

MANDANTEN- INFORMATIONSBRIEF

zum Jahresende 2024

Sehr geehrte Mandantin,
sehr geehrter Mandant,

mit dem vorliegenden Mandanten-Informationsbrief möchten wir Sie wieder über verschiedene interessante und aktuelle Themen aus dem Bereich des Steuerrechts informieren.

Im Fokus stehen hierbei die Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2024, daneben geben wir Hinweise zu weiteren verabschiedeten Gesetzesvorhaben, Veröffentlichungen der Finanzverwaltung und weitere Informationen rund um den anstehenden Jahreswechsel.

Wir wünschen Ihnen eine informative Lektüre!

Der nächste Mandanten-Informationsbrief wird am **01. März 2025** erscheinen.

Inhalt

I Jahressteuergesetz 2024

- 1 Änderungen Einkommensteuer
- 2 Änderungen in der Umsatzsteuer
- 3 Weitere Änderungen

II Steuerfortentwicklungsgesetz

- 1 Entwurf SteFeG
- 2 Steuerentlastungsgesetz

III Hinweise für Unternehmer

- 1 TSE-Kassen
- 2 Achtung: Inflationsausgleichsprämie nur noch bis 31.12.2024 möglich!
- 3 Erhöhung Mindestlohn, Mini- und Midijob-Grenze
- 4 Degressive AfA läuft aus!
- 5 Gesetz zur Verlängerung der Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

IV Hinweise für Vermieter und Kapitalanleger

- 1 Abschreibung Wohnimmobilien
- 2 Nachlaufende Betriebsausgaben bei Photovoltaikanlagen

V Hinweise für alle Steuerpflichtigen

- 1 Rückwirkende Erhöhung des Grundfreibetrags für den VZ 2024
- 2 Sozialversicherungsrechengrößen
- 3 Sachbezugswerte 2025
- 4 Erneute Absenkung Einkommensgrenze beim Elterngeld

VI Weitere Informationen

I Jahressteuergesetz 2024

Bis zum Schluss war fraglich, ob sich das Hin und Her des letzten Jahres im Zusammenhang mit der Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes wiederholt. In seiner Sitzung am 18. November hat der Deutsche Bundesrat diese Zitterpartie beendet und der Gesetzvorlage zugestimmt, das Gesetz ist nunmehr am 05. Dezember 2024 veröffentlicht und somit rechtswirksam. Es bringt eine Fülle von Änderungen in vielfältigen steuerlichen Bereichen. Nachfolgend geben wir Ihnen einen Überblick ausgewählter, wichtiger Änderungen, welche teilweise schon für das aktuelle Jahr zu beachten sind.

1 Änderungen Einkommensteuer

Steuerbefreiung für kleine Photovoltaikanlagen

Angehoben wird die für die Anwendung der Steuerbefreiung zulässige Bruttoleistung laut Marktstammdatenregister von 15 kW (peak) auf 30 kW (peak) je Wohn- oder Gewerbeeinheit.

Durch die Änderung wird weiter klargestellt, dass auch bei Gebäuden mit mehreren Gewerbeeinheiten aber ohne Wohneinheiten Photovoltaikanlagen bis zu 30 kW (peak) je Gewerbeeinheit begünstigt sind.

Hinweis: Das Gesetz regelt nunmehr ausdrücklich, dass die Begrenzung der Steuerbefreiung auf die Gesamtheit aller (befreiten) Photovoltaikanlagen auf eine Leistung von 100 kW (peak) eine Freigrenze darstellt. D. h. auch die marginale Überschreitung dieses Größenmerkmals führt zu einer vollständigen Versagung der Steuerbefreiung für alle Photovoltaikanlagen eines Steuerpflichtigen.

Anwendung: Gilt für Anlagen, die nach dem 31.12.2024 angeschafft, in Betrieb genommen oder erweitert werden.

Erweiterung des Umfangs des zu übersendenden Datensatzes der e-Bilanz

Die gesetzliche Verpflichtung zur Übermittlung der sog. E-Bilanz soll auf die zugrunde liegenden Kontennachweise, das Anlagenverzeichnis sowie die Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 S. 2 EStG und § 5a Abs. 4 EStG erstreckt werden. Die Übermittlungsverpflichtung für den Anlagenpiegel, die sich bislang zum Teil aus handelsrechtlichen Regelungen ergibt, wird jetzt ausdrücklich in § 5b Abs. 1 EStG geregelt. Jede für steuerliche Zwecke zu erstellende Bilanz ist ebenfalls von der Übermittlungspflicht umfasst. Das gilt auch für Anhang, Lagebericht, Prüfungsbericht und die Verzeichnisse nach § 5 Abs. 1 S. 2 und § 5a Abs. 4 EStG.

Anwendung: Die Übermittlungspflicht der Kontennachweise gilt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2024 beginnen. Die weiteren neuen Übermittlungspflichten finden erst für Wirtschaftsjahre Anwendung, die nach dem 31.12.2027 beginnen.

Buchwertübertragung zwischen Schwester-Personengesellschaften

In Umsetzung der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) vom 28. November 2023 wird nunmehr auch die Übertragung von Wirtschaftsgütern zwischen beteiligungsidentischen Personengesellschaften zum Buchwert ermöglicht.

Beachten Sie: Eine Beteiligungsidentität liegt nach dem Willen des Gesetzgebers nicht vor, wenn unmittelbar oder mittelbar und zivilrechtlich oder nur wirtschaftlich eine natürliche Person oder eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse nur an einer der beiden Mitunternehmenschaften beteiligt ist. Eine Beteiligung als Treuhänder soll schädlich sein, selbst wenn dieser nicht selbst als Mitunternehmer anzusehen ist. Unschädlich sollen allerdings 0 %-Beteiligungen (z. B. einer Komplementär-GmbH) sein.

Anwendung: Gilt rückwirkend für alle offenen Fälle.

Vertrauensschutzregelung: Es kann durchaus vorkommen, dass sich die Neuregelung nachteilig und somit zu Ungunsten der Beteiligten auswirken könnte. In diesen Fällen kann aus Vertrauensschutzgründen von einer Anwendung der Neuregelung abgesehen werden. Voraussetzung hierfür ist:

- Die Übertragungen erfolgten vor dem 12. Januar 2024 (Veröffentlichung des Urteils des BVerfG)
- Die an beiden Mitunternehmerschaften beteiligten Mitunternehmer hierfür einen gemeinsamen Antrag stellen.

Anpassung bei den Kinderbetreuungskosten

Ab dem Jahr 2025 wird die Begrenzung von zwei Dritteln der Aufwendungen auf 80 % der Aufwendungen und der Höchstbetrag der als Sonderausgaben abzugsfähigen Kinderbetreuungskosten von 4.000 EUR je Kind auf 4.800 EUR je Kind erhöht.

Steuervergünstigung bei Vermögensbeteiligungen von Arbeitnehmern

Zukünftig sollen nicht nur geldwerte Vorteile aus Vermögensbeteiligungen aufgeschoben besteuert werden können, wenn Anteile am Unternehmen des Arbeitgebers überlassen werden, sondern auch, wenn Anteile an verbundenen Unternehmen übertragen werden.

Beachten Sie: Der Anteil an einem Konzernunternehmen soll jedoch nur dann steuerbegünstigt übertragen werden können, wenn die Schwellenwerte für ein kleines oder mittleres Unternehmen (KMU) nach EG-Richtlinie auf die Gesamtheit aller Konzernunternehmen nicht überschritten werden. Diese Schwellenwerte sind:

- weniger als 250 Mitarbeiter und
- ein Jahresumsatz von unter 50 Mio. EUR bzw.
- eine Jahresbilanz von unter 43 Mio. EUR

Daneben darf die Gründung keines der Konzernunternehmen mehr als 20 Jahre zurückliegen.

Anwendung: Die Regelung wird rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2024 gelten.

Verlustverrechnungskreis bei Termingeschäften und Forderungsausfällen

Nach aktuellem Recht bestehen innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen unterschiedliche Verlustverrechnungskreisläufe. Verluste aus Termingeschäften sowie Verluste aus Forderungsausfällen können hiernach nur eingeschränkt und der Höhe nach nur bis zu 20.000 EUR p. a, mit verrechenbaren Überschüssen ausgeglichen werden. Einmalige hohe Verluste aus entsprechenden Termingeschäften (bspw. Optionsgeschäfte) und Forderungsausfällen (bspw. aus dem Verzicht auf eine nicht mehr werthaltige Gesellschafterforderung) konnten daher nur zeitlich gestreckt steuerlich geltend gemacht werden.

Diese besonderen Verlustverrechnungskreise für Termingeschäfte und Forderungsausfälle werden nun vollständig aufgehoben. Bestehende Verlustvorträge aus Termingeschäften und Forderungsausfällen sollen in allen offenen Fällen uneingeschränkt mit allen Einkünften aus Kapitalvermögen verrechenbar sein. Damit soll den verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Verlustverrechnungsbeschränkung Rechnung getragen werden.

Beachten Sie: Unverändert hält der Gesetzgeber an dem gesonderten Verlustverrechnungskreis bei Aktien fest. D. h. Verluste aus entsprechenden Verkäufen von Aktien können zwar unbeschränkt, aber lediglich mit entsprechenden Überschüssen aus Aktiengeschäften verrechnet werden. Die Frage, ob dieser Verlustverrechnungskreis verfassungsrechtlich zulässig ist, liegt dem BVerfG bereits zur Entscheidung vor.

Anwendung: Die Neuregelung gilt in allen offenen Fällen.

Anteile an Gesamthandsgemeinschaften

In seinem Urteil vom 26. September 2023 hatte der BFH entschieden, dass der entgeltliche Erwerb eines Anteils an einer Erbengemeinschaft nicht als anteilige Anschaffung eines zur Gesamthand einer Erbengemeinschaft gehörenden Grundstücks zu werten ist. Folge dieser (überraschenden) Entscheidung des BFH war, dass entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung entsprechende Auseinandersetzungen von Erbengemeinschaften trotz Ausgleichszahlungen an die Miterben nicht zu einem Anschaffungsvorgang führten. In der Folge löste damit auch

der entgeltliche Erwerb der Erbanteile nicht die zehnjährige Spekulationsfrist aus dem Erwerb eines Grundstücks (aus der Erbmasse) aus. Der somit von dem die Erbanteile erwerbenden Miterben nur kurze Zeit später realisierte Veräußerungsgewinn sei daher nicht steuerbar, so der BFH.

Die Entscheidung wurde in der Beratungspraxis intensiv diskutiert, da hiermit ganz neue Aspekte in der Auseinandersetzung von Erbengemeinschaften eröffnet zu sein schienen.

Doch der Gesetzgeber bereitet derartigen Überlegungen nun ein jähes Ende: Die Erwerbstatbestände zum Anlauf der Spekulationsfrist bei Grundstückserwerben werden auf den Erwerb von Anteilen einer (Erben-) Gemeinschaft erweitert.

Anwendung: Die Regelung soll in allen offenen Fällen greifen. Damit wird der Gestaltungsidee des Erwerbs eines Anteils an einer Erbengemeinschaft ein Riegel vorgeschoben.

Abziehbarkeit von Unterhaltsaufwendungen

Ein Abzug von Unterhaltsaufwendungen bei Zahlung von Geldzuwendungen wird künftig nur durch Banküberweisung anerkannt. Bislang werden auch andere Zahlungswege zugelassen (z. B. Mitnahme von Bargeld bei Familienheimfahrten). Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt bei Vorliegen besonderer Verhältnisse (etwa im Falle eines Krieges) im Wohnsitzstaat der unterhaltenen Person.

Anwendung: Gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2025.

Haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen Voraussetzung für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen (Ermäßigung der tariflichen Einkommensteuer um 20 % der Aufwendungen, max. 1.200 EUR) ist der Erhalt einer Rechnung und die Zahlung auf das Konto des Leistungserbringers. Das Gesetz sieht nun ausdrücklich vor, dass die Voraussetzung der unbaren Bezahlung auch bei der Inanspruchnahme von Pflege- und Betreuungsleistungen gilt.

Anwendung: Gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2025.

Freibetrag für das Lohnsteuerabzugsverfahren

Das JStG 2024 nimmt zwei Neuerungen im Rahmen der Eintrag auf der (elektronischen) Lohnsteuerkarte auf:

- bei dauerndem Getrenntleben von Ehegatten/Lebenspartnern kann der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende ab dem Monat der Trennung als Freibetrag eingetragen werden;
- die Frist für die Antragstellung des Lohnsteuerfreibetrags wird vom 01. Oktober des Vorjahres auf den 01. November des Vorjahres verschoben.

Anwendung: Die Neuregelungen gelten ab dem Tag der Verkündung des Gesetzes (05. Dezember 2024).

Erweiterung des Katalogs beschränkt steuerpflichtiger Einkünfte

Als inländische Einkünfte i. S. d. beschränkten Einkommensteuerpflicht gelten zukünftig auch Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, die für Zeiten der widerruflichen oder unwiderruflichen Arbeitsfreistellung im Zusammenhang mit der Beendigung des Arbeitsverhältnisses gewährt werden, soweit ohne die Freistellung die Arbeit während dieser Zeiten im Inland ausgeübt worden wäre. Damit soll eine Besteuerungslücke geschlossen werden.

Anwendung: Gilt ab dem Tag nach der Verkündung.

Elektronische Beantragung von Kindergeld

Ab dem kommenden Jahr soll eine elektronische Beantragung von Kindergeld nur noch über einen gesonderten Datensatz erfolgen, welcher über die amtlich vorgeschriebene Schnittstelle übermittelt wird.

Beachten Sie: Damit wird eine Beantragung des Kindergelds über eine E-Mail nicht mehr möglich sein. Zulässig soll jedoch weiterhin eine Beantragung in Papierform (Brief) sein.

Anwendung: Gilt für Anträge, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes eingehen.

Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets

Nicht umgesetzt wurde die ursprünglich beabsichtigte Einführung eines Mobilitätsbudgets für Arbeitnehmer mit der Möglichkeit der Pauschalbesteuerung des geldwerten Vorteils durch den Arbeitgeber. Hierdurch sollte die Nutzung umweltfreundlicher Mobilitätsangebote (bspw. Car-Sharing, E-Scooter aber auch Reisen mit der Deutschen Bahn) steuerlich gefördert werden.

Der Bundesrat hatte hier heftig gegen die Einführung einer solchen Pauschalierungsmöglichkeit interveniert.

2 Änderungen in der Umsatzsteuer

Definition der Werklieferung

Gesetzlich wird klargestellt, dass eine Werklieferung auch vorliegt, wenn der Unternehmer einen fremden Gegenstand be- oder verarbeitet. Fehlt es an der Beistellung, liegt keine Werklieferung, sondern eine Montagelieferung vor.

Beachten Sie: Nur in den Fällen einer Werklieferung kommt es zu einem Übergang der Steuerschuldnerschaft (sog. reverse charge) mit einer entsprechenden Rechnungsangabe.

Anwendung: Gilt ab Verkündung des Gesetzes.

Ort der sonstigen Leistung

Ebenfalls neu geregelt wird im Umsatzsteuergesetz (UStG), dass sämtliche auf virtuellem Weg erbrachten Dienstleistungen am Ort des Verbrauchs besteuert werden.

Beachten Sie: Dies betrifft beispielsweise das Anbieten von Onlineschulungen oder das Streamen von Veranstaltungen.

Anwendung: Gilt für Leistungen ab dem 01. Januar 2025

Wiedereinführung des ermäßigten Steuersatzes für Lieferung und innergemeinschaftlichen Erwerb von Kunstgegenständen

Revitalisiert wurde die bereits bis zum Jahr 2014 geltende Regelung, dass die Lieferung, der innergemeinschaftliche Erwerb und die Einfuhr von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken dem ermäßigten Umsatzsteuersatz unterfällt.

Die Anpassung erfolgt auf einer Änderung des übergeordneten Unionsrechts.

Beachten Sie: Auf die Vermietung von Kunstgegenständen und Sammlungsstücken darf weiterhin nur der Regelsteuersatz angewendet werden.

Anwendung: Gilt ab 01. Januar 2025.

Unberechtigter Steuerausweis auf Gutschriften

Die Neuregelung bestimmt, dass eine Person zu Unrecht ausgewiesene Umsatzsteuer auch dann schuldet, wenn der Steuerausweis in einer Gutschrift erfolgt.

Hintergrund: Der BFH hatte im Jahr 2021 geurteilt, dass eine Gutschrift mit unberechtigtem Steuerausweis noch keine Steuerschuld auslöst. Mit der Neuregelung wird nun die entsprechende Schädlichkeit gesetzlich festgeschrieben

Anwendung: Gilt ab Verkündung des Gesetzes.

Reform der Kleinunternehmerregelung

Die Regelungen zum sog. umsatzsteuerlichen Kleinunternehmer werden vollständig reformiert.

Die Umsätze eines Kleinunternehmers sind grds. steuerfrei. Bislang war hier eine Prognoseentscheidung für das laufende Jahr anzustellen. Diese Prognose entfällt ab dem kommenden Jahr völlig: Die Kleinunternehmerregelung greift zukünftig, wenn der Gesamtumsatz

- Im Vorjahr 25.000 EUR nicht überschritten hat und
- Im laufenden Jahr 100.000 EUR nicht überschreitet.

Hinweis: Da die Änderungen bereits ab 2025 in Kraft treten sollen, ist der Umsatz 2024 bereits relevant. Bei Überschreiten der 100.000 EUR-Grenze kommt es darüber hinaus zu einem unterjährigen Wegfall der Kleinunternehmerregelung!

Nimmt der Unternehmer seine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit auf, darf der Gesamtumsatz im laufenden Kalenderjahr den Betrag von 25.000 EUR nicht überschreiten. Bereits der Umsatz, mit dem die Grenze überschritten wird, unterliegt der Regelbesteuerung. Die bis zum Zeitpunkt der Überschreitung bewirkten Umsätze sind steuerfrei.

Hinweis: Weiterhin möglich bleibt der freiwillige Verzicht auf die Inanspruchnahme der Kleinunternehmerregelung.

Absenkung der Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte

Der Durchschnittssatz und die Vorsteuerpauschale für Land- und Forstwirte werden für das Jahr 2024 auf 8,4 % abgesenkt.

Für das Jahr 2025 ist eine weitere Absenkung auf 7,8 % geplant.

3 Weitere Änderungen

Erhöhung des Erbfallkostenpauschbetrags

Der Pauschbetrag beim Erwerb von Todes wegen wird von 10.300 EUR auf 15.000 EUR erhöht.

Steuerstundung bei Wohnimmobilien

Konnte die anfallende Erbschaft- oder Schenkungssteuer nur dann beglichen werden, wenn ein zu Wohnzwecken genutztes übertragenes Grundstück veräußert werden musste, so kann ein Antrag auf Stundung der Steuer bis zu 10 Jahren gewährt werden. Von der bisherigen Stundungsregelung wurden lediglich Grundstücke erfasst, die im Erwerbszeitpunkt bereits an Dritte zu Wohnzwecken vermietet wurden.

Die Stundungsregelung wurde nun dahingehend erweitert, dass diese alle Grundstücke erfasst, die zu Wohnzwecken genutzt werden. Eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken durch den Erblasser/Schenker oder Erben/Beschenkten schließt die Inanspruchnahme der Stundungsregelung nicht mehr aus.

Anwendung: Gilt ab dem Tag nach der Verkündung des Gesetzes.

Steuervergünstigungen bei der Grunderwerbsteuer

Die Steuervergünstigungen des Grunderwerbsteuergesetzes (GrEStG), die auf eine Gesamthand abzielen, finden seit dem Inkrafttreten des Gesetzes zur Modernisierung des Personengesellschaftsrechts (MoPeG) zwar weiterhin Anwendung, allerdings befristet bis zum Jahr 2027.

Da die entsprechenden Steuervergünstigungen, bspw. bei der Übertragung eines Grundstücks in das Vermögen einer Personengesellschaft, jedoch rglm. an eine 10-jährige Nachbehaltefrist geknüpft sind, entstanden hier in der Praxis Unsicherheiten, ob ggf. mit dem Beginn des Jahres 2027 ein entsprechender Sperrfristverstoß anzunehmen sei.

Nunmehr wird im Gesetz ausdrücklich geregelt, dass allein das Inkrafttreten des MoPeG nicht zu einer Verletzung laufender Nachbehaltsfristen führt, die bis zum 31.12.2026 verwirklicht wurden.

Hinweis: Damit können aktuelle Übertragungsvorgänge nun ohne Risiken eines drohenden Nachbehaltefristverstoß durch das Auslaufen der Übergangsregelung zum 31.12.2026 durchgeführt werden. Völlig offen ist derzeit, ob dann ab dem Jahr 2027 eine Reform des GrEStG erfolgen wird oder eine Fortschreibung des aktuellen Rechts.

Einführung einer Wegzugsbesteuerung bei Investmentanteilen

Investmentanteile im Privatvermögen werden zukünftig einer Wegzugsbesteuerung unterworfen, soweit ein unbeschränkt steuerpflichtiger Anleger unmittelbar oder mittelbar mindestens 1 % der aus gegebenen Investmentanteile hält oder die Anschaffungskosten der Investmentanteile an dem Investmentfonds im Zeitpunkt der Veräußerung mindestens 500.000 EUR betragen.

Anwendung: Die Regelung soll erstmals für Fälle gelten, in denen die unbeschränkte Steuerpflicht des Anlegers nach dem 31. Dezember 2024 endet bzw. die Investmentanteile nach diesem Datum unentgeltlich übertragen werden oder das Besteuerungsrecht Deutschlands ausgeschlossen oder beschränkt wird.

Vergünstigte Vermietung an hilfsbedürftige Personen

In den Katalog der gemeinnützigen Zwecke wurde die Förderung wohngemeinnütziger Zwecke aufgenommen. Die vergünstigte Wohnraumüberlassung soll mit der Maßgabe anzuwenden sein, dass die Bezüge nicht höher sein dürfen als das Fünffache des Regelsatzes der Sozialhilfe; bei Alleinstehenden oder Alleinerziehenden soll es das Sechsfache des Regelsatzes sein.

Hinweis: Die Miete muss hierfür dauerhaft unter der marktüblichen Miete angesetzt werden. Ob die Miete unter der marktüblichen Miete liegt, muss nur zu Beginn des Mietverhältnisses und bei Mieterhöhungen geprüft werden.

Beachten Sie: Durch die vergünstigte Vermietung ausgelöste Verluste können mit anderen Einnahmen aus dem ideellen Bereich ausgeglichen werden.

Anwendung: Gilt ab dem 01. Januar 2025.

II Steuerfortentwicklungsgesetz

Ursprünglich sollte das JStG 2024 noch durch ein weiteres Steuergesetz ergänzt werden – das Steuerfortentwicklungsgesetz (SteFeG). Jedoch konnte sich die Bundesregierung nicht auf einen finalen Inhalt verständigen, so dass das Gesetzgebungsverfahren weiterhin „auf Eis“ liegt. Mit einer Umsetzung bis zu den Neuwahlen Ende Februar kommenden Jahres kann daher nicht mehr gerechnet werden. Abzuwarten bleibt, ob dann die Änderungsvorschläge des SteFeG in einem neuen Gesetzgebungsverfahren wieder aufgegriffen werden.

1 Entwurf SteFeG

Folgende wichtige Neuregelungen sieht der Entwurf des SteFeG vor, welche nun sehr wahrscheinlich nicht mehr umgesetzt werden:

- Die Aufzeichnungspflichten für **sog. geringwertige Wirtschaftsgüter** (GWG) mit Anschaffungskosten bis zu 800 EUR soll entfallen.
- Die sog. **Pool-Abschreibung** soll deutlich verbessert werden. Die untere Betragsgrenze soll sich von 250 EUR auf 800 EUR, die obere Betragsgrenze von 1.000 EUR auf 5.000 EUR erhöhen und die Dauer der gewinnmindernden Auflösung soll von fünf auf drei Jahre verringert werden.
Hinweis: Durch die Anhebung der unteren Betragsgrenze würde das aktuelle Ausschließlichkeitserfordernis zwischen der GWG-Regelung und der Pool-Abschreibung entfallen.
- Die **degressive AfA für bewegliches Anlagevermögen** soll bis zum Jahr 2028 verlängert werden. Die Höchstgrenzen sollen dann wieder auf das Zweieinhalbfache der linearen AfA, höchstens jedoch 25 % der Anschaffungskosten angehoben werden.
- Die **Steuerklassen-Kombination III/V** soll mit Wirkung ab 2030 abgeschafft werden. **Hinweis:** Eine Auswirkung auf das Ehegattensplitting ist damit nicht verbunden, da die betroffenen Fälle in ein gesondertes Faktorverfahren überführt werden sollen
- Die Einführung einer besonderen „**Super-Afa**“ für **betriebliche Elektrofahrzeuge** in Höhe von 40 % der Anschaffungskosten im Jahr der Anschaffung
Hinweis: Die Regelung sollte rückwirkend für Anschaffung entsprechender E-Fahrzeuge ab dem Juni 2024 greifen.
- Die Anhebung des maßgeblichen **Bruttolistenpreises** für die Anwendung der 0,25 %-Besteuerung für E-Dienstwagen von 70.000 EUR auf **95.000 EUR**.

2 Steuerentlastungsgesetz

Die Bundesregierung hat nun aber noch einmal einen Anlauf genommen und möchte zumindest folgende Entlastungen noch umsetzen

- Der **Grundfreibetrag in der Einkommensteuer** soll um 312 EUR auf 12.096 EUR im Jahr 2025 und ab 2026 um weitere 252 EUR auf 12.336 EUR steigen, daneben werden sollen die Grenzen für höhere Steuersätze im Tarif nach oben verschoben werden, um eine sog. „kalte Progression“ zu verhindern.
- Der steuerliche **Kinderfreibetrag** für den Veranlagungszeitraum 2025 um 60 EUR auf 6.672 EUR und ab dem Veranlagungszeitraum 2026 um 156 EUR auf 6.828 EUR angehoben werden.
- Das monatliche **Kindergeld** soll ab dem Jahr 2025 um 5 EUR auf 255 EUR je Kind steigen.

Hinweis: Damit die Entlastungen kommen, muss auch die CDU im Bundesrat zustimmen. Die Zustimmung des Bundesrates könnte auch noch im Februar 2025 erfolgen. Die weitere Entwicklung bleibt hier abzuwarten.

III Hinweise für Unternehmer

1 TSE-Kassen

Bereits seit dem 01. Januar 2020 müssen elektronische Aufzeichnungssysteme über eine zertifizierte technische Sicherheitseinrichtung verfügen (TSE-Kassen). Eigentlich besteht seither die Pflicht, die Art und Anzahl der im jeweiligen Unternehmen eingesetzten elektronischen Aufzeichnungssysteme und der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtungen dem zuständigen Finanzamt mitzuteilen. Da zunächst keine elektronische Übermittlungsmöglichkeit seitens der Finanzverwaltung zur Verfügung gestellt werden konnte, wurde die Mitteilungspflicht aber ausgesetzt.

Ab dem 1. Januar 2025 wird nun aber die elektronische Übermittlungsmöglichkeit über das Programm „Mein ELSTER“ und die ERiC-Schnittstelle zur Verfügung stehen. Die Mitteilungspflicht muss daher nicht länger ausgesetzt werden. Die Finanzverwaltung hat folglich für den Beginn der Mitteilungspflicht folgende Regelungen festgelegt:

- 1) Die Mitteilung von vor dem 1. Juli 2025 angeschafften TSE-Kassen ist bis zum 31. Juli 2025 zu erstatten.
- 2) Ab dem 1. Juli 2025 angeschaffte TSE-Kassen sind innerhalb eines Monats nach Anschaffung mitzuteilen.
- 3) Ab dem 1. Juli 2025 außer Betrieb genommene TSE-Kassen sind ebenfalls innerhalb eines Monats nach Außerbetriebnahme mitzuteilen.
- 4) TSE-Kassen, die vor dem 1. Juli 2025 endgültig außer Betrieb genommen wurden und im Betrieb nicht mehr vorgehalten werden, sind nur mitzuteilen, wenn die Meldung der Anschaffung des elektronischen Aufzeichnungssystems zu diesem Zeitpunkt bereits erfolgt ist.

Ferner weist die Finanzverwaltung darauf hin, dass bei jeder Mitteilung stets alle(!) TSE-Kassen einer Betriebsstätte in der einheitlichen Mitteilung zu übermitteln sind. Außerdem sind über das „ELSTER-

Portal“ auch nur gemietete bzw. geleaste TSE-Kassen mitzuteilen.

Folgende Daten sind mitzuteilen:

- Name des Steuerpflichtigen,
- Steuernummer des Steuerpflichtigen,
- Art der zertifizierten technischen Sicherheitseinrichtung,
- Art des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- Anzahl der verwendeten elektronischen Aufzeichnungssysteme,
- Seriennummer des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- Datum der Anschaffung des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems,
- Datum der Außerbetriebnahme des verwendeten elektronischen Aufzeichnungssystems.

Hinweis:

Die Mitteilungspflicht gilt im Grunde für EU-Taxameter und Wegstreckenzähler entsprechend. Eine Ausnahme gilt nur für zulässigerweise (d.h. unter Berufung auf die entsprechende Nichtbeanstandungsregelung) noch ohne technische Sicherheitseinrichtung betriebene Geräte.

2 Achtung: Inflationsausgleichsprämie nur noch bis 31.12.2024 möglich!

Bereits seit Herbst 2022 können Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn eine steuer- und sozialversicherungsfreie Inflationsausgleichsprämie (IAP) bis zu einem Betrag von 3.000 € gewähren. Voraussetzung ist, dass die IAP den Arbeitnehmern noch bis zum 31. Dezember 2024 zufließt. Ohne Bedeutung ist hingegen der Beginn und die Dauer des Arbeitsverhältnisses. Die IAP kann z.B. auch dann gewährt werden, wenn das Arbeitsverhältnis erst seit kurzem besteht.

Wer kann von der IAP profitieren?

Eine steuerfreie IAP können nur Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne erhalten. Hierzu zählen zum Beispiel:

- Arbeitnehmer in Voll- oder Teilzeit,
- kurzfristig Beschäftigte,
- Minijobber,
- Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft,
- Auszubildende,
- Arbeitnehmer in Elternzeit,
- Vorstände und Gesellschafter-Geschäftsführer, sofern der steuerliche Arbeitnehmerbegriff erfüllt ist

Was gilt bei nahestehenden Personen?

Bei Arbeitsverhältnissen zwischen nahestehenden Personen muss insbesondere geprüft werden, ob die Gewährung einer IAP auch unter Fremden üblich wäre (Fremdvergleichsgrundsatz). Wird nur pro Forma ein Vertrag abgeschlossen, um die steuerfreie IAP zu erhalten (zum Beispiel „Gefälligkeitsverhältnis“), besteht kein steuerlich anzuerkennendes Arbeitsverhältnis.

Vorsicht bei monatlicher Auszahlung!

Statt einer Einmalzahlung haben sich viele Arbeitgeber dazu entschieden, die IAP gleichmäßig auf den Begünstigungszeitraum zu verteilen und monatlich auszuzahlen. Dies führt bei der Auszahlung für den Monat Dezember 2024 zu einem Problem, wenn der Dezemberlohn (einschließlich der IAP) dem Arbeitnehmer erst nach dem 31. Dezember 2024 zufließt.

Da der Zufluss in diesem Fall außerhalb des Begünstigungszeitraums liegt, wird die gezahlte IAP steuer- und sozialversicherungspflichtig. Betroffene Arbeitgeber sollten daher dafür Sorge tragen, dass die im Dezemberlohn 2024 enthaltene IAP den Arbeitnehmern auch noch im Dezember zufließt.

3 Erhöhung Mindestlohn, Mini- und Midijob-Grenze

Zum 01. Januar 2025 wird der Mindestlohn per Gesetz auf 12,82 € pro Stunde angehoben (bisher = 12,41 €). Seit Oktober 2022 ist die Minijobgrenze an die Entwicklung des Mindestlohns gekoppelt. Folglich führt eine Erhöhung des Mindestlohns auch zu einer Erhöhung der Minijob-Grenze. Diese liegt ab dem VZ 2025 bei 556 €.

Die Anhebung der Minijob-Grenze zieht die Anhebung der Midijob-Grenze nach sich. Diese steigt auf 556,01 €. Die obere Midijob-Grenze bleibt unverändert bei 2.000 €.

4 Degressive AfA läuft aus!

Durch das Wachstumschancengesetz vom 27. März 2024 wurde die Möglichkeit der Inanspruchnahme einer degressiven AfA wieder eingeführt, nachdem diese Form der Abschreibung zum 01. Januar 2023 ausgelaufen war. Bei der degressiven AfA handelt es sich um ein steuerliches Wahlrecht. Es kann unabhängig von der Abschreibung in der Handelsbilanz ausgeübt werden.

Die Wiedereinführung der degressiven AfA ging jedoch mit nicht unerheblichen Einschränkungen einher. Zum einen darf der anzuwendende Prozentsatz höchstens das Zweifache des bei der linearen AfA maßgeblichen Prozentsatzes betragen und 20% nicht übersteigen. Zum anderen greift eine zeitliche Befristung auf neun Monate. D.h. dass die degressive AfA nur für Wirtschaftsgüter in Anspruch genommen werden kann, die nach dem 31. März 2024 und vor dem 01. Januar 2025 angeschafft wurden. Für nach dem 31. Dezember 2024 angeschaffte Wirtschaftsgüter scheidet die Möglichkeit der degressiven AfA aus.

Die zwischenzeitlich im Rahmen des Steuerfortentwicklungsgesetzes angedachte Verlängerung der degressiven AfA, dürfte aufgrund des Bruchs der Ampel-Koalition in dieser Legislaturperiode nicht mehr umgesetzt werden. Nach aktuellem Stand sind also aus steuerlicher Sicht nur noch bis 31. Dezember 2024 getätigte Investitionen begünstigt.

5 Gesetz zur Verlängerung der Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft

Hintergrund ist das Anliegen eine Abmilderung von Gewinnschwankungen infolge des Klimawandels und allgemein schwankender Witterungsbedingungen für Land- und Forstwirte zu erreichen. Durch die Tarifiermäßigung wird die Einkommensteuer auf die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft auf den Betrag ermäßigt, der sich

ergäbe, wenn diese Einkünfte gleichmäßig auf einen Drei-Jahres-Zeitraum verteilt würden. Eigentlich sollte die Regelung zum Veranlagungszeitraum 2022 auslaufen – mit dem Gesetz zur Verlängerung der Tarifiermäßigung für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft wurde diese um zwei Betrachtungszeiträume (2023 bis 2025 sowie 2026 bis 2028) erweitert. Somit wird bei schwankenden Gewinnen die steuerliche Progressionswirkung abgemildert.

Hinweis: Die Tarifiermäßigung kann nur alle drei Jahre im Rahmen der Einkommensteuererklärung mit Auswirkung auf die drei vorangegangenen Veranlagungszeiträume beantragt werden. Die Wirkung wird jeweils im dritten Veranlagungszeitraum eines Betrachtungszeitraums erzielt. Die für die ersten beiden Veranlagungszeiträume gezahlte Einkommensteuer wird im Ergebnis angerechnet. Eine Erhöhung des Steuertarifs zulasten der Land- und Forstwirte erfolgt nicht.

IV Hinweise für Vermieter und Kapitalanleger

1 Abschreibung Wohnimmobilien

Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten vermieteter Wohnimmobilien können im Wege der Abschreibung verteilt auf die Nutzungsdauer steuerlich abgesetzt werden. Hierbei wird typisierend von folgenden AfA-Sätzen bzw. Nutzungsdauern ausgegangen (lineare AfA):

- Wohnungen, die nach dem 31. Dezember 2022 fertiggestellt worden sind: 3 % bzw. 33 Jahre
- Wohnungen, die vor dem 1. Januar 2023 und nach dem 31. Dezember 1924 fertiggestellt worden sind: 2 % bzw. 50 Jahre
- Wohnungen, die vor dem 1. Januar 1925 fertiggestellt worden sind: 2,5% bzw. 40 Jahre

Ist die tatsächliche Nutzungsdauer des Gebäudes kürzer. So können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf diesen kürzeren Zeitraum verteilt werden.

Die tatsächlich kürzere Nutzungsdauer ist gegenüber der Finanzbehörde nachzuweisen. Der Nachweis ist nach Ansicht der Finanzverwaltung durch Vorlage eines bautechnischen Gutachtens eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen oder von Personen, die von einer nach DIN EN ISO/IEC 17024 akkreditierten Stelle als Sachverständige oder Gutachter für die Wertermittlung von Grundstücken nach entsprechender Norm zertifiziert worden sind, zu erbringen.

Kürzlich hat der BFH die Anforderungen der Finanzverwaltung insoweit bestätigt, als auch er für den Nachweis der tatsächlich kürzeren Restnutzungsdauer verlangt, dass sich der Steuerpflichtige einer sachverständigen Methode bedienen muss. Allerdings macht er abweichend von der Auffassung der Finanzverwaltung deutlich, dass nicht zwingend ein bautechnisches Gutachten verlangt werden muss, sondern „jede“ sachverständige Methode (z.B. auch Verkehrswertgutachten) möglich ist. Die Reaktion der Finanzverwaltung auf das BFH-Urteil steht derzeit noch aus.

Statt der linearen AfA kann bei vermieteten Wohngebäuden unter bestimmten Umständen auch eine (steuerlich günstigere) degressive AfA gewählt werden. Voraussetzung ist aber, dass die Wohngebäude vom Steuerpflichtigen neu hergestellt (Beginn der Herstellung nach dem 30. September 2023 und vor dem 1. Oktober 2029) oder bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft worden sind (obligatorischer Vertrag nach dem 30. September 2023 und vor dem 1. Oktober 2029).

Neben der linearen bzw. degressiven AfA gewährt der Gesetzgeber für Mietwohnungsneubauten bis zu einer bestimmten Baukostenobergrenze eine Sonderabschreibung von jährlich 5% in den ersten vier Jahren seit Anschaffung bzw. Herstellung. Die Sonderabschreibung wird aber nicht in jedem Fall gewährt, sondern ist an verschiedene Voraussetzungen gebunden (z.B. Bauantrag nach dem 31. Dezember 2022 und vor dem 01. Oktober 2029, Vermietung zu Wohnzwecken für mindestens 10 Jahre).

2 Nachlaufende Betriebsausgaben bei Photovoltaikanlagen

Seit dem VZ 2022 sind die Einnahmen und Entnahmen im Zusammenhang mit dem Betrieb von Photovoltaikanlagen steuerbefreit, wenn die betroffenen Photovoltaikanlagen bestimmte Größenkriterien nicht überschreiten. In den Jahren davor, waren solche Einnahmen grundsätzlich steuerpflichtig.

Strittig ist derzeit, wie Betriebsausgaben zu behandeln sind, die zwar im VZ 2022 (oder später) angefallen sind, die aber im wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen aus VZ vor 2022 stehen (sog. „nachlaufende“ Betriebsausgaben). In Frage kommen hier insbesondere:

- USt-Voranmeldung für Quartal IV/2021
- USt-Nachzahlung für USt-Jahreserklärung 2021
- StB-Rechnung für EÜR 2021 und/oder USt-Erklärung 2021

Während die Finanzverwaltung diese nachlaufenden Betriebsausgaben nicht zum Abzug zulassen will, wird in der Literatur überwiegend vertreten, dass solche Aufwendungen abziehbar seien.

Das FG Nürnberg hat kürzlich die Auffassung der Finanzverwaltung gestützt. Es kam zu dem Ergebnis, dass ab dem VZ 2022 keine Betriebsausgaben mehr abgezogen werden dürfen, selbst wenn diese auf steuerpflichtige Einnahmen früherer Veranlagungszeiträume entfallen. In letzter Instanz muss nun der BFH entscheiden. Das Verfahren ist dort bereits anhängig.

Bis dahin können die nachlaufenden Betriebsausgaben (unter Nutzung des Freitextfeldes) weiterhin steuermindernd geltend gemacht werden. Gegen etwaige Ablehnungsbescheide kann Einspruch eingelegt und Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

V Hinweise für alle Steuerpflichtigen

1 Rückwirkende Erhöhung des Grundfreibetrags für den VZ 2024

Der Bundesrat hat am 22. November 2024 dem Gesetz zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums 2024 zugestimmt. Dadurch steigt der Grundfreibetrag rückwirkend für den Veranlagungszeitraum 2024 um 180 € auf 11.784 € (bei Zusammenveranlagung: um 360 € auf 23.568 €). Der Kinderfreibetrag steigt ebenfalls rückwirkend um 228 € auf 6.612 €.

Die für das gesamte Jahre 2024 zurückwirkende Erhöhung des Grundfreibetrags wird lohnsteuerlich in einer Summe bei der Abrechnung des Dezemberlohns berücksichtigt. Für Arbeitnehmer ergibt sich somit ein erhöhter Nettolohn im Dezember.

Hinweis:

Durch das Steuerfortentwicklungsgesetz sollte außerdem der Grundfreibetrag zum 01. Januar 2025 angehoben werden. Das Gesetz wurde zwar noch vor dem Bruch der Ampel-Koalition in den Bundestag eingebracht. Eine Verabschiedung erfolgte jedoch nicht mehr. Dass das Gesetz jetzt noch eine Mehrheit im Bundestag findet, ist eher unwahrscheinlich. Die Anhebung des Grundfreibetrags für den VZ 2025 wird daher wohl erst nach den Neuwahlen im Februar erfolgen (dann erneut rückwirkend).

2 Sozialversicherungsrechengrößen

Bundesregierung und Bundesrat haben kürzlich die Verordnung über Sozialversicherungsrechengrößen 2025 beschlossen. Erstmals werden demnach auch bei den Beitragsbemessungsgrenzen in der Rentenversicherung für die gesamte Bundesrepublik einheitliche Rechengrößen gelten. Die Rechtskreistrengung in „Ost“ und „West“ entfällt ab dem 01.01.2025. Es gelten dann folgende Werte für die Beitragsbemessungsgrenzen:

Werte in €	bundeseinheitlich
Allgemeine Rentenversicherung	
- monatlich	8.050,00
- jährlich	96.600,00
Knappschaftliche Rentenversicherung	
- monatlich	9.900,00
- jährlich	118.800,00
Arbeitslosenversicherung	
- monatlich	8.050,00
- jährlich	96.600,00
Kranken- und Pflegeversicherung	
- monatlich	5.512,50
- jährlich	66.150,00

Außerdem wurde die Versicherungspflichtgrenze bei der Kranken- und Pflegeversicherung bundeseinheitlich auf 6.150 € monatlich bzw. 73.800 € jährlich erhöht.

Daneben wurde auch die Bezugsgröße in der Sozialversicherung mit monatlich 3.745 € (bundeseinheitlich) und somit jährlich 44.940 € (bundeseinheitlich) erhöht. Der Wert ist u.a. bedeutsam für die Beitragsberechnung von versicherungspflichtigen Selbständigen in der gesetzlichen Renten-, Kranken- und Pflegeversicherung.

Das endgültige Durchschnittsentgelt pro Jahr in der Rentenversicherung beträgt vorläufig 50.493 €.

3 Sachbezugswerte 2025

Der Gesetzgeber hat die Sachbezugswerte ab dem 01.01.2024 an den Verbraucherpreisindex angepasst. Die Sozialversicherungs-entgeltverordnung wurde entsprechend wie folgt geändert:

Art des Sachbezugs	Sachbezugs-wert 2025	Sachbezugs-wert 2024
Verpflegung insgesamt	333 €	313 €
Frühstück	69 €	65 €

Mittagessen	132 €	124 €
Abendessen	132 €	124 €
Unterkunft	282 €	278 €
freie Wohnung pro m ² normale Ausstattung	4,95 €	4,89 €
freie Wohnung pro m ² einfache Ausstattung	4,05 €	4,00 €

Die täglichen Sachbezugswerte berechnen sich mit 1/30 aus den monatlichen Sachbezugswerten. Dies führt bei den Sachbezügen für Verpflegung zu folgender Änderung:

Art des Sachbezugs	Sachbezugs-wert 2025	Sachbezugs-wert 2024
Verpflegung insgesamt	11,10 €	10,43 €
Frühstück	2,30 €	2,17 €
Mittagessen	4,40 €	4,13 €
Abendessen	4,40 €	4,13 €

Beachten Sie: Die geänderte Sachbezugsverordnung tritt zum 01.01.2025 in Kraft, so dass die neuen Sachbezugswerte bereits ab dem ersten Abrechnungsmonat 2025 angesetzt werden müssen.

4 Erneute Absenkung Einkommensgrenze beim Elterngeld

Die maßgebliche Einkommensgrenze für die Anspruchsberechtigung auf Elterngeld wird für alle ab dem 01. April 2025 geborenen Kinder erneut sinken - auf dann 175.000 €. Für bis zum 31. März 2025 geborene Kinder gilt noch die derzeitige Grenze von 200.000 € weiter.

Maßgeblich ist das zu versteuernde Einkommen. Lebt das Kind zusammen mit beiden Elternteilen in einem Haushalt, entfällt der Anspruch auf Elterngeld, wenn die Summe des zu versteuernden Einkommens beider Eltern mehr als 175.000 €

beträgt. Die maßgebliche Einkommensgrenze verdoppelt sich also nicht!

Sofern die Gefahr besteht die Einkommensgrenze zu überschreiten, sollten Gestaltungsmaßnahmen in Erwägung gezogen werden. Denn insbesondere beim ersten Kind geht es beim Elterngeld regelmäßig um große Beträge, weil die Mütter zuvor häufig voll berufstätig waren und sie typischerweise viele Elterngeldmonate in Anspruch nehmen. Etwaige Sachverhaltsgestaltungen zur Minderung des zu versteuernden Einkommens müssen aber noch im VZ 2024 erfolgen! In Frage kommen hier z.B.:

- Spenden vorziehen
- Werbungskosten/ Betriebsausgaben vorziehen
- Bei Einnahmen-Überschuss-Rechnung: Abschlagszahlungen leisten, Wareneinkäufe vorziehen, etc.
- Bei Bilanzierung: Umsatzrealisation ins Folgejahr verlagern (z.B. Abnahme bei Werkverträgen), Rückstellungen optimieren, etc.

Ungeeignete Maßnahmen wären z.B.:

- Bildung eines IAB, wenn in den nächsten drei Jahren nicht investiert wird: Weil der IAB in diesem Fall im Jahr der Bildung wieder rückgängig gemacht wird.
- Vorziehen von Handwerkerleistungen oder energetischen Sanierungen: Weil es sich hierbei um Steuerermäßigungen handelt, die das zu versteuernde Einkommen unberührt lassen.

VI Weitere Informationen

Die vorstehenden Ausführungen und Beiträge sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand verfasst worden. Es handelt sich nicht um abschließende Informationen und ersetzt keine Beratung. Eine Haftung für den Inhalt dieses Informationsbriefs kann daher nicht übernommen werden.

Gerne beraten wir Sie zu diesen und anderen Themen.

Bitte vereinbaren Sie bei Interesse einen Besprechungstermin. Wir analysieren individuell

Ihre persönliche Situation, zeigen Ihnen Vor- und Nachteile auf und geben Ihnen Gestaltungsempfehlungen.

Impressum:



Margit Egg

Steuerberaterin
St.-Verena-Straße 6
86551 Aichach-Sulzbach

Telefon: 08251 8892251

Telefax: 08251 8892252

Email: Margit.Egg@t-online.de

Website: www.steuerberatung-egg.de

