



Dr. Johannes Riepolt

Aktuelle Entwicklungen im Bilanzrecht und Steuerrecht

Gesetzesänderungen, Rechtsprechung, Verwaltungsauffassung und Verlautbarungen



DATEV eG, 90329 Nürnberg (Verlag)

© 2024 Alle Rechte, insbesondere das Verlagsrecht, allein beim Herausgeber.

Die Inhalte wurden mit größter Sorgfalt erstellt, erheben keinen Anspruch auf eine vollständige Darstellung und ersetzen nicht die Prüfung und Beratung im Einzelfall.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrechtlich geschützt.

Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung der DATEV eG unzulässig.

Im Übrigen gelten die Geschäftsbedingungen der DATEV.

Printed in Germany

DATEV-High Quality Print, 90329 Nürnberg (Druck)

Angaben ohne Gewähr

Stand: Januar 2024

DATEV-Artikelnnummer: 35932/2024-01-01

E-Mail: literatur@service.datev.de

Editorial

Die Regelungen zu Rechnungswesen und Besteuerung von Unternehmen unterliegen einer stetigen Änderung. Während gesetzliche Änderungen regelmäßig auf geänderte soziale, wirtschaftliche oder politische Umstände zurückzuführen und durch den nationalen oder europäischen Gesetzgeber verursacht sind, ergeben sich auch durch richterliche Entscheidungen oder Verlautbarungen privatrechtlicher Standardsetzer oftmals Auswirkungen, die in der steuerlichen Erstellungs-, Deklarations- und Beratungspraxis zu beachten sind.

In diesem Kompaktwissen werden deshalb, neben aktuellen gesetzlichen Änderungen und Entwicklungen, aktuelle Aspekte aus der Steuerverwaltung dargestellt und erläutert. Auch aus privatrechtlichen Organisationen ergaben sich – insb. für die Bilanzierung von Immobilien – im Jahr 2023 neue Verlautbarungen.

Im Einzelnen werden folgende Themen behandelt:

■ **Gesetzliche Änderungen**

- Wachstumschancengesetz (Entwurf),
- Kreditweitmarktförderungsgesetz,
- Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen.

■ **Verwaltungsauffassung**

- Änderungen der E-Bilanz-Taxonomie 6.7,
- BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen und umsatzsteuerlichen Behandlung und Erfassung von Photovoltaikanlagen,
- BMF-Schreiben zur ertragsteuerlichen Behandlung von Genussrechtskapital,
- BMF-Schreiben zur Bemessung der Gebäudeabschreibung nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer.

■ **Rechtsprechung**

- BFH zur Nutzungspflicht des beSt,
- BFH zur Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags,
- BFH zur Steuerbarkeit privater Veräußerungsgeschäfte bei trennungsbedingtem Auszug eines Ehegatten,
- BFH zur Vermietung und Verpachtung sog. Luxusimmobilien,
- FG Baden-Württemberg zur Gewinngrenze i. S. d. § 7g EStG,
- FG Rheinland-Pfalz zur Rechtmäßigkeit der Grundsteuerwertfeststellung im sog. Bundesmodell.

■ **Verlautbarungen**

- IDW RS IFA 3 zur Bilanzierung von Immobilien im Anlage- und Umlaufvermögen,
- IDW ERS IFA 1 zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Gebäudeherstellungskosten.

Eine vollumfängliche Darstellung sämtlicher Änderungen und Entwicklungen ist damit jedoch nicht verbunden.

Auch im Jahr 2023 ergaben sich insb. im Bereich des Steuerrechts Besonderheiten, allerdings erfolgten während des Jahres nur wenige Gesetzesänderungen. Neben dem – vor Jahresende gerade noch verabschiedeten – Mindestbesteuerungsgesetz, das jedoch nur einen eingeschränkten Personenkreis betrifft und deshalb in diesem Kompaktwissen nicht behandelt wird, war lediglich das Wachstumschancengesetz als größere steuergesetzliche Änderung vorgesehen. Dieses wurde aber aufgrund der finanzpolitischen Turbulenzen zum Jahresende nicht mehr verabschiedet, sondern lediglich einzelne Aspekte daraus kurzfristig in das Kreditwirtschaftsförderungsgesetz aufgenommen. Somit ergaben sich kaum gesetzliche Änderungen mit Breitenwirkung. Außerdem befassten sich die Verwaltungsverlautbarungen, neben jährlich wiederkehrenden Themen (z. B. neue Taxonomieversion), insb. mit Klarstellungen im Nachgang zu beschlossenen Gesetzen, insb. zum JStG 2022. Aus Sicht

des Verfassers bleibt zu hoffen, dass die Steuergesetzgebungsprozesse im kommenden Jahr wieder planbarer verlaufen und auch die Anliegen des Berufsstands Berücksichtigung finden.

Nürnberg, im Januar 2024

Ihre Redaktion

Hinweis

In dieser Publikation wird aus Gründen der besseren Lesbarkeit in der Regel das generische Maskulinum verwendet. Die verwendete Sprachform bezieht sich auf alle Menschen, hat ausschließlich redaktionelle Gründe und ist wertneutral.

Der Inhalt im Überblick

1	Aktuelle Entwicklungen im Rechnungswesen.....	9
1.1	Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen.....	9
1.1.1	Hintergrund.....	9
1.1.2	Änderung der Definition verbundener Unternehmen	10
1.1.3	Verpflichtung zur Erstellung eines Ertragsteuerinformationsberichts	11
1.1.3.1	Persönliche und sachliche Berichtspflicht	11
1.1.3.2	Inhalt des Ertragsteuerinformationsberichts	12
1.2	Verlautbarungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer.....	13
1.2.1	IDW RS IFA 3 zur Bilanzierung von Immobilien im Anlage- und Umlaufvermögen	13
1.2.1.1	Hintergrund.....	13
1.2.1.2	Zuordnung zur Vermögenskategorie.....	14
1.2.1.3	Vorgelagerte Maßnahmen	16
1.2.1.4	Bauvorbereitungskosten	17
1.2.1.5	Baukosten	18
1.2.1.6	Verkauf der Immobilie.....	19
1.2.2	IDW ERS IFA 1 zur Abgrenzung von Erhaltungsaufwand und Gebäudeherstellungskosten.....	20
1.2.2.1	Hintergrund.....	20
1.2.2.2	Wesentlicher Inhalt.....	21

1.3	Änderungen der Taxonomie 6.7	23
1.3.1	Hintergrund.....	23
1.3.2	Änderungen im GCD-Modul.....	24
1.3.3	Änderungen im GAAP-Modul.....	25
1.3.3.1	Bilanz.....	25
1.3.3.2	Gewinn- und Verlustrechnung	27
1.3.3.3	Steuerliche Gewinnermittlung	28
2	Aktuelle Entwicklungen im Steuerrecht.....	30
2.1	Wachstumschancengesetz (Entwurf)	30
2.1.1	Hintergrund.....	30
2.1.2	Geplante Änderungen im EStG	31
2.1.3	Geplante Änderungen im GewStG und KStG	33
2.1.4	Geplante Änderungen in der AO	34
2.1.5	Geplante Änderungen im UStG.....	35
2.2	Kreditwertmarktförderungsgesetz.....	37
2.2.1	Hintergrund.....	37
2.2.2	Wesentlicher Inhalt.....	37
2.2.2.1	Änderungen im EStG.....	37
2.2.2.2	Änderungen im KStG	38
2.2.2.3	Änderungen in der AO.....	38
2.3	BMF-Schreiben	39
2.3.1	Ertragsteuerliche Behandlung von Genussrechtskapital.....	39

2.3.1.1	Hintergrund.....	39
2.3.1.2	Wesentlicher Inhalt.....	40
2.3.2	BMF-Schreiben im Kontext der Förderung von Photovoltaikanlagen (JStG 2022)	42
2.3.2.1	Hintergrund.....	42
2.3.2.2	Erfassung ertragsteuerbefreiter Photovoltaikanlagen.....	43
2.3.2.3	Umsatzsteuerlicher Nullsteuersatz	44
2.3.2.4	Steuerbefreiung (Ertragsteuer).....	46
2.3.3	Gebäude-Abschreibung nach der kürzeren tatsächlichen Nutzungsdauer	49
2.3.3.1	Hintergrund.....	49
2.3.3.2	Wesentlicher Inhalt.....	50
2.4	Ausgewählte Rechtsprechung	52
2.4.1	Nutzungspflicht des besonderen elektronischen Steuerberaterpostfachs (beSt).....	52
2.4.1.1	Sachverhalt.....	52
2.4.1.2	Urteil und Begründung	53
2.4.2	Verfassungsmäßigkeit des Solidaritätszuschlags	54
2.4.2.1	Sachverhalt.....	54
2.4.2.2	Urteil und Begründung	55
2.4.3	Privates Veräußerungsgeschäft nach trennungsbedingtem Auszug eines Ehepartners	58
2.4.3.1	Sachverhalt.....	58
2.4.3.2	Urteil und Begründung	59

2.4.4	Vermietung und Verpachtung sog. Luxusimmobilien.....	60
2.4.4.1	Sachverhalt.....	60
2.4.4.2	Urteil und Begründung	62
2.4.5	Gewinngrenze i. S. d. § 7g EStG.....	63
2.4.5.1	Sachverhalt.....	63
2.4.5.2	Urteil und Begründung	66
2.4.6	Rechtmäßigkeit der Grundsteuerwertfeststellung im sog. Bundesmodell	68
2.4.6.1	Sachverhalt.....	68
2.4.6.2	Urteil und Begründung	71
3	Anhang.....	73
3.1	Offenlegungsfrist für Jahresabschlüsse mit Bilanzstichtag 31.12.2022	73

1 Aktuelle Entwicklungen im Rechnungswesen

1.1 Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen

1.1.1 Hintergrund

Am 19.06.2023 wurde das Gesetz zur Umsetzung der Richtlinie (EU) 2021/2101 im Hinblick auf die Offenlegung von Ertragsteuerinformationen durch bestimmte Unternehmen und Zweigniederlassungen sowie zur Änderung des Verbraucherstreitbeilegungsgesetzes und des Pflichtversicherungsgesetzes verabschiedet, die Veröffentlichung im Bundesgesetzblatt erfolgte am 21.06.2023.¹

Bezogen auf das Handelsgesetzbuch ist darin, neben umfangreichen redaktionellen Anpassungen, für alle Kapitalgesellschaften und diesen gleichgestellte haftungsbeschränkte Personengesellschaften i. S. d. § 264a HGB eine Änderung in § 271 Abs. 2 HGB bzgl. der Definition verbundener Unternehmen enthalten. Darüber hinaus besteht der wesentliche Teil des Gesetzes in der Aufnahme eines neuen Vierten Unterabschnittes des Dritten Buches vierter Abschnitt HGB mit ergänzenden Vorschriften für bestimmte umsatzstarke multinationale Unternehmen und Konzerne (§ 342 - § 342p HGB). Damit erfolgt im Wesentlichen eine Umsetzung der **Bilanzrichtlinie über den Ertragsteuerinformationsbericht**. Die betroffenen Unternehmen und Konzerne haben künftig unter weitergehenden Voraussetzungen einen sog. Ertragsteuerinformationsbericht, aufgeschlüsselt nach Mitgliedstaaten, in denen die Unternehmen ihre Tätigkeit entfalten, zu erstellen und zu veröffentlichen. Die Prüfung des Bestehens einer Erstellungs- und Offenlegungspflicht wird zudem in den Aufgabenbereich des gesetzlichen Abschlussprüfers aufgenommen, auch haben Aufsichts- oder Verwaltungsorgane künftig eine Prüfung des Ertragsteuerinformationsberichts vorzunehmen.

¹ BGBl. I 2023, Nr. 154, S. 1ff.

Die Neudefinition verbundener Unternehmen ist erstmals für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2023 beginnen (Art. 90 Abs. 1 EGHGB). Für Geschäftsjahre mit Beginn vor dem 01.01.2024 bleibt die bisherige Norm anzuwenden. Die Neuregelungen zum Ertragsteuereinfahrungsbericht sind im Wesentlichen erstmals auf Geschäftsjahre mit Beginn nach dem 21.06.2024 anzuwenden. Aufgrund der eingeschränkten Bedeutung für die Berufspraxis werden nachfolgend nur die Grundzüge der Änderungen dargestellt.

1.1.2 Änderung der Definition verbundener Unternehmen

Die Definition **verbundener Unternehmen** nach § 271 Abs. 2 HGB als Sonderform von Beteiligungen, die insb. einen separaten Bilanzausweis für die betreffenden Anteile sowie wechselseitige Forderungen und Verbindlichkeiten zur Folge haben, stellte bislang im Wesentlichen auf den Einbezug von Unternehmen in einen Konzernabschluss nach den Vorschriften über die Vollkonsolidierung ab. Dies wurde im Schrifttum vielfach als schwer verständlich und lückenhaft kritisiert. Auch bestanden Zweifel an der Konformität der bestehenden Norm mit EU-Recht.²

Im Rahmen der Neuregelung erfolgte eine Anpassung dahingehend, dass **verbundene Unternehmen** künftig unabhängig von deren Rechtsform und Sitz vorliegen, wenn diese **im Verhältnis zueinander Mutter- und Tochterunternehmen** gem. § 290 Abs. 1 S. 1, Abs. 2 - 4 HGB sind. Somit kommt dem Sitz, der Rechtsform oder der Frage nach dem Einbezug in einen Konzernabschluss keine Bedeutung mehr zu.³ Von der Definition sind damit auch Unternehmensstrukturen erfasst, in denen der Sitz des Mutterunternehmens im Ausland belegen ist oder das Mutterunternehmen in der Rechtsform einer nicht haftungsbeschränkten Personengesellschaft i. S. d. 264a HGB geführt wird. Ferner wurde normiert, dass alle mit demselben Mutterunternehmen verbundene Tochterunternehmen **auch untereinander verbundene Unternehmen** darstellen (§ 271 Abs. 2 2. HS HGB).

² BT-Drs. 20/5653 vom 15.02.2023, S. 41.

³ BT-Drs. 20/5653 vom 15.02.2023, S. 44.

1.1.3 Verpflichtung zur Erstellung eines Ertragsteuerinformationsberichts

1.1.3.1 Persönliche und sachliche Berichtspflicht

Eine umfassendere Änderung des HGB bestand in der Aufnahme einer Verpflichtung zur Erstellung eines Ertragsteuerinformationsberichts. Von der **persönlichen Berichtspflicht** können danach zum einen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften i. S. d. § 264a Abs. 1 HGB mit Sitz im Inland betroffen sein, wenn es sich dabei um

- **unverbundene Unternehmen** mit Geschäftstätigkeiten in mindestens einem anderen Staat handelt,
- **oberste Mutterunternehmen** handelt, die selbst oder ein verbundenes Unternehmen Geschäftstätigkeiten in mindestens einem anderen Staat entfalten,
- **Tochterunternehmen** der Größenklasse mittelgroß oder groß von obersten Mutterunternehmen mit Sitz in einem Drittstaat oder um Tochterunternehmen handelt, die ausschließlich der Umgehung der Berichtspflichten dienen.

Zudem sind Kapitalgesellschaften mit Sitz in einem Drittstaat von der persönlichen Berichtspflicht erfasst, wenn diese eine Zweigniederlassung im Inland mit Umsatzerlösen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren von mehr als 12 Mio. EUR erwirtschaften oder ausschließlich zur Umgehung der Berichtspflichten begründet wurden.

Die **sachliche Berichtspflicht** wird im Wesentlichen durch das zweimalige Überschreiten einer **Umsatzgrenze** von **750 Mio. EUR** ausgelöst. Die Verpflichtung endet, sofern die Umsatzgrenze in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren unterschritten ist. Als Umsätze sind grundsätzlich die Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB zu Grunde zu legen. Handelt es sich um oberste Mutterunternehmen oder Tochterunternehmen von obersten Mutterunternehmen, ist auf die Konzernumsatzerlöse abzustellen. Die Berichtspflicht der jeweils unteren Unternehmenseinheit (Tochterunternehmen, Zweigniederlassung) besteht nur dann, wenn die übergeordnete Unternehmenseinheit keinen den gesetzlichen Anforderungen ent-

1 Aktuelle Entwicklungen im Rechnungswesen

sprechenden Ertragsteuerinformationsbericht erstellt. Hierzu besteht eine gesetzliche Aufforderungspflicht des Managements der untergeordneten Einheiten gegenüber den gesetzlichen Vertretern der übergeordneten Einheiten.

1.1.3.2 Inhalt des Ertragsteuerinformationsberichts

Die **Pflichtangaben** im Ertragsteuerinformationsbericht umfassen zum einen die einbezogenen Unternehmen sowie weitergehende Stammdaten, wozu der Berichtszeitraum oder die verwendete Währung zählen. In materieller Hinsicht sind in diesen, separat für jedes einbezogene Unternehmen, Angaben zu

- Art der Geschäftstätigkeiten,
- Anzahl der Arbeitnehmer,
- Erträge, einschließlich Erträge mit nahestehenden Personen,
- Gewinn oder Verlust vor Ertragsteuern,
- zu zahlende Ertragsteuern (Soll),
- gezahlte Ertragsteuern auf Kassenbasis,
- einbehaltene Gewinne

aufzunehmen (§ 342h Abs. 2 HGB). Hinsichtlich des Aufbaus des Ertragsteuerinformationsberichts sind die jeweiligen **Formblätter der Europäischen Kommission** zu verwenden (§ 342l HGB).

Generell besteht die Möglichkeit, für die berichtende Einheit erheblich nachteilige Angaben nicht in den Bericht aufzunehmen (§ 342k Abs. 1 HGB). In diesem Fall besteht jedoch die Verpflichtung, diese Vorgehensweise zu begründen und die unterbliebenen Angaben spätestens in den Ertragsteuerinformationsbericht für das vierte Geschäftsjahr nach dem Berichtszeitraum aufzunehmen.

Der Ertragsteuerinformationsbericht unterliegt den üblichen **Offenlegungspflichten**, wonach dieser spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums in deutscher Sprache an die das **Unternehmensregister** führende Stelle zu übermit-

teln ist (§ 342m Abs. 1 HGB). Zudem ist der Bericht spätestens ein Jahr nach dem Ende des Berichtszeitraums für mindestens fünf Jahre kostenlos in deutscher Sprache auf der **Internetseite** der Gesellschaft zu veröffentlichen (§ 342n Abs. 1 HGB).

Wird der Verpflichtung zur Ertragsteuerinformationsberichterstattung nicht nachgekommen, weil die Erklärung nicht richtig oder unvollständig erstellt wird oder die Veröffentlichung unterbleibt, verspätet oder nicht richtig bzw. nicht über den Fünfjahreszeitraum erfolgt, liegt eine **bußgeldbewehrte Ordnungswidrigkeit** vor (§ 342o HGB).

1.2 Verlautbarungen des Instituts der Wirtschaftsprüfer

1.2.1 IDW RS IFA 3 zur Bilanzierung von Immobilien im Anlage- und Umlaufvermögen

1.2.1.1 Hintergrund

Am 20.01.2023 hat der Immobilienwirtschaftliche Fachausschuss (IFA) des IDW den Standard IDW RS IFA 3, Ausweis von Immobilien des Anlage- und Umlaufvermögens im handelsrechtlichen Jahresabschluss, verabschiedet. Der Standard wurde am 15.02.2023 durch den Fachausschuss Unternehmensberichterstattung (FAUB) des IDW billigend zur Kenntnis genommen.

IDW RS IFA 3 regelt, neben der Zuordnung von Immobilien zum Anlagevermögen und Umlaufvermögen sowie den betreffenden Abgrenzungsfragen, insbesondere den Ausweis von Erstellungsmaßnahmen baulicher Anlagen in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung. Daneben geht der Standard auf den Ausweis von Gewinnen und Verlusten aus der Veräußerung von Immobilien ein. Als Immobilien i. S. d. IDW RS IFA 3 gelten dabei Grund und Boden, grundstücksgleiche Rechte und bauliche Anlagen (Gebäude) unabhängig davon, ob diese für Wohnzwecke oder andere Zwecke verwendet werden.⁴

⁴ IDW RS IFA 3, Rz. 1.