

Mandanteninformation
Wesentliche, vollzogene oder geplante
Änderungen
im Steuer- und Wirtschaftsrecht

2024 / 2025



Inhaltsverzeichnis

1.	Roter Faden im Lagebericht	2
2.	Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen, Betriebsveranstaltungen sowie Bewirtungen von Arbeitnehmern	4
3.	Künstlersozialabgabe-Verordnung	13
4.	Kleinunternehmerregelung	15
5.	Dokumentation der Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen	19
6.	Umsatzsteuer-Voranmeldung, E-Rechnung und Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung	21
7.	Prüfung von USt-ID-Nummern bei innergemeinschaftlichen Lieferungen	25
8.	Änderungen bei der Umsatzsteuer für 2025	25
9.	Offenlegung des Jahresabschlusses und Größenklassen	26
10.	Hinterlegung für Kleinunternehmen	30
11.	Verspätete Umsetzung der CSRD und ihre Folgen	31
12.	Steuerliche Behandlung inkongruenter Gewinnausschüttung	32



1. Roter Faden im Lagebericht

Im Rahmen der Prüfung der Lageberichte kommt es immer wieder zu Fragestellungen hinsichtlich der Vollständigkeit des Lageberichtes. Insbesondere ist festzustellen, dass sich die geforderte Darstellung der Kennzahlen und der bedeutenden finanziellen Leistungsindikatoren nicht im Wirtschaftsbericht und im Prognosebericht wiederfinden. Daneben erfolgt häufig kein Vergleich des Geschäftsverlaufes mit den für das Wirtschaftsjahr prognostizierten Werten.

Da wir in der kommenden Prüfungssaison hierauf ein besonderes Augenmerk haben werden, sollen im Folgenden die Anforderungen an einen Lagebericht kurz dargestellt werden.

Der Lagebericht gemäß § 289 HGB besteht aus mehreren Teilberichten. Die zentralen Elemente sind hierbei:

1. Darstellung der Grundlagen des Unternehmens
2. Wirtschaftsbericht mit
 - Darstellung von Geschäftsverlauf einschließlich Geschäftsergebnis und der Lage des Unternehmens
 - Analyse von Geschäftsverlauf und der Lage der Gesellschaft
 - Einbezug und Erläuterung der für die Geschäftstätigkeit bedeutenden finanziellen Leistungsindikatoren in die Analyse
3. Prognosebericht
4. Chancen und Risikobericht

Die Basis der Berichterstattung ist die **Darstellung der Grundlagen des Unternehmens** und hierbei insbesondere die Darstellung des Geschäftsmodells des Unternehmens mit den wesentlichen Änderungen zur vergangenen Berichtsperiode. Diese Ausführungen helfen den Leser ein besseres Verständnis für die sich anschließenden Ausführungen insbesondere zum Geschäftsverlauf und zur Lage der Gesellschaft zu erlangen. Daher ist es notwendig, beispielsweise auf folgende Inhalte einzugehen: Organisatorische Struktur, etwaige Branchenbesonderheiten, angebotene Produkte und Dienstleistungen, Absatzmärkte (z. B. Orte, Größe, Marktposition) sowie weitere externe Einflussfaktoren für das Geschäft des Unternehmens.

Die zentralen Elemente des Lageberichtes sind der Wirtschaftsbericht und der Prognose-, Chancen- und Risikobericht.



Im Wirtschaftsbericht hat eine **Darstellung des Geschäftsverlaufes einschließlich des Geschäftsergebnisses und der Lage des Unternehmens** zu erfolgen. Hierbei soll den Adressaten des Lageberichts die Unternehmensentwicklung bis zum Abschlussstichtag sowie das Geschäftsergebnis überblicksartig geschildert werden. Der Bericht über die Lage der Gesellschaft umfasst in diesem Zusammenhang neben der Darstellung der gesamtwirtschaftlichen Entwicklung und der Branchensituation (wie z. B. gesamtkonjunkturelle Entwicklung, Entwicklung der Branchenkonzunktur, jeweilige Marktstellung, etc) insbesondere die Darstellung der spezifischen unternehmensbezogenen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage. Anzumerken ist, dass die Lage der Gesellschaft gesondert in den einzelnen Bestandteilen Vermögenslage, Finanzlage und Ertragslage beschrieben wird.

Neben dieser beschreibenden Darstellung sind der **Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft** zu analysieren, d. h. es sind Ursachen- und Wirkungszusammenhänge aufzuzeigen. Dabei ist zum einen auf gesamtwirtschaftliche und branchenspezifische Umstände einzugehen, die die Unternehmensentwicklung beeinflusst haben. Zum anderen ist es nützlich, in diesem Bereich des Lageberichts, neben der Erläuterung von Posten des Jahresabschlusses, Kennzahlen zur Analyse der jeweiligen Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu nutzen. Ebenso sind die **bedeutendsten finanziellen Leistungsindikatoren** samt Erläuterung unter Rückgriff auf die im Jahresabschluss ausgewiesenen Beträge und Angaben anzugeben. Es muss sich um hierbei um erfolgskritische Schlüsselkennzahlen handeln, die auch intern zur Steuerung des Unternehmens verwendet werden. Beispiele für solche Kennzahlen können die Eigenkapitalrendite, der Verschuldungs- und Liquiditätsgrad oder der Cashflow der laufenden Geschäftstätigkeit sein.

Letztlich hat eine Aussage zur Entwicklung des Unternehmens durch die Geschäftsführung zu erfolgen, in der beurteilt wird, ob die Geschäftsentwicklung insgesamt günstig oder ungünstig verlaufen ist. Hilfreich ist hierbei ein Vergleich mit den Planzahlen.

Im **Prognosebericht** sind die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmung zu beurteilen und zu erläutern und die zugrunde liegenden Annahmen der Entwicklungsprognose anzugeben. In diesem Zusammenhang ist zunächst auf die voraussichtliche Entwicklung der Unternehmung einzugehen, wobei auch hier neben der allgemeinen beschreibenden Darstellung, eine Erläuterung zur zukünftigen Entwicklung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage unter Verwendung von Planzahlen, Plankennzahlen und den sich daraus ergebenden finanziellen Leistungsindikatoren zu erfolgen hat. Beispielsweise werden in diesem Teil des Lageberichts Angaben zu den geplanten Investitionen sowie deren Finanzierung und Angaben zu Umsatz- oder Ergebnisentwicklungen getätigt.



In Ergänzung zu der im Prognosebericht beschriebenen voraussichtlichen Entwicklung des Unternehmens sollen im Allgemeinen **Chancen- und Risikobericht** explizit auf wesentliche Chancen und Risiken der künftigen Entwicklung eingegangen sowie die zugrunde liegenden Annahmen angegeben werden. Dabei wird Risiko als eine negative Abweichung und Chance als eine positive Abweichung von einer erwarteten Entwicklung der Unternehmung verstanden. Aus Gründen der Wirtschaftlichkeit ist es jedoch nicht sinnvoll, auf alle Chancen und Risiken einzugehen, denen ein Unternehmen ausgesetzt ist, sondern vielmehr auf wesentliche Chancen und Risiken.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten, dass sich die einmal gewählten finanziellen Leistungsindikatoren und Kennzahlen wie ein roter Faden durch den Lagebericht ziehen sollten.

2. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen, Betriebsveranstaltungen sowie Bewirtungen von Arbeitnehmern

Aufwendungen, bei denen aus betrieblicher Sicht ein erweiterter Klärungsbedarf bezüglich der sozialversicherungsrechtlichen, lohnsteuerrechtlichen, ertragsteuerlichen sowie umsatzsteuerlichen Behandlung gegeben sind.

2.1 Sachzuwendungen

Bei der steuerlichen Beurteilung von Sachzuwendungen unterscheidet man grundsätzlich zwischen Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde bzw. sonstige Nichtarbeitnehmer und den Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer. Unter Sachzuwendungen fallen Geschenke, die ohne rechtliche Verpflichtung und ohne Erwartung einer Gegenleistung zugewendet werden. Geldgeschenke fallen nicht hierunter. Bei Geschenken **gelten besondere Aufzeichnungspflichten**. Wird diese Aufzeichnungspflicht nicht erfüllt, ist ein Abzug der Aufwendung und der darin enthaltenen Vorsteuer nicht zulässig.

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

Sachzuwendungen aus besonderem Anlass

Hierunter fallen **Gelegenheitsgeschenke** wie z. B. Blumen und Bücher, die vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus besonderem persönlichem Anlass (z. B. Geburtstag, Heirat, Geburt eines Kindes) gewährt werden. Diese Geschenke sind lohnsteuer- und



beitragsfrei, sofern sie den Wert i. H. v. **EUR 60,00 einschließlich Umsatzsteuer** nicht übersteigen. **Übersteigt** der Wert der Sachzuwendung diese **Freigrenze**, so ist diese Zuwendung in vollem Umfang **steuer- und beitragspflichtig**.

Die Freigrenze i. H. v. EUR 60,00 ist kein Jahresbetrag, sondern kann unter Umständen mehrfach im Jahr oder gar mehrfach im Monat ausgeschöpft werden (z. B. Sachgeschenke zum Namenstag, Geburtstag, zur Verlobung oder zur Einschulung des Kindes).

Sachzuwendungen ohne besonderen Anlass

Arbeitgeber können ihren Arbeitnehmern ohne besonderen Anlass ab dem 01.01.2022 monatlich Sachbezüge bis **EUR 50,00 einschließlich Umsatzsteuer lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei** zur Verfügung stellen. Sachbezüge sind Zusatzleistungen vom Arbeitgeber, wie zum Beispiel Tankgutscheine, Essensgutscheine, ein Jobticket und die betriebliche Krankenversicherung (bKV). Bis zur Sachbezugsfreigrenze sind diese Leistungen für Arbeitgeber steuer- und sozialversicherungsfrei.

Diese Sachzuwendung existiert **zusätzlich** zu der Sachzuwendung aus besonderem Anlass. In die Ermittlung des geldwerten Vorteils sind nach Auffassung des BFH Versand- und Verpackungskosten mit einzubeziehen, wenn die Ware direkt zum Arbeitnehmer nach Hause geliefert wird. Es sind jedoch strenge Vorgaben zu beachten. Unter diese Sachzuwendungen fallen bspw. Tank- und Geschenkgutscheine sowie Jobtickets.

Tank- und Geschenkgutscheine

Ab 2020 gibt es neue Abgrenzungen zwischen Barlohn und Sachlohn. Zu den Einnahmen in Geld (Barlohn) und somit nicht begünstigt gehören:

- Zweckgebundene Geldleistungen
- Nachträgliche Kostenerstattungen
- Geldkarten

Zu den Einnahmen als Sachlohn und somit begünstigt gehören:

- Gutscheine, die keine Zahlungsdienste sind
- Closed-Loop-Karten (z. B. aufladbare Geschenkkarten)
 - Diese berechtigen dazu, nur vom Aussteller des Gutscheins Waren oder Dienstleistungen zu beziehen.
- Controlled-Loop-Karten (z. B. Centergutscheine oder City-Cards)
 - Diese können nur bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen eingelöst werden.



Somit sind z. B. eBay-Gutscheine nicht mehr begünstigt. Auch Amazon-Gutscheine sind als kritisch anzusehen. Es sei denn, es ist sichergestellt und erkennbar, dass der Verkauf und die Versendung nur durch Amazon Deutschland abgewickelt werden und eine Rückgabe gegen Entgelt ausgeschlossen ist.

Pauschalierung der Lohnsteuer für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer

Nach § 37b Abs. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (z. B. Geschenke, die die Freigrenzen übersteigen), bis zu einem Höchstbetrag von EUR 10.000,00 mit 30 % pauschal besteuern (zuzüglich Solidaritätszuschlag und pauschaler Kirchensteuer). Die Pauschalierung wird also nur in den Fällen zugelassen, in denen die Sachzuwendungen zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Hinsichtlich der Sozialversicherung ist keine Pauschalierung möglich. Im Falle des Überschreitens der Freigrenze besteht Sozialversicherungspflicht.

Sachbezüge, die im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden (z. B. Aufmerksamkeiten) und steuerfreie Sachbezüge (z. B. Gesundheitsförderung), unterliegen von vornherein nicht der Pauschalbesteuerung. Die Pauschalierung nach § 37b EStG ist zudem ausgeschlossen, wenn der Sachbezug nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal mit 15 % oder 25 % besteuert werden kann.

Sachzuwendungen an Geschäftspartner bzw. Nichtarbeitnehmer Auf der Seite des Zuwendenden

Ausgaben für Geschenke an Geschäftsfreunde werden nur unter folgenden Voraussetzungen als Betriebsausgabe anerkannt und können somit steuermindernd berücksichtigt werden:

- Betriebliche Veranlassung

Nur Zuwendungen an Dritte, für die es eine betriebliche Veranlassung gibt, können als Betriebsausgabe angesetzt werden. Nicht erforderlich ist hingegen, dass ein Geschenk als Werbeträger gekennzeichnet sein muss. Es können daher auch Geldgeschenke und Geschenkgutscheine verschenkt werden.

Aktuell liegt der Höchstbetrag hierfür bei EUR 50,00.

Aufwendungen für betrieblich veranlasste Geschenke an Geschäftsfreunde, Kunden und weitere nicht eigene Arbeitnehmer können nur bis zur Höhe von zusammengerechnet EUR 50,00 pro



Empfänger und Kalenderjahr steuerlich als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Zu den Kosten eines Geschenks zählen dabei auch die Kosten einer Kennzeichnung des Geschenks als Werbeträger sowie die Umsatzsteuer, sofern das schenkende Unternehmen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Verpackungs- und Versandkosten werden nicht angesetzt. Liegen die Aufwendungen für die Geschenke über EUR 50,00, scheidet der Betriebsausgabenabzug. Bei der 50-EUR-Grenze handelt es sich nicht um einen Freibetrag, sondern um eine Freigrenze. Allerdings ist bei der Prüfung der 50-EUR-Freigrenze aus Vereinfachungsgründen allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen. Übernimmt der Zuwendende für den Beschenkten die Versteuerung als Einnahme, ist die übernommene Steuer also nicht mit einzubeziehen.

Hinweis: Die 50-EUR-Grenze findet bei Gegenständen, die ausschließlich beruflich und nicht privat genutzt werden können, keine Anwendung. So darf zum Beispiel ein Arztkoffer für einen Arzt oder ein Spezialwerkzeug für einen Handwerker auch dann steuermindernd abgezogen werden, wenn die Aufwendungen die 50-EUR-Grenze überschreiten.

- Aufzeichnung der Aufwendungen

Die Aufwendungen für Geschenke werden nur dann als Betriebsausgabe anerkannt, wenn sie einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben zeitnah aufgezeichnet werden. Gleichzeitig muss der Name des Empfängers aus der Buchung oder dem Buchungsbeleg zu ersehen sein. Letzteres ist lediglich entbehrlich, wenn im Hinblick auf die Art des Geschenks wie bei Taschenkalendern, Kugelschreibern und wegen des geringen Werts des einzelnen Geschenks die Vermutung besteht, dass die Freigrenze bei dem einzelnen Empfänger im Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird.

Nur wenn die vorgenannten Voraussetzungen erfüllt sind, sind die Aufwendungen für ein Geschenk als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Pauschalierungsmöglichkeit, mit der der Zuwendende die Einkommensteuer des Beschenkten pauschal übernehmen kann

Der Zuwendende hat die Möglichkeit einer Pauschalierung mit einem Pauschalsteuersatz von 30 % + Solidaritätszuschlag + Kirchensteuer (§ 37b EStG). Die Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG findet Anwendung bei Geschenken, aber auch bei Sachzuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin erbrachten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden. Damit werden sämtliche Sachzuwendungen von der Pauschalierungsmöglichkeit erfasst, unabhängig davon, ob der Zuwendende die Geschenkaufwendung nach den oben dargestellten Grundsätzen als Betriebsausgabe abziehen darf. Die Pauschalsteuer ist als Betriebsausgabe nur dann abziehbar, wenn der



Schenker die Sachzuwendung in vollem Umfang nach den oben genannten Grundsätzen (insbesondere unter Berücksichtigung der 35-EUR-Grenze) als Betriebsausgabe abziehen kann.

Von § 37b EStG werden nur solche Zuwendungen erfasst, die betrieblich veranlasst und die beim Empfänger dem Grunde nach zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen. Als Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung wird auf die tatsächlichen Kosten des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer abgestellt.

Für Zuwendungen, die nicht in die Bemessungsgrundlage des § 37b EStG einzubeziehen sind, hat der Zuwendende neben den für den Betriebsausgabenabzug bestehenden Aufzeichnungspflichten zusätzlich durch geeignete Aufzeichnungen darzulegen, dass diese Zuwendungen beim Empfänger nicht steuerbar und steuerpflichtig sind. Die Empfänger der Zuwendungen müssen auf Verlangen der Finanzbehörde genau benannt werden können.

Die Pauschalierung kann nicht angewandt werden, soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr insgesamt den Bruttobetrag von EUR 10.000,00 übersteigen oder wenn die Aufwendungen für die einzelne Zuwendung den Betrag von EUR 10.000,00 übersteigen.

Zu beachten ist, dass das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung der Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gegenüber Dritten gewährten Zuwendungen auszuüben ist. Dies verlangt eine einheitliche Handhabung für alle betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, aber auch alle Geschenke unterhalb der geplanten 50-EUR-Freigrenze. Lediglich Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 10,00 nicht übersteigen, sind als Streuwerbeartikel anzusehen und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Gleiches gilt für die Teilnahme an geschäftlich veranlassten Bewirtungen.

Macht der Schenker von der Pauschalierung Gebrauch, ist er verpflichtet, den Beschenkten hierüber zu unterrichten.

Durch eine zum 01.01.2009 in Kraft getretene Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung sind gemäß § 37b EStG pauschal besteuerte Sachleistungen an Arbeitnehmer von Geschäftsfreunden auch von der Beitragspflicht zur Sozialversicherung freigestellt, soweit die Arbeitnehmer nicht Arbeitnehmer eines mit dem Zuwendenden verbundenen Unternehmens sind.

Versteuerung auf der Seite des Zuwendungsempfängers

Oberhalb der 10-EUR-Grenze sind die Zuwendungen grundsätzlich als geldwerte Vorteile zu versteuern. Eine Ausnahme hiervon gilt, wenn der Schenker von der Möglichkeit der Pauschalbesteuerung Gebrauch gemacht hat. Durch die Pauschalversteuerung wird der Zuwendungsempfänger aus der Steuerschuldnerschaft entlassen. Dies gilt auch, soweit der Zuwendungsempfänger körperschaftsteuerpflichtig ist.

2.2 Betriebsveranstaltungen, kein höherer Freibetrag ab 01.01.2024

Der Entwurf des Wachstumschancengesetzes sah eine Erhöhung des ertragsteuerlichen Freibetrags von bislang EUR 110,00 auf EUR 150,00 vor. Dies trat jedoch nicht in Kraft. Der Freibetrag liegt weiterhin bei EUR 110,00. Die Lohnsteuer bemisst sich dann nur für den Betrag, der über EUR 110,00 liegt. Außerdem ist die Vorsteuer aus den Rechnungen nicht abzugsfähig.

Die steuerlichen Vergünstigungen gelten für „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“ wie z. B. Weihnachtsfeiern und Betriebsausflüge. Durch eine solche Veranstaltung erhalten Arbeitnehmer grundsätzlich einen Vorteil, der zum Arbeitslohn gehört. Rein betriebliche, fachliche Veranstaltungen führen nicht zu einer lohnrelevanten Bereicherung der Arbeitnehmer.

Von den geselligen Veranstaltungen führen zwei Veranstaltungen pro Jahr nicht zu Arbeitslohn,

- wenn die Teilnahme allen Betriebsangehörigen bzw. Arbeitnehmern einer Abteilung oder eines Standorts offensteht und
- soweit die Zuwendungen des Arbeitgebers für die jeweilige Veranstaltung inklusive Umsatzsteuer den Betrag von EUR 110,00 je teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen.
- Die Teilnahme von Nichtarbeitnehmern ist unschädlich, wenn deren Zahl die Teilnehmerzahl der Arbeitnehmer nicht übersteigt.

Wird nur ein beschränkter Teilnehmerkreis eingeladen, darf es sich nicht um eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen handeln. Begünstigt sind jedoch Feiern für alle Mitarbeiter, die ein rundes Arbeitnehmerjubiläum (10, 20, 30, 40, 50 oder 60 Jahre) begehen.

Das BMF-Schreiben stellt klar, dass bei 40-, 50- oder 60-jähriger Betriebszugehörigkeit die Feier schon bis zu fünf Jahre vor dem eigentlichen Jubiläum stattfinden kann. Begünstigt ist auch eine Betriebsveranstaltung, die für eine Organisationseinheit des Betriebs (z. B. Abteilung) durchgeführt wird, wenn alle Arbeitnehmer dieser Organisationseinheit an der Veranstaltung teilnehmen



können. Auch eine Feier für alle im Ruhestand befindlichen früheren Arbeitnehmer des Unternehmens ist begünstigt.

Zur Ermittlung der Teilnehmerkosten ab 01.01.2015 zählen sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung. Die Kosten für eine Begleitperson werden dem Arbeitnehmer ebenfalls hinzugerechnet, ohne dass hierfür ein zusätzlicher Freibetrag gewährt wird.

Kosten, die eingerechnet werden müssen:

- Speisen, Getränke, Snacks
- Übernachtungskosten bei mehrtägigen Veranstaltungen
- Fahrtkosten, z. B. für Stadtrundfahrten
- Eintrittskarten, Trinkgelder
- Geschenke
- Aufwendungen für äußeren Rahmen, z. B. Künstler, Musiker, Deko, Raummiete, Kegelbahn etc.
- Zuwendungen an Begleitpersonen
- Security
- Versicherungen
- Sanitäter
- Kosten für Sammeltransporte (Bus)

Nicht einzurechnen sind folgende Kosten:

- (An-)Reisekosten von Außendienstmitarbeitern und Arbeitnehmern von anderen Standorten sowie deren Übernachtungskosten nach § 3 Nr. 16 EStG, sofern sie vom **Arbeitnehmer** organisiert sind
- Eigene Personalkosten für Vorbereitung und Abwicklung
- Rechnerische Selbstkosten des Arbeitgebers (z. B. Lohnbuchhaltung)

Ermittlung des Freibetrags

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung, und damit geltendem Recht, ermittelt sich die Höhe der dem einzelnen Arbeitnehmer gewährten Zuwendungen wie folgt: Alle zu berücksichtigenden Aufwendungen sind zu gleichen Teilen auf alle bei der Betriebsveranstaltung **anwesenden** Teilnehmer aufzuteilen. Der auf eine Begleitperson entfallende Anteil der Aufwendungen ist dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen.



Beispiel:

Die Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung betragen EUR 10.000,00. Der Teilnehmerkreis setzt sich aus 75 Arbeitnehmern zusammen, von denen 25 von je einer Person begleitet werden.

Die Aufwendungen sind auf 100 Personen zu verteilen, sodass auf jede Person ein geldwerter Vorteil von EUR 100,00 entfällt. Im Anschluss ist der auf die Begleitperson entfallende geldwerte Vorteil dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. 50 Arbeitnehmer haben somit einen geldwerten Vorteil von EUR 100,00, der den Freibetrag von EUR 110,00 nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist. Bei 25 Arbeitnehmern beträgt der geldwerte Vorteil EUR 200,00; nach Abzug des Freibetrags von EUR 110,00 ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils EUR 90,00.

Die 50,00-EUR-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG ist für Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen nicht anwendbar.

Achtung!

Das FG Köln hat mit seiner Entscheidung vom 27.06.2018 zur Verteilung der Gesamtkosten bei einer Betriebsveranstaltung Stellung bezogen. Das FG Köln hat dabei der Berechnungsweise des geldwerten Vorteils der Finanzverwaltung eine Absage erteilt. Das Nichterscheinen von Kollegen anlässlich einer Betriebsveranstaltung darf hiernach steuerrechtlich nicht zulasten der tatsächlichen Feiernden gehen und die Gesamtkosten sind auf die ursprünglich angemeldeten Teilnehmer aufzuteilen!

Das Revisionsverfahren des Finanzamtes beim BFH ist noch anhängig. Betroffene Unternehmen sollten bis zum Verfahrensabschluss aus Dokumentationsgründen die angemeldeten und die tatsächlichen Teilnehmer aufzeichnen.

Besonderheiten bei der Teilnahme von Firmenfremden

Laut BMF ist die Anwendbarkeit der Regelung auf Leiharbeiter und Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen auch anwendbar. Dies setzt voraus, dass hinsichtlich dieser Personengruppen die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.



Versteuerung von Betriebsveranstaltungen

Wie bisher kann der Arbeitgeber den steuerpflichtigen Lohnanteil (dies ist der Betrag, der die 110,00-EUR-Grenze übersteigt) aus Anlass von Betriebsveranstaltungen pauschal mit 25 % versteuern. Hinzu kommen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer. Die Pauschalierung führt zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SVEV).

SV-Freiheit bei pauschal versteuerten Betriebsfeiern

Eine verspätete Pauschalversteuerung führt zur Sozialversicherungspflicht und kann somit richtig teuer werden. Sofern Arbeitgeber die Möglichkeit der Pauschalversteuerung nutzen, sind bestimmte Bezüge in der Sozialversicherung kein beitragspflichtiges Entgelt. Es ist jedoch entscheidend, zu welchem Zeitpunkt die Pauschalversteuerung erfolgt.

Aus steuerlicher Sicht ist bei pauschal versteuertem Arbeitslohn eine Änderung des Lohnsteuerabzugs auch nach dem 28.02. des Folgejahres möglich. Denn dies müssen Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung nicht angeben. Dadurch können sie die Lohnsteuerschuld auch Jahre später noch übernehmen.

Für die Sozialversicherungsfreiheit kommt es allerdings entscheidend darauf an, dass die pauschale Besteuerung „mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum“ erfolgt. Dass im Steuerrecht bei der Pauschalbesteuerung anders verfahren werden kann, ändert an der sozialversicherungsrechtlichen Beurteilung nichts. Das wurde von dem Bundessozialgericht am 23.04.2024 entschieden.

Da der Freibetrag nur für zwei Feiern im Jahr herangezogen werden kann, sollten Sie bei mehreren Feiern im Vorfeld entscheiden, welche die teuerste werden könnte. Nur so ist es möglich, die Freibeträge in vollem Umfang zu nutzen.

Sollten Sie also Betriebsfeiern ausrichten und die Kosten pro Mitarbeiter/-in EUR 110,00 übersteigen, können Sie nicht abwarten, bis die Buchhaltung erstellt oder sogar der Abschluss gefertigt ist, sondern müssen die entsprechenden Unterlagen sofort an Ihre Lohnsachbearbeiterin bzw. an Ihre Lohnabrechnungsstelle weiterleiten.

2.3 Bewirtungen von Arbeitnehmern

Nicht steuerpflichtig sind sog. Arbeitsessen, deren Wert beim einzelnen Arbeitnehmer EUR 60,00 (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigt. Ein Arbeitsessen in diesem Sinne liegt vor, wenn der Arbeitgeber den Mitarbeitenden anlässlich oder während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse Speisen bis zu dieser Freigrenze unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt (H 19.6 Abs. 2 „Arbeitsessen“ LStH).

Kurzübersicht:

Entgelt	LSt	SV
Arbeitnehmerbewirtung	pflichtig	pflichtig
Arbeitnehmerbewirtung bei außergewöhnlichen Arbeitseinsätzen bis EUR 60,00	frei	frei
Arbeitnehmerbewirtung bei Betriebsveranstaltungen bis EUR 110,00	frei	frei

3. Künstlersozialabgabe-Verordnung

Wer selbstständige Künstler und Publizisten beschäftigt, muss an diese Sozialversicherung die sog. Künstlersozialabgabe entrichten. Der Abgabesatz für das Jahr 2025 bleibt stabil bei 5,0 %.

Künstler im Sinne des Künstlersozialversicherungsgesetzes (KSVG) ist, wer Musik, darstellende oder bildende Kunst schafft, ausübt oder lehrt. Hierzu gehören auch Designer sowie die Ausbilder im Bereich Design. **Publizist** im Sinne des KSVG ist, wer als Schriftsteller, Journalist oder in ähnlicher Weise publizistisch tätig ist oder Publizistik lehrt.

Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 25 KSVG (Auszug):

- (1) Die Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe sind die Entgelte für die künstlerischen oder publizistischen Werke oder Leistungen, die ein nach § 24 Abs. 1 oder 2 zur Abgabe Verpflichteter im Rahmen der dort aufgeführten Tätigkeiten im Laufe eines Kalenderjahres an selbstständige Künstler oder Publizisten zahlt, auch wenn diese selbst nach diesem Gesetz nicht versicherungspflichtig sind. Bemessungsgrundlage sind auch die Entgelte, die ein nicht abgabepflichtiger Dritter für künstlerische oder publizistische Werke oder Leistungen zahlt, die für einen zur Abgabe Verpflichteten erbracht werden.



- (2) Entgelt im Sinne des Absatzes 1 ist alles, was der zur Abgabe Verpflichtete aufwendet, um das Werk oder die Leistung zu erhalten oder zu nutzen, abzüglich der in einer Rechnung oder Gutschrift gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer.

Zur Bemessungsgrundlage gehören demnach alle Zahlungen für publizistische/künstlerische Leistungen wie:

- Honorare, Gagen, Tantiemen
- Sachleistungen
- Lizenzzahlungen
- Auslagen (Telefon und Fracht)
- Nebenkosten (Material, Entwicklung und nicht künstlerische Nebenleistungen)
- Zahlungen aus Kommissionsgeschäften

Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören:

- Gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer
- Reisekosten
- Steuerfreie Aufwandsentschädigungen (bspw.: Übungsleiterpauschale seit 2021: 3.000,00 EUR/Jahr, bis 2020: max. 2.400,00 EUR/Jahr)
- Zahlungen an Urhebergesellschaften (Gema, VG Wort etc.)
- Zahlungen an juristische Personen (GmbH, AG, e. V., öffentliche Körperschaften und Anstalten)
- Zahlungen an eine Kommanditgesellschaft (KG)
- Zahlungen an eine GmbH & Co. KG
- Zahlungen an eine offene Handelsgesellschaft (OHG)
- Gewinnzuweisungen an Gesellschafter
- Nachträgliche Vervielfältigungskosten (Druckkosten) gehören nicht zum abgabepflichtigen Entgelt, wenn es sich um Leistungen handelt, die für sich genommen nicht künstlerisch sind und erst nach Abschluss der künstlerischen Leistung oder Erstellung des künstlerischen Werkes anfallen und für den Erhalt oder die Möglichkeit zur Nutzung des Werkes nicht erforderlich sind

Durch die Änderung des Vierten Buches Sozialgesetzbuch (SGB IV) ab 01.01.2015 wird die regelmäßige Überprüfung und Beratung der Arbeitgeber im Hinblick auf die Künstlersozialabgabe sichergestellt und damit erheblich ausgeweitet. Die Prüfungen werden nicht mehr alleine von der



Deutschen Rentenversicherung (DRV) vorgenommen. Die Künstlersozialkasse (KSK) hat ein eigenes Prüfrecht erhalten, um branchenspezifische Schwerpunktprüfungen und anlassbezogene Prüfungen selbst durchzuführen.

Wer einmal bei der Künstlersozialkasse geführt ist, muss ggf. auch eine Nullmeldung abgeben.

Durch das Künstlersozialabgabestabilisierungsgesetz (KSASTabG) wurde zum 01.01.2015 eine Geringfügigkeitsgrenze eingeführt. Solange die Bemessungsgrundlage für die kumulierten Leistungen aller Künstler/Publizisten an Eigenwerber und Unternehmer, die nach der Generalklausel abgabepflichtig sind, im Jahr EUR 450,00 nicht übersteigt, gelten die Aufträge kraft Gesetzes als „nur gelegentlich“ und unterliegen danach nicht der Künstlersozialabgabe. Diese Regelung gilt nicht rückwirkend.

Die schwierige Frage danach, was „nur gelegentlich“ ist, wurde demnach ab 2015 zulasten der Unternehmen beseitigt.

4. Kleinunternehmerregelung

Bislang konnte man die sogenannte Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG anwenden, wenn der **Gesamtumsatz** im Vorjahr **nicht mehr als EUR 22.000,00** betragen hat. Weitere Voraussetzung war, dass der Gesamtumsatz im laufenden Jahr voraussichtlich **nicht mehr als EUR 50.000,00** beträgt.

Durch das Wachstumsbeschleunigungsgesetz wurde rückwirkend zum 01.01.2024 beschlossen, dass die Verpflichtung zur Abgabe der Umsatzsteuererklärung entfällt. Sie bleibt bestehen, wenn der Kleinunternehmer im Inland innergemeinschaftliche Erwerbe hat oder Umsätze, für die er nach dem Reverse-Charge-Verfahren die Umsatzsteuer schuldet.

Ab dem **01.01.2025** ist eine **grundlegende Reform der Kleinunternehmerbesteuerung** erforderlich, um geltendes EU-Recht in das nationale Recht zu integrieren. Die Umsetzung erfolgte durch das Jahressteuergesetz 2024.

Dabei ist es wichtig, zu wissen, dass künftig eine nationale und eine internationale Kleinunternehmerregelung vorgesehen ist.



Zunächst möchten wir auf die **nationale Regelung** eingehen:

Die ausschlaggebende Umsatzgrenze wird auf **EUR 25.000,00** erhöht. Jedoch gibt es eine grundsätzliche Änderung der Systematik. Die Kleinunternehmereigenschaft liegt ab 2025 vor, wenn der Gesamtumsatz des Unternehmers im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 25.000 EUR betragen hat. Die bisherige Pflicht, eine sachgemäße Schätzung des zu erwartenden Umsatzes vorzunehmen, entfällt. Die Kleinunternehmereigenschaft besteht dann im laufenden Jahr solange, bis der Gesamtumsatz in diesem (laufenden) Jahr die Grenze von 100.000 EUR überschritten hat. Ab diesem Zeitpunkt unterliegt er der Regelbesteuerung mit allen zukünftigen Umsätzen. Das heißt, es wird unterjährig die Besteuerungsart gewechselt. Weiterhin muss die Regelbesteuerung demnach auch im Jahr 2026 angewendet werden. Überschreitet der Kleinunternehmer nun im Jahr 2025 mit seinem Gesamtumsatz die Grenze von EUR 100.000,00, unterliegt er ab diesem Zeitpunkt der Regelbesteuerung. Das heißt, er wechselt unterjährig die Besteuerungsart. Weiterhin muss die Regelbesteuerung demnach auch im Jahr 2026 angewendet werden.

Kleinunternehmer können (wie bisher auch) auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung verzichten. Dies bindet sie wie bisher 5 Kalenderjahre. Der rückwirkende Verzicht auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung kann aber nur noch bis Ende Februar des übernächsten Kalenderjahrs ausgeübt werden (z. B. für 2025 somit spätestens bis zum 28.2.2027). Ein Widerruf des Verzichts auf die Anwendung der Kleinunternehmerbesteuerung kann nur (nach Ablauf der 5-jährigen Bindungsfrist) mit Wirkung zu Beginn eines folgenden Kalenderjahrs erklärt werden.

Bei der Ermittlung des Gesamtumsatzes ist nicht mehr vorgesehen, dass bei unterjähriger Unternehmensgründung eine Hochrechnung auf das gesamte Jahr erfolgen muss. Dies führt dazu, dass jedes Unternehmen als Kleinunternehmen startet und erst ab Überschreiten der 100.000-EUR-Grenze zur Regelbesteuerung gewechselt werden muss. Sofern die Gesamtumsatzgrenze nicht überschritten ist, hat der Steuerpflichtige die Kleinunternehmerregelung anzuwenden.

Ab dem 01.01.2025 führt der Kleinunternehmer **umsatzsteuerfreie Umsätze** aus und hat deshalb auch **keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug**.



Dem Grunde nach sind Kleinunternehmer von der Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreit. Das Finanzamt kann den Kleinunternehmer allerdings dazu auffordern, eine Steuererklärung abzugeben. Weiterhin muss in folgenden Fällen auch der Kleinunternehmer eine Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzamt einreichen:

- Der Kleinunternehmer schuldet die Steuer für einen innergemeinschaftlichen Erwerb.
- Der Kleinunternehmer ist Leistungsempfänger im Reverse-Charge-Verfahren.
- Der Kleinunternehmer ist letzter Abnehmer in einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft.
- Der Kleinunternehmer ist Fahrzeuglieferer eines neuen Fahrzeuges.

Der Kleinunternehmer ist weiterhin dazu verpflichtet, in Fällen des Reverse-Charge-Verfahrens als Steuerschuldner die Umsatzsteuer abzuführen, ohne einen Vorsteuerabzug in gleicher Höhe geltend machen zu können.

Was mit der Neuregelung einhergeht ist, dass der Wechsel zur Regelbesteuerung eine sog. **Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG** auslöst, da er von umsatzsteuerfreien zu umsatzsteuerpflichtigen Umsätzen wechselt. Dies betrifft in der Praxis allerdings in der Regel nur Vorgänge mit einer Umsatzsteuer von mehr als EUR 1.000,00.

Wie die von Kleinunternehmern gestellten Rechnungen für im Inland ausgeführte Leistungen aussehen müssen, regelt ab dem 01.01.2025 der neu geschaffene § 34a UStDV.

Hinweis: Jeder Kleinunternehmer ist dafür verantwortlich, die Überschreitung der Grenzen selbstständig zu prüfen und zu überwachen.

Nun kommen wir zur **internationalen Kleinunternehmerbesteuerung ab 2025**.

Ab dem 01.01.2025 hat der Unternehmer die Möglichkeit, die Kleinunternehmerregelung innerhalb der EU grenzüberschreitend in verschiedenen Mitgliedstaaten anzuwenden.

Voraussetzung dafür ist, dass er im Gemeinschaftsgebiet im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als EUR 100.000,00 Jahresumsatz erwirtschaftet hat. Sofern er diese Grenze auch im laufenden Jahr nicht überschreitet, unterliegt er den jeweiligen nationalen Bestimmungen der Kleinunternehmerbesteuerung in den Mitgliedstaaten.



Es wird eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer erteilt und er ist dazu verpflichtet, die Umsätze zur Kontrolle der Umsatzgrenze in einem besonderen Meldeverfahren (§ 19a UStG) an das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) zu melden.

Sofern der Unternehmer nur Umsätze im Inland ausführt oder in anderen Mitgliedstaaten nicht die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nimmt, muss er das besondere Meldeverfahren nicht beachten. Er muss sich dann allerdings in den anderen Mitgliedstaaten registrieren und die Umsätze dort den Regelungen der normalen Besteuerung unterwerfen.

Die Meldungen im besonderen Meldeverfahren sind bis zum 30.04., 31.07., 31.10. und 31.01. für das jeweils zuvor abgelaufene Quartal über eine amtlich bestimmte Schnittstelle zu erledigen. Die Teilnahme ist beim BZSt über ebendiese Schnittstelle zu beantragen. Sofern sich die Voraussetzungen verändern, ist dies dem BZSt unverzüglich über die eben genannte Schnittstelle zu melden.

Achtung!

Sobald die 100.000-EUR-Grenze überschritten wird, muss dies innerhalb von 15 Tagen nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz an das BZSt gemeldet werden und es kann die Kleinunternehmerbesteuerung unionsweit nicht mehr angewendet werden. Sofern die Voraussetzungen in den einzelnen Mitgliedstaaten erfüllt sind, kann der Unternehmer dort die Kleinunternehmerregelung zu den dort geltenden Regelungen in Anspruch nehmen. Dabei ist es nicht Voraussetzung, dass der Unternehmer auch in Deutschland der Kleinunternehmerregelung unterliegt.

Beispiel:

Ein nebenberuflich tätiger Rechtsanwalt aus Deutschland erzielt regelmäßig insgesamt EUR 75.000,00 Umsatz, davon im Inland EUR 35.000,00. Im März 2025 berät er einen Unternehmer für dessen Unternehmen in Frankreich.

Im Inland erzielt er umsatzsteuerpflichtige Umsätze, da er die Kleinunternehmerregelung nicht anwenden darf (er überschreitet die neue 25.000-EUR-Grenze). Innerhalb der EU kann er die Kleinunternehmerregelung in Anspruch nehmen, da er mit EUR 75.000,00 Umsatz im Vorjahr unter EUR 100.000,00 lag. Sofern er die Voraussetzungen der Regelungen für Kleinunternehmer in Frankreich erfüllt, eine Kleinunternehmer-Identifikationsnummer besitzt und am Verfahren gemäß § 19a UStG teilnimmt, kann er die Beratung im März in Frankreich steuerfrei ausführen.



Achtung!

Die geänderte Besteuerung für Kleinunternehmer innerhalb der EU kann Einfluss auf den Vorsteuerabzug im Inland haben! Für eindeutig zuordenbare Rechnungen entfällt der Vorsteuerabzug insgesamt. Bei gemischten Kosten muss eine Vorsteueraufteilung vorgenommen werden.

5. Dokumentation der Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen

Nach Entscheidungen des EuGH vom 14.10.2021 – C-45/20 und C-46/20 und der Folgeentscheidung des BFH vom 04.05.2022 – XI R 28/21 und XI R 29/21 gelten nun folgende Grundsätze für die Dokumentation der Zuordnung von gemischt genutzten Gegenständen zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen.

Es ist **keine fristgebundene Meldung** an das zuständige Finanzamt erforderlich. Steht nach **objektiven Anhaltspunkten** fest, dass der Steuerpflichtige einen Gegenstand dem Unternehmen zugeordnet hat, ist es nicht zusätzlich erforderlich, dies dem Finanzamt bis zur Abgabefrist der Steuererklärung im Sinne des § 149 Abs. 2 S. 1 AO mitzuteilen. Entscheidend ist, dass diese objektiven Anhaltspunkte innerhalb dieser Frist **erkennbar geworden** sind.

Objektive Anhaltspunkte sind nach dem BFH z. B. folgende Beweisanzeichen:

- Betriebliche oder private Versicherung des Gegenstandes
- Auftreten beim An- und Verkauf unter dem Firmennamen
- Bilanzielle Behandlung als Betriebsvermögen
- Bauzeichnungen

In welchen Fällen ist nun noch eine Zuordnung erforderlich?

1. Gebäude

Hier empfiehlt es sich immer, die geplante Nutzung sorgfältig zu dokumentieren. Dies ist insbesondere dann von Vorteil, wenn sich die spätere Nutzung doch von der geplanten Nutzung unterscheidet.

2. (Teil-)unternehmerische Fahrzeugnutzung

Bei unentgeltlicher Überlassung an Personal auch zur privaten Nutzung ist keine Zuordnung erforderlich.

Bei gemischter Nutzung durch den Unternehmer ist eine Zuordnung erforderlich.



Die Finanzverwaltung hat ihre Ansicht im **BMF-Schreiben vom 17.05.2024** konkretisiert und Abschnitt 15.2c des Umsatzsteueranwendungserlasses ergänzt.

*„Die **Zuordnung zum Unternehmen** kommt dadurch zum Ausdruck, dass der Unternehmer beim Erwerb oder bei der Herstellung des Gegenstands ganz oder teilweise als solcher handelt. Die Zuordnungsentscheidung ist eine innere Tatsache, die erst durch äußere Beweisanzeichen erkennbar wird. Sie kann somit auch konkludent (implizit) zum Ausdruck kommen.“*

*„Die **Dokumentation** erfolgt regelmäßig bereits durch die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs. Lässt die Geltendmachung des Vorsteuerabzugs nicht auf die Zuordnung zum Unternehmen an sich oder deren Umfang schließen, sind andere nach außen hin objektiv erkennbare Beweisanzeichen heranzuziehen. Liegen innerhalb der Dokumentationsfrist nach außen hin objektiv erkennbare Beweisanzeichen für eine Zuordnung vor, können diese dem Finanzamt auch noch nach Ablauf der Frist mitgeteilt werden. Fehlt es an objektiven Beweisanzeichen für eine Zuordnung, ist demgegenüber eine ausdrückliche Mitteilung an das Finanzamt innerhalb der Dokumentationsfrist erforderlich. Bis zum Ablauf der Dokumentationsfrist kann auch eine im Voranmeldungsverfahren getroffene Zuordnungsentscheidung korrigiert werden.“*

*„**Das** Unterlassen des Vorsteuerabzugs ist ein gewichtiges Indiz gegen die Zuordnung eines Gegenstands zum Unternehmen.“*

„Das Fehlen eines Vorsteuerabzugs in der Umsatzsteuer-Voranmeldung für den Zeitraum, in dem der Gegenstand erworben wurde, lässt für sich genommen aber nicht den Schluss zu, dass sich der Steuerpflichtige dafür entschieden hat, den betreffenden Gegenstand nicht seinem Unternehmen zuzuordnen.“

*„Ist ein Vorsteuerabzug (**z. B. wegen eines Erwerbs von einer Privatperson**) nicht möglich, müssen andere Beweisanzeichen herangezogen werden.“*

6. Umsatzsteuer-Voranmeldung, E-Rechnung und Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung

Bei Neuaufnahme seiner gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit, musste ein Unternehmer bislang seine Umsatzsteuer-Voranmeldung im Jahr der Gründung und im folgenden Jahr immer monatlich beim Finanzamt einreichen. Diese Regelung ist für die Besteuerungszeiträume 2021 bis 2026 ausgesetzt.

Ob der **Gründer** seine Umsatzsteuer-Voranmeldung monatlich oder vierteljährlich einzureichen hat, richtet sich nunmehr nach den allgemeinen Grenzen zur Abgabe der Voranmeldungen.

Wenn die voraussichtliche Steuer für das Gründungsjahr mehr als EUR 7.500,00 betragen wird, sind **monatlich** Umsatzsteuer-Voranmeldungen beim Finanzamt einzureichen. In allen anderen Fällen erfolgt die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldungen **quartalsweise**. Eine Befreiung von der Pflicht zur Abgabe von Umsatzsteuer-Voranmeldungen ist nach den Vorgaben der Finanzverwaltung auch bei einer voraussichtlichen Steuer von bis zu EUR 2.000,00 nicht möglich.

Für das Folgejahr sind Umsatzsteuer-Voranmeldungen monatlich einzureichen, wenn die Steuer für das Vorjahr mehr als EUR 7.500,00 betragen hat. Falls die Steuer weniger als EUR 2.000,00 beträgt, kann der Unternehmer von der Einreichung von Umsatzsteuer-Voranmeldungen befreit werden. Dies gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht für Gründungsfälle im zweiten Geschäftsjahr. In allen anderen Fällen erfolgt die Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung quartalsweise. Dabei ist jedoch zu beachten, dass, wenn die Tätigkeit nur in einem Teil des Vorjahres ausgeübt wurde, die Steuer auf eine Jahressteuer hochzurechnen ist.

Beispiel:

A nimmt seine gewerbliche Tätigkeit am 01.07.2024 auf und schätzt seine Steuer auf EUR 7.000,00. Diese Steuer wird auch tatsächlich für das Jahr 2024 fällig.

Für 2024 hat A quartalsweise seine Umsatzsteuer-Voranmeldung beim Finanzamt einzureichen, da er voraussichtlich unter EUR 7.500,00 bleibt. Für 2025 hat A die Umsatzsteuer-Voranmeldung monatlich abzugeben, da die im Vorjahr gezahlte Steuer auf das Jahr hochgerechnet mehr als EUR 7.500,00 beträgt ($\text{EUR } 7.000,00 / 6 \text{ Monate} \times 12 \text{ Monate} = \text{EUR } 14.000,00$).

Bei **Einnahme-Überschuss-Rechnern** ist die Zahlung der Umsatzsteuer-Voranmeldung als Betriebsausgabe zu berücksichtigen. Hierbei ist insbesondere über den Jahreswechsel der sog. 10-Tages-Zeitraum zu beachten. Demnach sind regelmäßig wiederkehrende Ausgaben (wie z. B.



Miete oder auch die Umsatzsteuer-Vorauszahlung) dem Kalenderjahr als Betriebsausgabe zuzurechnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören.

Dies ist insbesondere bei erteiltem Lastschriftinzug ein Streitthema. Nach der Auffassung des FG Sachsen aus dem Jahr 2019 ist es grundsätzlich so, dass die Zahlung der Umsatzsteuer für den Voranmeldungszeitraum am 10. des Folgemonats (= gesetzlicher Fälligkeitstag) fällig wird und bei ausreichender Deckung des Kontos auch an diesem Tag als bewirkt gilt. Fraglich bleibt, wie es sich verhält, wenn der 10. auf ein Wochenende oder einen Feiertag fällt. Die Frist zur Abgabe der Umsatzsteuer-Voranmeldung verschiebt sich in diesen Fällen auf den nächsten Werktag (z. B. den 11.01.). Wenn nun auf den 11.01. (fristgerecht) die Umsatzsteuer-Voranmeldung eingereicht wird, kann die Steuer ja nicht schon vor Abgabe/Festsetzung fällig werden. Folglich wäre dann die Betriebsausgabe dem Folgejahr zuzurechnen.

E-Rechnung

Grundsätzlich sind ab dem 01.01.2025 E-Rechnungen für Umsätze zwischen Unternehmern (Business-to-Business – B2B) im Inland verpflichtend. In der Übergangsphase der Jahre 2025 bis 2027 gibt es verschiedene Erleichterungen.

E-Rechnungen sind Rechnungen, die in einem strukturierten, elektronischen Format vorliegen und konform zur sog. EN 16931 sind. Diese Voraussetzungen erfüllt die sog. XRechnung oder eine Rechnung im sog. ZUGFeRD-2.X-Format. Daneben auch Rechnungen gemäß des EDI-Verfahrens.

Die XRechnung erfüllt die Datenaustauschstandards für elektronische Rechnungen an öffentliche Auftraggeber (Business-to-Government – B2G), sie sind maschinell lesbar, können automatisiert weiterverarbeitet werden und es ist kein Sichtbeleg vorhanden.

Die ZUGFeRD-Rechnung ist ein hybrides Datenformat inkl. Sichtbeleg und eingebetteter strukturierter XML, sie ist maschinell lesbar und eine automatisierte Weiterverarbeitung ist möglich.

Ebenfalls zulässig sollen nach dem BMF-Schreiben vom 15.10.2024 andere europäische Rechnungsformate wie z. B. Factur-X (Frankreich) oder Peppol-BIS Billing sein.

In bestimmten Fällen und der Übergangsfrist bis längstens zum 01.01.2028 sind sonstige Rechnungen zulässig. Sonstige Rechnungen sind Papierrechnungen oder Rechnungen in einem elektronischen Format, das nicht der EN 16931 entspricht. Also zum Beispiel Rechnungen im PDF-



Format. Diese Rechnungen sind nicht oder nur bedingt maschinell lesbar, sie beinhalten kein strukturiertes Datenmodell zur elektronisch automatisierten Weiterverarbeitung und sind reine Sichtbelege.

Der Vorrang einer Papierrechnung entfällt ab dem 01.01.2025.

Um den Vorsteuerabzug beim Rechnungsempfänger zu ermöglichen, muss auch die E-Rechnung die Anforderungen an eine ordnungsgemäße Rechnung erfüllen.

Welche Angaben in einer ordnungsgemäßen Rechnung enthalten sein müssen, regelt § 14 Abs. 4 UStG. Sämtliche Pflichtangaben müssen zusammen vorliegen.

Die Pflichtangaben einer ordnungsgemäßen Rechnung sind:

Nr. 1: Name und Anschrift des Leistungsempfängers und des leistenden Unternehmers

Nr. 2: Steuernummer oder USt-ID-Nummer des leistenden Unternehmers

Nr. 3: Ausstellungsdatum

Nr. 4: Fortlaufende Rechnungsnummer

Nr. 5: (Handelsübliche) Leistungsbeschreibung

Nr. 6: Leistungszeitpunkt

Nr. 7: Entgelt

Nr. 8: Steuersatz und Steuerbetrag bzw. Hinweis auf Steuerbefreiung

Rechnungsversand:

Bis zum 31.12.2026 dürfen sowohl Papierrechnungen als auch E-Rechnungen versendet werden. Bei anderen elektronischen Formaten (z. B. PDF-Rechnungen) ist die Einwilligung des Empfängers erforderlich. Ab dem 01.01.2027 bleibt das eben Gesagte für Unternehmen, die 2026 einen Jahresumsatz von weniger als EUR 800.000,00 hatten, gültig. Unternehmen, die diesen Umsatz überschritten haben, müssen für B2B-Leistungen E-Rechnungen versenden. Ab dem 01.01.2028 müssen alle Unternehmen für B2B-Leistungen E-Rechnungen versenden.

Für folgende Fälle ist keine Pflicht zur Ausstellung einer E-Rechnung vorgesehen:

- Umsätze an Endverbraucher (Business-to-Consumer – B2C): Hier besteht gemäß § 14 Abs. 2 S. 1 UStG auch weiterhin keine Pflicht zur Ausstellung einer Rechnung.
- Im Ausland steuerbare Umsätze (z. B. ruhende Lieferungen im Reihengeschäft, Werk-/Montagelieferungen im Ausland)
- Umsätze an im Ausland ansässige Unternehmer



- Umsatz von im Ausland ansässigen Unternehmern
- Steuerfreie Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen

Ausnahmen im B2B-Bereich bestehen bei Kleinbetragsrechnungen und Fahrausweisen.

Rechnungsempfang:

Alle Unternehmer müssen ab dem 01.01.2025 bereit sein, E-Rechnungen nach dem neuen Format zu empfangen und verarbeiten zu können. In der Umsatzsteuer sind auch Kleinunternehmer, Unternehmer mit umsatzsteuerfreien Umsätzen (Heilberufe, Vermieter von Wohnungen etc.) und Betreiber von PV-Anlagen mit dem 0-Steuersatz. Für den Empfang reicht ein E-Mail-Postfach aus, d. h., der leistungserbringende Unternehmer muss die Rechnung an eine E-Mail-Adresse versenden können.

Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung

Die **Umsatzsteuererklärung** für den Veranlagungszeitraum **2024** ist bis zum 31.07.2025 beim Finanzamt einzureichen. Bei **steuerlicher Beratung** ist die Umsatzsteuererklärung **2023** nach § 149 Abs. 3 AO bis zum 31.05.2025 beim Finanzamt einzureichen. Da dieser Termin auf das Wochenende fällt, verschiebt sich die Abgabefrist auf den **02.06.2025**. Die Umsatzsteuererklärung **2024** ist bei steuerlicher Beratung bis zum **30.04.2026** beim Finanzamt einzureichen.

Bei **verspäteter Abgabe** der Steuererklärung wird ein Verspätungszuschlag gemäß § 152 Abs. 2 AO festgesetzt. Er beträgt für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer, mindestens jedoch EUR 25,00 für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung.

Der Verspätungszuschlag wird für jede Steuerart gesondert festgesetzt.

Das Finanzamt ist dazu berechtigt, Steuerklärungen bevorzugt vorab anzufordern. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn in der Vergangenheit die Abgabefrist regelmäßig überschritten wurde.

7. Prüfung von USt-ID-Nummern bei innergemeinschaftlichen Lieferungen

Damit eine umsatzsteuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung vorliegt, ist es u. a. erforderlich, dass gewisse Dokumentationspflichten erfüllt sind. Insbesondere ist der Nachweis darüber zu führen, dass der Leistungsempfänger ein Unternehmer ist. Die Umsatzsteuer für den innergemeinschaftlichen Erwerb auf der Seite des Leistungsempfängers wird von diesem geschuldet.

Bei der Neuanlage des Kunden ist die ausländische USt-ID-Nummer des Leistungsempfängers **qualifiziert zu prüfen**. Dabei ist aufzuzeichnen, dass die USt-ID-Nummer gültig ist und zum Leistungsempfänger gehört. Diese Prüfung kann z. B. über das Bundeszentralamt für Steuern (www.bzst.de) erfolgen. Falls dies zu keinem Ergebnis führt, kann man auch über https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/ die Abfrage anstoßen. Viele Tools zur Rechnungsschreibung unterstützen sie dabei.

Künftig muss die Prüfung auch **bei jeder weiteren Lieferung** an den Kunden erfolgen. Dies erfordert auch die Feststellung darüber, dass die aufgezeichnete USt-ID-Nummer zu diesem Kunden gehört. Manche der eben angesprochenen Tools sind in der Lage, dabei automatisiert zu unterstützen. Wenn viele solcher Umsätze ausgeführt werden, ist dies sicherlich eine gute und effektive Erleichterung.

8. Änderungen bei der Umsatzsteuer für 2025

Mit dem Jahressteuergesetz 2024 wurden unter anderem folgende Änderungen vorgenommen:

Die vom BFH entwickelte Rechtsprechung zum Begriff der Werklieferung im Sinne des § 3 Abs. 4 UStG hat ins Gesetz Einzug gefunden. Demnach liegt eine Werklieferung schon dann vor, wenn der Werkunternehmer einen „fremden“ Gegenstand be- oder verarbeitet.

Die Bestimmung des **Ortes einer digitalen Veranstaltungsleistung** im Sinne des § 3a Abs. 3 Nr. 3 und 5 UStG wurde wie folgt geändert. Entsprechende Leistungen werden immer am Sitzort des Leistungsempfängers ausgeführt und dort versteuert. Dies gilt auch dann, wenn man einen virtuellen Zugang zu einer „Offline“-Veranstaltung erworben hat. Der Ursprung liegt in der EU-Richtlinie 2022/452.



Der **Vorsteuerabzug bei Leistungen von Ist-Versteuerern** nach § 20 UStG ist wie folgt geregelt worden: Ein Vorsteuerabzug nach § 15 UStG ist nur noch möglich, wenn eine ordnungsgemäße Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet wurde. Ergänzend dazu ist **§ 14 Abs. 4 UStG um eine weitere Pflichtangabe (Nr. 6a) ergänzt** worden. Hiernach hat der Rechnungsaussteller darauf hinzuweisen, dass er der Ist-Besteuerung unterliegt.

Bei der Vorsteueraufteilung im Sinne des § 15 Abs. 4 UStG ist die **Aufteilung nach dem Gesamtumsatzschlüssel** nur noch möglich, wenn dieser der einzige mögliche Aufteilungsmaßstab ist. Präzisere und sachgerechte Aufteilungsmethoden sind vorrangig zu verwenden.

Der **Durchschnittssatz für Landwirte** nach § 24 UStG ist für das **Jahr 2024 auf 8,4 %** und für das **Jahr 2025 auf 7,8 %** angepasst worden.

Die angepasste Regelung zur **Differenzbesteuerung** nach § 25a Abs. 2 UStG sieht vor, dass diese **für Kunstgegenstände, Antiquitäten und Sammlungsstücke** ab dem 01.01.2025 nicht mehr angewendet werden kann, wenn der Eingangsumsatz des Wiederverkäufers einem ermäßigten Steuersatz unterliegen hat

Die Übergangsregelung zur Anwendung des § 2b UStG (§ 27 Abs. 22a UStG) wurde (erneut) um weitere 2 Jahre bis einschließlich 31.12.2026 verlängert.

9. Offenlegung des Jahresabschlusses und Größenklassen

Bestimmte Unternehmen – insbesondere Kapitalgesellschaften – sind verpflichtet, ihre Rechnungslegungsunterlagen beim Betreiber des Bundesanzeigers bzw. für Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2021 beginnen, bei der das Unternehmensregister führenden Stelle offenzulegen oder unter gewissen Voraussetzungen zu hinterlegen. Der Umfang der einzureichenden Unterlagen richtet sich nach der Größenklasse des Unternehmens (Kleinstkapitalgesellschaft sowie kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaft), welche von drei Schwellenwerten abhängt.

Die EU-Kommission hat am 17.10.2023 eine Richtlinie zur Änderung der Schwellenwerte vorgelegt. Die Schwellenwerte wurden um ca. 25 % erhöht. Die Anzahl der Mitarbeiter bleibt in allen



Größenklassen unverändert. Die Umsetzung in deutsches Recht erfolgte durch das „Zweite Gesetz zur Änderung des DWD-Gesetzes sowie zur Änderung handelsrechtlicher Vorschriften“, welches am 17.04.2024 in Kraft getreten ist.

Die geänderten Vorschriften zur Bestimmung der Unternehmensgrößenklassen sind erstmal anzuwenden auf Geschäftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2023 beginnen. Unternehmen dürfen die neuen Schwellenwerte jedoch bereits auf das nach dem 31. Dezember 2022 beginnende Geschäftsjahr anwenden. Die neuen Schwellenwerte stellen sich wie folgt dar:

Beträge	Klein	Mittel	Groß
Bilanzsummen in Mio. EUR	> 0,45 – 7,5	> 7,5 – 25	> 25
Umsatz in Mio. EUR	> 0,9 – 15	> 15 – 50	> 50
Mitarbeiter	> 10 – 50	> 50 – 250	> 250

Die folgende Übersicht zeigt den Umfang der einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben unter Berücksichtigung der rechtsformspezifischen Besonderheiten sowie der größenabhängigen Erleichterungen für kleine Gesellschaften.

	Kleine Gesellschaften	Mittelgroße Gesellschaften	Große Gesellschaften
Jahresabschluss <ul style="list-style-type: none">• Bilanz• Gewinn- und Verlustrechnung• Anhang	<input checked="" type="checkbox"/> <input type="checkbox"/> ¹ <input checked="" type="checkbox"/> ^{2 3}	<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>
Lagebericht	<input type="checkbox"/> ⁴	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

¹ Kleine Gesellschaften müssen keine Gewinn- und Verlustrechnung einreichen.

² Bei kleinen Gesellschaften können im Anhang die Angaben zur Gewinn- und Verlustrechnung entfallen.

³ Kleine Kapitalgesellschaften, die die Größenmerkmale des § 267a HGB nicht überschreiten (Kleinstkapitalgesellschaften), brauchen den Jahresabschluss nicht um einen Anhang zu erweitern. Stattdessen sind bestimmte Angaben „unter der Bilanz“ zu machen.

⁴ Keine Verpflichtung zur Aufstellung eines Lageberichts; daher keine Verpflichtung zur Einreichung.



	Kleine Gesellschaften	Mittelgroße Gesellschaften	Große Gesellschaften
Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> ⁵	<input checked="" type="checkbox"/> ⁵
Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> ⁵	<input checked="" type="checkbox"/> ⁵
Bestätigungsvermerk (nur bei prüfungspflichtigen Gesellschaften)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Bericht des Aufsichtsrats (nur bei AG)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Datum der Feststellung (Billigung) des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Verpflichtungen nach Gesellschaftsvertrag oder Satzung (§ 325 Abs. 5 HGB)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Spezialvorschriften nach anderen Gesetzen	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

Eine Neuregelung gab es nach dem MicroBilG für Kleinunternehmen (siehe nachfolgend unter 9.).

Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk sind nach § 325 HGB gemeinsam innerhalb der entsprechenden Fristen offenzulegen. Es ist nicht mehr zulässig, zunächst einen ungeprüften Jahresabschluss einzureichen, um Offenlegungsfristen einzuhalten. Zudem sind die festgestellten Abschlüsse offenzulegen. Falls der Jahresabschluss oder der Lagebericht geändert wird, ist die Änderung gesondert offenzulegen. Bei Verstößen gegen diese Verpflichtung wird das Bundesministerium der Justiz automatisch tätig. Abschlüsse für 2023 sind also spätestens bis zum 31.12.2024 einzureichen, wenn das Wirtschaftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist.

Zu beachten ist, dass bei den Jahresabschlüssen auch das **Feststellungsdatum** mit zu veröffentlichen ist. Das Feststellungsdatum ist das Datum, an dem das verantwortliche Gremium den Jahresabschluss genehmigt und den Beschluss über die Gewinn-/Verlustverwendung trifft.

⁵ Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen ab 2016.



Nach den §§ 331 ff. HGB sind Verstöße gegen Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschlüssen sanktionsbewehrt. Das Bundesamt für Justiz kann Ordnungsgelder festsetzen, um die Offenlegungspflichten der §§ 325, 325a HGB zu erzwingen. Die Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH prüft die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen und unterrichtet bei fehlerhafter Offenlegung von Amtswegen das Bundesamt für Justiz.

Eine falsche Offenlegung, z. B. der Jahresabschluss wird vollständig formal eingereicht, ist materiell, aber lückenhaft (z. B. Anhang ohne Angaben zu Restlaufzeiten), stellt eine Ordnungswidrigkeit dar und führt bei vorsätzlichem Verhalten zu einer Geldbuße bis zu EUR 50.000,00. Werden die Verhältnisse der Kapitalgesellschaft im Jahresabschluss oder Lagebericht unrichtig wiedergegeben oder verschleiert, so kann eine Geldstrafe oder Freiheitsstrafe festgesetzt werden.

Mindestordnungsgeld

Wer seine Jahresabschlussunterlagen nicht oder nicht fristgerecht offengelegt hat, muss grundsätzlich mit einem Ordnungsgeld von mindestens EUR 2.500,00 rechnen. Maßgeblich ist das Datum der Einreichung – es besteht keine Möglichkeit der Fristverlängerung. Die Offenlegung muss binnen 12 Monaten nach dem Abschlussstichtag erfolgen. Der Höchstbetrag beträgt weiter EUR 25.000,00 (evtl. auch mehrfach, d. h., man kann sich hier nicht „freikaufen“). Das Verfahren setzt sich so lange fort, bis alle Unterlagen offengelegt sind oder die Unterlassung gerechtfertigt wird. Damit gibt es keine Höchstgrenze für die Ordnungsgelder insgesamt.

Die Mindestordnungsgelder wurden bei Kleinstkapitalgesellschaften nach MicroBilG auf EUR 500,00 und bei kleinen Kapitalgesellschaften auf EUR 1.000,00 herabgesetzt, wenn die Sechswochenfrist zwar nicht eingehalten wird (also verspätet), jedoch die Offenlegung vor Tätigwerden des Bundesamtes für Justiz nachgeholt wird. Ist das Ordnungsgeld bereits festgesetzt, dann kann keine Herabsetzung mehr erfolgen.

Zulassung einer Rechtsbeschwerde

Gegen die Festsetzung eines Ordnungsgeldes durch das Bundesamt für Justiz kann Beschwerde beim Landgericht Bonn eingelegt werden.

10. Hinterlegung für Kleinunternehmen

Kleinunternehmen sind solche, die an den letzten zwei Bilanzstichtagen zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten. Sie können Offenlegungserleichterungen in Anspruch nehmen (Befreiung von bestimmten Bilanzierungspflichten sowie Verzicht auf Anhang). Es kann eine Hinterlegung beim Unternehmensregister erfolgen, sodass die Daten nur bei Nachfrage an Dritte zur Information herausgegeben werden. Mit einem Hinterlegungsauftrag geht das Erfordernis einher, gegenüber dem Betreiber des Bundesanzeigers zu erklären, dass mindestens zwei der drei in § 267a Abs. 1 HGB genannten Größenmerkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden. Die Erklärung ist formlos abzufassen.

Die Größenmerkmale stellen sich wie folgt dar:

- Bilanzsumme: TEUR 450
- Jahresumsatz: TEUR 900
- Im Jahresdurchschnitt 10 Arbeitnehmer

Die Bilanz für Kleinstkapitalgesellschaften

Das MicroBilG sieht für Kleinstkapitalgesellschaften die Aufstellung einer gegenüber der Bilanz von kleinen Kapitalgesellschaften nochmals verkürzten Bilanz vor. Danach sind hier mindestens die mit Buchstaben laut HGB bezeichneten Posten anzugeben.

Die Angaben unter der Bilanz

Kleinstkapitalgesellschaften können auf den Anhang verzichten, wenn folgende Angaben unter der Bilanz ausgewiesen werden:

- Die in § 251 und § 268 Abs. 7 HGB genannten Angaben (Haftungsverhältnisse)
- Die in § 285 Nr. 9c HGB genannten Angaben (an die Organe gewährte Vorschüsse/ Kredite sowie die zugunsten dieser Personen eingegangenen Haftungsverhältnisse)
- Im Falle einer AG/KGaA die in § 160 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 AktG genannten Angaben (Bestand eigener Aktien)

Hier können neben den drei in § 264 Abs. 1 S. 5 HGB genannten Angaben noch weitere Pflichten aus anderen Vorschriften hinzukommen:

- Haftungsverhältnisse (Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten)



- Vorschüsse/Kredite an Geschäftsführer/Aufsichtsrat sowie zugunsten dieser Personen eingegangene Haftungsverhältnisse
- Bestand eigener Aktien (bei AG/KGaA – ab BilRUG KGaA nicht mehr)
- Ausleihungen/Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
- Angaben zu Pensionsverpflichtungen bei Altzusagen und mittelbaren Zusagen
- Inanspruchnahme der 15-jährigen Übergangsregelung bei Pensionsverpflichtungen
- Angaben zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, in denen durch die kumulierte Darstellung der Bilanz und GuV kein ausreichender Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird (z. B., wenn hohe Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern Eigenkapitalersatz darstellen)
- Befreiung von der Pflicht zur (Teil-)Konzernrechnungslegung
- Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht

11. Verspätete Umsetzung der CSRD und ihre Folgen

Die notwendige Umsetzung der Corporate Sustainability Reporting Directive (CSRD) in deutsches Recht steht aktuell noch aus. Nach dem Ende der bisherigen Regierungskoalition sind der Fortgang und die Finalisierung der Umsetzung der CSRD ungewiss. Das IDW hat sich mit den Auswirkungen einer nicht bis zum 31.12.2024 erfolgenden Umsetzung der CSRD in deutsches Recht befasst.

Bei der CSRD handelt es sich um eine EU-Richtlinie, welche nicht direkt in allen EU-Mitgliedsstaaten gilt, sondern erst in nationales Recht umgesetzt werden muss. Ohne rechtzeitige Umsetzung – d. h. bis zum 31.12.2024 – bleibt somit der aktuelle Rechtsrahmen in Deutschland bestehen.

Eine rückwirkende Anwendung der CSRD-Vorgaben auf abgeschlossene Geschäftsjahre (echte Rückwirkung) ist nicht mit dem Rückwirkungsverbot (Artikel 20 GG) zu vereinbaren. Somit kann eine Verabschiedung des Gesetzes in 2025 keine Verpflichtung zur Nachhaltigkeitsberichterstattung nach den neuen gesetzlichen Regelungen für ein kalenderjahrgleiches Geschäftsjahr 2024 bewirken.

Eine rückwirkende Anwendung der CSRD-Vorgaben auf laufende Geschäftsjahre (unechte Rückwirkung) dürfte demgegenüber verhältnismäßig und verfassungskonform sein. Somit wären bei

einer Verabschiedung des Gesetzes im Laufe des Jahres 2025 neben den großen kapitalmarkt-orientierten Unternehmen auch die großen Unternehmen erstmals zu einer Nachhaltigkeitsberichterstattung verpflichtet.

Unberührt hiervon bleibt die Pflicht zur Berichterstattung nach Artikel 8 der EU-Taxonomie-Verordnung, da diese als EU-Verordnung direkt für die einzelnen Mitgliedstaaten gilt und nicht erst in das jeweilige Landesrecht umgesetzt werden muss.

12. Steuerliche Behandlung inkongruenter Gewinnausschüttung

Die in einer GmbH erwirtschafteten Gewinne können an die Gesellschafter ausgeschüttet werden. Obwohl dies üblicherweise erst nach Feststellung des Bilanzgewinns geschieht, haben GmbH-Gesellschafter die Möglichkeit, eine Vorabauschüttung des Gewinns durchzuführen. Dann gilt wie bei jeder Gewinnausschüttung: Enthält der Gesellschaftsvertrag keine gesonderte Regelung zur Gewinnverteilung, bestimmt § 29 Abs. 3 Satz 1 GmbHG, dass die Gewinne im Verhältnis der Geschäftsanteile verteilt werden.

Gemäß § 29 Abs. 3 Satz 2 GmbHG kann in der Satzung aber auch eine von den Geschäftsanteilen abweichende Gewinnverteilung vereinbart werden. Laut bisheriger Rechtsprechung wurden solche sogenannten inkongruenten Gewinnausschüttungen nur steuerlich anerkannt, wenn im Gesellschaftsvertrag ein anderer Maßstab als das Verhältnis der Geschäftsanteile für die Verteilung des Gewinns vereinbart wurde. Alternativ konnte das Vorliegen einer entsprechenden Klausel in der Satzung genügen, wonach jährlich einstimmig oder zumindest mit Zustimmung der beeinträchtigten Gesellschafter über eine von der satzungsmäßigen Regelung abweichende Gewinnverteilung beschlossen werden kann (vgl. BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl 2014, S. 63). Dem hat der BFH mit Urteil vom 28.09.2022 widersprochen.

Der BFH stellte klar, dass von der Satzung abweichende Gesellschafterbeschlüsse mit Dauerwirkung nichtig sind, wenn nicht alle Bestimmungen einer Satzungsänderung (notarielle Beurkundung, Eintragung ins Handelsregister) eingehalten werden. Hiervon abzugrenzen sind allerdings satzungsdurchbrechende punktuelle Beschlüsse, durch die die Satzung nicht mit Wirkung für die Zukunft geändert werden soll. Solche Beschlüsse sind nicht nichtig, sondern lediglich bei der Gesellschaft anfechtbar. Da im Urteilsfall allerdings sämtliche GmbH-Gesellschafter einstimmig der inkongruenten Gewinnverteilung zugestimmt haben, konnte der Beschluss nicht angefochten werden (BFH, Urteil vom 28.09.2022, VIII R 20/20).



Mit dem BMF-Schreiben vom 04.09.2024 passt die Finanzverwaltung nun die Rechtsauffassung an. Danach sind inkongruente Gewinnausschüttungen steuerrechtlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn sie zivilrechtlich wirksam sind.

Bei GmbHs sind insbesondere die folgenden Fallgruppen zu unterscheiden:

- eine abweichende Regelung der Gewinnverteilung wurde im Gesellschaftsvertrag beschlossen und die Ausschüttung entspricht diesem Verhältnis,
- eine Öffnungsklausel für die abweichende Gewinnverteilung liegt im Gesellschaftsvertrag vor und die beeinträchtigten Gesellschafter stimmen zu,
- es handelt sich um einen punktuell satzungsdurchbrechenden Beschluss für eine Vorabausschüttung,
- es liegt eine gespaltene Gewinnverwendung mit einer zeitlich inkongruenten Gewinnausschüttung vor, wobei grundsätzlich eine Gewinnthesaurierung erfolgt und nur der Gewinn der Minderheitsgesellschafter ausgeschüttet wird.

Bei einer AG hingegen liegen strengere Anforderungen vor. Hier werden inkongruente Gewinnausschüttungen nur dann steuerlich anerkannt, wenn in der Satzung ein vom Verhältnis der Anteile am Grundkapital abweichender Gewinnverteilungsschlüssel festgelegt wurde und die Ausschüttung diesem Verhältnis entspricht. Das heißt, bei einer AG wird im Umkehrschluss eine inkongruente Gewinnausschüttung aufgrund einer Öffnungsklausel in der Satzung nicht anerkannt.

Der durch das neue BMF-Schreiben erfolgte Gleichlauf zwischen Finanzverwaltung und aktueller Rechtsprechung führt zu einer größeren Rechtssicherheit. Unklar bleibt hingegen, warum die Grundsätze nur für Vorabgewinnausschüttungen, nicht aber auch für andere Gewinnausschüttungen gelten sollten. Hier bleibt für die Zukunft abzuwarten, ob das BMF für weitere Klarstellung sorgen wird.