Letzte Änderungen im JStG 2022

Im Vergleich zu den in den bisherigen Ausführungen in Beratungspraxis 12/2022 bzw. Immer aktuell VI/2022 dargestellten Textversionen ergaben sich am finalen JStG 2022 noch nachfolgende Änderungen. Diese Änderungen sind in den Online-Versionen der jeweiligen Artikel auf Neufang Online bereits eingearbeitet. Sie finden die vollständigen Texte unter:

•

•

1. Änderungen in der Einkommensteuer

1.1 § 3 Nr. 71 EStG Steuerfreiheit für öffentliche Zuschüsse beim Kauf / Verkauf von Kapitalgesellschaftsanteilen

§ 3 Nr. 71 EStG

Ein aus öffentlichen Kassen gezahlter Zuschuss für den Erwerb von Anteilen an Kapitalgesellschaften unter den in § 3 Nr. 71 EStG genannten Kriterien ist steuerfrei i. H. von bis zu 20 % der Anschaffungskosten.

1.2 § 3 Nr. 72 EStG Steuerfreiheit bei Photovoltaikanlagen

Berücksichtigung bei Mischgebäuden

Bei gemischt-genutzten Gebäuden war bislang § 3 Nr. 72 EStG nur vorgesehen, wenn die Gebäude überwiegend Wohnzwecken dienen. Diese Einschränkung entfällt. Auch bei gemischt-genutzten Gebäuden, die überwiegend Nicht-Wohnzwecken dienen, ist der Betrieb der Anlage nach § 3 Nr. 72 EStG steuerfrei, wenn die Anlagengröße 15 kW (peak) je Gewerbe- oder Wohneinheit nicht übersteigt.

Praxishinweis
Die Begrenzung auf 100 kW (peak) je Steuerpflichtiger bleibt erhalten.

Geänderter zeitlicher Anwendungsbereich

Wichtig ist hierbei eine Änderung im zeitlichen Anwendungsbereich: Nach § 52 Abs. 4 EStG gilt § 3 Nr. 72 EStG nun rückwirkend bereits in 2022! Damit scheidet eine IAB-Bildung in 2022 natürlich (wegen § 3c Abs. 1 EStG) aus. Eine Bildung eines IAB in 2021 wird praktisch dadurch ausgeschlossen, dass hierfür bereits in 2021 eine Betriebseröffnungsabsicht nachweisbar vorhanden sein muss. D. h. es werden Unterlagen aus dem Jahr 2021 benötigt[1].

Nachteilig? IAB-Diskussion entfällt

Die zeitliche Vorbeziehung kann von Nachteil sein, z. B. in Fällen, in denen keine Liebhaberei vorliegt und in 2022 ein Verlust entsteht, z. B. weil in 2022 die Bildung eines IAB geplant war bzw. die Sonder-AfA nach § 7g Abs. 5 EStG in Anspruch genommen werden sollte.

Rückwirkung

Damit stellt sich natürlich die Frage, ob ein Verstoß gegen das sog. Rückwirkungsverbot vorliegt. Hierzu muss festgestellt werden, dass das

1 BMF, Schreiben v. 15.6.2022 IV C 6-S 2139-b/21/10001:001, BStBl 2022 I S. 945, Rz. 2 f.

BVerfG stets zwischen echter und unechter Rückwirkung differenziert[2]. Im Steuerrecht gilt dabei die sog. Veranlagungszeitraumbetrachtung. Ausgangspunkt ist das Entstehen des Steuerungsanspruchs gem. § 38 AO. Infolgedessen nimmt das BVerfG[3] bei periodischen Steuern (z. B. Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer) lediglich eine unechte - und damit zulässige - Rückwirkung an, wenn das Gesetz noch vor Jahresende mit Wirkung auf den Veranlagungszeitraum verkündet wird, weil der Steueranspruch erst mit Ablauf des Veranlagungszeitraums entsteht (Veranlagungszeitraum ist das Kalenderjahr, vgl. §§ 25 Abs. 1, 36 Abs. 1 EStG; §§ 30, 31 KStG). Damit ist die Rückwirkung u. E. bei rechtzeitiger Gesetzesverkündung, wovon auszugehen ist, zulässig, auch wenn sich die Gesetzesbegründung hierzu ausschweigt.

Praxishinweis
In der Folge wird die Befreiung in § 3 Nr. 32 GewStG auch für Anlagen bis 30 kW (peak) gewährt.

Folgeänderung in der Gewerbesteuer

1.3 § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG Häusliches Arbeitszimmer

Ab sofort gelten bei einem vorhanden häuslichen Arbeitszimmer folgende Regeln:

Mittelpunkt = Vollabzug

- Bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit, ist ein Vollabzug der Aufwendungen möglich.
- Alternativ kann der Steuerpflichtige in Mittelastpunktfällen auch eine Jahrespauschale von 1.260 € geltend machen und damit auf den Aufwandsnachweis verzichten.
- In allen anderen Fällen (nicht Mittelpunkt-Fällen) steht nur noch die Homeoffice-Pauschale zur Verfügung. Lehrer z. B. fallen damit aus der Berücksichtigungsmöglichkeit des Arbeitszimmers raus.

Personenbezogen

- Die Pauschale von 1.260 € soll personenbezogen gelten. Die bisherigen Begründungen sahen einen raumbezogenen Betrag vor.

1.4 § 4 Abs. 5 Nr. 6c EStG Weitere Ausweitung Homeoffice-Pauschale

6 € täglich

Die nunmehr entfristete Homeoffice-Pauschale wird weiter angehoben. Sie beträgt 6 € für jeden Kalendertag, an dem die betriebliche oder berufliche Tätigkeit überwiegend in der häuslichen Wohnung ausgeübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird.

Bis max. 210 Tage, 1.260 € p.a.

Sie kann für bis zu 210 Tage und damit in Summe i. H. von max. 1.260 € (identischer Betrag zum häuslichen Arbeitszimmer) geltend gemacht werden.

---

2 Vgl. grundlegend Tipke/Lang, Steuerrecht, 22. Aufl., § 3 Rz. 261 ff.; BVerfGE 30, 367; BVerfGE 38, 61; BVerfGE 50, 177; BVerfGE 105, 17.

3 Beispielhaft BVerfGE 97, 67; BVerfGE 72, 200.

Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit dauerhaft kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, ist ein Abzug der Tagespauschale zulässig, auch wenn die Tätigkeit am selben Kalendertag auswärts oder an der ersten Tätigkeitsstätte ausgeübt wird.

Unschädlichkeit der Auswärtstätigkeit

Der Abzug der Tagespauschale ist nicht zulässig, soweit eine doppelte Haushaltsführung vorliegt oder soweit ein Abzug für ein häusliches Arbeitszimmer vorgenommen wird.

Keine Möglichkeit bei doppelter Haushaltsführung

Praxishinweis
Durch eine Änderung in § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG wird außerdem klargestellt, dass die Homeoffice-Pauschale auch zu den Kosten der erstmaligen Berufsausbildung gehört.

Auch bei Erstausbildung Teil der Kosten

1.5 § 5 Abs. 5 EStG Kein Rechnungsabgrenzungsposten für Kleinbeträge

Der Vorschlag des Bundesrates für Bagatellbeträge bei Rechnungsabgrenzungsposten wird umgesetzt. Demnach kann (Wahlrecht, einheitlich für alle Beträge) der Ansatz eines Rechnungsabgrenzungspostens unterbleiben, wenn die jeweilige Ausgabe oder Einnahme den Betrag des § 6 Abs. 2 Satz 1 EStG (GWG-Grenze, weiterhin 800 €) nicht übersteigt. Dieses Wahlrecht besteht bereits für in 2022 endende Wirtschaftsjahre.

Wahlrecht zur Vermeidung kleiner RAP

1.6 § 7 Abs. 4 EStG Gebäude-AfA

Die Erhöhung des AfA-Satzes von 2 % auf 3 % gilt nun bereits für ab 1.1.2023 fertiggestellte Gebäude, nicht erst ab 1.7.2023.

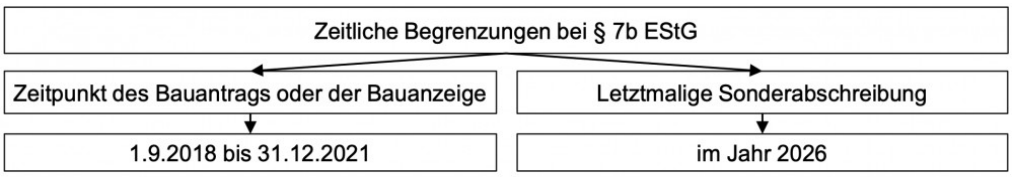
Doch bereits auf 1.1.2023

Überraschend bleibt im Übrigen die Möglichkeit der tatsächlich kürzeren Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG) auch für künftige Jahre möglich. Damit ist die vorgesehene Änderung in § 7 Abs. 5a EStG hinfällig.

Tatsächliche Nutzungsdauer weiter möglich!

1.7 § 7b EStG ist zurück

Bisher galt für die Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau folgende Zeitbegrenzung:



Damit wäre der § 7b EStG grundsätzlich für aktuelle Bauprojekte nicht mehr möglich.

Überraschend führt der Gesetzgeber nun wieder § 7b EStG für Bauanträge / gestellte Bauanzeigen nach 31.12.2022 und vor 1.1.2027 ein.

Rückkehr für Bauanträge 2023 bis 2026

Praxishinweis
Warum Bauanträgen aus 2022 ausgenommen sind, ist für uns nicht nachvollziehbar.

Nicht in 2022?

Neu: Effizenzhaus 40

Wohnungen, die aufgrund eines nach dem 31.12.2022 und vor dem 1.1.2027 gestellten Bauantrags / getätigten Bauanzeige hergestellt werden, müssen für die Förderung des § 7b EStG in einem Gebäude liegen, das die Kriterien eines „Effizienzhaus 40“ mit Nachhaltigkeits-Klasse/Effizienzgebäude-40 erfüllt. Dies ist durch das „Qualitätssiegel Nachhaltiges Gebäude“ (QNG) nachweisen.

Unverändert müssen die Wohnung im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden neun Jahren der entgeltlichen Überlassung zu dauerhaften Wohnzwecken dienen.

Neue Grenzen

Die bisherige Baukostengrenze von 3.000 € je qm bleibt für Bauanträge im Zeitraum 1.8.2019 bis 31.12.2021 unverändert. Für Bauanträge / Bauanzeigen im Zeitraum 1.1.2023 bis 31.12.2026 gilt jedoch neu eine Baukostenobergrenze von 4.800 € je qm.

Das bisher auf 2.000 € je qm begrenzte Abschreibungsvolumen für Bauanträge im Zeitraum 1.8.2019 bis 31.12.2021 wird für Bauanträge / Bauanzeigen im Zeitraum 1.1.2023 bis 31.12.2026 auf 2.500 € je qm erhöht.

Zusammenfassend gilt:

	Bauantrag Anzeige 1.9.2018 bis 31.12.2021	**Bauantrag Anzeige 1.1.2023 bis 31.12.2026**
Baukostenobergrenze je qm	3.000 €	4.800 €
Max. AfA-Volumen je qm	2.000 €	2.500 €
Gebäudevoraussetzungen	Wohnraum, der die Voraussetzungen des § 181 Abs. 9 BewG erfüllt	Zusätzliches Erfordernis „Effizenzhaus 40“

Die Sonderabschreibungen nach § 7b Abs. 1 EStG werden für Anspruchsberechtigte mit Einkünften im Sinne der §§ 13, 15 und 18 EStG nur gewährt, soweit die Voraussetzungen der Verordnung (EU) Nr. 1407/2013 der Kommission vom 18.12.2013 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union auf De-minimis-Beihilfen (ABl. L 352 vom 24.12.2013, S. 1) (De-minimis-Verordnung) in der jeweils geltenden Fassung eingehalten sind.

1.8 § 9a EStG Werbungskostenpauschbetrag steigt minimal

Der Werbungskostenpauschbetrag für Arbeitnehmer steigt von 1.200 € auf 1.230 €.

1.9 § 19 Abs. 3 EStG Energiepreispauschale stellt Einkünfte bei Versorgungsempfängern und Rentnern dar

EPP ist EK bei Versorgungsempfänger

Die Energiepreispauschale nach dem Versorgungsrechtlichen Energiepreispauschalen-Gewährungsgesetz oder vergleichbare Leistungen zum Ausgleich gestiegener Energiepreise nach Landesrecht sind als Einnahmen nach § 19 Abs. 2 EStG zu berücksichtigen. Dies betrifft z. B. pensionierte Beamte, die entsprechende Versorgungsbezüge erhalten.

Sie gelten nicht als Sonderzahlung im Sinne von § 19 Abs. 2 Satz 4 EStG, jedoch als regelmäßige Anpassung des Versorgungsbezugs im Sinne von § 19 Abs. 2 Satz 9 EStG.

Praxishinweis
Auch bei Rentnern stellt durch Anfügen von § 22 Nr. 1 Satz 3 EStG die Energiepreispauschale Renteneinkünfte dar, muss also selbst wieder versteuert werden. Die Auszahlung der Energiepreispauschale an Rentner muss elektronisch vom Rententräger gem. § 22a Abs. 1 Satz 1 EStG der Finanzbehörde übermittelt werden. Damit werden Nicht-Besteuerungen vermieden. Dies wird zu manchen Überraschungen führen, denn die Rentner gingen beim Zufluss von der Steuerfreiheit aus.

EPP ist EK bei Rentnern

1.10 § 24b EStG Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende steigt von bislang 4.008 € auf 4.260 €.

1.11 § 32 EStG Kinderberücksichtigung nur noch bei vorhandener Identifikationsnummer des Kindes

Die Kinderberücksichtigung beim Kinderfreibetrag ist künftig nur noch möglich, wenn die Identifikationsnummer des Kindes mitgeteilt wird. Bei nicht inländischen Kindern ist zu beachten: Ausländer/innen erhalten ihre Steueridentifikationsnummer vom BZSt nach der Meldung beim Einwohnermeldeamt. Diese wirkt ggf. bei der Berücksichtigung des Kinderfreibetrags zurück.

1.12 § 122 EStG EPP ist unpfändbar

EPP ist unpfändbar

Mit einer Ergänzung in § 122 EStG wird klargestellt, dass die Energiepreispauschale unpfändbar ist.

1.13 §§ 123 ff. EStG Die Gas- und Wärmepreisbremse wird besteuert - aber kompliziert

Gas- und Wärmepreisbremse wird besteuert

Eine äußerst schwierige Logik hat sich der Gesetzgeber für die sog. Gas- und Wärmepreisbremse bzw. deren Besteuerung ausgedacht. Demnach sind entsprechende Zahlungen grundsätzlich nach § 22 Nr. 3 EStG steuerpflichtig (vgl. § 123 Abs. 1 EStG).

Milderungszone

Allerdings wird in § 124 EStG eine sog. Milderungszone eingeführt. Demnach gilt:

a) Bei einem zu versteuernden Einkommen (z. v. E.) von bis zu 66.915 € (bzw. 133.830 € bei zusammenveranlagten Ehegatten) muss die Gas- und Wärmepreisbremse überhaupt nicht besteuert werden.
b) Bei einem z. v. E von über 104.009 € bzw. 208.018 € bei zusammenveranlagten Ehegatten muss die Gas- und Wärmepreisbremse voll als Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG versteuert werden.
c) Im Mittelbereich von 66.916 € bis 104.009 € (bzw. Verdoppelung bei Zusammenveranlagung) gilt eine komplizierte sog. Milderungszone. Im Bereich dieser Milderungszone ist als Zurechnungsbetrag nach § 123 Abs. 2 EStG nur der Bruchteil der Entlastungen des § 123 Abs. 1 EStG einzubeziehen, der sich als Differenz aus dem individuellen zu versteuernden Einkommen des Steuerpflichtigen und der Untergrenze der Milderungszone dividiert durch die Breite der Milderungszone errechnet. Zum Glück ist dies eine Frage, die maschinell berechnet werden kann.

Muss das sein?

Eine Anmerkung sei erlaubt: Der Gesetzgeber scheint bestrebt zu sein, sog. Besserverdiener zwar an staatlichen Unterstützungen partizipieren zu lassen, diesen durch Besteuerung der Subventionen jedoch einen Teil hiervon wieder abzusprechen. Logisch betrachtet ist dies vertretbar, denn viele / alle der sog. Besserverdiener sind auf derartige Unterstützungen nicht angewiesen. Neben der Frage der Gerechtigkeit (wer finanziert diese Subventionen denn hauptsächlich?) führt dies allerdings zu einer unnötigen Verkomplizierung des Steuerrechts. Warum sorgt der Gesetzgeber nicht dafür, dass bereits bei der Auszahlung differenziert wird? Womöglich, weil dies einfacher und damit für die Wähler klarer verständlich wäre? Dies wäre aber u. E. sachgerechter und würde die Besteuerung enorm erleichtern. Wenn der Gesetzgeber bzw. die ausführende Verwaltung hierzu nicht in der Lage ist, dann kann durchaus gefragt werden, ob dann nicht staatliche Alimentationen allen oder niemandem ausgezahlt werden. Der aktuelle Zustand - Auszahlung der Subvention, Nachbesteuerung differenziert nach Einkunftsklassen - führt nur zu einer Unklarheit für den Bürger und einer Verkomplizierung des ohnehin schon komplexen Steuerrechts - und zu einer Spaltung der Gesellschaft.

2. Umsatzsteuer

2.1 § 2 UStG Unternehmereigenschaft von Bruchteilsgemeinschaften

Unternehmereigenschaft von Bruchteilsgemeinschaften

Die Ergänzung in § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG stellt klar, dass die Unternehmereigenschaft im Sinne des Umsatzsteuerrechts unabhängig davon bestehen kann, ob der Handelnde nach anderen Vorschriften rechtsfähig ist. Unternehmer können daher auch nicht rechtsfähige Personengemeinschaften, wie z. B. Bruchteilsgemeinschaften sein. Damit wird die BFH-Rechtsprechung

vom 22.11.2018 (V R 65/17)[4] hinfällig, wonach Bruchteilsgemeinschaften keine Unternehmer sein können. Damit dient die Rechtsänderung auch der Rechtsklarheit.

2.2 § 27 UStG Erneute Verschiebung des § 2b UStG

Erneute Verschiebung des § 2b UStG

Zum wiederholten Male wird die Anwendung der neuen Besteuerung für juristische Personen des öffentlichen Rechts (§ 2b UStG) auf Antrag verschoben. Verpflichtend ist § 2b UStG damit erst - zumindest Stand heute, wenn nicht weitere Verlängerungen erfolgen - ab dem Jahr 2025 anzuwenden, also zwei Jahre später als bislang angedacht.

Außerdem kann eine juristische Person des öffentlichen Rechts, soweit sie nicht freiwillig Bücher führt oder auf Grund jährlicher Bestandsaufnahmen regelmäßig Abschlüsse macht oder hierzu gesetzlich verpflichtet ist, nach § 20 Abs. 1 Nr. 4 UStG neu sich nach den Grundsätzen der Ist-Versteuerung besteuern lassen.

3. Einführung eines EU-Energiekrisenbeitrags

Mit dem JStG 2022 wird außerdem ein sog. EU-Energiekrisenbeitrag eingeführt. Dies basiert auf der Verordnung (EU) 2022/1854 des Rates über „Notfallmaßnahmen als Reaktion auf die hohen Energiepreise“ vom 6.10.2022. Nach Aussage der Gesetzesbegründung, sind in Deutschland davon ca. 50 Unternehmen betroffen[5]. Daher wird an dieser Stelle auf eine vertiefende Besprechung verzichtet und lediglich ein sehr grober Überblick verschafft.

Praxishinweis
Beim EU-Energiekrisenbeitrag handelt es sich um eine Art Übergewinnsteuer für Energieunternehmen, die in 2022 und/oder 2023 höhere Gewinne als in den Vorjahren erzielen.

Faktische Übergewinnsteuer

Dem neuen EU-Energiekrisenbeitragsgesetz (EU-EnergieKBG) unterliegen Gewinne nach § 4 Abs. 1 Satz 1 EU-EnergieKBG von im Erdöl-, Erdgas-, Kohle und Raffineriebetrieben, wenn diese Unternehmen und Betriebsstätten mindestens 75 % ihres Umsatzes durch die Extraktion von Brennstoffen, den Bergbau, die Erdölraffination oder Herstellung von Kokereierzeugnissen erzielen.

Sondersteuer von 33 % auf Übergewinne

Erzielen solche Unternehmen in 2022 und/oder 2023 einen Gewinn, der über 120 % der Vorjahresgewinne liegt (Übergewinn von mehr als 20 %), wird dieser Übergewinn mit einer Sondersteuer von zusätzlich 33 % besteuert.

---

4 BFH, Urteil v. 22.11.2018 V R 65/17, BFH/NV 2019 S. 359; BerP 4/2019 S. 220; Immer aktuell III/2019 S. 152.

5 BT-Drucksache 20/4729 S. 10.

Praxishinweise
1. Die durch den EU-Energiekrisenbeitrag geschätzten Steuermehreinnahmen belaufen sich lt. Gesetzesbegründung auf ca. 1 bis 3 Milliarden € jährlich[6].
2. Die Unionsgeführten Länder wollen in diesem Punkt den Vermittlungsausschuss anrufen[7].

Impressum **www.neufang-akademie.de**

Alle Rechte, auch die des auszugsweisen Nachdrucks, der fotomechanischen Wiedergabe (einschließlich Mikrokopie), der Veröffentlichung im Internet sowie der Auswertung durch Datenbanken oder ähnliche Einrichtungen, vorbehalten.
Neufang Akademie, Leibnizstr. 5, 75365 Calw, Tel. 07051/931160, Telefax 07051/9311699, E Mail info@neufang-akademie.de, www.neufang-akademie.de

6 BT-Drucksache 20/4729 S. 135.
7 https://rsw.beck.de/aktuell/daily/meldung/detail/unions-laender-wollen-vermittlungsausschuss-fuer-energiekrisenbeitrag.