

Themen dieser Ausgabe

- Änderungen durch das Wachstumschancengesetz
- Verwendung einer nicht manipulationsgeschützten Registrierkasse
- Energiepreispauschale ist einkommensteuerpflichtig

Ausgabe Nr. 4/2024 (Juli/August)

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

nachfolgend haben wir in dieser Ausgabe wieder aktuelle Urteile und Neuerungen aus dem Steuer- und Wirtschaftsrecht für Sie zusammengestellt (**Rechtsstand 24.5.2024**). Schwerpunkt dieser Ausgabe sind wichtige **Änderungen durch das sog. Wachstumschancengesetz**, welches im März 2024 verabschiedet und im Bundesgesetzblatt verkündet wurde.

STEUER- UND WIRTSCHAFTSRECHT

Unternehmer

Änderungen durch das Wachstumschancengesetz

Nach langem Hin und Her wurde das sog. Wachstumschancengesetz Ende März 2024 verkündet. Nachfolgend haben wir die wichtigsten Änderungen, die Unternehmer betreffen, für Sie zusammengefasst:

1. Befristete Wiedereinführung der degressiven Abschreibung

Bisher war eine degressive Abschreibung für bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur dann möglich, wenn das Wirtschaftsgut bis zum 31.12.2022 angeschafft oder hergestellt worden ist. Die degressive Abschreibung beträgt das Zweieinhalbfache der linearen Abschreibung, die auf der Nutzungsdauer beruht; die degressive Abschreibung darf höchstens 25 % betragen.

Der Gesetzgeber lässt die degressive Abschreibung nun auch für solche beweglichen Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens zu, die **nach dem 31.3.2024 und vor dem 1.1.2025 angeschafft oder hergestellt** worden sind. In diesem Fall beträgt die degressive Abschreibung maximal das Doppelte der sog. linearen Abschreibung, die sich nach der Nutzungsdauer bemisst, und darf 20 % nicht übersteigen.

Hinweis: Die degressive Abschreibung ist nicht zulässig, wenn das Wirtschaftsgut nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.4.2024 angeschafft oder hergestellt worden ist.

2. Sonderabschreibung für KMU

Unternehmer, deren Gewinn 200.000 € nicht übersteigt, können bislang unter bestimmten Voraussetzungen eine einmalige Sonderabschreibung von 20 % auf abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens wie z. B. Maschinen vornehmen, und zwar zusätzlich zur regulären Abschreibung, die von der Nutzungsdauer des Wirtschaftsguts abhängig ist. Für Wirtschaftsgüter, die **nach dem 31.12.2023 angeschafft oder hergestellt** werden, wird die Sonderabschreibung von 20 % **auf 40 %** nun verdoppelt.

Zu beachten ist ferner die geänderte **Abschreibung für neu gebaute Mietwohnungen**, die auch für Unternehmer gilt, wenn sich die Wohnungen im Betriebsvermögen befinden, weil sie z. B. an Arbeitnehmer vermietet werden (zu den Einzelheiten s. unten unter „Vermieter“).

3. Verbesserung bei der sog. Thesaurierungsbesteuerung

Einzelunternehmen und Personengesellschaften haben die Möglichkeit, eine sog. Thesaurierungsbesteuerung zu wählen. Der nicht entnommene, also thesaurierte Gewinn wird dann mit 28,25 % besteuert. Allerdings kommt es zu einer Nachversteuerung mit einem Steuersatz von 25 %, sobald der Gewinn entnommen wird.

Ab 2024 wird das begünstigt besteuerte **Thesaurierungsvolumen** dadurch erhöht, dass der begünstigungsfähige Gewinn um die steuerlich nicht als Betriebsausgabe abziehbare Gewerbesteuer und um die nicht absetzbare Einkommenssteuer, die entnommen wird, damit die „Thesaurierungssteuer“ an das Finanzamt gezahlt werden kann, erhöht wird.

4. Änderung bei der Dienstwagenbesteuerung

Werden **betriebliche Elektrofahrzeuge** privat genutzt, muss für die Privatnutzung eine Entnahme versteuert werden. Bei einer betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % kann die Entnahme mit 0,25 % des Bruttolistenpreises (zzgl. Kosten

DIE MANDANTEN-INFORMATION

der Sonderausstattung und einschließlich Umsatzsteuer) monatlich bewertet werden.

Diese günstige Bewertung setzte bislang voraus, dass der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs 60.000 € nicht übersteigt. Diese Grenze wird für reine Elektrofahrzeuge, die **nach dem 31.12.2023 angeschafft** werden, auf 70.000 € erhöht (ursprünglich war eine Erhöhung auf 80.000 € geplant).

Hinweis: Entscheidet sich der Unternehmer für die Bewertung der Entnahme nach der sog. **Fahrtenbuchmethode**, wirkt sich die Erhöhung der zulässigen Anschaffungskosten bei reinen Elektrofahrzeugen ebenfalls günstig aus, weil dann nur 25 % der Anschaffungskosten bei den Kfz-Kosten berücksichtigt werden.

5. Betriebsausgabenabzug für Geschenke

Geschenke an Geschäftsfreunde waren bislang bis zur Höhe von 35 € / Empfänger im Wirtschaftsjahr abziehbar. Diese Freigrenze wird ab 2024 auf 50 € angehoben. Wie bisher gilt: Ist das Geschenk auch nur geringfügig teurer, sind die kompletten Ausgaben nicht abziehbar.

6. Erhöhung der Buchführungsgrenzen

Gewerbliche Unternehmer sowie Land- und Forstwirte sind **steuerrechtlich** zur Buchführung verpflichtet, wenn sie bestimmte Buchführungsgrenzen überschreiten. Der Gesetzgeber erhöht für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen, die bisherige Umsatzgrenze von 600.000 € auf 800.000 € und die bisherige Gewinngrenze von 60.000 € auf 80.000 €.

In gleicher Höhe werden auch die Grenzen für die **handelsrechtliche** Buchführungspflicht von Einzelkaufleuten angepasst. Steuerpflichtige Einzelkaufleute können dann unterhalb dieser Grenze auf eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung und vereinfachte Buchführung zurückgreifen. Diese Änderungen greifen ebenfalls für Geschäftsjahre, die nach dem 31.12.2023 beginnen.

7. Erweiterung der umsatzsteuerlichen Ist-Versteuerung

Ab 2024 wird die Umsatzgrenze für die Anwendbarkeit der sog. Ist-Versteuerung von 600.000 € um 200.000 € auf 800.000 € erhöht.

8. Erleichterung für Kleinunternehmer

Ab 2024 sind Kleinunternehmer grundsätzlich nicht mehr zur Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung verpflichtet. Sie können allerdings – wie bisher auch – vom Finanzamt zur Abgabe einer Umsatzsteuer-Jahreserklärung aufgefordert werden. Auch besteht die Abgabepflicht z. B. weiterhin bei innergemeinschaftlichen Erwerben.

Hinweis: Kleinunternehmer sind Unternehmer, deren Umsatz im Vorjahr 22.000 € nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen wird. Sie müssen keine Umsatzsteuer abführen, können dann aber auch keine Vorsteuer geltend machen.

9. Übernachtungspauschale für Berufskraftfahrer

Zum 1.1.2024 wird der Pauschbetrag für **Berufskraftfahrer**, die im Fahrzeug übernachten, von 8 € auf 9 € pro Tag erhöht.

10. Option zur Körperschaftsteuer

Personenhandelsgesellschaften wie z. B. die OHG oder KG können auf Antrag zur Körperschaftsbesteuerung optieren und unterliegen dann lediglich einem Körperschaftsteuersatz von 15 % zuzüglich Gewerbesteuer, die bei Körperschaften grundsätzlich anfällt. Der Gesetzgeber erstreckt ab dem 28.3.2024 den Anwendungsbereich dieser Option auf **alle Personengesellschaften**, also insbesondere auch auf Gesellschaften bürgerlichen Rechts, wenn diese in einem Gesellschaftsregister eingetragen sind (sog. eGbR).

Die Option, die bis zum 30.11. für das Folgejahr zu beantragen ist, ist ab dem 28.3.2024 auch für **neugegründete Personengesellschaften** möglich, die den Antrag dann innerhalb eines Monats nach Abschluss des Gesellschaftsvertrags stellen müssen, so dass die Option bereits für das laufende Wirtschaftsjahr gilt. Gleiches gilt für Personengesellschaften, die durch einen umwandlungsrechtlichen Formwechsel aus einer Körperschaft hervorgegangen sind und die für die Option einen Monat Zeit nach Anmeldung des Formwechsels beim Handelsregister haben, damit die Option bereits für das laufende Wirtschaftsjahr gilt.

11. Elektronische Rechnung ab 2025

Der Gesetzgeber schreibt ab 2025 die Pflicht zur elektronischen Rechnung in einem sog. strukturiertem Format innerhalb von sechs Monaten nach Leistungserbringung vor, wenn die Leistung an einen anderen Unternehmer im Inland ausgeführt wird. Allerdings gibt es eine Übergangsregelung für Umsätze, die nach dem 31.12.2024 und vor dem 1.1.2027 ausgeführt werden, so dass bis zum 31.12.2026 eine Rechnung auf Papier und – bei Zustimmung des Rechnungsempfängers – auch in einem anderen elektronischen Format ausgestellt werden kann. Unternehmer, deren Gesamtumsatz im Jahr 2026 800.000 € nicht überschreitet, können sogar bis zum 31.12.2027 ihre Rechnungen auf Papier oder – mit Zustimmung des Rechnungsempfängers – in einem anderen elektronischen Format ausstellen.

12. Befreiung von der Abgabe von Umsatzsteuervoranmeldungen ab 2025

Nach bisheriger Rechtslage kann das Finanzamt den Unternehmer von der Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuervoranmeldungen und Entrichtung der Umsatzsteuervorauszahlungen befreien, wenn die Steuer für das vorangegangene Kalenderjahr nicht mehr als 1.000 € betragen hat. Dieser Betrag wird ab dem Besteuerungszeitraum 2025 auf 2.000 € erhöht. Ursprünglich sollte diese Regelung bereits für das Jahr 2024 gelten.

Vermieter

Für Vermieter ergeben sich durch das Wachstumschancen-gesetz folgende Änderungen:

1. Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubau

Der Anwendungsbereich der Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau wurde verlängert. Danach können die Sonderabschreibungen – bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen – in Anspruch genommen werden, wenn durch Baumaßnahmen aufgrund eines nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 oder **nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029** (bisher 1.1.2027) gestellten Bauantrags oder einer

DIE MANDANTEN-INFORMATION

in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neue, bisher nicht vorhandene Wohnungen hergestellt werden

Für aufgrund eines nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.10.2029 gestellten Bauantrags oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige hergestellte Wohnungen sind darüber hinaus auch die **Baukostenobergrenze** und die maximale **Bemessungsgrundlage** angehoben worden. Die maximalen Anschaffungs- oder Herstellungskosten betragen nunmehr 5.200 € (bisher 4.800 €) je qm Wohnfläche, die Bemessungsgrundlage beträgt nunmehr maximal 4.000 € (bisher 2.500 €) je qm Wohnfläche.

Hinweis: Die Sonderabschreibung ist rückgängig zu machen, wenn die Wohnung nicht zehn Jahre lang vermietet oder vorher verkauft oder die Baukostenobergrenze durch nachträgliche Baumaßnahmen überschritten wird.

2. Befristete Einführung einer degressiven AfA für Wohngebäude

Außerdem hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 1.1.2023 eine **degressive Abschreibung für Wohngebäude** i. H. v. 5 % eingeführt. Dies gilt für Wohngebäude in Deutschland oder in der EU bzw. im EWR (Island, Liechtenstein und Norwegen). Voraussetzung ist, dass mit der Herstellung des Gebäudes **nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029** begonnen wird oder dass das Gebäude nach dem 30.9.2023 und vor dem 1.10.2029 gekauft wird und der Nutzen- und Lastenwechsel bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgt ist. Bei einem Kauf muss die Fertigstellung also im selben Jahr wie der Nutzen- und Lastenwechsel erfolgen. Für den Beginn der Herstellung kommt es auf die Anzeige des Baubeginns an.

Kapitalanleger

Mit Wirkung zum 1.1.2024 wird mit dem Wachstumschancengesetz die **Freigrenze für private Veräußerungsgeschäfte** von bislang 600 € auf 1.000 € angehoben. Bei zusammenveranlagten Ehegatten steht jedem Ehegatten die Freigrenze einzeln zu, sofern jeder von ihnen Veräußerungsgewinne erzielt hat. Bei einem auch nur geringfügig höheren Gewinn kommt die Freigrenze nicht zum Ansatz.

Alle Steuerzahler

Verbesserung des Verlustausgleichs: Trotz Verlustvortrags droht eine Mindestbesteuerung, wenn ein Verlust von mehr als 1 Mio. € in ein Folgejahr vorgetragen und dort mit positiven Einkünften von mehr als 1 Mio. € verrechnet werden soll. Der Gesetzgeber sieht bislang nämlich eine Besteuerung von 40 % des Betrags, der 1 Mio. € übersteigt, vor. Dieser Mindestbesteuerungssatz wird nun bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer in den Jahren 2024 bis 2027 auf 30 % gesenkt.

Nachfolgend noch zwei Beiträge, die nicht das Wachstumschancengesetz betreffen und Relevanz für **Unternehmer** bzw. **Arbeitgeber und Arbeitnehmer** haben:

Folgen der Verwendung einer nicht manipulationsgeschützten Registrierkasse

Verwendet ein Unternehmer im Rahmen seiner Kassenführung ein älteres Kassensystem, das objektiv nicht gegen Manipulationen geschützt ist, so ist dies ein schwerwiegender formeller Buchführungsmangel, da keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnungen gegeben ist. Dies rechtfertigt jedoch nicht zwingend eine Vollschätzung, wenn es sich um einen **gängigen Registrierkassentyp** handelt und eine **tatsächliche Manipulation unwahrscheinlich** ist.

Hintergrund: Eine Buchführung, auch Kassenführung, darf nicht manipuliert werden. Um Manipulationen an elektronischen Registrierkassen und PC-Kassen zu verhindern, gibt es seit dem 1.1.2020 die Pflicht, eine sog. zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung, die in der elektronischen Registrierkasse verbaut wird, zu verwenden.

Sachverhalt: Der Kläger betrieb ein Restaurant und ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung. Den größeren Teil seiner Umsätze in den Streitjahren 2011 bis 2014 erzielte er durch Außer-Haus-Lieferungen. Seit 1999 nutzte er eine elektronische Registrierkasse einfacher Bauart (Modell SKS TS 400), die von 1987 bis 2002 vertrieben wurde und in Deutschland sehr gängig war. Die in den Jahren 1987 und 1988 entwickelte Kassensoftware war in den Streitjahren 2011 bis 2014 nicht mehr manipulationsicher. Anhaltspunkte für eine Manipulation durch den Kläger gab es allerdings nicht. Wegen der Manipulierbarkeit der Kasse verwarf das Finanzamt die Aufzeichnungen des Klägers und ermittelte den Gewinn durch eine vollständige Schätzung.

Entscheidung: Der BFH hat der hiergegen gerichteten Klage stattgegeben und die Sache zur weiteren Aufklärung an das Finanzgericht (FG) zurückverwiesen:

- Die Verwendung einer nicht manipulationsgeschützten Registrierkasse ist ein schwerwiegender formeller Buchführungsmangel; denn es ist keine Gewähr mehr für die Vollständigkeit der Einnahmenaufzeichnungen gegeben.
- Aus diesem schwerwiegenden formellen Mangel folgt aber nicht zwingend die Berechtigung zu einer Vollschätzung durch das Finanzamt. Der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz sowie der Vertrauensschutz können dazu führen, dass der formelle Buchführungsmangel auf ein geringeres Maß zu reduzieren ist.
- So ist zugunsten des Klägers der **Vertrauensschutz** zu berücksichtigen. Bis zum 31.12.2016 hat die Finanzverwaltung derartige Kassensysteme akzeptiert. Der Gesetzgeber hat die Pflicht, elektronische Registrierkassen und PC-Kassen mit einer sog. zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung auszustatten, erst zum 1.1.2020 eingeführt. In den Streitjahren 2011 bis 2014 durfte das vom Kläger verwendete Kassensystem aus Sicht der Finanzverwaltung also durchaus noch verwendet werden.
- Der **Verhältnismäßigkeitsgrundsatz** spricht ebenfalls für den Kläger. Das Modell SKS TS 400 war ein weit verbreitetes Modell, dessen Manipulierbarkeit vorrangig nur dem Kassenhersteller und den Kassenhändlern bekannt war

DIE MANDANTEN-INFORMATION

und sich erst Jahre nach dem Vertriebszeitraum herausgestellt hat. Es sprach daher eine weit überwiegende Wahrscheinlichkeit gegen eine konkrete Manipulation.

- Hinzu kommt, dass der Kläger weitere Aufzeichnungen geführt hat, aus denen sich die vollständige Erfassung seiner Einnahmen ergibt. So hat er etwa täglich den – nicht manipulierbaren – Gesamtspeicher („Grand Total“) auf den Tagesendsummenbons ausgedruckt. Ferner konnte der Kläger für alle Öffnungstage seines Restaurants fortlaufend nummerierte Tagesendsummenbons vorlegen.

Hinweise: Das FG muss nun im zweiten Rechtsgang die von ihm festgestellten formellen und materiellen Fehler gewichten.

Der BFH konnte sich bei seiner technischen Einschätzung zu der verwendeten Kasse auf ein Gutachten eines Softwareentwicklers stützen, das im FG-Verfahren eingeholt worden war.

Das Urteil ist eine Grundsatzentscheidung, die für viele Unternehmer nachteilig ist. Denn der BFH bejaht in einem ersten Schritt einen schwerwiegenden formellen Buchführungsfehler, wenn der Unternehmer eine Kasse verwendet, die objektiv manipulierbar war bzw. irgendwann einmal manipulierbar wird. Der schwerwiegende formelle Buchführungsfehler besteht auch bei Unkenntnis des Unternehmers über die Manipulierbarkeit. Zwar schwächt der BFH die Bedeutung des Buchführungsfehlers in einem zweiten Schritt ab; das Risiko liegt nun aber beim Unternehmer, der beispielsweise prüfen muss, ob es sich um einen weit verbreiteten Kassentyp handelte, oder ob er zusätzliche Aufzeichnungen vorlegen muss, zu denen er gesetzlich gar nicht verpflichtet war.

Der BFH hat sich in dem Urteil auch noch zu **Programmierprotokollen** geäußert. Danach sind Veränderungen an den Einstellungen der Kasse durch Programmierprotokolle zu dokumentieren. Soweit es jedoch um die sog. Firmware der Kasse geht, also um die fest installierte Software, genügt grundsätzlich die Vorlage der Bedienungsanleitung. Allerdings sind Updates der Firmware zu protokollieren.

Energiepreispauschale ist einkommensteuerpflichtig

Die im Jahr 2022 an Arbeitnehmer ausgezahlte Energiepreispauschale gehört zu den steuerbaren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Die einschlägige Vorschrift im Einkommensteuergesetz ist nicht verfassungswidrig. Dies hat das Finanzgericht Münster (FG) kürzlich entschieden.

Sachverhalt: Der Kläger erhielt im Jahr 2022 von seinem Arbeitgeber die Energiepreispauschale in Höhe von 300 € ausgezahlt. Das Finanzamt berücksichtigte diese im Einkommensteuerbescheid für 2022 als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Der Kläger machte zunächst im Einspruchsverfahren und später im Klageverfahren geltend, dass die Energiepreispauschale keine steuerbare Einnahme sei. Es handele sich um eine Subvention des Staates, die in keinem Veranlassungszusammenhang zu seinem Arbeitsverhältnis stehe. Sein Arbeitgeber sei lediglich als Erfüllungsgehilfe für die Auszahlung der Subvention tätig geworden.

Entscheidung: Das FG Münster hat die Klage abgewiesen:

- Der Gesetzgeber hat die Energiepreispauschale im Einkommensteuergesetz konstitutiv den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zugeordnet. Auf einen Veranlassungszusammenhang mit der eigenen Arbeitsleistung kommt es daher nicht an.
- Die einschlägige Vorschrift im Einkommensteuergesetz ist auch verfassungsgemäß: Für die dort geregelte Besteuerung der Energiepreispauschale ist der Bundesgesetzgeber nach dem Grundgesetz zuständig gewesen, da ihm die Einkommensteuer (teilweise) zufließt.
- Aus der Verfassung ergibt sich nicht, dass der Staat nur das sog. Markteinkommen besteuern darf.

Hinweis: Die Richter des FG Münster haben die Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) zugelassen, die inzwischen eingelegt wurde (Aktenzeichen beim BFH: VI R 15/24). Das Verfahren wurde sowohl von Steuerpflichtigen als auch von der Finanzverwaltung als Musterverfahren angesehen. Bundesweit sind zu der Besteuerung der Energiepreispauschale noch tausende Einspruchsverfahren in den Finanzämtern anhängig. Wir halten Sie über den Ausgang des Verfahrens auf dem Laufenden.

Der Inhalt des Mandantenrundschriftens ist nicht als Rechtsrat zu verstehen und ohne vorherige Beratung auch nicht als Entscheidungsgrundlage geeignet. Eine Haftung für den Inhalt der Beiträge kann trotz gewissenhafter Bearbeitung nicht übernommen werden.

München, im Juli 2024

THOMAS R. KRETZSCHMAR

Dipl. Kfm. (Univ.) . Dipl. Jur. (Univ.)
Wirtschaftsprüfer . Steuerberater . Fachberater für internationales Steuerrecht

Zertifizierter Testamentsvollstrecker (AGT)

OLIVER HENRY

Dipl. Jur. (Univ.)
Rechtsanwalt

 KRETZSCHMAR & PARTNER mbB
STEUERN . RECHT . WIRTSCHAFT . PRÜFUNG

WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT . STEUERBERATUNGSGESELLSCHAFT