ermöglicht die Vorschrift des § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStDV (Einkommensteuerdurchführungsverordnung) eine Vereinfachungsregelung. Zur steuerlichen Geltendmachung der Spende reicht als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg, der Überweisungsträger oder die Buchungsbestätigung (z. B. Kontoauszug) der Bank bzw. der PC-Ausdruck bei Onlinebanking aus, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:



Der Einzahlungsbeleg als Ausdruck muss Name, Kontonummer, Buchungstag, tatsächliche Durchführung der Zahlung und den Betrag der Spende enthalten.

Der Betrag von EUR 300,00 gilt für jede Einzelspende. Wer regelmäßig spendet und insgesamt auf eine höhere Summe kommt, muss dennoch pro Spende lediglich einen einfachen Nachweis vorlegen. Wer also an dieselbe Organisation einmal EUR 150,00 und einmal EUR 200,00 spendet, benötigt für beide Spenden nur eine einfache Quittung.

Ausnahmen von der Pflicht, eine Spendenquittung vorzulegen, gibt es bei Spenden im Katastrophenfall. Wer nach Extremereignissen, wie etwa der Flut im Ahrtal, mehr als EUR 300,00 gespendet hat, kann seine Zuwendung ebenfalls mit einem vereinfachten Nachweis belegen. Das Bundesfinanzministerium veröffentlicht auf seiner Website Informationen dazu, für welche Katastrophen diese Ausnahmen gelten und für welche Jahre. Zuwendungen an politische Parteien werden in Höhe von 50 % der Ausgaben direkt von der Einkommensteuer abgezogen. Hier gibt es aber eine Höchstgrenze von EUR 1.650,00 bei Ledigen bzw. EUR 3.300,00 bei Ehegatten im Kalenderjahr. Darüber hinausgehende Beträge können wiederum bis höchstens EUR 1.650,00 / EUR 3.300,00 als Sonderausgabe geltend gemacht werden.



## **19. Einkünfte aus Kapitalvermögen und deren Zufluss bei gespaltener Gewinnverwendung**

Was zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählt, wird in § 20 EStG definiert. Genannt werden auch Gewinnanteile und sonstige Bezüge aus Anteilen an einer GmbH. Gewinnanteil im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG ist der Anteil an dem offen ausgeschütteten Gewinn der Gesellschaft, der dem Gesellschafter aufgrund seines Gewinnbezugsrechts zugewendet wird. Weder thesaurierte Anteile am Gewinn noch Leistungen, die zu einer Minderung der Anschaffungskosten der Beteiligung führen, sind darunter erfasst.

Dabei steht es den Gesellschaftern einer GmbH frei, wenn es die Satzung so vorsieht, durch entsprechenden Gewinnverwendungsbeschluss festzulegen, ob bzw. inwieweit der Gewinn thesauriert oder in eine gesellschafterbezogene Rücklage eingestellt wird und ob bzw. inwieweit der Gewinn gemäß ihren Geschäftsanteilen – oder abweichend davon – ausgeschüttet wird.

Wird der Gewinn (teilweise) in eine gesellschafterbezogene Rücklage eingestellt, bedarf es bei einer späteren Ausschüttung wiederum eines Beschlusses über die Gewinnverwendung, wobei er an den Gesellschafter ausgeschüttet wird, dem die Rücklage zuzurechnen ist.

Sogenannte disquotale oder inkongruente Gewinnverteilungen sind, sofern sie zivilrechtlich wirksam sind, auch steuerlich anzuerkennen. Das bedeutet zum Beispiel auch, dass sich Minderheitsgesellschafter einen (disquotalen) Gewinn ausschütten dürfen, während der Mehrheitsgesellschafter seinen Anteil in eine gesellschafterbezogene Rücklage einstellt. Dies kann beim Mehrheitsgesellschafter gar nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, da Gewinnthesaurierungen im Allgemeinen nicht zu einem Zufluss im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG führen. Auch liegt bei einem solchen Vorgehen, sofern die zivilrechtliche Wirksamkeit gewährleistet ist, kein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten vor, so die Klarstellung des BFH vom 28.09.2021 (VIII R 25/19).

## 20. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung

Der Grundfreibetrag ist der Teil des Einkommens, der steuerfrei belassen wird. Das heißt, es muss keine Einkommensteuer auf diesen Betrag gezahlt werden. Der Grundfreibetrag beträgt im Jahr 2022 EUR 10.347,00.

Laut Regierungsentwurf vom 14.09.2022 soll der Grundfreibetrag ab 2023 auf EUR 10.632,00 und im Jahr 2024 auf EUR 10.932,00 angehoben werden. Erst ab dieser Grenze muss das Einkommen versteuert werden.

Der Gesetzgeber hat für das Jahr 2022 zwar den Grundfreibetrag erhöht, nicht jedoch den Unterhaltshöchstbetrag. Unterhaltsleistungen an Personen, die einen gesetzlichen Unterhaltsanspruch gegenüber der steuerpflichtigen Person oder seinem Ehegatten haben, können bis zu einem bestimmten Betrag (dem Unterhaltshöchstbetrag) als außergewöhnliche Belastungen vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden. Der Unterhaltshöchstbetrag erhöht sich, wenn Basiskranken- und Pflegeversicherungsbeiträge zugunsten der unterstützten Person getragen werden.

Der Höchstbetrag für den steuerlichen Abzug von Unterhaltsleistungen, dessen Höhe an den Grundfreibetrag angelehnt ist, soll angehoben werden und rückwirkend ab dem Jahr 2022 durch die Einführung eines dynamischen Verweises auf die Höhe des Grundfreibetrags angepasst werden.

Liegt das zu versteuernde Einkommen unter dem Grundfreibetrag und hat die steuerpflichtige Person gleichzeitig Kapitalerträge oberhalb des Sparerpauschbetrages, sollte ein Antrag auf eine Nichtveranlagungsbescheinigung beim Finanzamt gestellt werden. Damit wird verhindert, dass das Kreditinstitut Steuern auf Kapitalerträge an das Finanzamt abführt.

Die Nichtveranlagungsbescheinigung gilt für maximal drei Jahre. Damit erübrigt sich ein Freistellungsauftrag beim Kreditinstitut. Eine Ausfertigung dieser Nichtveranlagungsbescheinigung muss dann dem Kreditinstitut übergeben werden.

Die steuerpflichtige Person muss dennoch eine Steuererklärung abgeben, wenn das zu versteuernde Einkommen über den Grundfreibetrag steigt.

## 21. Grunderwerbsteuersätze zum 01.01.2023

Im Folgenden der Überblick über die Grunderwerbsteuersätze in Deutschland:

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

## 22. Änderung im Grunderwerbsteuergesetz

Durch die Medien hinreichend bekannte Akteure wie Vonovia stehen im Verdacht, mit sogenannten Share Deals die Grunderwerbsteuer umgangen zu haben. Schätzungen zufolge gehen dem Fiskus dadurch pro Jahr mehr als eine Milliarde Euro verloren.

Share Deals sind in einem Unternehmen gebündelte Immobilienanteile, die ein Käufer übernimmt. Die bisherige Regelung sah vor, dass eine Grunderwerbsteuerpflicht erst dann anfällt, wenn innerhalb von fünf Jahren mindestens 95 % der Anteile an einer Immobilien-Gesellschaft den Eigentümer wechseln.

Seit dem 01.07.2021 wurde die steuerauslösende Grenze auf 90 % gesenkt. Zudem wurde die Haltefrist auf 10 Jahre verlängert und es wurde ein Ersatztatbestand für immobilienhaltende Kapitalgesellschaften (§ 1 Abs. 2b GrEStG) eingeführt, sodass auch dort ein Wechsel des Gesellschafterbestands unter den genannten Voraussetzungen Grunderwerbsteuer auslöst. Dies gilt auch, wenn es sich bloß um eine mittelbare Beteiligung handelt. Hingegen wird mit der sogenannten Börsenklausel eine Ausnahme geschaffen, wenn die Transaktionen über eine anerkannte Börse laufen.

Aus der Immobilienbranche kommt die Kritik, dass die Möglichkeit der Bildung von Share Deals ursprünglich geschaffen wurde, um Unternehmen bei Umstrukturierungen oder Verkäufen steuerlich nicht noch mehr zu belasten. Zudem, da die Börsenklausel bei mittelbaren Anteilsübertragungen nicht greift, könne der Handel von Anteilscheinen an Fonds dazu führen, dass das am Fonds beteiligte börsennotierte Unternehmen dennoch Grunderwerbsteuerpflichtig wird.

Sicherlich werden auch Bauträger, die Share Deals nutzen, um bisher steuerlich günstig Grundstücke zu kaufen und sie nach Beendigung des Bauvorhabens an Investoren zu verkaufen, eventuell durch die neue Regelung ihre Aktivitäten zurückfahren.

### **23. Kaufpreisaufteilung bei Immobilienerwerb**

Die Arbeitshilfe des BMF zur Kaufpreisaufteilung von Immobilien ist nicht zwingend anzuwenden. Der BFH bestätigt, dass grundsätzlich auf die im Kaufvertrag geregelte Kaufpreisaufteilung abzustellen ist (IX R 26/19). Erst dann, wenn im Einzelfall erhebliche Zweifel in Bezug auf die Vereinbarkeit mit den tatsächlichen Wertverhältnissen bestehen, muss die Aufteilung über eine geeignete Methode neu bestimmt werden. Geeignet ist in diesem Fall die Arbeitshilfe des BMF nicht, da sie für die Bewertung von Boden- und Gebäudewert lediglich typisierte Bodenrichtwerte und Herstellungskosten heranzieht. Darüber hinausgehende individuelle Wertermittlungsfaktoren werden jedoch in keiner Weise berücksichtigt. Hingegen ist eine geeignete Methode immer das Gutachten eines öffentlich bestellten Sachverständigen. Sollte das Finanzamt also die Aufteilung im Kaufvertrag aufgrund erheblicher Zweifel verwerfen, ist es in der Pflicht, den von einem öffentlich bestellten Sachverständigen ermittelten Verkehrswert zu übernehmen. Dasselbe gilt für das Finanzgericht, sollte es zum Streitfall kommen.

Die im Mai 2021 überarbeitete Version der Arbeitshilfe bietet immerhin nun die Möglichkeit, zwischen den einzelnen Bewertungsverfahren zu unterscheiden und je nachdem, den Verkehrs-, Ertrags- oder Sachwert zu ermitteln. Jedoch werden über die typisierte Betrachtung hinausgehende Faktoren weiterhin nicht berücksichtigt. Daher kann auch diese Version im Zweifel nicht der Weisheit letzter Schluss sein. Im Übrigen ist ganz aktuell derzeit ein Verfahren beim BFH anhängig (IX R 12/21), bei dem es um die Frage geht, welches Wertermittlungsverfahren für die Kaufpreisaufteilung eines ausschließlich als Ferienwohnung genutzten Objekts zugrunde gelegt werden soll.

## **24. Grundsteuerreform – Erklärungsabgabe bis 31.01.2023 – die neue Grundsteuer C auf „baureife Grundstücke“**

Die Abgabe der Erklärungen zur Feststellung des Grundsteuerwertes auf den 01.01.2022 ist bereits in vollem Gange. Die ursprüngliche Abgabefrist bis 31.10.2022 hat der Gesetzgeber in einem ersten Schritt bis zum 31.01.2023 verlängert.

### **Hintergrund**

Bisher basiert die Festsetzung der Grundsteuer auf Steuermessbeträgen, die ausgehend von den sogenannten Einheitswerten ermittelt werden. Diese Werte knüpfen an die Verhältnisse des Jahres 1964 (betrifft die „alten“ Bundesländer) bzw. 1935 (betrifft die „neuen“ Bundesländer) an. Diese Einheitswerte sind hinter der tatsächlichen Wertentwicklung bei Grundstücken in erheblichem Maße zurückgeblieben. Dies führt zu Wertverzerrungen und Ungleichbehandlungen. Deshalb hat das Bundesverfassungsgericht die bisherige Einheitsbewertung in den „alten“ Bundesländern für verfassungswidrig erklärt. Am 02.12.2019 wurde das Gesetz zur Reform des Grundsteuer- und Bewertungsgesetzes (Grundsteuer-Reformgesetz) verkündet.

### **Die weiteren Schritte**

Der Stichtag der neuen Hauptfeststellung der Grundsteuerwerte ist der 01.01.2022. Für die Ermittlung der Grundsteuerwerte wurden die Eigentümerinnen und Eigentümer im Kalenderjahr 2022 zur Abgabe von entsprechenden Steuererklärungen aufgefordert. Abgabefrist neu: **31.01.2023**.

### **Die Grundsteuer wird weiter in einem dreistufigen Verfahren berechnet:**

- Grundsteuer = Grundsteuerwert x Steuermesszahl x Hebesatz

Die Kommunen (Städte und Gemeinden) sind für die Festsetzung und Erhebung der Steuer zuständig. Die auf Grundlage der Grundsteuerwerte festzusetzenden Grundsteuermessbeträge werden den Kommunen bis Mitte 2024 von den Finanzämtern zur Verfügung gestellt.

Ab dem Kalenderjahr 2025 verwenden die Kommunen erstmals die auf der Basis der neuen Grundsteuerwerte beruhenden Steuermessbeträge und setzen die zu zahlende Steuer fest. Bis dahin sind die Einheitswerte weiterhin für die Festsetzung von Grundsteuermessbeträgen und Grundsteuer maßgeblich.

Alle Eigentümerinnen und Eigentümer von bebauten oder unbebauten Grundstücken oder eines Betriebes der Land- und Forstwirtschaft bzw. von Flächen, die land- und forstwirtschaftlich genutzt werden, sind verpflichtet, eine Erklärung zur Feststellung des Grundsteuerwertes (kurz: Feststellungserklärung) elektronisch beim zuständigen Finanzamt einzureichen (in Härtefällen ist auch eine Papiererklärung möglich). Zum Teil haben die Bundesländer den Erklärungspflichtigen die Eckdaten des entsprechenden Grundstücks in einer Ausfüllhilfe zur Verfügung gestellt (Beispiel Rheinland-Pfalz, Datenstammblatt mit den Angaben aus dem Liegenschaftskataster).

### **Länderöffnungsklausel**

Die Bundesländer hatten die Möglichkeit, vom Bundesrecht abweichende Regelungen zu treffen (Länderöffnungsklausel). Hinsichtlich der Land- und Forstwirtschaft wenden alle Länder das Bundesmodell an. Unterschiedliche Landesregelungen betreffen allein den Bereich Grundvermögen.

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

### **Folgende Bundesländer haben eigene Regelungen getroffen:**

In **Baden-Württemberg** wurde ein entsprechendes Landesgesetz im November 2020 durch den Landtag verabschiedet, wonach die Grundsteuer nach dem sogenannten modifizierten Bodenwertmodell ermittelt wird. Die Bewertung basiert im Wesentlichen auf zwei Kriterien: der Grundstücksfläche und dem Bodenrichtwert. Für die Berechnung werden beide Werte multipliziert. Auf die Bebauung kommt es für die Bewertung nicht an. Wird das Grundstück überwiegend zu Wohnzwecken genutzt, erfolgt ein Abschlag bei der Steuermesszahl in Höhe von 30 %.

In **Bayern** ist ein auf dem Äquivalenzgedanken gestütztes Flächenmodell vorgesehen. Die Bewertung basiert im Wesentlichen auch hier auf zwei Kriterien: Grundstücks- und Gebäudeflächen sowie wertunabhängigen Äquivalenzzahlen. Die beiden Beträge werden multipliziert und auf das Produkt wird die Grundsteuermesszahl angewandt. Für Wohnflächen erfolgt bei der Grundsteuermesszahl ein Abschlag in Höhe von 30 %. Die Bemessungsgrundlage wird einmalig zum Stichtag 01.01.2022 festgestellt und muss nur angepasst werden, wenn sich die Flächengrößen oder die Gebäudenutzung ändert.

**Hamburg** hat sich für ein sogenanntes Wohnlagemodell entschieden. Damit wendet auch Hamburg ein äquivalenzbasiertes Modell mit Wohnlagenberücksichtigung an. Die Bewertung der Grundstücke erfolgt ausschließlich anhand der Grundstücks- und Wohn- beziehungsweise Nutzfläche. Die jeweiligen Flächen werden mit einer Äquivalenzzahl multipliziert und so in einem Äquivalenzbetrag dargestellt, der den Ausgangswert zur Ermittlung des Messbetrages bildet. Die unterschiedlichen Äquivalenzzahlen bilden die nicht durch Gebühren und Beiträge gedeckten Nutzungsmöglichkeiten der kommunalen Infrastruktur ab. Neben einer Begünstigung für Wohnen, Denkmäler und Sozialwohnungen gibt es auf Messbetragsebene auch aus Stadtentwicklungsgesichtspunkten eine Begünstigung für normale Wohnlagen, die sich am Wohnlagenverzeichnis des Hamburger Mietenspiegels orientiert.

**Hessen** hat ein eigenes Flächen-Faktor-Verfahren entwickelt. Wie die anderen Landesmodelle knüpft auch Hessen an der Fläche des zu bewertenden Grundbesitzes an. Ergänzend kommt die Lage als Kriterium hinzu, da sie entscheidend ist, in welchem Umfang man von der kommunalen Infrastruktur profitieren kann. Mit einem Faktorverfahren wird das Ergebnis des Flächenmodells erhöht oder vermindert, je nachdem, wie sich die Lagequalität im Verhältnis zu einer durchschnittlichen Lage in dieser Stadt oder Gemeinde darstellt. Dafür bilden wiederum die Bodenrichtwerte die Grundlage.

**Niedersachsen** hat sich für ein Flächen-Lage-Modell entschieden. Es basiert auf dem bayerischen Modell, erweitert um eine Lage-Komponente. Die Grundsteuer wird hiernach nach dem Nutzen aus dem Grundstück berechnet. Der Nutzen bemisst sich dabei nicht allein nach der Fläche des Grundstücks. Je nachdem, wo sich das Grundstück innerhalb der Stadt oder Gemeinde befindet, wird aus dem Verhältnis des Bodenrichtwertes zum durchschnittlichen Bodenrichtwert der Stadt oder Gemeinde ein Lagefaktor abgeleitet, der mit den Äquivalenzbeträgen der Fläche des Grund und Bodens und der Gebäudefläche multipliziert wird.

Weitere Informationen unter [www.grundsteuerreform.de](http://www.grundsteuerreform.de)

### **Die neue Grundsteuer C auf „baureife“ Grundstücke**

Der Gesetzgeber hat es den Gemeinden ermöglicht, eine optionale Grundsteuer C zu erheben. Gemeinden können einen erhöhten Hebesatz auf baureife Grundstücke festsetzen. Damit soll der finanzielle Nutzen der Grundstücke als Spekulationsobjekte verringert werden. Die Möglichkeit, eine Grundsteuer C zu erheben, besteht bei der Hauptveranlagung auf den 01.01.2025.