Mandanten-Rundschreiben 01/2024

Verpflegungspauschalen • Steuererklärungsfristen • Erste Tätigkeitsstätte • Steuerliche Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen

Sehr geehrte Damen und Herren,

das Gesetzgebungsverfahren zum Wachstumschancengesetz konnte nicht wie vorgesehen bis Ende 2023 abgeschlossen werden. Damit besteht aktuell Ungewissheit, ob und wann Maßnahmen wie die vorgesehenen Entlastungen, z.B. bei den Abschreibungen oder den geplanten Klimaschutz-Investitionsprämien, umgesetzt werden. Auch weitere Änderungen, wie z.B. die beabsichtigte Heraufsetzung der Verpflegungspauschalen für Dienstreisen, sind nicht in Kraft getreten, so dass aktuell noch unverändert der bisherige Rechtsstand fortbesteht.

Ferner gehen wir auf das aktuell viel diskutierte Thema Environmental, Social and Governance (ESG) sowie Corporate Social Responsibility (CSR) ein und erläutern, in welchen Bereichen auch kleinere und mittlere Unternehmen besondere Berichtspflichten zu beachten haben.

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Steuererklärungsfristen für 2022 und für 2023
- 2 Erdgas-/Wärme-Soforthilfe Dezember 2022: Besteuerung nachträglich aufgehoben
- 3 Anschaffung einer Photovoltaikanlage mit Stromspeicher kann insgesamt von der Umsatzsteuer ausgenommen sein
- 4 Aussetzung der Vollziehung gegen Grundstücksbewertung nach dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht (Bundesmodell) in zwei Fällen erfolgreich
- 5 Interner Versorgungsausgleich: Keine Besteuerung bei wirtschaftlicher Rückübertragung einer übertragenen Versorgungsanwartschaft
- 6 Unterliegt Kuchenverkauf o.Ä. an Schulen und Kitas der Umsatzsteuer?

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 7 Verpflegungspauschale: Aktuell gelten noch die bisherigen Werte
- 8 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab 1.1.2024
- 9 Steuerbefreiung für Job-Tickets gilt auch für bestimmte freigegebene IC/ICE-Verbindungen

- 10 Zahlungen des Arbeitnehmers für einen vom Arbeitgeber angemieteten Parkplatz mindern den 1 %-Wert
- 11 Erste Tätigkeitsstätte eines Bauleiters?
- 12 Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern an den Arbeitnehmer
- 13 Unterkunftskosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland
- 14 Hohe Anforderungen bei Einsatz eines Fahrtenbuchprogramms
- 15 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

Für Unternehmer und Freiberufler

- 16 Auslaufen der ermäßigten Besteuerung von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit dem 31.12.2023
- 17 Inflationsausgleich für rechtliche Betreuer
- 18 Corona-Überbrückungshilfe für Angehörige der Freien Berufe (sog. „NRW Überbrückungshilfe Plus“) als Betriebseinnahmen
- 19 Kann die Finanzverwaltung bei einer steuerlichen Außenprüfung auch auf E-Mails des Unternehmens zugreifen?

Für Personengesellschaften

- 20 Geändertes Gesellschaftsrecht führt nicht zu steuerlichen Änderungen
- 21 Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 22 Antrag auf Günstigerprüfung muss rechtzeitig gestellt werden
- 23 Dividendenzahlung der BioNTech SE an ADR-Inhaber in 2022

Für Hauseigentümer

- 24 Grundsteuererlass wegen wesentlicher Ertragsminderung: Wahrung der Antragsfrist bis zum 31.3.2024
- 25 Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche
- 26 Erhaltungsrücklage bei Eigentumswohnung in einem steuerlichen Betriebsvermögen
- 27 Fremdwährungsverlust bei Endtauschzahlung im Rahmen eines Zins-Währungs-Swaps bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 28 Bundesamt für Justiz verlängert die Offenlegungsfrist für Jahresabschlüsse 2022
- 29 Ertragsteuerliche Erfassung von Ausschüttungen in der Organschaft bei wechselseitiger Beteiligung
- 30 Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassenen Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG
- 31 Voraussetzungen einer mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttung
- 32 Voraussetzungen der Haftung eines GmbH-Geschäftsführers für Biersteuer

Auslandspauschalen 2024 sowie ESG und CSR in Unternehmen

- 33 Bedeutung des Themas Nachhaltigkeit
- 34 Nachhaltigkeit und Steuern
- 35 Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz
- 36 Nachhaltigkeit und Personalmanagement
- 37 Berücksichtigung von ESG-Risiken bei der Kreditvergabe durch Banken
- 38 Kunden- und produktbezogene Berichtspflichten
- 39 Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen des Jahresabschlusses und Lageberichts-Anforderungen durch die CSRD-Richtlinie der EU
- 40 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen
- 41 Verpflegungskosten
- 42 Übernachtungskosten

Für alle Steuerpflichtigen

1 Steuererklärungsfristen für 2022 und für 2023

Steuererklärungen, wie insbesondere die Einkommensteuererklärung und bei Unternehmen die Umsatz-, Gewerbe- und ggf. Körperschaftsteuer oder bei Personengesellschaften die Feststellungs- und Gewerbesteuererklärung sind grds. sieben Monate nach Ablauf des Kalenderjahres beim Finanzamt einzureichen. Verlängerte Fristen gelten bei Stpfl., die den Gewinn aus Land- und Forstwirtschaft nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermitteln. Sofern allerdings für die Fertigung der Steuererklärungen ein Steuerberater oder anderer zur geschäftsmäßigen Hilfeleistung in Steuersachen Befugter beauftragt wird, verlängert sich die Frist auf 14 (bzw. bei überwiegend Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft: 19) Monate.

Diese Erklärungsfristen sind aktuell noch verlängert, was im Zuge der Corona-Pandemie beschlossen wurde. Aktuell gelten folgende Erklärungsfristen:

	steuerlich nicht beratene Stpfl.	wenn die Fertigung der Erklärung durch einen Steuerberater o.Ä. erfolgt
Besteuerungszeitraum 2022	2.10.2023	31.7.2024
Besteuerungszeitraum 2023	2.9.2024	2.6.2025

Hinweis:

Das Finanzamt kann in Fällen, in denen Steuer- und Feststellungserklärungen durch Angehörige der steuerberatenden Berufe erstellt werden, eine vorzeitige Abgabe der Steuer- und Feststellungserklärung für das Jahr 2022 unter bestimmten Bedingungen bereits zum 29.2.2024 anfordern (sog. Vorabanforderung).

Handlungsempfehlung:

Werden die Erklärungsfristen überschritten, so kann ein Verspätungszuschlag festgesetzt werden. Sofern Steuererklärungen nicht innerhalb der gesetzlichen Frist abgegeben werden und die Steuerfestsetzung zu einer Nachzahlung führt, ist nach der gesetzlichen Anordnung ein Verspätungszuschlag regelmäßig zwingend festzusetzen.

Selbstverständlich ist auch eine frühere Abgabe möglich. Dies kann sich insbesondere anbieten, wenn mit einer Steuererstattung zu rechnen ist. In diesen Fällen kann auch eine (nachträgliche) Herabsetzung von Vorauszahlungen geprüft werden.

2 Erdgas-/Wärme-Soforthilfe Dezember 2022: Besteuerung nachträglich aufgehoben

Die im Dezember 2022 gewährte Soforthilfe für Erdgas-/Fernwärmekunden sollte ursprünglich – unter Berücksichtigung von Freigrenzen – der Besteuerung unterliegen. Diese Regeln zur steuerlichen Erfassung der Erdgas-/Wärme-Soforthilfe Dezember 2022 wurden nun rückwirkend aufgehoben, so dass keine steuerliche Erfassung erfolgt.

Hinweis:

Im Bereich der Vermietungseinkünfte mindert diese Soforthilfe die abzugsfähigen Werbungskosten für den Erdgas-/Wärmebezug. Wenn diese Hilfe an die Mieter weitergegeben wird, mindern sich entsprechend die als Einnahmen zu erfassenden Nebenkosten. Insofern kann auf die tatsächlichen Zahlungen abgestellt werden.

3 Anschaffung einer Photovoltaikanlage mit Stromspeicher kann insgesamt von der Umsatzsteuer ausgenommen sein

Die Lieferung und Montage bestimmter Photovoltaikanlagen wird nicht mit Umsatzsteuer belastet (technisch: umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz). Die FinVerw hat nun mit Schreiben vom 30.11.2023 (Az. III C 2 – S 7220/22/10002 :013) hierzu klargestellt, dass bei gleichzeitiger Anschaffung einer Photovoltaikanlage und eines Stromspeichers in einem einheitlichen (Werk-)Vertrag unter den sonstigen Voraussetzungen auf die Gesamtanlage der Nullsteuersatz anzuwenden ist, so dass es auch bzgl. der Anschaffung des Stromspeichers nicht zu einer Belastung mit Umsatzsteuer kommt.

Auch erweitert die FinVerw den Anwendungsbereich des Nullsteuersatzes grds. auf alle Zählerschränkerweiterungen oder -erneuerungen im Zusammenhang mit der Installation einer Photovoltaikanlage. Neben der Aufgabe des Erfordernisses der technischen Notwendigkeit bzw. Anforderung des Netzbetreibers wird damit auch im Rahmen der Errichtung der Anlage die isolierte Zählerschränkerweiterung durch einen anderen Unternehmer als den Anlagenlieferant als begünstigt behandelt.

Nicht vollständig unter den Nullsteuersatz fällt dagegen die Lieferung von sog. Solar-Carports und Solar-Terrassenüberdachungen. In diesem Fall ist das Entgelt aufzuteilen: Die Solarpaneele (mit Halterung), die wesentlichen Komponenten sowie die hierfür erforderlichen Nebenleistungen zur Lieferung der Photovoltaikanlage sind mit 0 % Umsatzsteuer zu besteuern, nicht aber die primäre Unterkonstruktion.

Hinweis:

Die Anwendung des umsatzsteuerlichen Nullsteuersatzes wird von der FinVerw sehr großzügig gehandhabt.

4 Aussetzung der Vollziehung gegen Grundstücksbewertung nach dem neuen Grundsteuer- und Bewertungsrecht (Bundesmodell) in zwei Fällen erfolgreich

Das FG Rheinland-Pfalz hat in zwei Verfahren des einstweiligen Rechtsschutzes zu den Bewertungsregeln des neuen Grundsteuer- und Bewertungsrechts nach dem Bundesmodell entschieden, dass die Vollziehung der dort angegriffenen Grundsteuerwertbescheide wegen ernstlicher Zweifel an der Rechtmäßigkeit auszusetzen ist. Die Streitfälle lagen wie folgt:

- Dem ersten Streitfall lag eine Grundsteuerwertfeststellung für ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 72 qm zu Grunde. Nach dem Vortrag der Antragstellerin war das im Jahr 1880 errichtete Haus **seit Jahrzehnten nicht renoviert** worden und z.B. noch mit einer Einfachverglasung der Fenster versehen. Daher sei der gesetzlich normierte Mietwert pro Quadratmeter überhöht. Der Bodenrichtwert für das 351 qm große Grundstück war durch den zuständigen Gutachterausschuss mit 125 €/qm ermittelt worden. Das Finanzamt wandte dennoch den gesetzlich normierten Mietwert an.
- Der zweite Streitfall betraf eine Grundsteuerwertfeststellung für ein Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 178 qm, das im Jahr 1977 bezugsfertig errichtet wurde. Der Bodenrichtwert für das 1 053 qm große Grundstück war durch den zuständigen Gutachterausschuss mit 300 €/qm ermittelt worden. Nach dem Vortrag der Antragsteller könne dieser Bodenwert jedoch nur mit einem Abschlag von 30 % angewandt werden, weil ihr Grundstück auf Grund einer **Bebauung in zweiter Reihe**, der Grundstückerschließung nur durch einen Privatweg und wegen einer besonderen **Hanglage** nur eingeschränkt nutzbar sei. Das Finanzamt berücksichtigte den Bodenrichtwert gleichwohl ohne Abschlag.

Das FG setzte mit den beiden Eilbeschlüssen v. 23.11.2023 die Vollziehung des gegenüber den Antragstellern ergangenen jeweiligen Grundsteuerwertbescheids aus, weil nach summarischer Prüfung ernstliche Zweifel sowohl an der einfachrechtlichen Rechtmäßigkeit der einzelnen Bescheide als auch an der Verfassungsmäßigkeit der zu Grunde liegenden Bewertungsregeln bestünden. Die einfachrechtlichen Zweifel des Finanzgerichts betrafen v.a. Zweifel daran, dass die entscheidend in die Bewertung eingeflossenen Bodenrichtwerte rechtmäßig zu Stande gekommen seien. Hierbei hat der Senat zum einen ernstliche Bedenken bezüglich der gesetzlich geforderten Unabhängigkeit der rheinland-pfälzischen Gutachterausschüsse geäußert, weil nach der rheinland-pfälzischen Gutachterausschussverordnung Einflussnahmemöglichkeiten nicht ausgeschlossen werden könnten.

Hinweis:

Das FG hat insbesondere wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtsfragen die Beschwerde zum BFH zugelassen. Abzuwarten bleibt daneben, ob und wie diese Rechtsfragen in Hauptsacheverfahren geklärt werden.

Handlungsempfehlung:

Im Grundsatz sollte generell gegen Grundsteuerwertfeststellungen der Einspruch geprüft werden.

5 Interner Versorgungsausgleich: Keine Besteuerung bei wirtschaftlicher Rückübertragung einer übertragenen Versorgungsanwartschaft

Vereinbarte geschiedene Eheleute in einer notariellen Scheidungsfolgenvereinbarung, dass der in Bezug auf eine Versorgungszusage des Ehemanns zu Gunsten der Ehefrau durchgeführte interne Versorgungsausgleich in der Weise rückgängig gemacht werden soll, dass die Versorgungszusage wieder in voller Höhe gegenüber dem Ehemann zu erfüllen ist und erhält die Ehefrau im Gegenzug dafür eine werthaltige Gegenleistung, erzielt sie keine steuerbaren Einkünfte, wenn ihr aus dem übertragenen Anrecht noch kein fälliger Anspruch zustand. Das hat der BFH mit Urteil vom 10.10.2023 (Az. IX R 15/22) entschieden. Mithin lösen diese Vorgänge noch keine steuerlichen Folgen aus.

Im Urteilsfall bestand zu Gunsten des Ehemanns eine Versorgungszusage einer GmbH. Im internen Versorgungsausgleich als unmittelbare Folge der Ehescheidung wurde dieser Anspruch zur Hälfte der Ehefrau zugesprochen. In der sodann zwischen den Eheleuten abgeschlossenen Ehefolgevereinbarung erfolgte insoweit wieder eine vollständige Zuordnung zum Ehemann und im Gegenzug erhielt die Ehefrau entsprechende werthaltige Gegenstände (so das Miteigentum an zwei Grundstücken).

Der BFH bestätigte, dass die Ehefrau aus der notariellen Scheidungsfolgenvereinbarung keine steuerbaren Einkünfte erzielt hat. Es liegen weder Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit noch aus einem privaten Veräußerungsgeschäft vor. Ebenso wenig wurde die Ehefrau für entgangene Einnahmen entschädigt.

Arbeitslohn floss schon deshalb nicht zu, weil der Versorgungsanspruch gegenüber der GmbH unverändert blieb. Mithin konnte auch kein Zufluss des Versorgungsanspruchs gegeben sein. Die Stpfl. hat auch nicht über einen fälligen Anspruch verfügt und dadurch den Lohnzufluss bewirkt. Es bestand kein fälliger Anspruch gegen die GmbH. Darüber hinaus erfolgte zwar im Rahmen der Scheidungsfolgenvereinbarung zumindest wirtschaftlich eine Zurückübertragung der Versorgungsanwartschaft auf den Ehemann, für ein steuerpflichtiges privates Veräußerungsgeschäft in Bezug auf die auf die Ehefrau übertragenen Miteigentumsanteile an den Grundstücken fehlte es jedoch an einer Anschaffung der Anwartschaft, da die Stpfl. diese unentgeltlich erworben hatte.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis können solche Scheidungsfolgevereinbarungen also ohne Steuerbelastung vereinbart werden. Im konkreten Fall sollte aber stets rechtlicher und steuerlicher Rat eingeholt werden.

6 Unterliegt Kuchenverkauf o.Ä. an Schulen und Kitas der Umsatzsteuer?

An Schulen oder Kitas verkaufen oftmals **Schülergruppen, Elterninitiativen, Fördervereine o.Ä.** auf Schulfesten oder anderen Veranstaltungen Kuchen, Pizza, Getränke o.Ä., um Einnahmen für Schul-/Klassenaktivitäten einzunehmen. Insoweit stellt sich aktuell vermehrt die Frage, ob solche Aktivitäten der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind, was zur Folge hätte, dass aus dem erzielten Erlös Umsatzsteuer herauszurechnen und an das Finanzamt abzuführen wäre. Insofern wären dann auch steuerliche Erklärungsspflichten u.Ä. zu beachten.

Diese Fragen kommen aktuell insbesondere vor dem Hintergrund auf, da die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – und damit eben auch Schulen und Kitas in öffentlicher Trägerschaft – einem Wandel unterworfen ist:

- Nach früherem Recht war die öffentliche Hand im Grundsatz nicht als umsatzsteuerlicher Unternehmer anzusehen und es galt nur unter bestimmten Bedingungen bei wirtschaftlichen Aktivitäten eine Umsatzsteuerpflicht – so z.B. beim Betrieb eines öffentlichen Schwimmbades.
- Nach nunmehrigem Recht ist es genau umgekehrt: Die öffentliche Hand unterliegt, wie jeder andere Unternehmer, im Grundsatz der Umsatzsteuer und nur ausnahmsweise wird in bestimmten Fällen keine Umsatzsteuer erhoben. Insbesondere unterliegen hoheitliche Tätigkeiten, wie z.B. das Ausstellen eines Personalausweises, nicht der Umsatzsteuer.

Hinweis:

Dieses neue Recht gilt nach aktuellem Gesetzesstand für die Kommunen verpflichtend ab dem 1.1.2025. Bis dahin kann wahlweise auch noch das bisherige Recht angewandt werden. Ob eine einzelne Kommune oder andere Organisation bereits auf das neue Recht umgestellt hat, hängt vom Einzelfall ab.

Nach neuem Recht unterliegt nun der Verkauf von Kuchen oder Ähnlichem zum Anlass eines Schulfestes der Umsatzsteuer, wenn diese **Aktivität der Schule** als solche zuzurechnen ist. Insoweit ist **maßgebend, wer nach außen hin auftritt**. Die Aktivitäten können auch dann der Schule – bzw. dem Schulträger – zuzurechnen sein, wenn z.B. die Elternvertretung als Organ der Schule auftritt.

Organisiert aber **eine einzelne Klasse** auf dem Schulfest einen Kuchenstand und tritt diese dann z.B. auf als „Kuchenstand der 6c“ oder macht dies z.B. die Elternvertretung, so ist zu prüfen, ob insoweit ein umsatzsteuerlicher Unternehmer vorliegt. Hierbei gelten dann nicht die umsatzsteuerlichen Regeln für die öffentliche Hand, sondern die allgemeinen umsatzsteuerlichen Regeln für Unternehmer. Im Einzelnen sind diese Regeln komplex, jedoch können für den an dieser Stelle angesprochenen Fall vereinfachend folgende Grundregeln dargestellt werden:

- Ein umsatzsteuerlicher Unternehmer wird nur dann angenommen, wenn eine **nachhaltige Tätigkeit** zur Erzielung von Einnahmen vorliegt. Wenn also eine Schulklasse oder eine Elterngruppe nur einmalig oder nur gelegentlich eine solche Verkaufsaktion durchführt, ist kein Unternehmer im umsatzsteuerlichen Sinne gegeben, so dass diese Tätigkeit nicht der Umsatzsteuer unterliegt.
- Dies kann anders sein, wenn z.B. der Förderverein regelmäßig solche Aktionen durchführt oder z.B. die Schülervvertretung auf Dauer ein Schulbistro organisiert. Dann ist insoweit grds. ein umsatzsteuerlicher Unternehmer gegeben.
- In diesen Fällen ist aber zu prüfen, ob die **Kleinunternehmerregelung** angewandt werden kann. Die Umsatzsteuer wird grds. nicht erhoben, wenn der Umsatz im vorangegangenen Kalenderjahr 22 000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird.

Handlungsempfehlung:

Im letztgenannten Fall ist anzuraten, dass eine steuerliche Beratung in Anspruch genommen wird, um zu klären, ob umsatzsteuerliche Pflichten bestehen.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

7 Verpflegungspauschale: Aktuell gelten noch die bisherigen Werte

Mit dem Wachstumschancengesetz sollten auch Änderungen im Lohnsteuerrecht erfolgen. So sollten insbesondere die Verpflegungspauschalen ab dem 1.1.2024 und auch der Freibetrag für Zuwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen von Betriebsveranstaltungen angehoben werden. Dieses Gesetzgebungsverfahren wurde nicht abgeschlossen, vielmehr hat der Bundesrat den Vermittlungsausschuss angerufen. Dieser wird erst dann über das Gesetzgebungsverfahren beraten, wenn der Bundeshaushalt für 2024 beschlossen ist. Insofern ist aktuell noch nicht absehbar, ab wann das Gesetz in Kraft tritt und welche Änderungen letztlich beschlossen werden.

Aktuell gelten damit **weiterhin folgende steuerliche Verpflegungspauschalen:**

Abwesenheit von der Wohnung und erster Tätigkeitsstätte/Betriebsstätte	Verpflegungspauschale aktuell
Abwesenheit am vollen Kalendertag	28 €
An- und Abreisetag	14 €
Abwesenheit mehr als acht Stunden	14 €

Handlungsempfehlung:

Abzuwarten bleibt der weitere Gang des Gesetzgebungsverfahrens. Möglicherweise erfolgt dann eine Änderung, die im Laufe des Jahres 2024 in Kraft tritt.

8 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab 1.1.2024

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind für lohnsteuerliche Zwecke mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten. Dies gilt auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit im Inland oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € (brutto) nicht übersteigt.

Die **Sachbezugswerte** für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr 2024 gewährt werden, betragen:

- für ein **Mittag- oder Abendessen** jeweils 4,13 € (bisher: 3,80 €) und
- für ein **Frühstück** 2,17 € (bisher: 2,00 €).

Bei Vollverpflegung (Frühstück, Mittag- und Abendessen) sind die Mahlzeiten mit dem Wert von 10,43 € (Monatswert: 313,00 €) anzusetzen.

Handlungsempfehlung:

Bei Reisekostenabrechnungen bzw. Abrechnungen über Verpflegungsleistungen ab dem 1.1.2024 sind die neuen Sätze zu berücksichtigen.

Hinweis:

Mahlzeiten mit einem Preis von über 60 € dürfen nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden, sondern sind mit dem tatsächlichen Preis als Arbeitslohn anzusetzen. Bei einer solchen Mahlzeit unterstellt die FinVerw, dass es sich um ein „Belohnungessen“ und nicht um eine „übliche“ Beköstigung handelt. Sie sind stets als Arbeitslohn zu erfassen, unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann oder nicht.

Gestellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer anlässlich einer Auswärtstätigkeit eine übliche Mahlzeit, unterbleibt der Ansatz als Arbeitslohn (Sachbezugswert), wenn dem Arbeitnehmer für die betreffende Auswärtstätigkeit dem Grunde nach eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten zustehen würde. Ob und in welcher Höhe tatsächlich eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten angesetzt werden kann, ist dabei unbeachtlich. Aus Sicht des Arbeitnehmers ist allerdings zu beachten, dass im Rahmen der Einkommensteuererklärung in diesen Fällen nur eine gekürzte Pauschale geltend gemacht werden darf.

9 Steuerbefreiung für Job-Tickets gilt auch für bestimmte freigegebene IC/ICE-Verbindungen

Ausdrücklich steuerfrei gestellt sind Barzuschüsse oder Sachbezüge des Arbeitgebers für sog. Job-Tickets, also für Bus und/oder Bahn zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet oder zu einem vom Arbeitgeber festgelegten Sammelpunkt. Dasselbe gilt für die Privatnutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Personennahverkehr.

Zur Abgrenzung des „Personennahverkehrs“ in diesem Sinne hat die FinVerw. nun geregelt, dass dies auch solche Verbindungen mit Fernverkehrszügen umfasst, die für eine Fahrtberechtigung für den öffentlichen Personennahverkehr freigegeben sind. Hierunter fällt insbesondere die Freigabe des Deutschlandtickets für bestimmte IC/ICE-Verbindungen.

Handlungsempfehlung:

Die Möglichkeit, steuerfreie Zuschüsse zu einem Job-Ticket zu geben, wird vielfach von Arbeitgebern als Möglichkeit der Mitarbeiterbindung gesehen. Insoweit sollten die steuerlichen Möglichkeiten genutzt werden, wobei stets die gesetzlichen Rahmenbedingungen beachtet werden müssen, insbesondere müssen die Zuschüsse des Arbeitgebers zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Die gewährten Vorteile werden dem Arbeitnehmer auf die Entfernungspauschale angerechnet. Im Lohnkonto sind diese Zuschüsse aufzuzeichnen und diese sind in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung dem Finanzamt zu übermitteln.

10 Zahlungen des Arbeitnehmers für einen vom Arbeitgeber angemieteten Parkplatz mindern den 1 %-Wert

Nach der Entscheidung des FG Köln vom 20.4.2023 (Az. 1 K 1234/22) mindern die von Arbeitnehmern gezahlten Entgelte für einen vom Arbeitgeber am Betriebsitz angemieteten Parkplatz den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs.

Die Stpfl. ermöglichte ihren Beschäftigten, an oder in der Nähe der Arbeitsstätte einen Parkplatz für monatlich 30 € anzumieten. Einem Teil der Beschäftigten standen Firmenwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Die Stpfl. berechnete den geldwerten Vorteil der Privatnutzung des Firmenwagens unter Anwendung der sog. 1 %-Regelung und zog die von den Beschäftigten an sie gezahlte Stellplatzmiete ab. Das Finanzamt wollte diese Minderung des geldwerten Vorteils nicht akzeptieren.

Das FG bestätigte jedoch die Auffassung der Stpfl. Zahle der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz ein Nutzungsentgelt, mindere dies den geldwerten Vorteil aus der Nutzungsüberlassung. Bei dessen Bemessung nach der 1 %-Regelung sei der Gesetzgeber davon ausgegangen, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Vorteil als Arbeitslohn dadurch zuwendet, dass er ihm ein Kfz zur Privatnutzung zur Verfügung stellt und alle mit dem Kfz verbundenen Kosten trägt. Zu diesen Kosten zählen solche Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs zu dienen bestimmt sind und im Zusammenhang mit seiner Nutzung zwangsläufig anfallen. Hierunter fallen neben den von der Fahrleistung abhängigen Aufwendungen für Treib- und Schmierstoffe auch die regelmäßig wiederkehrenden festen Kosten, etwa für Haftpflichtversicherung, Kraftfahrzeugsteuer, Absetzungen für Abnutzung und Garagenmiete. Hinsichtlich der von der Stpfl. selbst gezahlten Miete für den Stellplatz fehle es somit an einer Bereicherung der Arbeitnehmer und damit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn. Die Stellplatzmiete mindert bereits auf der Einnahmeseite den Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung.

Hinweis:

Die Entscheidung ist nicht rechtskräftig. Das Finanzamt hat gegen das Urteil Revision eingelegt, die unter dem Az. VI R 7/23 beim BFH anhängig ist. Gegebenenfalls kann die Minderung des Nutzungsvorteils vom Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung geltend gemacht werden.

11 Erste Tätigkeitsstätte eines Bauleiters?

Sowohl für die Frage des Abzugs von Werbungskosten als auch bei der Besteuerung des geldwerten Vorteils aus einer Firmenwagengestellung ist die Frage, ob und wo ein Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte im steuerlichen Sinne hat, von Bedeutung. Der BFH hatte nun über folgenden Fall zu entscheiden: Der Bauleiter eines international tätigen Bauunternehmens war zwar mit dem „Einstellungsort Z“, an dem das Bauunternehmen eine feste Einrichtung unterhielt, eingestellt worden, nicht jedoch speziell mit der Maßgabe, dass er in dem auf dem Betriebsgelände befindlichen Gebäude tätig sein sollte. Wie durch Zeugenaussage nachgewiesen worden ist, war er für Tätigkeiten auf den jeweiligen Baustellen eingestellt worden und hat im Bürogebäude der Arbeitgeberin keine nennenswerten Arbeiten durchgeführt. Eine Zuordnung zu einer bestimmten ortsfesten Einrichtung erfolgte nicht.

Der BFH entschied mit Urteil vom 14.9.2023 (Az. VI R 27/21), dass der **Bauleiter keine erste Tätigkeitsstätte** im steuerlichen Sinne hat. Dies hatte zur Folge, dass für die Fahrten mit seinem Dienstwagen von der Wohnung aus nach Z kein Nutzungsvorteil anzusetzen war – also keine Anwendung der 0,03 %-Regelung – und somit kein Arbeitslohn vorlag und er die Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand nach Maßgabe der Abwesenheit von der Wohnung absetzen konnte.

In dem Leitsatz zum Urteil fasst das Gericht zusammen, was auch für vergleichbare Fälle wichtig ist: Eine (stillschweigende) Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers ergibt sich nicht allein daraus, dass der Arbeitnehmer die Einrichtung (aus der maßgeblichen Sicht ex ante) nur gelegentlich zur Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit aufsuchen muss, im Übrigen aber seine Arbeitsleistung überwiegend außerhalb der festen Einrichtung erbringt.

Handlungsempfehlung:

Die Auseinandersetzungen vor den Finanzgerichten verdeutlichen, dass die Feststellung, ob und wo eine erste Tätigkeitsstätte vorliegt, im Einzelfall schwierig und streitanfällig sein kann. Die aktuelle Rechtsprechung ist in der Praxis auf vergleichbare Fälle zu übertragen.

12 Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern an den Arbeitnehmer

Die Überlassung von Fahrrädern an Arbeitnehmer, insbesondere über Leasing, ist ein in der Praxis beliebtes Mittel zur Steigerung der Attraktivität als Arbeitgeber und zur Mitarbeiterbindung. Der Vorteil des Arbeitnehmers aus der Möglichkeit, das (Elektro-)Fahrrad auch privat und für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen zu können, unterliegt grds. der Lohnsteuer. Steuerlich werden diese Fälle aber in zweierlei Weise gefördert:

- Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils bei bestimmten (Elektro-)Fahrrädern und einer Gewährung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn oder ansonsten
- deutlich vergünstigte Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der „1 %-Methode“.

Die **Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils** ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Begünstigt sind ausschließlich Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer. Dies gilt auch für geringfügig Beschäftigte und Gesellschafter-Geschäftsführer. Begünstigt sind auch steuerrechtlich anzuerkennende Ehegatten-Arbeitsverhältnisse bzw. Arbeitsverhältnisse mit Lebenspartnern.
- Erfasst sind Fahrräder und E-Bikes, die verkehrsrechtlich nicht als Kfz einzuordnen sind, z.B. Elektrofahrräder, deren Motor keine Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt bzw. solche ohne Kennzeichen- und Versicherungspflicht. Nicht erfasst sind Elektrofahrräder, deren Motor mehr als 25 km/h unterstützt, z.B. sog. S-Pedelecs und auch E-Scooter auf Grund der Kennzeichenpflicht und zusammenklappbare Elektroroller.
- Die Überlassung an den Arbeitnehmer kann auch im Rahmen eines Leasingmodells erfolgen.
- Die Überlassung des (Elektro-)Fahrrads muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen.
- Rechtsfolge ist, dass der geldwerte Vorteil steuerfrei gestellt wird, also bei der Lohnsteuer nicht erfasst wird.

Hinsichtlich der **vergünstigten Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der „1 %-Methode“** gilt:

- Kommt die vorgenannte Steuerbefreiung nicht zur Anwendung, so ist der geldwerte Vorteil aus der Fahrradgestellung auch zur Nutzung für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte der Lohnsteuer zu unterwerfen.
- Der geldwerte Vorteil ist wie bei Firmenwagen auch nach der sog. 1 %-Methode zu ermitteln, also grds. mit 1 % der auf volle 100 € abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Die Preisempfehlung des Herstellers als Ausgangsgröße der Berechnung ist allerdings lediglich anzusetzen bei erstmaliger Überlassung
 - im Kalenderjahr 2019 mit dem halben Wert bzw.
 - in den Kalenderjahren 2020 bis 2030 mit ¼ des Ausgangswertes.
- Maßgebend ist der Beginn der Nutzungsüberlassung an den Arbeitnehmer. In diesen Fällen kommt es nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der Arbeitgeber dieses Fahrrad angeschafft, hergestellt oder geleast hat.
- Ist ein Elektrofahrrad verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (z.B. gelten Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt, als Kraftfahrzeuge), ist für die Bewertung des geldwerten Vorteils nach der ungemilderten 1 %-Regel anzusetzen.

Hinweis:

Bei beiden steuerlichen Vergünstigungen gilt:

- Die Regelungen sind auch auf die Überlassung mehrerer (Elektro-)Fahrräder an einen Arbeitnehmer anzuwenden.
- Die Regelungen erfassen auch fahrradtypisches Zubehör. Fahrradtypisches Zubehör sind alle unselbständigen Einbauten (fest am Fahrradrahmen oder anderen Fahrradteilen verbaute Zubehörteile).
 - Beispiele für begünstigtes Zubehör: Fest am Rahmen des Fahrrads oder anderen Fahrradteilen verbaute Zubehörteile wie z.B. Fahrradständer, Gepäckträger, Schutzbleche, Klingel, Rückspiegel, Schlösser, Navigationsgeräte, andere angebaute Träger oder modellspezifische Halterungen.
 - Beispiele für nicht begünstigtes Zubehör: Fahrerausrüstung (Helm, Handschuhe, Kleidung o.Ä.), in modellspezifische Halterungen einsetzbare Geräte (z.B. Smartphone, mobiles Navigationsgerät) oder Gegenstände (z.B. Fahrradanhänger, Lenker-, Rahmen- oder Satteltaschen oder Fahrradkorb).

13 Unterkunfts-kosten bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland

Der BFH stellt mit Urteil vom 9.8.2023 (Az. VI R 20/21) entgegen der Ansicht der FinVerw klar, dass bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland im Einzelfall zu prüfen ist, welche Unterkunfts-kosten notwendig sind. Bei einer beamtenrechtlich zugewiesenen Dienstwohnung sind die Unterkunfts-kosten am ausländischen Beschäftigungsort stets in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abzugsfähig.

Nach dem Gesetzeswortlaut sind lediglich notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer wegen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung entstehen, als Werbungskosten abzugsfähig. Lediglich für Inlandssachverhalte wird hier pauschalierend ein Höchstbetrag in Höhe von 1 000 € im Monat zugelassen. Für einen doppelten Haushalt im Ausland sind die notwendigen Unterkunfts-kosten mangels anderweitiger gesetzlicher Vorgaben auf das nach objektiven Maßstäben zur Zweckverfolgung Erforderliche begrenzt. Eine Typisierung dahingehend, dass Unterkunfts-kosten, die den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten, notwendig in diesem Sinne sind, kommt für Auslandssachverhalte und damit im Streitfall aber nicht in Betracht. Somit erfolgt keine Anwendung der vom BFH für den bis zum Jahr 2013 geltenden Rechtsstand aufgestellten Grundsätze für Inlandssachverhalte.

Handlungsempfehlung:

Werbungskosten bei doppelter Haushaltsführung spielen in der Praxis materiell eine wichtige Rolle. Die enge Auslegung der FinVerw ist in einigen Punkten umstritten, so dass die Ermittlung der Werbungskosten und deren Ansatz durch die FinVerw sorgfältig zu prüfen ist.

14 Hohe Anforderungen bei Einsatz eines Fahrtenbuchprogramms

Wird der geldwerte Vorteil aus der Möglichkeit der Privatnutzung eines Firmenwagens nicht nach der 1 %-Methode als Regelmethode, sondern nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt, so werden insoweit hohe Anforderungen an die steuerliche Anerkennung eines solchen Fahrtenbuches gestellt. Das FG Düsseldorf bestätigt mit Entscheidung vom 24.11.2023 (Az. 3 K 1887/22 H (L)) die hohen formalen Anforderungen an ein steuerliches Fahrtenbuch und hat entschieden, dass

- mit einem Fahrtenbuchprogramm, bei dem nachträgliche Veränderungen an bereits eingetragenen Daten nicht aus dem Fahrtenbuch selbst, sondern nur aus in gesonderten Dateien gespeicherten Änderungsprotokollen ersichtlich sind, sich kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch erstellen lässt. Eine derartige Software ist bereits ihrer Art nach untauglich.
- ein Fahrtenbuch nicht zeitnah geführt wird, wenn die Eintragungen nur ein- bis zweimal pro Monat vorgenommen werden.

Im Streitfall ermittelte ein angestellter Geschäftsführer den geldwerten Vorteil aus der Firmenwagengestellung mittels der Fahrtenbuchmethode. Die Fahrtenbücher wurden mit der Software „Fahrtenbuch Express“ erstellt. Das verwendete Fahrtenbuchprogramm erlaubt es, vorgenommene Eintragungen bis zur abschließenden Festschreibung eines Monats zu verändern.

Änderungen an den Eintragungen wurden nicht im Fahrtenbuch selbst, sondern in gesonderten Änderungsprotokollen vermerkt.

Hinsichtlich der formalen Anforderungen bestätigt das Gericht, dass ein mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugtes Fahrtenbuch eine äußere geschlossene Form nur dann aufweist, wenn nachträgliche Veränderungen an den zu einem früheren Zeitpunkt eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in ihrer Reichweite in der Datei selbst dokumentiert oder offengelegt werden und bereits bei gewöhnlicher Einsichtnahme in das elektronische Fahrtenbuch erkennbar sind.

Eine zeitnahe Führung liegt vor, wenn der Nutzer des Fahrzeugs die Eintragungen im Anschluss an die betreffenden Fahrten vornimmt. Dies war vorliegend nicht gegeben, denn die Eintragungen in das elektronische Fahrtenbuch wurden gebündelt – üblicherweise nach jedem Tankvorgang – vorgenommen und die Fahrten wurden in der Zwischenzeit lediglich auf Notizzetteln festgehalten, welche noch nicht einmal aufbewahrt wurden.

Handlungsempfehlung:

Dieses Urteil bestätigt erneut die hohen formalen Anforderungen an ein mit einem EDV-Programm geführtes Fahrtenbuch. Selbst bei formaler Ordnungsmäßigkeit muss eine zeitnahe Führung des Fahrtenbuches sichergestellt sein. Insoweit sollte für den konkreten Fall geprüft werden, ob diese hohen Anforderungen in der Praxis tatsächlich erfüllt werden können.

15 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten

Das BMF teilt mit Schreiben vom 28.12.2023 (Az. IV C 5 – S 2353/20/10004 :003) die Änderung der maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen für Umzüge ab 1.3.2024 mit. Insoweit gelten folgende Beträge – maßgeblich für die Ermittlung der Pauschalen ist der Tag vor dem Einladen des Umzugsguts:

	Ab 1.3.2024	Ab 1.4.2022
Höchstbetrag , der für die Anerkennung von Auslagen für den durch den Umzug bedingten zusätzlichen Unterricht für ein Kind des Berechtigten maßgebend ist	1 286 €	1 181 €
Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen		
– für den Berechtigten	964 €	886 €
– zusätzlich für jede andere Person (Ehegatte, der Lebenspartner sowie die ledigen Kinder, Stief- und Pflegekinder, die auch nach dem Umzug mit dem Berechtigten in häuslicher Gemeinschaft leben)	643 €	590 €
Für Berechtigte, die am Tage vor dem Einladen des Umzugsguts keine Wohnung hatten oder nach dem Umzug keine eigene Wohnung eingerichtet haben	193 €	177 €

Hinweis:

An Stelle der genannten Pauschalbeträge nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden. Ein Werbungskostenabzug entfällt, soweit die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind.

Für Unternehmer und Freiberufler

16 Auslaufen der ermäßigten Besteuerung von Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen mit dem 31.12.2023

Im Zuge der Corona-Krise wurde zur steuerlichen Förderung die Umsatzsteuer für Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (mit Ausnahme von Getränken) auf den ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % abgesenkt. Diese zeitlich befristete Fördermaßnahme ist zum 31.12.2023 ausgelaufen. Zur Vermeidung von Übergangsschwierigkeiten lässt es die FinVerw zu, dass auf Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen, mit Ausnahme der Abgabe von Getränken, die in der Nacht vom 31.12.2023 zum 1.1.2024 (Silvesternacht) ausgeführt worden sind, der bis zum 31.12.2023 geltende ermäßigte Steuersatz von 7 % angewendet wird.

Handlungsempfehlung:

Restaurant- und Verpflegungsdienstleistungen (mit Ausnahme von Getränken) in der Silvesternacht können also einheitlich mit 7 % abgerechnet und in der Umsatzsteuer angemeldet werden.

Im Übrigen ist ab dem 1.1.2024 auf Restaurant- und Verpflegungsleistungen wieder der reguläre Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden. Dies ist bei den in den Kassen und Rechnungsprogrammen hinterlegten Preisen/Warenpositionen zu berücksichtigen. Gegebenenfalls sind Preislisten usw. zu überprüfen. Individuell ist zu prüfen, ob die erhöhte Umsatzsteuer an die Kunden weitergegeben werden kann. Zu beachten ist dies insbesondere auch bei langfristigen Buchungen, z.B. für Feiern o.Ä.

Auch ist ab dem 1.1.2024 wieder die Unterscheidung zwischen Speisen zum Mitnehmen (dann 7 %) und zum Verzehr an Ort und Stelle (dann regelmäßig 19 %) erforderlich, so z.B. in Bäckereien, Imbissbetrieben, Catering o.Ä.

17 Inflationsausgleich für rechtliche Betreuer

Gesetzlich ist nun geregelt worden, dass rechtliche Betreuer einen Anspruch auf eine Sonderzahlung erhalten, um ihre inflationsbedingte finanzielle Mehrbelastung abzufedern. Von der Sonderzahlung können Betreuungsvereine, selbständige berufliche Betreuer und auch ehrenamtliche Betreuer profitieren.

Folgende Ausgleichszahlungen werden gewährt:

- **Inflationsausgleich für berufliche Betreuer und Betreuungsvereine:** Die Inflationsausgleichssonderzahlung für berufliche Betreuer beträgt 7,50 € pro Monat und pro geführter Betreuung. Der Anspruch ist auf den Zeitraum Anfang 2024 bis Ende 2025 begrenzt. Um keinen zusätzlichen Verwaltungsaufwand entstehen zu lassen, soll er zusammen mit der quartalsweisen Vergütungsfestsetzung beim zuständigen Betreuungsgericht geltend gemacht werden. Hiervon losgelöst ist nach wie vor vorgesehen, dass bis 2024 das bestehende Vergütungssystem überprüft und ggf. angepasst wird.
- **Inflationsausgleich für ehrenamtliche Betreuer:** Ehrenamtliche Betreuer können eine Inflationsausgleichssonderzahlung i.H.v. 24 € pro Jahr und pro geführter Betreuung verlangen.

Handlungsempfehlung:

Die Inflationsausgleichssonderzahlung ist entsprechend zu beantragen. Berufliche Betreuer und Betreuungsvereine müssen die Sonderzahlung gemeinsam mit einem Vergütungsantrag nach dem Vormünder- und Betreuervergütungsgesetz geltend machen.

18 Corona-Überbrückungshilfe für Angehörige der Freien Berufe (sog. „NRW Überbrückungshilfe Plus“) als Betriebseinnahmen

Streitig war, ob eine Billigkeitsleistung des Landes Nordrhein-Westfalen (NRW) in Form einer Corona-Überbrückungshilfe i.H.v. 1 000 € pro Monat im Zeitraum Juni bis August 2020 u.a. für Angehörige der Freien Berufe, die infolge der Coronakrise erhebliche Umsatzauffälle erlitten haben, als

steuerpflichtige Betriebseinnahme zu erfassen ist. Der Stpfl. sah insoweit keine Betriebseinnahmen bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit, da die Hilfe der Abdeckung der Kosten des privaten Lebensunterhalts diene.

Das FG Düsseldorf bestätigt mit Entscheidung vom 7.11.2023 (Az. 13 K 570/22 E) aber die Auffassung der FinVerw, wonach es sich insoweit um steuerpflichtige Betriebseinnahmen handelt. Zwischen den Leistungen und dem Betrieb des Stpfl. bestand ein wirtschaftlicher Zusammenhang. Die Unterstützung gem. Nr. 5 Abs. 8 der Überbrückungshilfe NRW wurde nur an Freiberufler und Unternehmer gezahlt, die ihre Tätigkeit während des Förderzeitraums im Haupterwerb von einer in NRW befindlichen Betriebsstätte oder einem in NRW befindlichen Sitz der Geschäftsführung aus führten (Nr. 3 Abs. 1 Buchst. a der Überbrückungshilfe NRW). Die Zahlung der NRW-Überbrückungshilfe Plus hing zudem von der Höhe des Umsatzes im Förderzeitraum im Vergleich zum Umsatz des Vergleichsmonats ab. Die Zuwendungen wurden vom Land NRW geleistet, um dem Empfänger die Möglichkeit zu geben, sich weiter der betrieblichen oder freiberuflichen Tätigkeit zu widmen. Diese betriebliche Veranlassung der Zahlungen der NRW Überbrückungshilfe Plus wird nicht dadurch aufgehoben, dass die gewährten Mittel zur Deckung von Privataufwendungen verwendet werden dürfen, denn die spätere Verwendung von zugeflossenem Geld hat keinen (rückwirkenden) Einfluss auf den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Geldzahlung und Betrieb.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist nun beim BFH unter dem Az. VIII R 34/23 die Revision anhängig, so dass vergleichbare Fälle ggf. verfahrensrechtlich offen gehalten werden sollten.

19 Kann die Finanzverwaltung bei einer steuerlichen Außenprüfung auch auf E-Mails des Unternehmens zugreifen?

Prüft die FinVerw die steuerlichen Verhältnisse des Unternehmens tiefergehend im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung, so kann diese auf mit einem EDV-System erstellte Daten zugreifen, um diese elektronisch auswerten zu können. Insoweit ist der FinVerw entweder ein Zugang zum EDV-System des Unternehmens zu ermöglichen oder die Daten sind maschinell auswertbar auf einem Datenträger der FinVerw zur Verfügung zu stellen. Dieses Zugriffsrecht der FinVerw umfasst all die Unterlagen, die der Stpfl. nach den gesetzlichen Vorgaben aufzubewahren hat, also

- Bücher und Aufzeichnungen, Inventare, Jahresabschlüsse, Lageberichte, die Eröffnungsbilanz sowie die zu ihrem Verständnis erforderlichen Arbeitsanweisungen und sonstigen Organisationsunterlagen,
- die empfangenen Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Wiedergaben der abgesandten Handels- oder Geschäftsbriefe,
- Buchungsbelege,
- bestimmte Zollunterlagen,
- sonstige Unterlagen, soweit sie für die Besteuerung von Bedeutung sind.

Insoweit ist auf das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 23.3.2023 (Az. 2 K 172/19) hinzuweisen. Im Urteilsfall forderte der Prüfer des Finanzamtes auch die elektronische Vorlage sämtlicher E-Mails und E-Faxe, die die Vorbereitung, Durchführung oder Rückgängigmachung eines Handelsgeschäfts zum Gegenstand hatten.

Das FG bestätigt, dass dem Finanzamt auch solche E-Mails vorzulegen sind, die als Handelsbriefe einzustufen sind, also dann, wenn sie der Vorbereitung, Durchführung oder Rückgängigmachung eines Handelsgeschäfts dienen. Andererseits besteht kein Anspruch der FinVerw auf Vorlage eines elektronischen Gesamtjournals, welches nach den Vorgaben der FinVerw Informationen zu jeder einzelnen empfangen bzw. versandten E-Mail des Stpfl. enthalten soll. Vielmehr beschränkt sich der Datenzugriff der FinVerw auf solche Unterlagen – und eben auch E-Mails –, die aufbewahrungspflichtig sind.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis besteht nun allerdings vielfach die Problematik, dass die vorlagepflichtigen E-Mails und andere elektronische Dokumente nicht von anderen, also nicht vorlagepflichtigen E-Mails usw. getrennt sind, so dass eine selektierte Vorlage schwierig ist. Insoweit sollte auf eine sorgfältige Trennung geachtet werden. So sollte bereits im EDV-System eine entsprechende Kennzeichnung der Dokumente vorgesehen sein, damit der FinVerw nur die notwendigen Daten zur Verfügung gestellt werden können.

Für Personengesellschaften

20 Geändertes Gesellschaftsrecht führt nicht zu steuerlichen Änderungen

Zum 1.1.2024 sind für Personengesellschaften – und insbesondere für Gesellschaften bürgerlichen Rechts – mit dem Personengesellschaftsmodernisierungsgesetz (MoPeG) umfangreiche gesellschaftsrechtliche Änderungen in Kraft getreten. Der Gesetzgeber hat aber klargestellt, dass dies nicht zu Änderungen bei der steuerlichen Behandlung von Personengesellschaften führt. Insbesondere verbleibt es bei der transparenten Besteuerung von Personengesellschaften, d.h. deren Ergebnisse werden bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer erst auf Ebene der Gesellschafter steuerlich erfasst.

Ebenso bleibt es zumindest zeitlich befristet für die Jahre 2024 bis 2026 dabei, dass Grundstücke ohne Belastung mit Grunderwerbsteuer vom Gesellschafter auf die Personengesellschaft und umgekehrt übertragen werden können, jedenfalls in dem Umfang, in dem der Gesellschafter an der Personengesellschaft beteiligt ist. Durch Anwendung einschlägiger **grunderwerbsteuerlicher Befreiungstatbestände** können damit weiterhin Grundstücke im Wege der vorweggenommenen Erbfolge auf eine durch Kinder gebildete Grundstücksgesellschaft übertragen werden, ohne dass dies mit Grunderwerbsteuer belastet ist. Insoweit sind dann allerdings die Behaltefristen zu beachten.

Handlungsempfehlung:

Gesellschaftsrechtlich ist zu beachten, dass ab 2024 in öffentlichen Registern, wie dem Grundbuch oder dem Handelsregister, zu Gunsten von GbRs nur noch dann Rechte eingetragen werden können, wenn die GbR ihrerseits im **neuen Gesellschaftsregister** eingetragen ist. Ist aktuell eine GbR bereits im Grundbuch (oder z.B. Handelsregister) eingetragen, so gilt zwar ein Bestandsschutz, jedoch werden diesbezügliche Änderungen nur dann eingetragen, wenn die GbR selbst im Gesellschaftsregister eingetragen ist. Insbesondere für die in der Praxis weit verbreitete Immobilien-GbR wird eine Eintragung im Gesellschaftsregister also zwingend erforderlich sein.

Als eingetragene Gesellschaft ist die eGbR allerdings zur Meldung ihrer wirtschaftlich Berechtigten zum Transparenzregister verpflichtet. Gegebenenfalls sind damit über das Transparenzregister Beteiligungsverhältnisse offenzulegen, die bisher nicht publik sind.

21 Beteiligung einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft

Personengesellschaften können nicht nur eine gewerbliche Tätigkeit ausüben, sondern vielfach sind auch rein vermögensverwaltende Personengesellschaften anzutreffen, so z.B. Vermietungs-GbRs. In diesem Fall erzielen die Gesellschafter aus der Beteiligung an dieser Vermietungs-GbR Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Mithin liegen Überschusseinkünfte vor. Dies hat auch zur Folge, dass Wertsteigerungen der Vermögenssubstanz – außerhalb der zehnjährigen „Spekulationsfrist“ – steuerlich nicht erfasst werden. Zu beachten ist jedoch, dass nach den gesetzlichen Vorgaben die Einkünfte insgesamt als gewerblich eingestuft werden, sofern eine Personengesellschaft auch eine (geringfügige) gewerbliche Tätigkeit ausübt oder an einer gewerblichen Mitunternehmerschaft beteiligt ist. Insbesondere beim zweitgenannten Fall war bisher fraglich, ob zu Gunsten der ansonsten nur vermögensverwaltenden Gesellschaft eine Bagatellgrenze zur Anwendung kommt.

Der BFH hat nun aber seine Rechtsprechung aus dem Jahr 2019 mit Entscheidung vom 5.9.2023 (Az. IV R 24/20) bestätigt, nach der in der Konstellation, dass eine vermögensverwaltende

Personengesellschaft eine Beteiligung an einer gewerblichen Personengesellschaft hält, dies dazu führt, dass bei der vermögensverwaltenden Personengesellschaft insgesamt gewerbliche Einkünfte vorliegen. Dies wird steuerrechtlich als „Aufwärtsabfärbung“ bezeichnet. Insoweit spielt die Höhe der Beteiligung an der gewerblichen Personengesellschaft und die Frage, in welcher Höhe aus dieser Beteiligung Erträge erzielt werden, keine Rolle. Das heißt es existiert insoweit keine Bagatellgrenze.

Die Einstufung der Tätigkeit der vermögensverwaltenden Personengesellschaft als gewerbliche Tätigkeit führt dazu, dass steuerliches Betriebsvermögen vorliegt. Dies bedeutet insbesondere, dass – anders als bei einer rein vermögensverwaltenden Gesellschaft – Wertsteigerungen in der Vermögenssubstanz steuerlich erfasst werden. Handelt es sich insoweit also z.B. um eine Vermietungsgesellschaft, so würde ein bei Veräußerung des Vermietungsobjektes erzielter Gewinn steuerlich erfasst.

Der BFH bestätigt aber auch, dass die Annahme gewerblicher Einkünfte nicht zur Folge hat, dass die an sich vermögensverwaltende Personengesellschaft der Gewerbesteuer unterliegt. Insofern ist vielmehr nach Ansicht des Gerichts eine einschränkende Auslegung angezeigt.

Hinweis:

Die FinVerw folgt dieser Aussage des BFH zur Gewerbesteuer bislang nicht. Ob an dieser Ansicht angesichts der nun bestätigten Rechtsprechung weiter festgehalten wird, bleibt abzuwarten.

Handlungsempfehlung:

Soll die Aufwärtsabfärbung vermieden werden, so darf die Beteiligung an der gewerblichen Personengesellschaft nicht von der vermögensverwaltend tätigen Gesellschaft gehalten werden. Gegebenenfalls kann die Beteiligung über eine beteiligungsidentische Schwester-Personengesellschaft gehalten werden.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

22 Antrag auf Günstigerprüfung muss rechtzeitig gestellt werden

Kapitaleinkünfte unterliegen grds. dem gesonderten Steuertarif von 25 % der Einnahmen. Auf Antrag kann eine Günstigerprüfung erfolgen, sodass die Kapitaleinkünfte dann in die reguläre Tarifbesteuerung einbezogen werden, sofern dies steuerlich günstiger ist. Dies ist regelmäßig dann gegeben, wenn insbesondere auf Grund geringer anderer Einkünfte oder gar Verluste der individuelle Steuersatz unter 25 % liegt. Auch eine Verrechnung positiver Kapitalerträge mit negativen übrigen Einkünften ist möglich, da die gesetzliche Verlustausgleichsbeschränkung für Kapitalerträge in diesem Fall nicht greift. Der Antrag auf Günstigerprüfung kann zeitlich unbefristet bis zum Eintritt der Festsetzungsverjährung gestellt werden.

Der BFH hatte nun über einen Fall zu entscheiden, in dem erst nach Eintritt der Festsetzungsverjährung auf Grund einer Gewinnmitteilung bezüglich einer Beteiligung Einkünfte berücksichtigt wurden. In Bezug auf diese Gewinnmitteilung erließ das Finanzamt zulässigerweise unter Durchbrechung der Festsetzungsverjährung einen Änderungsbescheid. Im Rahmen des hiergegen eingelegten Einspruchs beantragte der Stpfl. erstmals die Günstigerprüfung. Das Finanzamt lehnte diese aber ab, da insoweit keine die Bestandskraft durchbrechende Korrekturvorschrift vorliege.

Der BFH hat dieses Ergebnis mit Entscheidung vom 26.9.2023 (Az. VIII R 10/21) bestätigt. Wird wie im Streitfall ein Antrag auf Günstigerprüfung vom Stpfl. nach Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung auf Grund eines Änderungsbescheids gestellt und lässt sich hierdurch eine Steuererminderung erzielen, kann diese nur berücksichtigt werden, soweit die Bestandskraft der Steuerfestsetzung auf Grund einer Änderungsvorschrift zu Gunsten des Antragstellers durchbrochen werden kann.

Insoweit ist also zu differenzieren:

- Der BFH bestätigt, dass ein Antrag auf Günstigerprüfung ein rückwirkendes Ereignis darstellt, wenn durch einen Änderungsbescheid erstmals die tatbestandlichen Voraussetzungen für einen erfolgreichen Antrag auf Günstigerprüfung geschaffen werden.
- Andererseits ist dies eben auch dann nicht gegeben, wenn die Voraussetzungen für einen erfolgreichen Antrag auf Günstigerprüfung bereits im Erstbescheid oder einem vorangegangenen Änderungsbescheid vorgelegen haben und die Antragstellung auf Grund eingetretener Bestandskraft nicht mehr möglich ist. In der Praxis muss daher der Antrag auf Günstigerprüfung möglichst bereits in der Steuererklärung gestellt werden, wenn absehbar ist, dass dieser später sinnvoll werden kann.

Die Besonderheit des Falls lag darin, dass bereits im ersten ergangenen Bescheid ein Antrag auf Günstigerprüfung zu einer niedrigeren Steuer geführt hätte. Die hierin festgesetzte Steuer entfiel in voller Höhe auf Kapitaleinkünfte, die (nach Abzug des Sparerfreibetrags) dem gesonderten Tarif von 25 % unterworfen wurden. Die tarifliche Steuer auf die weiteren Einkünfte betrug 0 €. Auch der in der Folge ergangene Änderungsbescheid änderte nichts an dieser Steuerfestsetzung, sondern führte lediglich zu einer geänderten Zusammensetzung der Besteuerungsgrundlagen. Somit lagen die Voraussetzungen für eine erfolgreiche Ausübung des Wahlrechts bereits vor Eintritt der Bestandskraft der Steuerfestsetzung vor und nicht erstmals auf Grund des Änderungsbescheids.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ist eine vorausschauende Planung insbesondere dann notwendig, wenn Einkünfte erst später im Wege der Berücksichtigung von (geänderten) Feststellungsbescheiden in die Veranlagung einbezogen werden.

23 Dividendenzahlung der BioNTech SE an ADR-Inhaber in 2022

Die BioNTech SE hat in 2022 eine Dividende ausgeschüttet. In den Fällen, in denen die Anleger keine Aktien, sondern ADRs (American Depository Receipts) halten bzw. gehalten haben, wurden zu Recht zweimal Steuerabzugsbeträge (Kapitalertragsteuer, Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) einbehalten.

Die Finanzbehörde Hamburg weist mit Kurzinformation v. 17.4.2023 darauf hin, dass betroffene Stpfl. sich die zu viel einbehaltenen Steuerabzugsbeträge im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2022 erstatten lassen können. Dazu ist es erforderlich, dass sie sich von der inländischen Hinterlegungsstelle (Bank of New York (BNY) Mellon, Frankfurt am Main) eine Einzelsteuerbescheinigung ausstellen lassen.

Hinweis:

Die BioNTech SE hat auf ihrer Homepage ein Muster für den Antrag auf Erteilung der Einzelsteuerbescheinigung zum Herunterladen zur Verfügung gestellt.

Für Hauseigentümer

24 Grundsteuererlass wegen wesentlicher Ertragsminderung: Wahrung der Antragsfrist bis zum 31.3.2024

Ist der Ertrag eines bebauten Grundstücks um mindestens 50 % gemindert und hat der Grundstückseigentümer diese Minderung nicht zu vertreten, so kann bei der jeweiligen Gemeinde ein Antrag auf teilweisen Erlass der Grundsteuer gestellt werden. Der Erlassantrag für das Kalenderjahr 2023 ist **bis zum 31.3.2024 (Ausschlussfrist)** zu stellen. Insoweit sieht das Gesetz zwei Erlassstufen vor:

- Ist der Ertrag um mehr als 50 % gemindert, so wird die Grundsteuer i.H.v. 25 % erlassen und
- ist der Ertrag um 100 % gemindert, so wird die Grundsteuer i.H.v. 50 % erlassen.

Entscheidend ist, dass der Vermieter die Ertragsminderung nicht zu vertreten hat. Beispiele sind:

- trotz nachweislicher Vermietungsbemühungen steht das Objekt leer (i.d.R. müssen Vermietungsbemühungen über einschlägige Internetportale nachgewiesen werden);
- die Miete fällt (teilweise) wegen Zahlungsschwierigkeiten des Mieters aus.

Handlungsempfehlung:

Für den Einzelfall ist zu prüfen, ob der Vermieter die Minderung des Mietertrags zu vertreten hat und falls dies verneint werden kann, sollte ein Erlassantrag gestellt werden. Bei Leerstand eines Objektes muss der Vermieter regelmäßig die Vermietungsbemühungen nachweisen, so z.B. durch Dokumentation in Suchportalen geschalteter Immobilienanzeigen.

25 Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht bei Objekten mit mehr als 250 qm Wohnfläche

Nach der ständigen Rechtsprechung, der auch die FinVerw folgt, kann bei einer auf Dauer angelegten Wohnungsvermietung grundsätzlich von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen werden. Von Bedeutung ist dies dann, wenn z.B. wegen Instandhaltungs- oder Finanzierungskosten oder auch auf Grund der Abschreibung zeitweise bzw. gerade in den ersten Jahren nach Erwerb der Immobilie die Werbungskosten die Einnahmen übersteigen, also Verluste entstehen, die dann steuerlich geltend gemacht werden. Besteht eine Einkünfteerzielungsabsicht (bzw. wird diese grundsätzlich angenommen), so können diese temporären Verluste bei der Einkommensteuer geltend gemacht und mit positiven Einkünften aus anderen Quellen verrechnet werden.

Für bestimmte Fallgruppen macht die Rechtsprechung jedoch Ausnahmen von der grundsätzlichen Annahme einer Einkünfteerzielungsabsicht bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung, die es erfordern, für den Einzelfall die Einkünfteerzielungsabsicht durch eine Totaleinkünfteprognose glaubhaft zu machen. Dazu gehören besonders aufwendig gestaltete Wohnungen. Der BFH hat dies nun mit Entscheidung vom 20.6.2023 (Az. IX R 17/21) dahingehend konkretisiert, dass zu diesen Wohnungen stets solche mit einer Grundfläche von mehr 250 qm gehören. In einem solchen Fall ist also – wenn Verluste erzielt werden – eine Totaleinkünfteprognose aufzustellen. In dieser muss der Stpfl. für den Zeitraum von 30 Jahren die voraussichtlichen Einnahmen den voraussichtlichen Ausgaben gegenüberstellen und darlegen, dass über diesen Gesamtzeitraum die Gesamteinnahmen die Gesamtausgaben übersteigen.

Im Streitfall vermieteten die Eltern (Stpfl.) drei Einfamilienhäuser mit Wohnflächen zwischen 290,50 qm und 331 qm jeweils an ihre drei Kinder und deren Ehegatten. Infolge der Fremdfinanzierung der Anschaffungskosten für die Objekte entstand ein Werbungskostenüberschuss, um dessen Anerkennung gestritten wurde.

Handlungsempfehlung:

In solchen Fällen ist also eine Totaleinkünfteprognose für einen Zeitraum von 30 Jahren aufzustellen. Dabei sind dann auch Mietsteigerungen, ggf. absehbar sinkende Finanzierungsaufwendungen auf Grund auslaufender Fremdfinanzierung und regelmäßig anfallende Instandhaltungen zu berücksichtigen. Einschränkend hat der BFH aber darauf hingewiesen, dass Mietsteigerungen nur berücksichtigt werden können, wenn sie im Streitjahr objektiv vorhersehbar sind oder (z.B. bei Staffelmietverträgen) bereits feststehen.

26 Erhaltungsrücklage bei Eigentumswohnung in einem steuerlichen Betriebsvermögen

Wird eine Eigentumswohnung in einem steuerlichen Betriebsvermögen gehalten, so ist der auf diese entfallende Anteil an der Erhaltungsrücklage (frühere Bezeichnung: Instandhaltungsrücklage) als Forderung zu aktivieren. Insoweit besteht ein Anspruch auf Bezahlung von künftigen Aufwendungen. Die Aktivierung der Forderung erfolgt zum einen beim Erwerb der Eigentumswohnung, wenn in diesem Zuge an den Veräußerer der Eigentumswohnung eine Zahlung für die Übernahme der anteiligen Erhaltungsrücklage geleistet wird und ebenso bei den regelmäßig monatlichen Zahlungen zur Rücklage. Entsprechend der vom Verwalter dokumentierten Verwendung der Rücklage ist die beim Eigentümer der Eigentumswohnung aktivierte Forderung dann jährlich fortzuschreiben.

Hinweis:

Diese Grundsätze hat das FG Köln in seiner Entscheidung vom 21.6.2023 (Az. 2 K 158/20) herausgestellt. Die Stpfl. beehrte eine gewinnmindernde Auflösung der aktivierten Beträge und begründete dies damit, dass nach neuerer Rechtsprechung eine Minderung der Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer um die vom Voreigentümer geleisteten Beiträge in die Erhaltungsrücklage verneint wird. Gegen diese Entscheidung des FG Köln ist nun allerdings unter dem Az. IV R 19/23 beim BFH die Revision anhängig, so dass die Rechtsfrage noch offen ist.

27 Fremdwährungsverlust bei Endtauschzahlung im Rahmen eines Zins-Währungs-Swaps bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

In der Vergangenheit wurden Immobilien nicht selten durch Kredite in ausländischer Währung finanziert, um von einem in dieser Währung niedrigeren Zinsniveau profitieren zu können. Nicht selten handelte es sich um CHF-Verbindlichkeiten. Über einen solchen Fall hatte nun der BFH zu entscheiden. Im Urteilsfall hatte eine vermögensverwaltende GmbH & Co. KG bei der Finanzierung eines Immobilienobjektes das Darlehen mit einem Zins-Währungs-Swap kombiniert und damit im Ergebnis erreicht, dass die günstigeren Zinskonditionen des Schweizer Kapitalmarktes genutzt werden konnten. Bei Beendigung des Zins-Währungs-Swaps ergab sich allerdings auf Grund der nachteiligen Änderung des Umtauschkurses ein Verlust.

Fraglich war nun, ob dieser Verlust steuerlich geltend gemacht werden konnte. Dies hat der BFH mit Entscheidung vom 20.6.2023 (Az. IX R 15/21) verneint. Die Veranlassung des aufgenommenen Darlehens durch die Erzielung der Vermietungseinkünfte war nicht strittig. Daher sind laufende Zahlungen im Rahmen eines Zins-Währungs-Swaps als Werbungskosten (Schuldzinsen) bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, soweit sie auf den Unterschiedsbetrag zwischen den getauschten Zinssätzen entfallen und damit das Zinsänderungsrisiko absichern.

Dagegen sind Zahlungen, mit denen in der Folge eines Zins-Währungs-Swaps eingetretene Kursverluste im Rahmen der vereinbarten Endtauschzahlung ausgeglichen werden, soweit sie auf den valutierten Darlehens- und damit den Tilgungsbetrag der abgesicherten Verbindlichkeit entfallen, nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abziehbar. Denn die Zahlung in der Folge des Fremdwährungsverlusts ist insoweit nicht durch die Vermietung und Verpachtung veranlasst. Die Mehraufwendungen infolge des Kursverlusts sind keine Schuldzinsen. Der Mehraufwand fällt wie die Tilgung in die nicht steuerbare Vermögenssphäre.

Hinweis:

Dies bestätigt, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung sorgfältig die Vermögensebene zu trennen ist.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

28 Bundesamt für Justiz verlängert die Offenlegungsfrist für Jahresabschlüsse 2022

In Abstimmung mit dem Bundesministerium der Justiz hat das Bundesamt für Justiz beschlossen, die Offenlegungsfrist für Jahresabschlüsse mit dem Bilanzstichtag 31.12.2022 de facto zu verlängern, da vor dem 2.4.2024 kein Ordnungsgeldverfahren nach § 335 HGB eingeleitet werden soll. Dies ist vor dem Hintergrund zu sehen, dass ganz allgemein zu den grundlegenden Pflichten von Kaufleuten und Handelsgesellschaften die Erstellung eines Jahresabschlusses gehört, der insbes. von GmbHs und GmbH & Co. KGs auch elektronisch offenzulegen, d.h. zu veröffentlichen (oder zumindest zu hinterlegen) ist. Konkret sind Rechnungslegungsunterlagen für Geschäftsjahre mit einem Beginn vor dem 1.1.2022 elektronisch beim Betreiber des Bundesanzeigers einzureichen bzw. mit einem Beginn nach dem 31.12.2021 bei der das Unternehmensregister führenden Stelle offenzulegen oder unter gewissen Voraussetzungen auch nur zu hinterlegen. Geschieht dies nicht rechtzeitig oder nicht

vollständig, führt das Bundesamt für Justiz ein Ordnungsgeldverfahren durch; dabei beträgt die Einreichungsfrist höchstens ein Jahr. Aktuell hat das Bundesamt für Justiz wörtlich formuliert, dass es „gegen Unternehmen, deren gesetzliche Frist zur Offenlegung von Rechnungslegungsunterlagen für das Geschäftsjahr mit dem Bilanzstichtag 31. Dezember 2022 am 31. Dezember 2023 endet, vor dem 2. April 2024 kein Ordnungsgeldverfahren nach § 335 des Handelsgesetzbuchs einleiten“ wird.

Sogenannte Kleinstgesellschaften können dabei wählen, ob sie die Offenlegungspflicht durch Veröffentlichung des Jahresabschlusses oder durch Hinterlegung der Bilanz erfüllen. Werden bestimmte erforderliche Angaben unter der Bilanz gemacht, brauchen Kleinstgesellschaften dann auch nur ihre Bilanz offenzulegen. Demgegenüber müssen kleine GmbH i.d.R. Bilanz und Anhang (nicht aber eine Gewinn- und Verlustrechnung) offenlegen. Mittelgroße GmbH müssen – ebenso wie große GmbH – grundsätzlich alle in § 325 HGB genannten Unterlagen veröffentlichen, können jedoch hinsichtlich des Inhalts der Unterlagen von der Erleichterung des § 327 HGB Gebrauch machen.

Hinweis:

Für die aktuelle Geschäftsjahre betreffende elektronische Übermittlung an die das Unternehmensregister führende Stelle (aktuell: die Bundesanzeiger Verlag GmbH) ist die Publikationsplattform „www.publikationsplattform.de“ zu nutzen. Diese Übermittlung bedarf der vorherigen elektronischen Identifikation des Übermittlers. Weiterführende Merkblätter, z.B. für Unternehmensgründer, finden sich auf der Internetseite www.bundesjustizamt.de.

29 Ertragsteuerliche Erfassung von Ausschüttungen in der Organschaft bei wechselseitiger Beteiligung

Die sog. körperschaftsteuerliche Organschaft ist als steuerliches Gestaltungsinstrument weit verbreitet. Sie bietet neben anderen Vorteilen insbesondere die Möglichkeit, Verluste der Organgesellschaft (einer Kapitalgesellschaft) mit steuerlicher Wirkung beim Organträger (einer Kapital- oder Personengesellschaft) geltend zu machen (also Gewinne und Verluste innerhalb eines Konzerns – zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft – zu verrechnen). Zivilrechtlich selbständige Gesellschaften/Einheiten können insoweit faktisch wie ein einheitliches Unternehmen behandelt werden. Dazu setzt die Organschaft für ihre Anerkennung aber neben dem Abschluss und der tatsächlichen Durchführung eines Gewinnabführungsvertrags (GAV) die sog. finanzielle Eingliederung voraus, die beim Organträger die Mehrheit der Stimmrechte an den Anteilen an der Organgesellschaft erfordert.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des FG Köln vom 15.6.2023 (Az. 10 K 1196/17) zur Frage einer Organschaft mit Rückbeteiligung der Organgesellschaft an der Organträgerkapitalgesellschaft zu sehen. Im konkreten Streitfall hatte – sehr verkürzt dargestellt – eine Mutter-GmbH geklagt, die zu 100 % an einer Tochtergesellschaft beteiligt war und mit dieser auch einen Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen hatte; es lag eine ertragsteuerliche Organschaft vor. Die Besonderheit des Falls lag nun darin, dass die Tochter-GmbH bei außerplanmäßigem Ausscheiden von Gesellschaftern der Mutter-GmbH die Gesellschaftsanteile der ausscheidenden Gesellschafter an der Mutter-GmbH mit dem Ziel erworben hatte, diese Geschäftsanteile später wieder an neu eintretende Gesellschafter der Mutter-GmbH zu veräußern.

Das insoweit begründete (wechselseitige) Beteiligungsverhältnis bestand auch im Zeitpunkt der jeweiligen Beschlüsse über die Gewinnausschüttung für das Geschäftsjahr 2013 bzw. für das Geschäftsjahr 2014; zu diesen Zeitpunkten war die Tochter-GmbH zu 0,713 % bzw. 3,5 % an der Stpfl. beteiligt. Die Mutter-GmbH nahm also in den Streitjahren 2014 und 2015 Gewinnausschüttungen an die Tochter-GmbH vor, die bei dieser (da Streubesitz i.S.d. § 8b Abs. 4 KStG vorlag) den Gewinn erhöhten. Dieser wurde auf Grund des Gewinnabführungsvertrags bei der Mutter-GmbH der Besteuerung mit Körperschaft- und Gewerbesteuer unterworfen (umfasste also auch die Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung der Tochter an der Mutter). Eine Steuerbefreiung für die Gewinnausschüttung kam nach Auffassung des Finanzamts nicht zur Anwendung, da auf Grund der Beteiligungsquote von unter 10 % Streubesitz i.S.d. § 8b Abs. 4 KStG vorlag. Dagegen hatte die Mutter u.a. mit der Begründung geklagt, dass nach dieser Auffassung der entsprechende Gewinn – bei dem gleichen Steuersubjekt – sowohl im Jahr der Gewinnerzielung als auch im Jahr der

Gewinnverwendung der Besteuerung unterworfen werden würde und sich insoweit eine Doppel- oder Mehrfachbelastung ergäbe.

Das FG Köln hat die Klage als unbegründet abgelehnt und in seiner Begründung u.a. auf folgende Aspekte abgestellt:

- Gemäß § 8b Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 1 KStG sind Bezüge i.S.d. Abs. 1 der Vorschrift abweichend von Abs. 1 Satz 1 bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Kalenderjahres unmittelbar weniger als 10 % des Grund- oder Stammkapitals betragen hat.
- Bei Organschaften ist jedoch zu beachten, dass der Gewinn der Organgesellschaft selbständig und ungeschmälert um darin enthaltene Bezüge nach § 8b Abs. 1 KStG zu ermitteln und sodann dem Organträger nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG zuzurechnen ist (sog. Bruttozurechnung). Erst auf der Ebene des Organträgers ist dann § 8b KStG bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Für die Anwendung der Beteiligungsgrenze i.S.d. § 8b Abs. 4 KStG werden hierbei Beteiligungen der Organgesellschaft und Beteiligungen des Organträgers getrennt betrachtet.
- Vorliegend handelte es bei den Ausschüttungen der Mutter-GmbH (Organträgerin) an die Tochter-GmbH (Organgesellschaft) um Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 Satz 1 KStG. Diese Bezüge waren gem. § 8b Abs. 4 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organträgerin in voller Höhe zu berücksichtigen, da die Organgesellschaft zu Beginn des jeweiligen Streitjahres zu weniger als 10 % beteiligt war.
- Eine Verpflichtung zur Freistellung von Beteiligungserträgen aus sog. Streubesitz wie im Streitfall ergibt sich bei einer wechselseitigen Beteiligung der Organgesellschaften weder aus dem Gesetz noch aus der Rechtsprechung des BFH.
- Und bei einer typisierend angelegten Vorschrift wie der des § 8b Abs. 4 KStG sei es hinzunehmen, dass es im Einzelfall zu überschießenden Wirkungen kommen kann.

Handlungsempfehlung:

Aus gestalterischer Sicht sollten zur Vermeidung einer solchen Mehrfachbelastung keine wechselseitigen Beteiligungen eingegangen werden. Soweit diese bestehen und nicht entflochten werden sollen oder können, wäre entweder an eine Aufstockung auf mindestens 10 % zu denken oder aber zu prüfen, ob ggf. inkongruente Ausschüttungen in Betracht kommen könnten, die die Tochter ausschließen würden (insoweit wäre fachliche Begleitung unverzichtbar).

30 Höhe nachträglicher Anschaffungskosten bei in der Krise stehen gelassenen Darlehen nach § 17 Abs. 2a Satz 3 Nr. 2 EStG

§ 17 EStG regelt, dass auch der Gewinn bzw. Verlust aus der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb gehört, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Bei der Ermittlung des Gewinns bzw. Verlusts kommt insbesondere der Höhe der Anschaffungskosten und etwaiger nachträglicher Anschaffungskosten eine entscheidende Bedeutung zu.

Hier setzt § 17 Abs. 2a EStG an, der normspezifisch die Anschaffungskosten einschließlich der nachträglichen Anschaffungskosten von Anteilen i.S.v. § 17 EStG definiert. Diese Regelung betrifft insbesondere die steuerlichen Folgen bei einem Ausfall von Gesellschafterdarlehen bzw. bei einem Verzicht i.H.d. wertlosen Teils einer Gesellschafterforderung (Bürgschaftsregressforderungen u.Ä.).

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 18.7.2023 (Az. IX R 21/21) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat, dass

- ein in der Krise stehen gelassenes Darlehen im Anwendungsbereich des § 17 Abs. 2a EStG mit dem zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden Teilwert zu bewerten ist, und
- der bei § 17 EStG nicht abziehbare Verlust aus dem Ausfall eines stehen gelassenen Gesellschafterdarlehens nicht bei § 20 EStG berücksichtigt wird, wenn der Darlehensverlust vor dem 31.12.2008 eingetreten ist.

Für den konkreten Streitfall hat der BFH ausgeführt, dass nach seiner früheren Rechtsprechung als nachträgliche Anschaffungskosten unter anderem vor der Krise durch einen Gesellschafter gewährte und in der Krise der Gesellschaft stehen gelassene Darlehen mit ihrem im Zeitpunkt des Eintritts der Krise beizulegenden Wert zu berücksichtigen waren. Mit der Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts sei allerdings die gesetzliche Grundlage für diese bisherige Rechtsprechung zur Berücksichtigung eigenkapitalersetzender Finanzierungshilfen i.R.d. § 17 EStG entfallen. In der Folge habe der Gesetzgeber mit dem eingeführten § 17 Abs. 2a EStG erstmals eine gesetzliche Grundlage für die im Rahmen der Einkünfteermittlung des § 17 EStG zu berücksichtigenden Anschaffungskosten (zu denen auch die nachträglichen Anschaffungskosten zählen sollen) geschaffen.

§ 17 Abs. 2a EStG enthalte aber keine Regelung zur Bewertung der nachträglichen Anschaffungskosten. Der Wille des Gesetzgebers spreche jedoch für eine Anwendung der Grundsätze zur Bewertung nachträglicher Anschaffungskosten entsprechend der früheren Rechtsprechung. Auch bestehe eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung bei stehen gelassenen Darlehen nur in Höhe ihres werthaltigen Teils bei Eintritt in die Krise, wenn ein fremder Dritter das Darlehen zurückgefordert hätte. Damit sei im Streitfall das vom Gesellschafter seiner GmbH gewährte und nicht zurückgeforderte Darlehen mit dem zum Zeitpunkt des Eintritts der Krise bestehenden Teilwert (vorliegend also mit 0 €) zu bewerten.

Hinweis:

Diese Entscheidung liegt auf der Linie der FinVerw, die auch nach der Einfügung des § 17 Abs. 2a EStG zur Bestimmung der Höhe der nachträglichen Anschaffungskosten an den im BMF-Schreiben vom 21.10.2010 differenzierten vier Fallgruppen zur Rechtslage vor der Änderung der Rechtsprechung festhält, wonach nur bei Krisen- und Finanzplandarlehen sowie bei krisenbestimmten Darlehen nachträgliche Anschaffungskosten in Höhe des Nennwerts berücksichtigt werden können, nicht jedoch bei Darlehensverlusten. Der bis zum Eintritt der Krise eingetretene Wertverlust bei Darlehen, also der Darlehensausfall in Höhe des nicht werthaltigen Teils, fällt somit in die privaten Vermögenssphäre und wird nicht von § 17 EStG erfasst. Eine Berücksichtigung kommt jedoch bei den Einkünften aus Kapitalvermögen in Betracht, sofern die Darlehensgewährung nach Einführung der Abgeltungsteuer am 1.1.2009 erfolgte.

31 Voraussetzungen einer mittelbaren verdeckten Gewinnausschüttung

Mit Beschluss v. 5.9.2023 (Az. VIII 2/20) hat der BFH zu den Voraussetzungen verdeckter Gewinnausschüttungen (vGA) in Fortführung seiner Rechtsprechung bestätigt, dass eine vGA auch ohne Zufluss beim Gesellschafter anzunehmen sein kann, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter den Vorteil mittelbar in der Weise zuwendet, dass eine dem Gesellschafter nahestehende Person aus der Vermögensverlagerung Nutzen zieht. Daran fehle es, wenn die Kapitalgesellschaft für den der nahestehenden Person gewährten Vermögensvorteil eine angemessene Gegenleistung erhalte.

Im konkreten Streitfall war – sehr verkürzt dargestellt – umstritten, wie eine Entschädigungszahlung wegen der Aufhebung eines Nutzungsvertrags steuerlich zu würdigen war. Die FinVerw ging insoweit vom Vorliegen einer vGA aus, die Vorinstanz (das Schleswig-Holsteinische FG) hingegen vom Vorliegen sonstiger Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG.

Der BFH hat die Auffassung der Vorinstanz bestätigt, da im Streitfall die Leistung an den Stpfl. (den Empfänger der Entschädigungszahlung) nicht von der GmbH geleistet worden war, an der der Stpfl. beteiligt war. Und eine vGA i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG liege nach ständiger Rechtsprechung des BFH nur dann vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter (oder einer diesem nahestehenden Person) außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat.

Im Streitfall habe es hinsichtlich des Übergangs der Nutzungsrechte grundsätzlich an der für die Annahme einer vGA erforderlichen Vermögensverlagerung zwischen der leistenden GmbH einerseits und dem Stpfl. als auf Grund seiner Beteiligung nahestehenden Person andererseits gefehlt. Zudem habe es auch schon am Vorliegen einer Vermögensminderung bei der GmbH gefehlt, da mit dieser ein Kaufpreis hinsichtlich des Übergangs der Nutzungsrechte vereinbart worden war.

Hinweis:

Dieser Beschluss liegt auf der Linie der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung, nach der eine vGA eben auch dann vorliegen kann, wenn ein Vermögensvorteil nicht dem Gesellschafter, sondern einer ihm nahestehenden Person zugewendet wird. Das ‚Nahestehen‘ in diesem Sinne kann familienrechtlicher, gesellschaftsrechtlicher, schuldrechtlicher oder auch rein tatsächlicher Art sein. Die Zuwendung eines Vermögensvorteils an eine nahestehende Person ist nach der neueren BFH-Rechtsprechung dabei unabhängig von der Frage als vGA zu beurteilen, ob auch der Gesellschafter selbst ein vermögenswertes Interesse an dieser Zuwendung hat. Sind andere Ursachen für die Zuwendung als das Nahestehen des Empfängers zu einem Gesellschafter auszuschließen, dann soll der Beweis des ersten Anscheins dafür sprechen, dass die nahestehende Person den Vorteil ohne ihre Beziehung zum Gesellschafter nicht erhalten hätte. Liegen diese Voraussetzungen vor, dann ist die Zuwendung zu Lasten der GmbH so zu beurteilen, als hätte der Gesellschafter den Vorteil erhalten und diesen an die nahestehende Person weitergegeben.

32 Voraussetzungen der Haftung eines GmbH-Geschäftsführers für Biersteuer

Nach § 69 AO haften GmbH-Geschäftsführer u.a. für Schulden der GmbH, soweit Ansprüche aus dem Steuerschuldverhältnis infolge vorsätzlicher oder grob fahrlässiger Verletzung der ihnen auferlegten Pflichten nicht oder nicht rechtzeitig festgesetzt oder erfüllt werden. Insofern muss gerade den Verpflichtungen zur Erklärung und zur Zahlung von Lohn- und Umsatzsteuern höchste Priorität beigemessen werden, allerdings sollten auch andere Steuerarten nicht vernachlässigt werden.

So hat der BFH mit Urteil v. 29.8.2023 (Az. VII R 47/20) zur Haftung für Biersteuer entschieden, dass

- die Entnahme von Bier aus einem Steuerlager mit der Folge der Entstehung der Biersteuer für sich betrachtet noch keine objektive Pflichtverletzung darstellt, auf die eine Haftungsanspruchnahme des Geschäftsführers einer (Bier-Produktions-)GmbH nach § 69 Satz 1 AO gestützt werden könne,
- der Geschäftsführer jedoch dafür zu sorgen habe, dass die Biersteuer bei Fälligkeit aus den von ihm verwalteten Mitteln entrichtet wird,
- und in der Entnahme dann aber ein Verstoß gegen die Mittelvorsorgepflicht vorliege, wenn schon bei der Entnahme des Bieres aus dem Steuerlager für den Geschäftsführer klar erkennbar sei, dass im Zeitpunkt der Fälligkeit der Biersteuer keine Mittel für deren Begleichung vorhanden sein werden.

Anlässlich des konkreten Streitfalls hat der BFH folgende Feststellungen getroffen, die über den Einzelfall (die Biersteuer) hinaus Gültigkeit haben:

- Geschäftsführer einer GmbH (§ 35 Abs. 1 Satz 1 GmbHG) gehören unstreitig zu dem von der Haftungsnorm des § 69 AO erfassten Personenkreis.
- Ein gesetzlicher Vertreter kann sich auch schon vor Fälligkeit einer Steuer der Verletzung seiner Pflicht zur Bereithaltung von Mitteln schuldig machen, weil von ihm zu verlangen ist, dass er vorausschauend plant und insbesondere in der Krise finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereithält (sog. Mittelvorsorgepflicht). So kann der Geschäftsführer einer GmbH seine ihm gegenüber dem Steuergläubiger obliegenden Pflichten z.B. schon dann verletzen, wenn er sich durch Vorwegbefriedigung anderer Gläubiger oder in sonstiger Weise schuldhaft außer Stande setzt, künftig fällig werdende Steuerschulden, deren Entstehung ihm bekannt ist, zu tilgen.

Für Fälle wie den Streitfall hat der BFH aber eine Pflichtverletzung verneint, u.a. weil es der unternehmerischen Freiheit des Stpfl. widersprochen hätte, wenn er wegen bestehender finanzieller Schwierigkeiten gezwungen gewesen wäre, von der Entnahme von Bier aus dem Steuerlager abzusehen, um die Steuerentstehung gem. § 14 Abs. 1 BierStG zu verhindern. Solange – so der BFH – noch ungewiss sei, ob bei Fälligkeit der Steuer Mittel zur Steuerzahlung zur Verfügung stehen werden, etwa weil noch Verkäufe durchgeführt werden oder Verhandlungen mit einer kreditgebenden Bank laufen, könne eine Pflichtverletzung nicht schon bei Entnahme von verbrauchsteuerpflichtigen Waren aus dem Steuerlager angenommen werden.

Hinweis:

Diese Entscheidung ist für GmbH-Geschäftsführer von besonderer Relevanz, da der BFH sowohl die Mittelvorsorgepflicht als auch die Mittelverwendungspflicht thematisiert hat. Danach hat der Geschäftsführer

insbesondere in der Krise zum einen finanzielle Mittel zur Entrichtung der geschuldeten Steuern bereitzuhalten. Zum anderen hat der Schuldner, wenn er nicht alle Schulden tilgen kann, nach ständiger Rechtsprechung zumindest für eine möglichst gleichmäßige Befriedigung sämtlicher Gläubiger zu sorgen. Der Steuergläubiger ist dabei im Vergleich zu anderen Gläubigern dann nicht benachteiligt, wenn – wie im Streitfall – überhaupt keine Zahlungen mehr geleistet wurden bzw. werden.

Auslandspauschalen 2024 sowie ESG und CSR in Unternehmen

33 Bedeutung des Themas Nachhaltigkeit

Nachhaltigkeit gewinnt für die Unternehmensführung an Bedeutung, denn Nachhaltigkeitsstrategien sind zunehmend zu einem wesentlichen Faktor für einen dauerhaften Unternehmenserfolg geworden. Dabei wird der Begriff „Nachhaltigkeit“ im Sinne von ESG (Environmental, Social and Governance – Umwelt, Soziales und Unternehmensführung) verstanden. Dies betrifft auch kleine und mittlere Unternehmen. In dieser Beilage greifen wir hierzu wichtige Themenbereiche auf:

- Nachhaltigkeit und Steuern,
- das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz,
- Nachhaltigkeit und Personalmanagement,
- Berücksichtigung von ESG-Risiken bei der Kreditvergabe durch Banken,
- kunden- und produktbezogene Berichtspflichten,
- Nachhaltigkeitsberichterstattung: Die Anforderungen an die Nachhaltigkeitsberichterstattung von Unternehmen ändern sich tiefgreifend. Dies ergibt sich aus der neuen EU-Richtlinie zur Unternehmens-Nachhaltigkeitsberichterstattung (Corporate Sustainability Reporting Directive, CSRD).

Hinweis:

Vielfach wird sich zeigen, dass kleine und mittlere Unternehmen von bestehenden gesetzlichen Vorgaben (noch) nicht betroffen sind. In der Praxis darf allerdings die Bedeutung des Themas Nachhaltigkeit in der **öffentlichen Wirkung für das Unternehmen**, z.B. auch gegenüber (potenziellen) Kunden und Mitarbeitern, nicht unterschätzt werden.

34 Nachhaltigkeit und Steuern

Im aktuellen Besteuerungssystem werden Nachhaltigkeitsaspekte nur punktuell einbezogen. Zu nennen sind z.B.:

- steuerliche Förderung von Elektrofahrzeugen, z.B. bei der Gestellung eines Firmenwagens bzw. bei steuerlicher Erfassung der Entnahme für die Privatnutzung von betrieblichen Fahrzeugen,
- Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau unter der Bedingung, dass bestimmte Effizienzvorgaben eingehalten werden,
- Sonderabschreibung für Elektronutzfahrzeuge und elektrisch betriebene Lastenfahräder,
- Steuerfreistellung/Begünstigung von Arbeitgeberzuschüssen zum Job-Ticket oder zur (Elektro-)Fahrradgestellung,
- Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden,
- Steuerbefreiung der Erträge bestimmter Photovoltaikanlagen,
- Nullsteuersatz bei der Umsatzsteuer für die Lieferung/Montage bestimmter Photovoltaikanlagen,
- Energiesteuerentlastungen, z.B. für den öffentlichen Personennahverkehr.

Daneben ist auf folgende vorgesehene Punkte hinzuweisen:

- Die im Rahmen des aktuell aber noch nicht beschlossenen Wachstumschancengesetzes vorgesehene **Klimaschutz-Investitionsprämie** ist daran geknüpft, dass die Investition in einem Einsparkonzept enthalten ist, welches nach § 2 Abs. 2 KlimainvPG-RegE mit Hilfe eines zugelassenen Energieberaters erstellt wurde und die wesentlichen Anforderungen an ein Energieaudit nach DIN EN 16247-1 erfüllt und dazu dient, dass der Anspruchsberechtigte hiermit im Rahmen seiner betrieblichen Tätigkeit die Energieeffizienz verbessert und damit geltende Unionsnormen übertrifft oder bereits angenommene, aber noch nicht in Kraft getretenen Unionsnormen erfüllt.
- Mit Wirkung ab dem 1.1.2025 soll eine **Plastikabgabe** eingeführt werden. Aktuell wird die EU-Plastikabgabe aus dem allgemeinen Bundeshaushalt getragen. Die Ausgestaltung ist noch offen, jedoch ist zu erwarten, dass die Hersteller diese Abgabe abführen müssen.
- Ebenso soll mit Wirkung ab 2025 ein **Einwegkunststoff-Fondsgesetz** eingeführt werden. Danach sollen Hersteller von Einwegplastikprodukten an den Kosten der Müllbeseitigung in Parks und Straßen und Maßnahmen der Sensibilisierung beteiligt werden, indem sie einen jährlichen Betrag in einen zentralen Fonds einzahlen. Zu den betroffenen Produkten zählen u.a. To-go-Behälter und Getränkebecher, aber auch Feuchttücher, Luftballons sowie Tabakfilterprodukte.

Hinweis:

Die steuerlichen Vergünstigungen sind für den konkreten Fall sehr weitreichend. Daher sollte die Inanspruchnahme dieser Möglichkeiten geprüft werden.

35 Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz

Das Lieferkettensorgfaltspflichtengesetz (LkSG) verpflichtet einen bestimmten Kreis von Unternehmen, ein Risikomanagementsystem zur Vermeidung oder Minimierung von menschenrechts- und bestimmten umweltbezogenen Risiken in der Lieferkette einzurichten. Dabei erstrecken sich die Sorgfaltspflichten des LkSG auf den eigenen Geschäftsbereich und auf die unmittelbaren Zulieferer (upstream) und nur in Ausnahmefällen – bei substantzierter Kenntnis – auf mittelbare Zulieferer. Nicht erfasst werden nachgelagerte Kundenbeziehungen.

Abzugrenzen ist der persönliche Anwendungsbereich und daneben aber auch die Bedeutung für kleine und mittlere Unternehmen (KMU). Die Vorschriften des LkSG sind – unabhängig von der Rechtsform – auf Unternehmen anzuwenden, die ihre Hauptverwaltung, ihre Hauptniederlassung, ihren Verwaltungssitz oder ihren satzungsmäßigen Sitz in Deutschland haben und zugleich i.d.R. mindestens 3 000 Arbeitnehmer im Inland beschäftigen. Mit dem 1.1.2024 ist der Anwendungsbereich durch Absenkung des Schwellenwerts dann auf **1 000 Arbeitnehmer** deutlich ausgedehnt worden.

Hinweis:

Vorgesehen ist ein einheitliches Lieferkettengesetz auf EU-Ebene. Insoweit ist am 14.12.2023 eine vorläufige politische Einigung für die Richtlinie zwischen der EU-Ratspräsidentschaft und dem europäischen Parlament erreicht worden. Nach dem Entwurf der Richtlinie sollen insbesondere Unternehmen ab 500 Arbeitnehmern und 150 Mio. € weltweitem jährlichen Nettoumsatz und Unternehmen ab 250 Arbeitnehmern mit einem Jahresumsatz von mindestens 40 Mio. € erfasst werden, wenn sie mindestens 20 Mio. € ihres Umsatzes in einem Risikosektor tätigen. Zu Risikosektoren zählen etwa Textil-, Land- und Forstwirtschaft, Fischerei, Lebensmittel, Chemie, Gewinnung mineralischer Ressourcen (z.B. Rohöl, Erdgas, Kohle, Metalle und Erze).

KMU sind damit i.d.R. nicht unmittelbar von dem LkSG betroffen, jedoch durchaus mittelbar als Glied in der Lieferkette ihrer größeren Kunden oder deren Zulieferer. In diesen Fällen wird von Zulieferern nicht selten erwartet, dass diese ihre Compliance mit dem LkSG bestätigen.

Von dem LkSG betroffene Unternehmen müssen insbesondere ein angemessenes und wirksames **Risikomanagement** einrichten, das in alle maßgeblichen Geschäftsabläufe durch entsprechende Maßnahmen zu verankern ist. Das Risikomanagement soll dazu beitragen, menschenrechtliche und umweltbezogene Risiken wie auch diesbezügliche Verletzungen zu erkennen, zu vermeiden oder zu minimieren.

Insbesondere sind in einem ersten Schritt der Risikoanalyse die menschenrechts- und umweltbezogenen Risiken zu identifizieren. Damit kann sich das Unternehmen einen Überblick über die eigenen Beschaffungsprozesse sowie über die Struktur und Akteure bei unmittelbaren Zulieferern wie auch über wichtige, von der unternehmerischen Geschäftstätigkeit betroffene Personengruppen verschaffen.

Hinweis:

Die Chancen aus diesem Prozessschritt sollten im Unternehmen genutzt werden, um aufgedeckte bedeutsame Risiken abzustellen. Zu beachten ist insbesondere, dass abgesehen von den gesetzlichen Verpflichtungen nach dem LkSG der Imageschaden für das Unternehmen sehr groß sein kann, wenn mögliche Verstöße in der Öffentlichkeit publik werden.

Das LkSG beschreibt vier **Präventionsmaßnahmen** im eigenen Geschäftsbetrieb. Dazu zählen:

- Umsetzung der Menschenrechtsstrategie in den relevanten Geschäftsabläufen durch Entwicklung von internen und externen Verhaltensvorschriften und/oder -richtlinien für einzelne Geschäftsfelder und -abläufe.
- Etablierung geeigneter Beschaffungsstrategien und Einkaufspraktiken zur Verhinderung oder Minimierung festgestellter Risiken, da dem Einkauf eine entscheidende Rolle zur Vermeidung und Minimierung menschenrechtlicher und umweltbezogener Risiken zukommt.
- Durchführung von Schulungen in den relevanten Geschäftsbereichen, die dazu beitragen, dass die Mitarbeitenden die Menschenrechtsstrategie, Verhaltenskodizes und Richtlinien kennen, verstehen und richtig umsetzen.
- Durchführung risikobasierter Kontrollmaßnahmen zur Überprüfung der Einhaltung der festgelegten Menschenrechtsstrategie im eigenen Geschäftsbereich.

Hinweis:

Diese Anregungen können auch nicht unmittelbar vom Gesetz betroffene Unternehmen nutzen, um das Unternehmen im Hinblick auf menschenrechts- und bestimmte umweltbezogene Risiken verantwortungsvoll aufzustellen.

Für die Kontrolle und Durchsetzung verfügt das Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) über umfangreiche Befugnisse. Verstöße gegen die Pflichten werden als Ordnungswidrigkeit behandelt und sind bußgeldbewehrt.

36 Nachhaltigkeit und Personalmanagement

Ein wichtiger Aspekt der ESG-Faktoren ist der Umgang mit dem Personal. Das eigene Personal ist nicht nur eine – oder gar die wichtigste – Ressource des Unternehmens, sondern das Unternehmen hat auch eine gesellschaftliche Verantwortung gegenüber den Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern. Die Beachtung dieser Aspekte hat nicht nur Bedeutung für das Image des Unternehmens, sondern auch in Bezug auf die Mitarbeitergewinnung. Eine damit erreichte höhere Identifikation der Arbeitnehmer mit dem Unternehmen kann einen positiven Effekt auf die Mitarbeiterzufriedenheit haben und damit auch zur Produktivitätssteigerung beitragen.

Einen Einblick in die insoweit relevanten Aspekte gibt der Anhang zur CSRD-Richtlinie der EU. Genannt werden folgende Faktoren:

- sichere Beschäftigung (Befristung von Arbeitsverträgen, Sozialschutz),
- Arbeitszeit (Beschäftigte mit Teilzeit- oder Null-Stunden-Verträgen, Zufriedenheit der Beschäftigten mit der Arbeitszeit),
- angemessene Entlohnung,
- sozialer Dialog/Existenz von Betriebsräten/Rechte der Arbeitskräfte auf Information, Anhörung und Mitbestimmung,
- Vereinigungsfreiheit/Tarifverhandlungen einschließlich der Quote der durch Tarifverträge abgedeckten Arbeitskräfte,

- Vereinbarkeit von Berufs- und Privatleben,
- Gesundheits-/Arbeitsschutz,
- Gleichstellung der Geschlechter und gleicher Lohn für gleiche Arbeit,
- Schulungen und Kompetenzentwicklung,
- Beschäftigung und Inklusion von Menschen mit Behinderungen,
- Maßnahmen gegen Gewalt und Belästigung am Arbeitsplatz,
- Vielfalt,
- Kinderarbeit, Zwangsarbeit.

Insoweit sind nicht nur die eigenen Mitarbeiter in den Blick zu nehmen, sondern z.B. auch die Arbeitskräfte in der Wertschöpfungskette. So z.B. Arbeitskräfte, die ausgelagerte Dienstleistungen an der Betriebsstätte des Unternehmens verrichten (z.B. Bewirtungs- oder Sicherheitspersonal von Dritten), Arbeitskräfte in einem „nachgelagerten“ Unternehmen, das Waren oder Dienstleistungen des Unternehmens erwirbt und Arbeitskräfte, die tiefer in der Lieferkette Rohstoffe gewinnen, die dann zu Bestandteilen verarbeitet werden, die in den Produkten des Unternehmens verwendet werden.

Hinweis:

Bei der Gewinnung von Mitarbeitern spielt die Einstufung des Unternehmens im Hinblick auf Nachhaltigkeitsaspekte eine zunehmende Rolle. Entsprechend sollte dies bereits bei der Präsentation des Unternehmens gegenüber potenziellen Bewerbern Berücksichtigung finden.

37 Berücksichtigung von ESG-Risiken bei der Kreditvergabe durch Banken

Banken müssen bei der Kreditvergabe bestimmte regulatorische Anforderungen erfüllen, welche im Wesentlichen von der BaFin vorgegeben werden. Die aktuelle Fassung dieser „Mindestanforderungen an das Risikomanagement“ greift ausdrücklich konkrete Anforderungen an das Risikomanagement von ESG-Risiken auf. Hintergrund ist,

- dass sich ESG-Faktoren unmittelbar auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage und damit auf die Kapitaldienstfähigkeit bzw. das **Rating von Unternehmen** auswirken. Damit sind diese Faktoren aus Sicht der Banken für Kreditentscheidungen relevant.
- Auch wirken sich ESG-Faktoren auf den **Wert von Sicherheiten** aus. So bestimmen Umweltrisiken des Standorts, die Energieeffizienz des Gebäudes oder auch die Erreichbarkeit mit öffentlichen Verkehrsmitteln verstärkt die Werte von Immobilien.

Das einzelne Unternehmen als Kunde bzw. (potenzieller) Kreditnehmer muss sich hierauf einstellen. ESG-Risiken im Unternehmen müssen erfasst und im Hinblick auf ein günstiges Unternehmens-Rating positiv beeinflusst werden. Spätestens dann, wenn das Kreditinstitut ESG-Daten bei dem Unternehmen abfragt, müssen Unternehmen aussagekräftige Daten bereitstellen können.

Die Umsetzung ist bei den Kreditinstituten allerdings noch sehr unterschiedlich. Methodisch setzen Kreditinstitute aktuell überwiegend Negativlisten (Ausschluss bestimmter Geschäftsmodelle oder Branchen von der Kreditvergabe) ein oder analysieren das Geschäftsmodell der Kreditnehmer qualitativ. Der Einbezug von quantitativen Analysen ist meist erst in der Planung und falls konkrete Kennziffern verlangt werden, hat sich insoweit noch kein Standard entwickelt, sondern dies erfolgt nach institutsspezifischen Anforderungen. Umso wichtiger erscheint aktuell, dass das Unternehmen darlegen kann, dass es sich mit diesen Thematiken aktiv auseinandersetzt. Dies kann beispielsweise folgende Aspekte umfassen:

- Verankerung von ESG-Faktoren in den Unternehmenszielen,
- systematische Erfassung von Marktrisiken sowohl auf der Beschaffungs- als auch auf der Absatzseite,
- Durchführung eines Energieaudits, um den Status quo des Unternehmens und bestehende Potenziale aufzudecken,

- Erfassung erster quantitativer Werte, so z.B. Energieverbräuche, CO₂-Emissionen bei Dienstreisen, Mitarbeiterfluktuation und Mitarbeiterausfallzeiten,
- insbesondere Erfassung von ESG-Risiken bei zur Sicherung von Krediten eingesetzten Gebäuden, so z.B. Energieverbräuche, Risiko von Umwelteinflüssen, wie z.B. Überschwemmungen, Stürme oder Erdbeben und deren Absicherung über Versicherungen.

Teilweise knüpfen die Kreditinstitute auch hinsichtlich der Kreditkonditionen (insbesondere Zinssatz) an bestimmte ESG-Kriterien an. So werden bestimmte Kreditprogramme zu besonders günstigen Konditionen, z.B. unter der Bedingung gewährt, dass bestimmte Nachhaltigkeitskriterien eingehalten werden.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis erscheint weniger wichtig, dass ein detailliertes und umfassendes ESG-Managementsystem vorliegt, sondern vielmehr, dass sich das Unternehmen diesen Herausforderungen stellt und diese Fragen zumindest in ersten Schritten aktiv angeht.

38 Kunden- und produktbezogene Berichtspflichten

Kleinere und mittlere Unternehmen werden vielfach zwar nicht nach den Vorgaben des Handelsgesetzbuches (hierzu nachfolgend), aber oftmals durch Vorgaben anderer Stakeholder zu Nachhaltigkeitsberichtspflichten gezwungen sein. Dies kann z.B. bei der Kreditvergabe von Banken, Versicherungsbedingungen oder **in der Wertschöpfungskette größerer Unternehmen**, mit denen KMU in Geschäftsbeziehungen stehen, gegeben sein.

Insbesondere bestimmt sich der Bedarf an Nachhaltigkeitsinformationen für KMU durch die Rolle als Zulieferer und Auftragnehmer. Nachhaltigkeitsinformationen sind vielfach sowohl bei Auftragsanbahnungen oder **Ausschreibungen** – insbesondere bei öffentlichen Auftraggebern –, aber auch in laufenden Geschäftsbeziehungen erforderlich. Es ist zu beobachten, dass die Auftragsvergabe zunehmend an bestimmte Nachhaltigkeitskriterien und die Bereitschaft zur Bereitstellung bestimmter Nachhaltigkeitsinformationen geknüpft ist.

Daneben bestehen **produktspezifische Berichtspflichten**, welche vielfach „kundengetrieben“ sind. Vielfach verlangen Abnehmer von Zulieferern die Einhaltung bestimmter ESG-Standards, sei dies im Umweltbereich oder auch z.B. gegenüber Mitarbeitern. In diesem Fall müssen spezifische Vorgaben erfüllt werden, die oftmals durch Zertifizierungsanbieter vorgegeben sind. Beispielsweise ist die Lebensmittelbranche durch eine Vielzahl von Siegeln und Zertifizierungen gekennzeichnet, wie Bio-Siegel, Tierhaltungssiegel, Fairtrade oder Zertifizierungen von Anbauverbänden.

39 Nachhaltigkeitsberichterstattung im Rahmen des Jahresabschlusses und Lageberichts-Anforderungen durch die CSRD-Richtlinie der EU

a) CSRD-Richtlinie der EU

Die externe Rechnungslegung nach dem Handelsgesetzbuch ist aktuell überwiegend eine finanzielle Berichterstattung in Form von Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht. Die Anforderungen an die Berichterstattung sind insoweit ganz erheblich differenziert danach, ob eine haftungsbeschränkte Rechtsform (Kapitalgesellschaft oder GmbH & Co. KG) vorliegt sowie nach der Größe des Unternehmens gemessen an den Kennzahlen Umsatz, Bilanzsumme und Mitarbeiterzahl. Neben diese finanzielle Berichterstattung tritt zukünftig auch eine nichtfinanzielle Berichterstattung. Basis ist die CSRD-Richtlinie vom 14.12.2022, die die EU-Bilanzrichtlinie umfassend ergänzt hat. Dies ist Basis für die Rechnungslegung von Kapitalgesellschaften (also insbesondere auch GmbH) und der klassischen GmbH & Co. KG. Die EU-Richtlinie ist am 5.1.2023 in Kraft getreten und muss nun innerhalb von 18 Monaten in nationales Recht umgesetzt werden.

Gegenstand der CSRD-Richtlinie ist die Nachhaltigkeitsberichterstattung. Diese Berichterstattung wird als verpflichtender (gesonderter) Teil des Lageberichts verankert. Im Ergebnis wird mit der CSRD eine Gleichstellung von finanzieller und nicht-finanzieller Berichterstattung erreicht. Dies wird zu einer deutlich geänderten Ausrichtung der Berichterstattung der Unternehmen führen und die Bedeutung

des Lageberichts als Berichtsbestandteil wird erheblich steigen. Eine wesentliche Zielsetzung der CSRD-Richtlinie ist die Verankerung der Nachhaltigkeit in der Corporate Governance. Mithin muss die Nachhaltigkeit in die Unternehmensziele aufgenommen werden und von Unternehmensleitung und Aufsichtsgremien in besonderer Weise beachtet werden.

Hinweis:

Nicht zu unterschätzen ist die positive **Öffentlichkeitswirkung** einer solchen Berichterstattung, so dass auch bereits aktuell eine freiwillige Berichterstattung sinnvoll sein kann. Die Bedeutung der Nachhaltigkeitsberichterstattung ist nicht nur in Bezug auf Kunden des Unternehmens, sondern auch in Bezug auf (potenzielle) Arbeitnehmer, in Bankengesprächen und bei Ausschreibungen zu beobachten.

b) Berichtspflichtige Unternehmen

Der Kreis der zur Aufstellung einer Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichteten Unternehmen wird zeitlich gestaffelt deutlich ausgeweitet. Für die Praxis von besonderer Bedeutung ist, dass ab dem **Geschäftsjahr 2025** Nachhaltigkeitsberichte nach Maßgabe der CSRD-Richtlinie **für alle großen Kapitalgesellschaften i.S.d. § 267 Abs. 3 HGB** (und diesen gleichgestellte GmbH & Co. KG) erstellt werden müssen.

Nach dem für 2025 vorgesehenen Rechtsstand (unter Berücksichtigung der aktuell von der EU beschlossenen Anhebung der Schwellenwerte) liegt eine „große Kapitalgesellschaft“ vor, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen mindestens zwei der drei nachstehenden Merkmale überschritten werden:

- Bilanzsumme 25 Mio. €,
- Umsatzerlöse: 50 Mio. €,
- Arbeitnehmerzahl im Jahresdurchschnitt: 250.

Einzelunternehmen, Personengesellschaften mit persönlich haftenden Gesellschaftern und GmbH bzw. GmbH & Co. KG, die als „kleine Gesellschaft“ oder „mittlere Gesellschaft“ nach dem Handelsgesetzbuch eingestuft werden und auch Freiberufler werden zukünftig nicht von der gesetzlichen Pflicht zur Nachhaltigkeitsberichterstattung betroffen sein.

Hinweis:

Mittelbar sind auch andere Unternehmen betroffen, nämlich dann, wenn diese in die Wertschöpfungskette eines berichtspflichtigen Unternehmens eingebunden sind und damit diesem entsprechende Daten liefern müssen.

c) Wesentliche Inhalte der Nachhaltigkeitsberichterstattung

Inhaltlich sind Gegenstand der Berichtspflichten insbesondere die drei ESG-Faktoren:

- **Umweltfaktoren:** Zu den Umweltfaktoren zählen z.B. Klimaschutz einschl. THG-Emissionen nach Scope 1 (direkte Emissionen des Unternehmens), Scope 2 (indirekte Emissionen durch bezogenen Strom oder Fernwärme) und ggf. Scope 3 (alle anderen Emissionen durch die Unternehmenstätigkeit, insbesondere gekaufte Güter und Dienstleistungen, Geschäftsreisen, Wasserressourcen, Ressourcennutzung und Verschmutzung).
- **Sozial- und Menschenrechtsfaktoren:** Zu Sozial- und Menschenrechtsfaktoren gehören u.a. Gleichbehandlung und Chancengleichheit, einschließlich Geschlechtergerechtigkeit und gleichem Lohn bei gleichwertiger Arbeit, Ausbildung und Kompetenzentwicklung, Beschäftigung und Inklusion von Menschen mit Behinderungen, Maßnahmen gegen Gewalt und Belästigung am Arbeitsplatz; Arbeitsbedingungen, einschließlich sicherer Beschäftigung, Arbeitszeit, angemessene Löhne, sozialer Dialog, Existenz von Betriebsräten, Tarifverhandlungen, einschließlich des Anteils der Arbeitnehmer, für die Tarifverträge gelten; Achtung der Menschenrechte.
- **Governance-Faktoren:** Unter Governance-Faktoren werden u.a. gefasst die Rolle der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane, Hauptmerkmale der internen Kontroll- und Risikomanagementsysteme, Unternehmensethik einschließlich Schutz von Hinweisgebern; Tätigkeiten und Verpflichtungen des Unternehmens im Zusammenhang mit der Ausübung seines politischen Einflusses, einschließlich seiner Lobbytätigkeiten.

Hinweis:

Nachhaltigkeit i.S.d. CSRD-Richtlinie umfasst also nicht nur die Dimensionen Umwelt, Soziales und Menschenrechte, sondern auch Governance. Insoweit sind für KMU allerdings Erleichterungen vorgesehen. So genügt bei KMU eine „kurze Beschreibung des Geschäftsmodells und der Strategie des Unternehmens“.

Die in die Nachhaltigkeitsberichterstattung aufzunehmenden Informationen werden vereinheitlicht in „Standards für die Nachhaltigkeitsberichterstattung“ (**European Sustainability Reporting Standards, ESRS**), die im Wege eines delegierten Rechtsaktes erlassen werden. Dies soll die Qualität der Informationen und eine Vergleichbarkeit sicherstellen. Die ESRS entfalten unmittelbar Rechtskraft und sind daher von CSRD-berichtspflichtigen Unternehmen zwingend zu beachten. Die Vorgaben nach den ESRS sind sehr umfangreich und detailliert. Um die Erstanwendung der ESRS zu erleichtern, sind Übergangsbestimmungen in Kapitel 10 des ESRS 1 vorgesehen; Anlage C zu ESRS 1 enthält eine Liste der schrittweisen Einführung von bestimmten Angabepflichten.

Dabei umfasst die Berichterstattung nicht nur die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen der eigenen Geschäftstätigkeit, sondern auch die wesentlichen Auswirkungen, Risiken und Chancen, die **in der Wertschöpfungskette des Unternehmens** auftreten. Die Berichtsgrenzen der Nachhaltigkeitsberichterstattung gehen also über die Grenzen der Finanzberichterstattung in Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang und Lagebericht im Übrigen hinaus.

Hinweis:

Im Hinblick auf Angaben betreffend der Wertschöpfungskette bestehen allerdings **Übergangsregelungen**. Falls in den ersten drei Jahren der Nachhaltigkeitsberichterstattung nicht alle erforderlichen Informationen über die vor- und nachgelagerte Wertschöpfungskette verfügbar sind, reicht es aus, wenn das Unternehmen die Anstrengungen erläutert, die unternommen wurden, um die erforderlichen Informationen zu seiner vor- und nachgelagerten Wertschöpfungskette zu erhalten, sowie die Gründe, warum diese Informationen nicht eingeholt werden konnten, und die Pläne des Unternehmens dahingehend, diese Informationen künftig zu erhalten.

Handlungsempfehlung:

Insoweit ist bereits jetzt erkennbar, dass ganz neue Daten und Informationen zu erfassen sind und Berichtssysteme aufgebaut werden müssen. Insbesondere müssen CO₂-Kennzahlen aufgenommen werden. Die CO₂-Kennzahlen bilden dann die Basis für alle weiteren klimabezogenen Angaben, zu denen Reduktionsziele und Maßnahmen gehören. Diese Anforderung betrifft alle Unternehmen, unabhängig von der Branche. Deutlich wird damit aber auch, dass die Etablierung dieser Prozesse entsprechenden Vorlaufs bedarf, um die Umsetzung bis zum Beginn des Geschäftsjahres 2025 – regelmäßig also zum 1.1.2025 – abgeschlossen zu haben.

40 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Wird vom Arbeitgeber keine steuerfreie Erstattung geleistet, kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Werbungskosten geltend machen.

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der FinVerw bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2024 geltenden Sätze aufgeführt, welche durch BMF-Schreiben v. 21.11.2023 (Az. IV C 5 – S 2353/19/10010 :005) bekannt gegeben wurden. **Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt**. Zu beachten sind die teilweise deutlich veränderten Pauschalbeträge. Für die in der Tabelle nicht erfassten Länder ist der für **Luxemburg** geltende Pauschalbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschalbetrag maßgebend. Die festgesetzten Beträge für die Philippinen gelten auch für Mikronesien, die Beträge für Trinidad und Tobago gelten auch für die zu dessen Amtsbezirk gehörenden Staaten Antigua und Barbuda, Dominica, Grenada, Guyana, St. Kitts und Nevis St. Lucia, St. Vincent und Grenadinen sowie Suriname.

Hinweis:

Die Pauschalbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung.

41 Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. **Auslandstagegelder**). Diese, in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten Pauschbeträge, sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit von der ersten Tätigkeitsstätte bzw. von der Wohnung gestaffelt. Zu beachten ist, dass Mahlzeitengestellungen durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten die Verpflegungspauschalen mindern, und zwar um 20 % für ein Frühstück und um jeweils 40 % für ein Mittag- oder Abendessen der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden Verpflegungspauschale.

a) Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 18.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 11 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien (40,00 €) maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande i.H.v. 32,00 € maßgebend.

b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien i.H.v. 40,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 59,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 40,00 €.

c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt neun Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von neun Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 40,00 € steuerfrei erstattet werden.

42 Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich

oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Hierbei ist zu beachten, dass beim Werbungskostenabzug der Ansatz der Pauschbeträge nicht zulässig ist, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachungskosten
	bei Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Std. je Kalendertag	für An- und Abreisetag sowie bei Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Std. je Kalendertag	
	€	€	€
Afghanistan	30	20	95
Ägypten	50	33	112
Äthiopien	39	26	130
Äquatorialguinea	42	28	166
Albanien	27	18	112
Algerien	47	32	120
Andorra	41	28	91
Angola	52	35	299
Argentinien	35	24	113
Armenien	24	16	59
Aserbaidshjan	44	29	88
Australien			
– Canberra	74	49	186
– Sydney	57	38	173
– im Übrigen	57	38	173
Bahrain	48	32	153
Bangladesch	50	33	165
Barbados	54	36	206
Belgien	59	40	141
Benin	52	35	115
Bolivien	46	31	108
Bosnien und Herzegowina	23	16	75
Botsuana	46	31	176
Brasilien			
– Brasília	51	34	88

– Rio de Janeiro	69	46	140
– Sao Paulo	46	31	151
– im Übrigen	46	31	88
Brunei	52	35	106
Bulgarien	22	15	115
Burkina Faso	38	25	174
Burundi	36	24	138
Chile	44	29	154
China			
– Chengdu	41	28	131
– Hongkong	71	48	169
– Kanton	36	24	150
– Peking	30	20	185
– Shanghai	58	39	217
– im Übrigen	48	32	112
Costa Rica	47	32	93
Côte d'Ivoire	59	40	166
Dänemark	75	50	183
Dominica	45	30	177
Dominikanische Republik	50	33	167
Dschibuti	77	52	255
Ecuador	27	18	103
El Salvador	65	44	161
Eritrea	50	33	91
Estland	29	20	85
Fidschi	32	21	183
Finnland	54	36	171
Frankreich			
– Paris sowie die Departments 77, 78, 91 bis 95	58	39	159
– im Übrigen	53	36	105
Gabun	52	35	183
Gambia	40	27	161
Georgien	45	30	87
Ghana	46	31	148
Grenada	45	30	177
Griechenland			
– Athen	40	27	139
– im Übrigen	36	24	150

Guatemala	34	23	90
Guinea	59	40	140
Guinea-Bissau	32	21	113
Guyana	45	30	177
Haiti	58	39	130
Honduras	57	38	198
Indien			
– Bangalore	42	28	155
– Chennai	32	21	85
– Kalkutta	35	24	145
– Mumbai	50	33	146
– Neu-Delhi	38	25	185
– im Übrigen	32	21	85
Indonesien	36	24	134
Iran	33	22	196
Irland	58	39	129
Island	62	41	187
Israel	66	44	190
Italien			
– Mailand	42	28	191
– Rom	48	32	150
– im Übrigen	42	28	150
Jamaika	39	26	171
Japan			
– Tokio	50	33	285
– im Übrigen	52	35	190
Jemen	24	16	95
Jordanien	57	38	134
Kambodscha	38	25	94
Kamerun	56	37	275
Kanada			
– Ottawa	62	41	214
– Toronto	54	36	392
– Vancouver	63	42	304
– im Übrigen	54	36	214
Kap Verde	38	25	90
Kasachstan	45	30	111
Katar	56	37	149
Kenia	51	34	219

Kirgisistan	27	18	74
Kolumbien	46	31	115
Kongo, Republik	62	41	215
Kongo, Demokrat. Republik	70	47	190
Korea, Demokrat. Volksrepublik	28	19	92
Korea, Republik	48	32	108
Kosovo	24	16	71
Kroatien	35	24	107
Kuba	51	34	170
Kuwait	56	37	241
Laos	35	24	71
Lesotho	28	19	104
Lettland	35	24	76
Libanon	69	46	146
Libyen	63	42	135
Liechtenstein	56	37	190
Litauen	26	17	109
Luxemburg	63	42	139
Madagaskar	33	22	116
Malawi	41	28	109
Malaysia	36	24	86
Malediven	52	35	170
Mali	38	25	120
Malta	46	31	114
Marokko	41	28	87
Marshall Inseln	63	42	102
Mauretanien	35	24	86
Mauritius	44	29	172
Mazedonien	29	20	95
Mexiko	48	32	177
Mikronesien	33	22	116
Moldau, Republik	26	17	73
Monaco	52	35	187
Mongolei	23	16	92
Montenegro	32	21	85
Mosambik	51	34	208
Myanmar	35	24	155
Namibia	30	20	112
Nepal	36	24	126

Neuseeland	58	39	148
Nicaragua	46	31	105
Niederlande	47	32	122
Niger	42	28	131
Nigeria	46	31	182
Nordmazedonien	27	18	89
Norwegen	75	50	139
Österreich	50	33	117
Oman	64	43	141
Pakistan			
– Islamabad	23	16	238
– im Übrigen	34	23	122
Palau	51	34	179
Panama	41	28	82
Papua-Neuguinea	59	40	159
Paraguay	39	26	124
Peru	34	23	143
Philippinen	41	28	140
Polen			
– Breslau	33	22	117
– Danzig	30	20	84
– Krakau	27	18	86
– Warschau	29	20	109
– im Übrigen	29	20	60
Portugal	32	21	111
Ruanda	44	29	117
Rumänien			
– Bukarest	32	21	92
– im Übrigen	27	18	89
Russische Föderation			
– Jekatarinenburg	28	19	84
– Moskau	30	20	110
– St. Petersburg	26	17	114
– im Übrigen	24	16	58
Sambia	38	25	105
Samoa	39	26	105
San Marino	34	23	79
São Tomé – Príncipe	47	32	80
Saudi-Arabien			

– Djidda	57	38	181
– Riad	56	37	186
– im Übrigen	56	37	181
Schweden	66	44	140
Schweiz			
– Genf	66	44	186
– im Übrigen	64	43	180
Senegal	42	28	190
Serbien	27	18	97
Sierra Leone	57	38	145
Simbabwe	45	30	140
Singapur	54	36	197
Slowakische Republik	33	22	121
Slowenien	38	25	126
Spanien			
– Barcelona	34	23	144
– Kanarische Inseln	36	24	103
– Madrid	42	28	131
– Palma de Mallorca	44	29	142
– im Übrigen	34	23	103
Sri Lanka	36	24	112
Sudan	33	22	195
Südafrika			
– Kapstadt	33	22	130
– Johannesburg	36	24	129
– im Übrigen	29	20	109
Südsudan	51	34	159
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	27	18	118
Taiwan	46	31	143
Tansania	44	29	97
Thailand	38	25	110
Togo	39	26	118
Tonga	39	26	94
Trinidad und Tobago	66	44	203
Tschad	42	28	155
Tschechische Republik	32	21	77
Türkei			
– Istanbul	26	17	120

– Izmir	29	20	55
– im Übrigen	17	12	95
Tunesien	40	27	144
Turkmenistan	33	22	108
Uganda	41	28	143
Ukraine	26	17	98
Ungarn	32	21	85
Uruguay	48	32	90
Usbekistan	34	23	104
Vatikanstaat	48	32	150
Venezuela	45	30	127
Vereinigte Arabische Emirate	65	44	156
Vereinigte Staaten von Amerika (USA)			
– Atlanta	77	52	182
– Boston	63	42	333
– Chicago	65	44	233
– Houston	62	41	204
– Los Angeles	64	43	262
– Miami	65	44	256
– New York City	66	44	308
– San Francisco	59	40	327
– Washington, D.C.	66	44	203
– im Übrigen	59	40	182
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	66	44	163
– im Übrigen	52	35	99
Vietnam	41	28	86
Weißrussland	20	13	98
Zentralafrikanische Republik	53	36	210
Zypern	42	28	125

Mit freundlichen Grüßen