



**ROTH & KOLLEGEN**  
Steuerberatungsgesellschaft mbH

## **Ihre Mandanteninformationen zum Jahreswechsel 2016/2017**

Das Mandantenrunds Schreiben 2016/2017 hat uns der Steuerberaterverband in Rheinland-Pfalz freundlicherweise zur Verfügung gestellt. Das Schreiben ist in drei Teile unterteilt:

- Informationen für Arbeitnehmer und Steuerzahler
- Informationen für Unternehmer, Freiberufler, Arbeitgeber
- Informationen rund um Kapitalgesellschaften

Einzelne Punkte betreffen auch die unterschiedlichen Adressaten in den Teilabschnitten. Sie können das Mandantenrunds Schreiben ganz nach Ihren Wünschen zur Information verwenden.

Das Rundschreiben kann natürlich keine individuelle Beratung ersetzen, da es nicht vollständig sein kann. Zudem werden einige dieser gesetzlichen Änderungen auf ihre Verfassungsmäßigkeit untersucht. Neben den gesetzlichen Änderungen sind die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH), die neuesten Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) und auch Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu berücksichtigen.



**ROTH & KOLLEGEN**  
Steuerberatungsgesellschaft mbH



<b>A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZÄHLER</b>	<b>5</b>
1. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens	5
2. Kindergeld / Kinderfreibetrag	7
3. Kinderbetreuungskosten	10
4. Berufsausbildungskosten	11
5. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung eines Kindes sind Sonderausgaben bei den Eltern	13
6. Außergewöhnliche Belastungen	14
7. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	16
8. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse	17
9. Häusliches Arbeitszimmer	21
10. Vermietung und Verpachtung - Verbilligte Vermietung	23
11. Teilzahlungen bei Abfindungen	24
12. Verluste bei Lebensversicherungen wegen gesunkener Renditen	25
13. Freistellungsaufträge ab 2017	25
14. Gewinne aus Immobilienverkäufen	26
15. Kirchensteuerabzug bei Kapitaleinkünften	27
16. Abzug von Werbungskosten bei nacherklärten Kapitaleinkünften	27
17. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften	28
18. Abgeltungssteuer bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen	29
19. Spenden	30
20. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag	31
21. Verschärfung des Selbstanzeigenrechts ab 2015 durch Gesetz und Rechtsprechung	32
22. Grunderwerbsteuersätze zum 01. Januar 2016	33
23. Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Erwerb einer Eigentumswohnung im Wege der Zwangsversteigerung	33



<b>B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER</b>	<b>34</b>
1. Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)	34
2. § 241a HGB Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars	36
3. Gesetzlicher Mindestlohn	37
4. Das neue Reisekostenrecht ab 01. Januar 2014	43
5. Tank- und Geschenkgutscheine	51
6. Steuerliche Behandlung von Geschenken	54
7. Betriebsveranstaltungen Freibetrag von EUR 110,00	57
8. Bewirtungen von Arbeitnehmern ab 01. Januar 2015	59
9. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung für 2017	60
10. Künstlersozialabgabe-Verordnung	62
11. Hinzuverdienstgrenzen bei Renten	64
12. Sonstiges	65
13. Nettoentgeltoptimierung	67
14. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen	68
15. Umsatzsteuerliche Behandlung des betrieblichen Kraftfahrzeugs Veräußerung / Entnahme	69 69
16. Umsatzsteueroption bei Vermietung	71
17. Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern	72
18. Falscher Steuersatz - Achtung beim Vorsteuerabzug	73
19. Umsatzsteuervergütung aus anderen EU-Mitgliedstaaten	74
20. Kassenführung	75
21. Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes	78
22. Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz im Europarecht	82



<b>C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN</b>	<b>83</b>
1. Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz: Änderungen bei den Größenklassen	83
2. Offenlegung des Jahresabschlusses	86
3. MicroBilG-Erleichterungen für Kleinunternehmen - wie funktioniert beim Bundesanzeiger die Hinterlegung der Bilanz inkl. der Angaben unter der Bilanz?	86
4. Ordnungsgeldverfahren – Absenkung der Mindestordnungsgelder für Klein- bzw. Kleinstkapitalgesellschaften	89
5. Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz - die wesentlichen Änderungen im Einzelabschluss	90
6. Wegfall Eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen / Rangrücktritt / steuerliche Berücksichtigung	94
7. Haftung des Geschäftsführers für Lohnsteuer	96
8. Haftung des Gesellschafters bei Nutzungsüberlassung	96
9. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2015 ist elektronisch zu übermitteln	97
10. Geplante Streichung steuerfreier Veräußerungen bei Streubesitzanteilen	100
11. Aufweichung der 75% Grenze bei Pensionszusagen?	101
12. Finanzierung von Pensionszusagen durch Tantiemen	101
13. Geänderte Bewertung bei Pensionsrückstellungen	102
14. Vorsicht bei Gehaltserhöhung und Pensionsrückstellung	103
15. Untergang von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen bei Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge	103
16. Erster Entwurf einer neuen Regelung zum körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag (§ 8d KStG)	104
17. Gemeinnützigkeitsrecht (Vereine etc.): Anerkennung von Aufwandsspenden	105
18. Belegvorlagepflicht wird zur Beleghaltepflicht bei Spenden und Mitgliedsbeiträgen	105

## **A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER**

### **1. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens**

Die Digitalisierung schreitet immer weiter voran und prägt schon heute das Leben und die Wirtschaft deutlich. Dies stellt auch die Finanzverwaltung - neben der demographischen Entwicklung - vor neue Herausforderungen. Um einen gerechten und gleichmäßigen Steuervollzug zu gewährleisten, will die Regierung die Steuerverwaltung mit dem Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens, das zum 01.01.2017 in Kraft tritt, weiterentwickeln. Die technische Umsetzung soll 2022 abgeschlossen sein.

Ziel des Gesetzgebers ist es, zukünftig den Großteil der elektronischen Erklärungen automatisiert zu bearbeiten und zu veranlagern, ohne dass ein personeller Eingriff in Abläufe erfolgt. Dafür sollen verstärkt Daten von dritter Seite beigesteuert werden (z.B. Rentenversicherungsträger u.a.), die für diese Daten haften. Der Amtsermittlungsgrundsatz wird um eine risikoorientierte Programmprüfung mit Zufallsauswahl ergänzt. Schwerpunkt ist die sogenannte „vorausgefüllte Steuererklärung“ sowie ein IT-gestütztes Risikomanagement. Signifikante steuerliche Risiken sollen so effektiv und konzentriert geprüft werden.

#### **Neuregelung zur Datenübermittlung durch Dritte**

Sofern von Dritten (wie z.B. Arbeitgeber, Versicherungen, Banken oder Sozialversicherungsträger u.a.) Daten an die Finanzverwaltung übermittelt werden, ist der Steuerpflichtige hierüber zu informieren. Diese Drittdaten gelten als Daten des Steuerpflichtigen, sofern er in der Steuererklärung keine abweichenden Angaben in sogenannten „qualifizierten Freitextfeldern“ macht. In diesen Fällen ist die Erklärung durch einen Amtsträger zu prüfen. Sind dagegen die von Dritten elektronisch übermittelten Daten nicht zutreffend berücksichtigt worden, ist ein Steuerbescheid zu korrigieren. Ansonsten erfolgt eine automationsgestützte Veranlagung.

#### **Neuerungen zur Abgabe von Steuererklärungen**

Die Abgabefrist von Jahressteuererklärungen wird für Besteuerungszeiträume nach 2017 neu gefasst. Bei der Einkommensteuererklärung 2018 endet sie bei unberatenden Steuerpflichtigen am 31.07.2019, bei Steuerpflichtigen mit Steuerberater am 02.03.2020 (da 29.02.2020 = Samstag). Vor Fristende können Vorabanforderungen erfolgen. Beispiele: Herabsetzungsantrag Vorauszahlungen, vorgesehene Außenprüfung, Betriebseröffnung etc. Nach einer Vorabanforderung (frühestens ab 31.07.) wird die Erklärungsfrist auf 4 Monate verkürzt. Fristüberschreitung bedeutet Verspätungszuschlag. Dieser beträgt für jeden angefangenen Monat 0,25 % der um die Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten Steuer. Der monatliche Mindestverspätungszuschlag beträgt EUR 25,00. Es gibt eine Ermessensfestsetzung, wenn das Finanzamt eine Steuer auf EUR 0,00 oder eine Steuererstattung festsetzt.

#### **Vollautomationsgestützte Veranlagung**

Die Finanzbehörden können Steuerfestsetzungen ausschließlich automationsgestützt erlassen, ändern oder aufheben. Anlässe für die Einzelfallbearbeitung durch einen Amtsträger bestehen z.B., wenn das Risikomanagementsystem ausgerechnet hat, wenn im „qualifizierten Freitextfeld“ abweichende Angaben zu Drittdaten eingetragen wurden oder wenn der Steuerpflichtige dokumentiert von der Verwaltungsmeinung abweicht.

## **Elektronische Steuerverwaltungsakte**

Die Finanzverwaltung kann Steuerbescheide, Einspruchsentscheidungen oder Prüfungsanordnungen zum elektronischen Datenabruf bereitstellen, wenn der Beteiligte bzw. der Steuerberater hierzu einwilligen. Die Steuerverwaltungsakte gelten nach Ablauf von 3 Tagen, nachdem die Finanzverwaltung eine elektronische Nachricht über den Datenabruf abgesendet hat, als bekannt gegeben.

### **1. Kindergeld / Kinderfreibetrag**

Das Kindergeld beträgt im Jahr 2016 für die ersten beiden Kinder je EUR 190,00, für das dritte Kind EUR 196,00 und für das vierte und jedes weitere Kind EUR 221,00.

Der Kinderfreibetrag beträgt in 2016 EUR 4.608,00.

Das Bundeskabinett hat am 12.10.2016 eine Formulierungshilfe für den Bundestag beschlossen, wonach in den Jahren 2017 und 2018 der Kinderfreibetrag und das Kindergeld in zwei Schritten angehoben werden sollen.

Konkret würde dies bedeuten:

Anhebung des Kinderfreibetrages von derzeit EUR 4.608,00 um EUR 108,00 auf EUR 4.716,00 (2017) und um weitere EUR 72,00 auf EUR 4.788,00 (2018).

Anhebung des monatlichen Kindergeldes um jeweils EUR 2,00 in den Jahren 2017 und 2018.

- Für das 1. und 2. Kind von derzeit EUR 190,00 auf EUR 192,00 (2017) und EUR 194,00 (2018);
- für das 3. Kind von derzeit EUR 196,00 auf EUR 198,00 (2017) und EUR 200,00 (2018)
- für das 4. und jedes weitere Kind von derzeit EUR 221,00 auf EUR 223,00 (2017) und EUR 225,00 (2018).

Somit Anhebung des Kindergeldes nach Bundeskindergeldgesetz entsprechend der Anhebung des einkommensteuerlichen Kindergeldes.

Der Anspruch auf Kindergeld besteht ab der Geburt und endet mit der Vollendung des Lebensjahres. Das Kindergeld wird monatlich gezahlt.

Für Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht unabhängig von der Höhe deren eigener Einkünfte und Bezüge die Kindeseigenschaft und somit ein Anspruch auf Kindergeld.

Mit dem Wegfall der Einkommens- und Bezügegenze ab 2012 ist ein Anspruch auf Ehegattenunterhalt eines verheirateten, nicht behinderten, in Ausbildung befindlichen Kindes für das Kindergeld nicht mehr von Bedeutung.

Die Eltern haben deshalb grundsätzlich einen Kindergeldanspruch.

## Rechtslage für volljährige Kinder

Volljährige Kinder werden nur bei Vorliegen der nachstehend aufgeführten sonstigen Voraussetzungen berücksichtigt, wobei die eigenen Einkünfte und Bezüge unbeachtlich sind.

Die sonstigen Voraussetzungen sind:

Alter	
<b>18 – 21</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• ohne Beschäftigung und arbeitslos gemeldet</li> </ul>
<b>18 – 25</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Berufsausbildung</li> <li>• Übergangszeit von max. 4 Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten</li> <li>• Übergangszeit zwischen Ausbildung und Wehr- /Zivildienst</li> <li>• Kinder eine Berufsausbildung mangels eines Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können</li> <li>• freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr</li> </ul>
<b>ohne Altersbeschränkung</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Behinderung vor 25 eingetreten</li> </ul>

Allerdings ist bei Kindern, die eine erste Berufsausbildung bzw. ein Erststudium bereits absolviert haben, das Folgende zu beachten:

Zur Erlangung der steuerlichen Kindeseigenschaft respektive der Kindervergünstigungen ist Voraussetzung, dass das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht.

Eine „schädliche Erwerbstätigkeit“ liegt allerdings in folgenden Fällen nicht vor:

- Tätigkeiten bis zu 20 Stunden wöchentlich,
- Ausbildungsverhältnisse,
- geringfügige Beschäftigungen (EUR 450,00).

Der Besuch einer allgemein bildenden Schule gilt nicht als Erstausbildung.

Wie bisher auch, verlängert sich der Anspruch auf Kindergeld/Kinderfreibetrag, wenn das Kind Dienst als Entwicklungshelfer oder als Zeitsoldat bis zu drei Jahren leistet. Der Anspruch wird dann um die Dauer des jeweiligen Dienstes verlängert.

## **Problematik – Was zählt als Erstausbildung?**

Laut BFH zählt ein duales Studium insgesamt als einheitliche Erstausbildung. Im September 2015 wurde entschieden, dass auch ein Masterstudium noch Bestandteil einer einheitlichen erstmaligen Berufsausbildung sein kann. Dies ist dann gegeben, wenn das Masterstudium zeitlich und inhaltlich auf den vorangegangenen Bachelorstudiengang abgestimmt ist und das angestrebte Berufsziel erst darüber erreicht werden kann.

## **Günstigerprüfung:**

Kindergeld und Kinderfreibetrag werden nicht gleichzeitig nebeneinander gewährt. Es erfolgt eine Günstigerprüfung zwischen dem Kindergeld auf der einen Seite und dem Kinderfreibetrag auf der anderen Seite. Die steuerlichen Freibeträge belaufen sich im Kalenderjahr 2016 bei zusammenveranlagten Eheleuten auf EUR 7.248,00 pro Kind.

Der Steuerberater (vorher) bzw. später das Finanzamt (bei der Veranlagung) führen eine Vergleichsberechnung durch. Einerseits wird die Steuerschuld berechnet, ohne die Kinderfreibeträge zu berücksichtigen, und in der zweiten Berechnung wird dann ausgerechnet, wie groß die Steuerschuld unter Berücksichtigung der Kinderfreibeträge wäre. Danach wird das Ergebnis mit dem gezahlten Kindergeld verglichen.

Diese Berechnung wird für jedes einzelne Kind durchgeführt. War das gezahlte Kindergeld höher als die Anrechnung der Kinderfreibeträge, verbleibt es beim Kindergeld. Eine Rückzahlung des Kindergeldes findet nicht statt.

Ist dagegen der infolge der Berücksichtigung des Kinderfreibetrages mögliche Steuervorteil höher als das bereits ausgezahlte Kindergeld, wird dem Steuerpflichtigen der Kinderfreibetrag gewährt. Allerdings wird dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung das bereits gezahlte Kindergeld angerechnet, d.h., der Einkommensteuerschuld hinzugerechnet.

Kann ein Kind aufgrund einer Behinderung keiner eigenen Erwerbstätigkeit nachgehen, besteht ein Anspruch auf Kindergeld auch über das 25. Lebensjahr hinaus.

## **3. Kinderbetreuungskosten**

Der Anspruch auf Abzug der Betreuungsaufwendungen kann ab dem Jahr 2012 unabhängig von Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung der Eltern als Sonderausgabe geltend gemacht werden. Dadurch wird der Kreis der Anspruchsberechtigten erheblich vergrößert.

Begünstigt sind 2/3 der Betreuungsaufwendungen bis höchstens EUR 4.000,00 pro Kind. Dies gilt für alle Kinder bis 14 Jahre oder für Kinder, die wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außerstande sind, sich selbst zu unterhalten.

Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist, dass der Steuerpflichtige für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.



**Begünstigt** sind unter anderem Dienstleistungen für:

- Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorte, Kinderkrippen
- Babysitter, Tagesmutter, Erzieher(in)
- Hausaufgabenbetreuung, insbesondere nachmittägliche Schulbetreuung
- Haushaltshilfe, soweit ein Kind betreut wird

**Nicht begünstigt** sind unter anderem folgende Dienstleistungen:

- Aufwendungen für Unterricht (z.B. Schulgeld, Nachhilfe oder Fremdsprachenunterricht)
- Aufwendungen für die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z.B. Musikunterricht, Computerkurse)
- Aufwendungen für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z.B. Mitgliedschaft in Sportvereinen oder anderen Vereinen, Tennis- oder Reitunterricht)
- Verpflegungsaufwendungen (ggf. Herausrechnung des Anteils)

Bei folgenden Dienstleistungen sollte wie nachstehend **differenziert** werden:

- Au-Pair-Mädchen und Haushaltshilfen üben regelmäßig, neben der Kinderbetreuung, auch noch andere Tätigkeiten aus. Hier muss eine Aufteilung erfolgen. Im Fall des Au-Pair-Mädchens lässt die Finanzverwaltung bei fehlenden Schätzungsgrundlagen 50% der Aufwendungen zum Abzug zu.

#### **Fazit:**

Durch den Verzicht auf den Nachweis der persönlichen Anspruchsvoraussetzungen der Eltern zur Absetzbarkeit der Kinderbetreuungskosten können nunmehr alle Eltern, die solche Kosten tragen, eine steuerliche Erleichterung erfahren. Vater, Mutter oder die Lebensgefährtin werden als betreuende Person nicht anerkannt, wenn das Kind in deren Haushalt lebt. Denn diese Betreuung wird üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage unentgeltlich erbracht.

## **4. Berufsausbildungskosten**

### **Erstausbildung**

Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium können zurzeit jährlich lediglich bis zu einer Höhe von EUR 6.000,00 (bei Zusammenveranlagung pro Ehegatte bzw. Lebenspartner) als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Solche Aufwendungen sind zum Beispiel Fahrtkosten zum Arbeitgeber/Studienort oder zu Lerngemeinschaften, Lernmaterialien, Studiengebühren, Bücher und Arbeitsmittel. Ein „unbeschränkter“ Werbungskostenabzug für eine erstmalige Ausbildung ist nach derzeitigem Recht nur bei Maßnahmen im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses möglich. Bei Sonderausgaben gibt es – anders als bei Verlusten aus vorweggenommenen Betriebsausgaben oder Werbungskosten – keinen Verlustvortrag/-rücktrag. Die Sonderausgaben bleiben ohne steuerliche Auswirkungen, wenn die sich in Ausbildung befindliche Person keine nennenswerten positiven Einkünfte hat. Die Ausbildungskosten können also verfallen, wenn ohnehin im entsprechenden Jahr keine Einkommensteuer zu zahlen wäre.

Allerdings stellt sich hier die Frage: Wann ist eine Erstausbildung beendet?

Laut BFH zählt ein duales Studium insgesamt als einheitliche Erstausbildung. Bei einem Masterstudiengang gibt es unterschiedliche Beurteilungen. Für die Frage des Kindergeldes kann die Erstausbildung nicht lange genug dauern, für die Frage der Abzugsfähigkeit der Werbungskosten oder Betriebsausgaben sollte die Erstausbildung so früh wie möglich enden.



### Zweitausbildung

Bei einer Zweitausbildung (zum Beispiel nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung oder nach einem abgeschlossenen Bachelorstudium) ist ein voller Werbungskostenabzug möglich. Die Ausbildungsausgaben, wie z.B. Fahrtkosten, Fachliteratur, Lernmaterial, Semestergebühren, Unterrichtsgebühren, Reisekosten und ggf. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung, sollten gesammelt und gegenüber dem Finanzamt erklärt werden. Bei der Zweitausbildung besteht die Möglichkeit, dass die vorweggenommenen Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Berufseintritt mit den dann erzielten Einkünften verrechnet werden.

Die Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

Zweitausbildung oder Zweitstudium Beispiel: Studium nach abgeschlossener Lehre	Ausbildungsdienstverhältnis Beispiel: Ausbildungsvergütung oder Beamtenausbildung mit Vergütung	Erstausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses	Erststudium ohne im vorherige Ausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses
↓		↓	
Vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben, mit der Möglichkeit Verluste vorzutragen, welche dann bei Einkünfterzielung steuerwirksam werden		Beschränkter Sonderausgabenabzug ohne Verlustvortrags- und Rücktragsmöglichkeit	

### Fazit:

Wer nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung studiert, ist nicht auf den begrenzten Sonderausgabenabzug bei den Ausgaben beschränkt.

Es gibt zu der Abgrenzungsproblematik (gerade bei mehraktiger Ausbildung ist die Grenze oft sehr schwierig), wann eine Erstausbildung abgeschlossen ist, ständig neue Urteile. Diese werden dann teilweise durch „Nichtanwendungsgesetze“ wieder ausgehebelt. Eine Entwicklung, die nicht erfreulich ist. Es bleibt abzuwarten, wie sich der Gesetzgeber weiter dazu stellt.

## 5. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung eines Kindes sind Sonderausgaben bei den Eltern

Bei den Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherungskosten eines Kindes sind folgende Besonderheiten zu berücksichtigen:

Die von den Eltern getragenen eigenen Kranken- und Pflegeversicherungskosten eines steuerlich zu berücksichtigenden Kindes sind im Rahmen der Unterhaltspflicht wie eigene Beiträge der Eltern zu erfassen. Das bedeutet, dass die Eltern die Aufwendungen für die Kranken- und Pflegeversicherung ihrer Kinder in ihrer eigenen Steuererklärung im Rahmen der Basisabsicherung als Sonderausgaben ansetzen dürfen.

Die Eltern müssen die Beiträge nicht selbst getragen haben. Es spielt keine Rolle, ob die Beiträge tatsächlich vom Unterhaltspflichtigen gezahlt oder erstattet werden. Es reicht aus, wenn die Eltern ihrer Unterhaltsverpflichtung nachkommen, z.B. durch Sachleistungen wie Unterhalt oder Verpflegung.



Folgende Fälle sind denkbar:

Die Kinder befinden sich in der Berufsausbildung (Abzug der Beiträge vom Arbeitslohn) oder sind in einer studentischen Versicherung versichert und werden von den Eltern unterstützt. Im Regelfall ist der Sonderausgabenabzug bei den Eltern steuerlich günstiger, da sich beim Kind aufgrund der Höhe der Einkünfte keine oder nur eine geringe steuerliche Auswirkung ergäbe.

Die Beiträge dürfen allerdings nur einmal steuerlich geltend gemacht werden. Entweder dürfen die Eltern den Sonderausgabenabzug geltend machen oder das Kind im Rahmen seiner eigenen Steuererklärung.

**Fazit:** Durch die Berücksichtigung bei den Eltern ergeben sich Möglichkeiten zur Steuerersparnis.

## 6. Außergewöhnliche Belastungen

### Allgemein

Entstehen einem Steuerpflichtigen zwangsläufig größere Aufwendungen als der überwiegenden Mehrzahl von Personen gleicher Einkommens- und Vermögensverhältnisse und gleichen Familienstandes, so können diese Aufwendungen gegebenenfalls als außergewöhnliche Belastungen bei der Einkommensteuererklärung angesetzt werden.

Vorausgesetzt sie stellen keine Sonderausgaben, Werbungskosten oder Betriebsausgaben dar.

Allerdings ist von diesen zwangsläufig entstandenen Aufwendungen die zumutbare Eigenleistung abzuziehen. Nur der Teil, welcher darüber hinausgeht, kann steuermindernd vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgesetzt werden.

Diese zumutbare Belastung wird in Prozent, abhängig von den erzielten Einkünften des jeweiligen Jahres, berechnet.

Gesamtbetrag der Einkünfte	bis EUR 15.340	über EUR 15.340 bis EUR 51.130	über EUR 51.130
<b>Steuerpflichtige ohne Kinder</b>			
bei Grundtabelle	5%	6%	7%
bei Splittingtabelle	4%	5%	6%
<b>Steuerpflichtige</b>			
mit 1 oder 2 Kindern	2%	3%	4%
mit 3 oder mehr Kindern	1%	1%	2%
	Prozent des Gesamtbetrages der Einkünfte		

Die beiden unbestimmten Rechtsbegriffe außergewöhnlich (durch die besonderen Verhältnisse des Steuerpflichtigen veranlasst oder nur bei Wenigen anfallend) und zwangsläufig (subjektive Verpflichtung sich diesen Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen nicht entziehen zu können) haben dazu geführt, dass es unzählige Finanzgerichtsurteile zu diesem Thema gibt.

Zunächst eine (nicht abschließende) Aufzählung anerkannter außergewöhnlicher Belastungen:

- Aufwendungen für Krankheit,
- für Behinderung (oder anstelle des tatsächlichen Aufwands Behindertenpauschbeträge),
- für die Wiederbeschaffung (auch Schadensbeseitigung) von Gegenständen, die existenziell notwendig sind (Wohnung, Hausrat, Kleidung), insbesondere für Hochwassergeschädigte. Bei Hochwassergeschädigten ist eine fehlende Versicherung für Elementarschäden kein Ausschlussgrund,
- Kosten bei Sterbefällen (soweit sie den Wert des Nachlasses übersteigen),
- Kosten der Ehescheidung (derzeit streitig, Verfahren sind anhängig).

#### **Besonderheiten beim Nachweis von Krankheitskosten:**

Die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten muss durch

- eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers oder
- ein amtsärztliches Gutachten oder
- eine ärztliche Bescheinigung des Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung

nachgewiesen werden.

Dieser Nachweis muss bereits vor Beginn der Maßnahme ausgestellt werden.

Aufwendungen, die durch eine Diätverpflegung (z.B. Gluten Unverträglichkeit) entstehen, können nicht als agB berücksichtigt werden. Dagegen fallen Aufwendungen für verordnete Arzneimittel (im Sinne des § 2 Arzneimittelgesetz) nicht unter das Abzugsverbot, auch wenn sie während einer Diät eingenommen werden. Für Nahrungsergänzungsmittel wird der Abzug versagt, weil diese als Lebensmittel anzusehen sind.

#### **Aufwendungen für Zivilprozesskosten**

Nach § 33 Abs. 2 S.4 EStG können Prozesskosten grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Mit einem Urteil vom Juni 2015 ist der BFH zu seiner alten Rechtsprechung zurückgekehrt, wonach Zivilprozesskosten grundsätzlich nicht zwangsläufig erwachsen. Nach diesem Urteil sind die Kosten eines Zivilprozesses in der Regel keine außergewöhnlichen Belastungen. Etwas anderes kann ausnahmsweise dann gelten, wenn ein Rechtsstreit einen für den Steuerpflichtigen existenziell wichtigen Bereich berührt. Somit lässt sich feststellen, dass die Kosten eines Zivilprozesses nur dann als zwangsläufig anzusehen sind, wenn auch das die Prozessführung mit der Folge der Zahlungsverpflichtung verursachende Ereignis für den Steuerpflichtigen zwangsläufig ist. Soweit die entstandenen Prozesskosten nur teilweise steuerlich begünstigt sind, erfolgt eine Aufteilung anhand der Streitwerte.



## 7. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Nach §24b EStG dürfen Alleinerziehende ab dem Jahr 2015 jährlich einen sogenannten Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Höhe von EUR 1.908 sowie EUR 240,00 für jedes weitere Kind steuerlich geltend machen.

Staffelung des Entlastungsbetrags:

Alleinerziehende mit einem Kind:	EUR 1.908,00
Alleinerziehende mit zwei Kindern:	EUR 2.148,00
Alleinerziehende mit drei Kindern:	EUR 2.388,00
Alleinerziehende mit vier Kindern:	EUR 2.628,00

Voraussetzungen dafür sind:

- Mindestens ein Kind, das mit im Haushalt lebt und gemeldet ist
- Für das Kind erhält die Alleinerziehende Kindergeld/Kinderfreibeträge
- Kein Splittingverfahren erfüllt oder verwitwet
- Keine Hausgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person, es sei denn, für diese Person steht dem Alleinerziehenden ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zu

Dieser Freibetrag verringert sich um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat, in dem diese Voraussetzungen nicht vorliegen.

Die Haushaltszugehörigkeit ist anzunehmen, wenn das Kind in der Wohnung des Alleinstehenden gemeldet ist. Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs begründet die Meldung im Haushalt des Alleinstehenden eine unwiderlegbare Vermutung für die Haushaltszugehörigkeit des Kindes. Das heißt, dass diese Meldung auch dann maßgebend ist, wenn das Kind gar nicht in dieser, sondern in einer anderen Wohnung (z.B. während der Ausbildung/Studium) lebt. Eine Meldung mit Nebenwohnsitz genügt. Auf den tatsächlichen Aufenthaltsort des Kindes kommt es nur dann an, wenn das Kind bei mehreren Personen gemeldet ist.

Heiratet ein Alleinerziehender, entfällt für das gesamte Kalenderjahr der Entlastungsbetrag. Es findet keine Verteilung auf Monate statt, denn der Gesetzeswortlaut erfordert, dass im Jahr die Voraussetzungen für den Splittingtarif nicht gegeben sein dürfen. Es spielt keine Rolle, ob Eltern eine getrennte Veranlagung oder Zusammenveranlagung in der Steuererklärung wählen.

Bei verwitweten Steuerpflichtigen, die alleinstehend sind, wird der Freibetrag trotz Splittingtabelle gewährt. Im Jahr des Todes des Ehegatten wird der Freibetrag zeitanteilig (gezwölftelt), d.h., erstmals für den Monat des Todes gewährt. Im Folgejahr wird der Entlastungsbetrag trotz Splittingtabelle (Witwensplitting oder Gnadensplitting) gewährt.

Dieser Freibetrag ist in der Lohnsteuertabelle der Steuerklasse II eingearbeitet.

Der steuerpflichtige Alleinerziehende muss in der Anlage Kind der Steuererklärung entsprechenden Angaben machen. Dazu gehört auch auf der ersten Seite die Steueridentifikationsnummer des Kindes. Kinder erhalten bereits mit der Geburt eine eigene Identifikationsnummer.



## 8. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse

Die begünstigten Tatbestände sind im § 35 a EStG zusammengefasst worden.

Art der begünstigten Tätigkeit	Höchstbetrag	Steuerabzug	Steuerermäßigung
a) Handwerkerleistungen	EUR 6.000	20%	EUR 1.200,00
b) Haushaltshilfe Minijob	EUR 2.550	20%	EUR 510,00
c) Haushaltsnahe Dienstleistungen			
Pflege- und Betreuungsleistung	EUR 20.000	20%	EUR 4.000,00
Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse			

Zu vorstehender Tabelle sind folgende Anmerkungen zu machen:

### a) Handwerkerleistungen § 35 a Abs. 3 EStG

Die handwerklichen Tätigkeiten für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen müssen in einem innerhalb der EU oder des EWR liegenden Haushalt des Steuerpflichtigen erbracht werden. Neubaumaßnahmen (die im Zusammenhang mit der Errichtung eines Haushalts bis zu dessen Fertigstellung anfallen) sind nicht begünstigt. In der Rechnung muss der begünstigte Rechnungsanteil für die Arbeitsleistung gesondert ausgewiesen sein.

Zu den handwerklichen Tätigkeiten zählen u.a.

- Abflussrohrreinigung
- Arbeiten an Innen- und Außenwänden
- Arbeiten am Dach, an der Fassade, an Garagen, o.ä.
- Arbeitskosten für das Aufstellen eines Baugerüsts (nicht Miete und Materialkosten)
- Dachrinnenreinigung
- Gebühren für den Schornsteinfeger (für sämtliche Schornsteinfegerleistungen)
- Hausanschlüsse (z.B. Kabel für Strom oder Fernsehen)
- Maßnahmen der Gartengestaltung, auch Neuanlage des Gartens
- Klavierstimmer
- Modernisierung des Badezimmers
- Modernisierung oder Austausch der Einbauküche
- Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück
- Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen (z.B. Teppichboden, Parkett, Fliesen)
- Reparatur oder Austausch von Fenstern und Türen
- Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen



- Reparatur und Wartung von Gegenständen im Haushalt des Steuerpflichtigen (z.B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, Personal Computer und andere Gegenstände, die in der Hausratversicherung mitversichert werden können)
- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern (innen und außen), Wandschränken, Heizkörpern und -rohren
- Wartung des Feuerlöschers
- Nachträglicher Dachgeschossausbau (auch bei einer Nutz-/Wohnflächenerweiterung)
- Nachträgliche Errichtung eines Carports, einer Fertiggarage, eines Wintergartens oder einer Terrassenüberdachung

Auch Bewohner von Eigentumswohnungen können Handwerkerleistungen beim entsprechenden Ausweis in der WEG Abrechnung in Abzug bringen. Mieter können Handwerkerleistungen ebenfalls in Abzug bringen, wenn diese in der Nebenkostenabrechnung entsprechend ausgewiesen sind.

Der Materialanteil bzw. die Lieferung von Waren gehört nicht zu den begünstigten Aufwendungen. Die Arbeitskosten, einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und Fahrtkosten, sind begünstigt. Die Umsatzsteuer ist, je nachdem, auf welchen Posten sie sich bezieht, abzugsfähig oder nicht abzugsfähig (Aufteilung).

Barzahlungen sind nicht begünstigt. Eine Kopie des Überweisungsträgers muss der Steuererklärung nicht mehr beigelegt werden. Für die Berücksichtigung der Steuerermäßigung im jeweiligen Kalenderjahr kommt es grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Zahlung an. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass eine Zahlung, die über dem Höchstbetrag liegt, verloren geht, das heißt, eine Anrechnung des übersteigenden Betrages kann nicht im folgenden Jahr nachgeholt werden.

#### **b ) Haushaltshilfe Minijob § 35a Abs. 1 EStG**

Für Arbeitsverhältnisse in Privathaushalten mit Arbeitsentgelt bis EUR 450,00 pro Monat wird in der Regel das sogenannte Haushaltsscheckverfahren angewendet. Der Arbeitnehmer wird bei der Bundesknappschaft angemeldet.

#### **c ) Haushaltsnahe Dienstleistung**

§ 35a Abs. 2 EStG fasst mehrere Tatbestände zusammen, die sich einen gemeinsamen Aufwendungshöchstbetrag von EUR 20.000,00 teilen. Dies entspricht einer Steuerermäßigung von EUR 4.000,00 (EUR 20.000,00 x 20%).

Zum einen sind haushaltsnahe sozialversicherungspflichtige Beschäftigungsverhältnisse begünstigt. Begünstigt sind auch Pflege- und Betreuungsleistungen. Ein bestimmter Schweregrad der Pflegebedürftigkeit wird vom Gesetz nicht gefordert.

Ferner sind haushaltsnahe Dienstleistungen begünstigt, die keine Handwerkerleistungen darstellen. Die Handwerkerleistungen sind gemäß § 35a Abs. 3 EStG nur mit einem Aufwendungshöchstbetrag von EUR 6.000,00 bzw. einer Steuerermäßigung von EUR 1.200,00 begünstigt.



Es ergibt sich hier wegen der unterschiedlichen Höchstbeträge die Notwendigkeit der Abgrenzung zwischen haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Die Rechtsprechung hat sich mit den Abgrenzungsfragen befasst. Hiernach sind Maler- und Tapezierarbeiten als Handwerkerleistungen einzuordnen. Es gilt folgender allgemeiner Grundsatz: Einfache handwerkliche Tätigkeiten, die von Laien ausgeführt werden können, können nicht als haushaltsnahe Dienstleistungen eingeordnet werden.

Zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehören u.a. Aufwendungen für:

- einen selbstständigen Gärtner (z.B. zum Rasenmähen oder Heckenschneiden),
- die Pflege von Angehörigen (z.B. durch Inanspruchnahme eines Pflegedienstes),
- einen selbstständigen Fensterputzer,
- Reinigungsleistungen durch Dienstleistungsagenturen,
- Privat veranlasste Umzugsleistungen,
- Straßenreinigung auf privatem Grundstück.

Nicht zu den haushaltsnahen Dienstleistungen gehören lt. Rechtsprechung der Finanzgerichte u.a. folgende Aufwendungen:

- Müllabfuhr bzw. Entsorgungsaufwendungen, wenn es sich hierbei um eine Hauptleistung handelt
- Personenbezogene Dienstleistungen wie Friseur- oder Kosmetikleistungen
- „Essen auf Rädern“, weil die Zubereitung der Speisen nicht im Haushalt erfolgt
- Tierarztkosten (auch im Rahmen von Hausbesuchen)
- Zahlung von Pauschalen für Schönheitsreparaturen an den Vermieter

Der BFH hat entschieden, dass auch solche Handwerkerleistungen, mit denen lediglich die Funktionsfähigkeit einer Anlage überprüft werden soll, z.B. eine Dichtheitsprüfung für eine Wasserleitung im eigenen Haushalt, steuerlich begünstigt sind. Die „Dichtheitsprüfung“ – so das Gericht – diene der Überprüfung der Funktionsfähigkeit der Hausanlage und sei somit als vorbeugende Erhaltungsmaßnahme zu beurteilen. Die regelmäßige Überprüfung von Geräten und Anlagen erhöhe die Lebensdauer, sichere deren Nutzbarkeit und zähle damit zum „Wesen der Instandhaltung“.

Neu hinzugekommen:

Der BFH hat entschieden, dass die Betreuung (Füttern, Fellpflege, Ausführen) eines Haustieres in der Wohnung des Tierhalters zu den haushaltsnahen Dienstleistungen zählt.

## **9. Häusliches Arbeitszimmer**

Die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer können vollständig geltend gemacht werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet und kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Für die übrigen Fälle, in denen das Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit war, sind nachstehende Fallgruppen zu beachten. In § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG wird rückwirkend ab 2007 bestimmt, dass die Kosten des Arbeitszimmers abzugsfähig sind, wenn kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der Kostenabzug ist auf EUR 1.250,00 begrenzt.





Folgende Fallgruppen sind zu unterscheiden:

Häusliches Arbeitszimmer			
Steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung?	Es steht ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung	Es steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung	Es steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung
Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers	Ist nicht zu prüfen	+ Kein Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit	+ Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit
Rechtsfolge für den Werbungskostenabzug	↓ Kein Werbungskostenabzug	↓ Werbungskostenabzug auf EUR 1.250,00 begrenzt	↓ Voller Werbungskostenabzug

### Abgrenzung häusliches und außerhäusliches Arbeitszimmer

Die Einschränkungen beim steuerlichen Abzug gelten dann nicht, wenn es sich nicht um ein häusliches Arbeitszimmer handelt. Mit Urteil vom 15.01.2013 hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass es sich um kein häusliches Arbeitszimmer handelt, wenn auf dem Weg zum Arbeitszimmer eine „der Allgemeinheit zugängliche oder von fremden Dritten benutzte Verkehrsfläche“ betreten wird.

Ein häusliches Arbeitszimmer ist demnach ein Arbeitszimmer in einem Mehrfamilienhaus, das auf der gleichen Etage oder neben der Privatwohnung liegt. Die „Häuslichkeit“ wird verneint, wenn in einem Mehrfamilienhaus die Erdgeschosswohnung als Privatwohnung dient und sich das Arbeitszimmer im Dachgeschoss befindet. In diesem Fall muss auch das Treppenhaus betreten werden, welches auch von fremden Mietern benutzt wird. Umgangssprachlich wird diese Abgrenzung als Schlafanzug-/ oder Pyjamatheorie bezeichnet.

### Kellerraum als häusliches Arbeitszimmer

Auch Kellerräume, die sonst üblicherweise zu den Neben- oder Zubehörräumen zählen, können ein häusliches Arbeitszimmer sein, wenn der Kellerraum dem allgemeinen Standard eines Wohnraumes entspricht. Danach ist für die Ermittlung der abziehbaren Arbeitszimmerkosten die Fläche des Arbeitszimmers (im Keller) ins Verhältnis zur Gesamtwohnfläche der Wohnung (einschließlich Arbeitszimmer) zu setzen.

### Gemischt genutztes Arbeitszimmer

Ein als häusliches Arbeitszimmer genutzter Raum wird nur dann steuerlich anerkannt, wenn der Raum zu mehr als 90% beruflich genutzt wird. Eine teilweise private Mitbenutzung von 10% oder mehr wäre für den Betriebsausgaben – oder Werbungskostenabzug schädlich. Somit können auch die Kosten für eine „Arbeitsecke“ in einem anderen Raum (z.B. Wohnzimmer) nicht abgesetzt werden, da der gesamte Raum nicht unerheblich privat genutzt wird.



Allerdings bleibt bei der Rechtsprechung offen, wie der Nachweis bzw. die Glaubhaftmachung einer nahezu ausschließlich steuerlich relevanten Nutzung zu erbringen ist.

Ein weiteres Problem ist noch anhängig:

Wie sind die Renovierungs- und Umbaukosten für Nebenräume des Arbeitszimmers steuerlich zu berücksichtigen? Es stellt sich hier die Frage, wenn das Badezimmer oder der Flur renoviert wird, ob diese Kosten anteilig (in Bezug auf die Gesamtwohnfläche) als Werbungskosten steuerlich geltend zu machen sind. Diese Fälle sollten offen gehalten werden, da ein Verfahren beim BFH anhängig ist.

**Fazit:**

Die Bescheide mit der Aufteilungsproblematik beim Arbeitszimmer sollten offen gehalten werden. Es empfiehlt sich daher auf jeden Fall eine saubere nachweisbare Dokumentation.

## 10. Vermietung und Verpachtung –Verbilligte Vermietung

Bei der verbilligten Vermietung von Wohnraum stellt sich in bestimmten Konstellationen die Frage des anteiligen oder vollen Werbungskostenabzugs.

Bei einer Miete (Kaltmiete zuzüglich umlagefähiger Nebenkosten) von mindestens 66% der ortsüblichen Miete wird der volle Werbungskostenabzug gewährt. Unter 66% der ortsüblichen Miete werden die Werbungskosten anteilig gekürzt

Unter ortsüblicher Miete für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung ist die ortsübliche Bruttomiete - d.h. die Kaltmiete zuzüglich der nach der Betriebskostenverordnung umlagefähigen Kosten - zu verstehen – so der BFH am 10.05.2016. Dieses Urteil wurde durch das BMF am 10.10.2016 für allgemein anwendbar erklärt.

Demnach stellt sich die Rechtslage wie folgt dar:

Prozentsatz der tatsächlichen zur ortsüblichen Miete, einschließlich der umlagefähigen Kosten	< 66%	ab 66%
	↓	↓
Rechtsfolge für den Werbungskostenabzug	anteilige Kürzung der Werbungskosten	voller Werbungskostenabzug

Die Finanzverwaltung nimmt eine anteilige Kürzung der Werbungskosten auch dann vor, wenn es aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen nicht möglich sein sollte, die bisherige Miete zu erhöhen, um die Grenze von 66% der ortsüblichen Miete einzuhalten. Der Grund für die verbilligte Überlassung spielt keine Rolle.

Bei Mietverträgen mit Kindern sollte beachtet werden, dass die Miete nicht mit dem Anspruch des Kindes auf Barunterhalt verrechnet wird. Besonders dann nicht, wenn die Höhe des Barunterhaltes nicht eindeutig feststeht. Es droht in einem solchen Fall die Nichtanerkennung des Mietverhältnisses.

Bei der Vermietung an Angehörige (z.B. Eltern, Kinder und Geschwister) ist zusätzlich darauf zu achten, dass der Mietvertrag einem Fremdvergleich standhält und auch tatsächlich vollzogen wird. Dabei ist auf regelmäßige Mietzahlungen zu achten. Auch sollte bei verbilligter Überlassung dafür Sorge getragen werden, dass die Betriebskosten abgerechnet und auch bezahlt werden. Sonst besteht die Gefahr, dass das Mietverhältnis als solches insgesamt nicht anerkannt wird.

**Fazit:**

Bei Vermietungsobjekten, welche durch hohe Werbungskosten steuerliche Verluste generieren, sollte überprüft werden, ob die Gefahr der Werbungskosten-Kürzungsfalle droht. Entsprechende Mietverträge sind am besten jährlich zu überprüfen und ggf. anzupassen.

## **11. Teilzahlungen bei Abfindungen**

Grundsätzlich sind Abfindungszahlungen aus einem Dienstverhältnis steuerpflichtiger Arbeitslohn (aber sozialversicherungsfrei). Durch die Auszahlung einer solchen Abfindung erhält der entlassene Arbeitnehmer zusammengeballte Einkünfte in einem Veranlagungsjahr. Für solche zusammengeballten Einkünfte hat der Gesetzgeber eine Steuerermäßigung geschaffen, die sogenannte Fünftel-Regelung. Danach werden die Einkünfte für einkommensteuerliche Zwecke rechnerisch auf fünf Jahre verteilt, dadurch wird ein eventueller Progressionseffekt (mit steigenden Einkünften erhöht sich auch der Steuersatz) abgemildert.

Diese „Fünftel-Regelung“ war bisher nur zulässig, wenn die Abfindung in einer Summe ausgezahlt wurde. Bekommt allerdings ein Arbeitnehmer, eine Abfindung, der selbst gekündigt hat oder in den Ruhestand tritt, kann er die Fünftel-Regelung nicht in Anspruch nehmen.

Ausnahmen von der Einmalzahlung waren nur bei einer Hauptzahlung und einer geringfügigen Restzahlung möglich.

Der BFH hat diese geringfügige Restzahlung jetzt dahingehend konkretisiert, dass bei einer Teilzahlung von höchstens 10% der Hauptleistung die Fünftel-Regelung auf die Abfindung angewendet werden darf. Ebenfalls unschädlich ist nach Auffassung des BFH eine Teilzahlung, wenn diese niedriger ist als die durch Anwendung der Fünftel-Regelung auf die Hauptzahlung entsprechende Steuerermäßigung.

## **12. Verluste bei Lebensversicherungen wegen gesunkener Renditen**

Durch die andauernden Niedrigzinsen am Markt sind natürlich auch die Renditen von Lebensversicherungen betroffen. Häufig werden aus diesem Grunde Policen gekündigt, um in attraktivere Anlageformen umzuschichten. Allerdings geht den Versicherten durch die Kündigung oft sehr viel Geld verloren. Bei Kündigung der Versicherungen während der ersten Laufzeitjahre werden oft infolge hoher Abschlusskosten nur geringe oder gar keine Rückkaufswerte ausgezahlt.

Drohen Verluste, beteiligt sich der Fiskus bei Policen nach neuem Recht, also solchen, bei denen der Abschluss der Lebensversicherung nach dem 31.12.2004 erfolgte. Erträge aus solchen Versicherungen unterliegen grundsätzlich der Abgeltungssteuer bei Kündigung vor Ablauf von 12 Jahren und Auszahlung vor dem 60. Lebensjahr. Damit lassen sich im Umkehrschluss auch Verluste steuerlich verrechnen, dies allerdings nur im Rahmen des Verlustverrechnungsverbots mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen in nachfolgenden Veranlagungszeiträumen.

## **13. Freistellungsaufträge ab 2017**

Seit dem 01.01.2016 werden Freistellungsaufträge ungültig, wenn diesen keine Steueridentifikationsnummer zugeordnet ist. Dies betrifft ältere Freistellungsaufträge, die vor dem 01.01.2011 erteilt wurden, denn seither ist diese ohnehin bereits ein Pflichtbestandteil des Freistellungsauftrags. Zur Herstellung der Wirksamkeit genügt es, dem betreffenden Kreditinstitut die Steueridentifikationsnummer mitzuteilen; ein neuer Auftrag muss nicht erteilt werden.

#### **14. Gewinne aus Immobilienverkäufen**

Gewinne aus der Veräußerung privater Immobilien sind steuerpflichtig, sofern die Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung verkauft wird und nicht ausschließlich oder mindestens im Jahr des Verkaufs und den beiden vorangegangenen Kalenderjahren für eigene Wohnzwecke genutzt wurde. Dabei gilt diese Regelung auch für angebrochene Kalenderjahre.

Bei der Berechnung der zehnjährigen Spekulationsfrist sollten Immobilienbesitzer daran denken, dass diese durch Vereinbarung einer sogenannten aufschiebenden Bedingung im Verkaufsvertrag nicht umgangen werden kann. Nach BFH-Rechtsprechung kommt es einzig auf den Abschluss der jeweiligen Kaufverträge (An- und Verkauf) an.

Bezüglich der Frist bei einem geschenkt oder geerbten Grundstück kommt es darauf an, wann der Vorbesitzer das Grundstück erworben hat. Kauft ein Miterbe den Erbteil eines anderen Miterben, so entstehen ihm insoweit Anschaffungskosten. Ein Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist führt dazu, dass der Gewinn aus der Veräußerung dieses Grundstücks versteuert werden muss.

Die Entnahme eines betrieblichen Grundstücks, auch im Rahmen einer Betriebsaufgabe, wird als Erwerb angesehen. Zu diesem Zeitpunkt beginnt die Laufzeit der Zehnjahresfrist neu. Der Entnahmewert gilt als Anschaffungswert.

##### **Fazit:**

Beim privaten Immobilienverkauf sollte auf die Zehnjahresfrist geachtet werden.

#### **15. Kirchensteuerabzug bei Kapitaleinkünften**

Seit dem 01.01.2015 ist die auszahlende Stelle (Gesellschaft) bei Dividenden- und Zinszahlungen an kirchensteuerpflichtige Personen verpflichtet, neben der Kapitalertragsteuer auch die Kirchensteuer einzubehalten. Ob der Zahlungsempfänger einer Religion angehört oder nicht, wird durch eine Abfrage beim BZSt (Bundeszentralamt für Steuern) festgestellt, die vom Auszahlenden durchzuführen ist.

Diese Abfrage muss **jeweils** im Zeitraum 01.09. - 31.10. des der Ausschüttung voran- gehenden Jahres erfolgen. Für das Abfrageprozedere sind die Steueridentifikationsnummer und das Geburtsdatum des jeweiligen Zahlungsempfängers erforderlich.

Der Anteilseigner bzw. Zahlungsempfänger hat auch die Möglichkeit, dem BZSt einen Sperrvermerk zu erteilen. Dann wird keine Auskunft über eine Religionszugehörigkeit mitgeteilt. Dieser Sperrvermerk muss allerdings bis zum 30.06. des Vorjahres eingereicht werden.

Gesellschaften, die keine Ausschüttung planen oder aus zwingenden Gründen nicht ausschütten können, brauchen diesen Abruf beim BZSt nicht zu machen. Ebenfalls kommt dieser Abruf nicht für Gesellschaften in Frage, deren Gesellschafter eine andere Kapitalgesellschaft ist.

#### **16. Abzug von Werbungskosten bei nacherklärten Kapitaleinkünften**

Gegen die Entscheidung des BFH betreffend die Abzugsfähigkeit von Beratungskosten bei Selbstanzeigen wurde unter dem AZ BVerfG 2 BvR 878/15 beim BVerfG Verfassungsbeschwerde eingelegt. Das Bundesverfassungsgericht hat diese Beschwerde jedoch nicht zur Entscheidung angenommen (Beschluss vom 24.03.2016).

Durch sein Urteil vom 02.12.2014 VIII R 34/13 hatte der BFH ein Urteil des FG Köln vom 17.04.2013 – 7 K 244/12 aufgehoben und entschieden, dass Steuerpflichtige die Kosten für Beraterhonorare für Selbstanzeigen nach dem 31.12.2008 für nicht erklärte Kapitaleinkünfte, die sie in den Jahren vor dem 01.01.2009 erzielt haben, nicht als Werbungskosten abziehen können.



Sollten in entsprechenden Fällen Einsprüche gegen die (aufgrund der Nacherklärung ergangenen) Steuerbescheide eingelegt worden sein, um diese offen zu halten, können diese zurückgenommen werden, da weitere Verfahren zur Zeit nicht anhängig sind.

## **17. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften**

Als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist unter bestimmten Voraussetzungen ein Verzicht auf die Anwendung der Abgeltungssteuer möglich.

Im Falle dieser Option sind 60% der Einnahmen und auch der Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Dies lohnt sich immer dann, wenn (z.B. durch Fremdfinanzierung bei Kauf der Anteile der Gesellschaft) die Werbungskosten höher sind als die Einnahmen. Insbesondere bei Verkauf, Liquidation oder auch Insolvenz der Gesellschaft kann ein steuerlich berücksichtigungsfähiger Verlust entstehen. Dabei wird der Erlös (im Zweifel EUR 0,00) aus dem Wegfall der Beteiligung mit den Anschaffungskosten der Gesellschaftsanteile verglichen, die Differenz ist Gewinn oder Verlust.

Zu den Anschaffungskosten zählen neben der Stammkapitaleinzahlung und weiteren Einlagen auch in bestimmten Fällen – die regelmäßig auch Streit mit dem Finanzamt auslösen – Darlehensverluste des Gesellschafters sowie dessen Zahlungen aufgrund gewährter Bürgschaften. Dazu hat das Finanzgericht Düsseldorf am 10.03.2015 in einem rechtskräftigen Urteil entschieden, dass Bürgschaftsinanspruchnahmen in voller Höhe zu den Anschaffungskosten zählen, wenn ein fremder Dritter Darlehen oder Bürgschaften zu diesem Zeitpunkt nicht (mehr) gewährt hätte. Sprechen Sie Ihren Steuerberater im Zweifel auf diese Entwicklung an.

## **18. Abgeltungssteuer bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen**

Mit Urteil vom 29.04.2014 hatte der BFH die Besteuerung von Zinseinnahmen mit der Abgeltungssteuer zwischen nahen Angehörigen zugelassen. Im Nachgang wurde dieses Urteil durch Rechtsprechung vom 28.01.2015 aber relativiert und präzisiert. Danach können bei Darlehensverträgen dieser Personengruppe die Zinseinkünfte mit der Abgeltungssteuer anstatt des persönlichen Einkommensteuersatzes besteuert werden, sofern die Vertragsbedingungen einem Fremdvergleich entsprechen. Gleichwohl darf der Darlehensnehmer die gezahlten Zinsen steuerlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzen, wenn das Darlehen im Zusammenhang mit entsprechenden Einkünften steht.

Eine Steuerersparnis des Darlehensgebers ergibt sich in den Fällen, in denen dessen persönlicher Steuersatz über 25% liegt, die Zinseinnahmen nach der geänderten Rechtsprechung jedoch nur mit dem Abgeltungssteuersatz in Höhe von 25% versteuert werden.

Der Begriff „nahe Angehörige“ oder auch „Näheverhältnis“ umfasst Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel und Geschwister. Von einem Näheverhältnis, das die Besteuerung mit dem Abgeltungssteuersatz verhindert, soll auszugehen sein, wenn eine der Vertragsparteien des Darlehensverhältnisses

- auf die andere Partei einen beherrschenden Einfluss ausüben kann,
- bei der Vereinbarung der Bedingung einer Geschäftsbeziehung einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss ausüben kann,
- ein eigenes wirtschaftliches Interesse an der Erzielung der Einkünfte der anderen Vertragspartei hat.



Nach dem BFH-Urteil vom 28.01.2015 sind die vorgenannten Ausschlussgründe bei Ehegatten aber nicht schon durch deren persönliches Näheverhältnis erfüllt, sondern es muss eine finanzielle Abhängigkeit des Darlehensnehmers vom Darlehensgeber bestehen. Von einer solchen finanziellen Abhängigkeit des Darlehensnehmers und somit einem beherrschenden Einfluss des Darlehensgebers ist auszugehen, wenn der Darlehensnehmer insbesondere wegen fehlender Sicherheiten weder von einer Bank noch von einem anderen fremden Dritten das zu beurteilende Darlehen erhalten würde. Um den weiteren Ausschlussstatbestand vom Abgeltungssteuersatz, den Fremdvergleichsgrundsatz, zu erfüllen, muss das Vereinbarte vor Beginn des Leistungsaustauschs klar und ernsthaft gewollt sein und tatsächlich durchgeführt werden, um einem Vergleich mit fremden Dritten standzuhalten. Hierbei spielen neben dem Zinssatz und den Tilgungsvereinbarungen dann auch wieder die Art/Grad der Besicherung bzw., ob eine Besicherung vorliegt, eine Rolle.

Als Nachweis für die Erfüllung eines Fremdvergleiches eignet sich somit das Kreditangebot eines fremden Dritten, insbesondere einer Bank, um vergleichbare Konditionen nachweisen zu können.

Auch wenn kein Formzwang erforderlich sein sollte, so sollten Verträge zwischen nahen Angehörigen immer schriftlich abgeschlossen werden. Bei einem Streit mit dem Finanzamt trägt nämlich der Steuerpflichtige die objektive Beweislast.

## 19. Spenden

Spenden sind freiwillige Zuwendungen für einen religiösen, wissenschaftlichen, gemeinnützigen, kulturellen, wirtschaftlichen oder politischen Zweck und eine Sonderausgabe im Sinne des Einkommensteuerrechts, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Spendenempfänger können gemeinnützige Vereine, Stiftungen, politische Parteien oder Religionsgemeinschaften sein. Spenden können in Geld oder Sachleistungen bestehen oder in einem Verzicht auf Entlohnung für geleistete Arbeit. Spenden sind bis zu einem Anteil von 20% des Gesamtbetrages der Einkünfte als Sonderausgaben abzugsfähig. Jede Spendenquittung zahlt sich aus, denn Sonderausgaben mindern das zu versteuernde Einkommen, sobald sie über dem Pauschbetrag von EUR 36,00 bei Ledigen bzw. EUR 72,00 bei Verheirateten/Lebenspartnerschaften liegen.

Soweit Spenden die Höchstbeträge übersteigen, können sie in Folgejahre übertragen und innerhalb der Höchstbeträge geltend gemacht werden, sogenannter Spendenvortrag.

Alle Spenden und Mitgliedsbeiträge für steuerbegünstigte Zwecke müssen anhand der „Zuwendungsbestätigung nach amtlichem Muster“ nachgewiesen werden, vormalig Spendenbescheinigung. Die Bestätigung stellt der Empfänger der Spende aus. Dieser kann die Bescheinigung auch direkt elektronisch an das Finanzamt übermitteln.

Zur Vermeidung von Kosten zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen bei Kleinspenden (bis zu EUR 200,00) enthält die Vorschrift des § 50 Abs. 2 Nr. 2 EStDV (Einkommensteuereinführungsverordnung) eine Vereinfachungsregelung. Zur steuerlichen Geltendmachung der Spende reicht als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg, der Überweisungsträger oder die Buchungsbestätigung (z.B. Kontoauszug) der Bank bzw. der PC-Ausdruck bei Onlinebanking aus.

Schenkungen zu ausschließlich mildtätigen Zwecken sind wie bisher schon schenkungsteuerfrei (§ 13 Absatz 1 Nummer 17 Erbschaftsteuergesetz).

Für Sachspenden aus dem Betriebsvermögen gibt es keine umsatzsteuerlichen Vergünstigungen. Sie unterliegen als unentgeltliche Wertabgaben der Umsatzsteuer.

## **20. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag**

Der Grundfreibetrag beträgt derzeit (2016) EUR 8.652,00.

Das Bundeskabinett hat am 12.10.2016 eine Formulierungshilfe für den Bundestag beschlossen, wonach in den Jahren 2017 und 2018 der steuerliche Grundfreibetrag in zwei Schritten angehoben werden soll.

Konkret würde dies bedeuten:

Anhebung des Grundfreibetrags von jetzt (2016) EUR 8.652,00 um EUR 168,00 auf EUR 8.820,00 (2017) und um weitere EUR 180,00 auf EUR 9.000,00 (2018).

Parallel dazu erhöht sich der Unterhaltshöchstbetrag auf EUR 8.820,00 für das Jahr 2017 und um weitere EUR 180,00 auf EUR 9.000,00 im Jahr 2018.

Die Erhöhung entspricht, wie dargestellt, der Anhebung des Grundfreibetrags. Sie führt dazu, dass zukünftig steuerliche Unterhaltsleistungen höher geltend gemacht werden können.

## **21. Verschärfung des Selbstanzeigenrechts ab 2015 durch Gesetz und Rechtsprechung**

Per 01.01.2015 wurden die Regelungen der strafbefreienden Selbstanzeige verschärft.

Im Wesentlichen bestehen die Änderungen darin, dass die Steuervorteilsgrenze auf EUR 25.000,00 gesenkt wurde (vormals EUR 50.000,00). Ab dieser Grenze ist die Selbstanzeige nicht mehr strafbefreiend, sondern es kann nur noch das Absehen von der Strafverfolgung erreicht werden. Dieses wird durch Entrichtung eines Steuerzuschlags erreicht, der von 5% auf 10% erhöht wurde und sich nach folgender Staffel richtet:

Hinterziehungsbetrag bis EUR 100.000,00, dann 10% der Steuer

Hinterziehungsbetrag zwischen EUR 100.000,00 und EUR 1.000.000,00, dann 15% der Steuer

Hinterziehungsbetrag über EUR 1.000.000,00, dann 20% der Steuer

Diese Betragsgrenzen beziehen sich auf die nicht verjährte Straftat pro Steuerart und Besteuerungszeitraum (i.d.R. Jahr). Hierbei ist zu beachten, dass aufgrund verlängerter Fristen die letzten 10 Jahre vor Abgabe der Selbstanzeige erfasst werden müssen. Zudem wurde die Festsetzungsfrist für Zinsen aus Nicht-EU-Staaten auf 10 Jahre erweitert.

Mit Urteil des Landgerichts Aachen wurde profiskalisch die bislang ungeklärte Frage entschieden, dass bei mehreren Tatbeteiligten jeder Beteiligte den Zuschlag auf die gesamte hinterzogene Steuerschuld zahlen und nicht nur auf seinen Anteil daran entrichten muss.

Weiterhin wurden neue Sperrwirkungstatbestände (Ausschluss der Strafbefreiung) geschaffen, so dass eine Selbstanzeige bei einer Umsatzsteuer- oder Lohnsteuer- oder sonstigen steuerlichen Nachschau ab Erscheinen des Prüfers nicht mehr strafbefreiend möglich ist.

Ein weiterer Sperrwirkungstatbestand wurde geschaffen, sofern ein besonders schwerer Fall vorliegt. Gemeint sind hiermit die Fälle der bandenmäßigen Steuerhinterziehung (z.B. Umsatzsteuerkarusselle), bei denen pro Veranlagungszeitraum und Steuerart mehr als EUR 50.000,00 hinterzogen wurden.

## **22. Grunderwerbsteuersätze zum 01. Januar 2016**

Zum 01.01.2017 erhöht nun mit Thüringen ein weiteres Bundesland den Grunderwerbsteuersatz auf 6,5%. Die Erhöhung gilt für alle nach dem Stichtag rechtswirksam abgeschlossenen, notariell beurkundeten Kaufverträge. Besitzübergang, Grundbucheintragung und auch die Kaufpreiszahlungen haben keinen Einfluss auf die Entstehung der Steuer.

Überblick:

- 3,5%: Bayern, Sachsen
- 4,5%: Hamburg
- 5,0%: Niedersachsen, Bremen, Baden-Württemberg, Mecklenburg-Vorpommern, Rheinland-Pfalz, Sachsen-Anhalt
- 6,0%: Berlin, Hessen
- 6,5%: Schleswig-Holstein, Saarland, Nordrhein-Westfalen, Brandenburg, Thüringen

## **23. Grunderwerbsteuerliche Bemessungsgrundlage beim Erwerb einer Eigentumswohnung im Wege der Zwangsversteigerung**

Beim Erwerb eines Grundstücks im Wege der Zwangsversteigerung wird die Grunderwerbsteuer nach dem Meistgebot bemessen. Diese ist nach dem Urteil des BFH v. 02.03.2016 (AZ II R 27/14) nicht um die anteilige Instandhaltungsrücklage zu mindern. Die Instandhaltungsrücklage gehört nach Ansicht des Gerichts zum Vermögen der Wohnungseigentümergeinschaft und geht nicht auf den Erwerber über.



## **B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER**

### **1. Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)**

Für Geschäftsjahre (Veranlagungszeiträume), die nach dem 31.12.2014 beginnen, sind die neuen GoBD zu beachten.

#### **Allgemeine Anforderungen**

Nach den GoBD muss die elektronische Buchführung

- nachvollziehbar,
- nachprüfbar,
- zutreffend,
- klar,
- zeitnah,
- fortlaufend und
- unveränderbar sein.

Jeder Geschäftsvorfall muss lückenlos dokumentiert sein.

#### **Verfahrensdokumentation**

In einer Verfahrensdokumentation sind alle Prozesse der Abwicklung der elektronischen Buchführung darzustellen, angefangen vom Eingang der Belege bis zur Verbuchung und Aufbewahrung. Eine den GoBD konforme Dokumentation muss u. a. eine allgemeine Beschreibung sowie eine System- und Betriebsdokumentation umfassen. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. hat hierzu eine Musterverfahrensdokumentation vorgelegt.

#### **Pflichtangaben in Buchungsbelegen**

Die neuen Pflichtangaben sind auf jedem Buchungsbeleg sorgfältig zu beachten.

- Eindeutige Belegnummer
- Angaben über Belegaussteller und -empfänger
- Angaben über den Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt.

Außerdem wird eine hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalles verlangt. Und es sind ein Belegdatum sowie der verantwortliche Aussteller zu nennen (z. B. der Bediener der Kasse). Die Aufzählung ist nicht abschließend.



### **Internes Kontrollsystem**

Ein internes Kontrollsystem ist einzurichten und zu dokumentieren. Dies umfasst: Zugangs- und Zugriffsberechtigung, Funktionstrennungen, Erfassungskontrollen, Abstimmungskontrollen bei Dateneingabe, Verarbeitungskontrollen, Datensicherung und Sicherung vor Verfälschung sowie Gewährleistung der Unveränderbarkeit der Aufzeichnungen und Protokollierung von Daten.

### **Unveränderbarkeit der Daten und Datensicherheit**

Das Gebot bedeutet, dass Sie Ihre Buchungsdaten nicht in der Form abändern dürfen, dass die ursprünglichen Aufzeichnungen nicht mehr feststellbar sind. Eine Buchführung mit nicht ausreichend geschützten Daten wird formell als nicht ordnungsgemäß angesehen.

### **Elektronische Aufbewahrung**

Die GoBD fassen den Umfang der Aufbewahrungspflichtigen – unter Bezugnahme auf die einschlägige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – sehr weit. Aufzubewahren sind danach alle Unterlagen, die zum Verständnis und der Überprüfung der für die Besteuerung grundsätzlich vorgeschriebenen Aufzeichnungen im Einzelfall von Bedeutung sind.

Eingehende elektronische Handels- oder Geschäftsbriefe und Buchungsbelege sind in dem Format aufzubewahren, in dem sie empfangen wurden (z. B. Rechnungen oder Kontoauszüge im PDF- oder Bildformat). Ein Ausdruck der Dokumente zur reinen Papierverwahrung in einem Ablageordner verstößt demnach grundsätzlich gegen die GoBD!

### **Einscannen von Unterlagen**

Einen gesonderten Abschnitt enthalten die GoBD bezüglich des Einscannens der in Papierform erhaltenen Buchführungsunterlagen. Auch hierzu ist eine Verfahrensdokumentation zum ersetzenden Scannen zu erstellen. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. hat hierzu ebenfalls ein Muster erstellt.

## **2. § 241a HGB Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars**

Durch das zum 01.01.2016 in Kraft getretene Bürokratieentlastungsgesetz wurden die Schwellenwerte des § 241a Satz 1 HGB um jeweils 20% angehoben. Die neuen Schwellenwerte betragen EUR 600.000,00 für die Umsatzerlöse und EUR 60.000,00 für den Jahresüberschuss. Für die Bestimmung der Umsatzerlöse ist auf die Neudefinition der Umsatzerlöse nach § 277 Abs. 1 HGB abzustellen. In diesem Zusammenhang wurde auch § 141 Abs. 1 Satz 1 AO geändert, so dass im Einklang zum HGB auch die relevanten Schwellenwerte zur steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungspflicht angehoben wurden.

## **3. Gesetzlicher Mindestlohn**

In Deutschland ist ab dem 01.01.2015 ein flächendeckender gesetzlicher Mindestlohn von brutto EUR 8,50 je Zeitzunde in Kraft getreten.

Ab dem 01.01.2017 wird dieser um 4% angehoben und liegt dann bei EUR 8,84 pro Zeitzunde. Es ist jedoch möglich, dass er von den allgemeinverbindlichen Tarifverträgen der entsprechenden Branchen abweicht. In diesem Fall gilt der Mindestlohn laut Tarifvertrag. (siehe Anlage 1)

Für Minijobber und bestimmte Branchen enthält das Mindestlohngesetz spezielle Melde- und Dokumentationspflichten.

Neben den Pflichten bei Minijobbern haben Arbeitgeber bestimmter Branchen, welche in § 2a Schwarzarbeiterbekämpfungsgesetz genannt sind, seit dem 01.01.2015 zusätzliche Pflichten.

Dies betrifft folgende Branchen:

- Baugewerbe
- Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe
- Personenbeförderungsgewerbe
- Speditions-, Transport- und damit verbundene Logistikgewerbe
- Schaustellergewerbe
- Unternehmen der Forstwirtschaft
- Auf- und Abbau von Messen und Ausstellungen
- Fleischwirtschaft
- Gebäudereinigungsgewerbe

Arbeitgeber in diesen Branchen müssen für jeden Arbeitnehmer den Arbeitsbeginn, das Arbeitsende und die Arbeitsdauer der täglichen Arbeitszeit aufzeichnen (§ 17 MiLoG). Diese sind mindestens zwei Jahre aufzubewahren. Dies muss bis spätestens zum Ablauf des siebten Tags nach Erbringung der Arbeitsleistung erfolgen.

Dies gilt entsprechend für Entleiher, denen ein Verleiher seine Arbeitnehmer für einen der obigen Bereiche überlässt.

Die **Mindestlohndokumentationspflichten-Verordnung (MiLoDokV)** mit Wirkung vom **01.08.2015** in der Fassung vom 29.07.2015 befreit Arbeitnehmergruppen von Dokumentationspflichten, wenn auf Grund der Ausgestaltung und des Vollzugs ihres Arbeitsvertrages kein nennenswertes Risiko eines Mindestlohnverstößes vorliegt. Dies gilt,

- wenn der Arbeitnehmer ein verstetigtes regelmäßiges Monatsentgelt über brutto EUR 2.958,00 erhält oder
- ein verstetigtes regelmäßiges Monatsentgelt über brutto EUR 2.000,00 erhält und der Arbeitgeber dieses Monatsentgelt für die letzten zwölf Monate nachweislich gezahlt hat (Zeiten ohne Anspruch auf Arbeitsentgelt bleiben bei der Berechnung des Zeitraums von zwölf Monaten unberücksichtigt)
- für beschäftigte enge Familienangehörige

Für Arbeitnehmer mit ausschließlich mobilen Tätigkeiten (z.B. Paketzusteller) ist die Aufzeichnung der Dauer der täglichen Arbeitszeit ausreichend. Beginn und Ende der Arbeitszeit müssen nicht erfasst werden. Der Arbeitnehmer darf in diesen Fällen seine Arbeitszeit auch eigenverantwortlich einteilen.

Bei Pflichtverstößen droht ein Bußgeld bis zu EUR 30.000,00. Geldbußen von mehr als EUR 200,00 werden in das Gewerbezentralregister eingetragen. Bei einer Geldbuße von mindestens EUR 2.500,00 kann ein Unternehmen zeitweise von der Teilnahme am Wettbewerb um öffentliche Liefer-, Bau- oder Dienstleistungsaufträge ausgeschlossen werden.

Die Aufzeichnungspflicht bezieht sich auf die tatsächlich erbrachte und nicht die vereinbarte bzw. geplante Arbeitszeit. Dienstpläne reichen insofern nicht aus. Vorschriften, in welcher Form die Unterlagen geführt werden müssen, gibt es bislang nicht. Ohne elektronische Zeiterfassung dürften beispielsweise Einträge in Kalendern oder Listen genügen.



Auch die Pausenzeiten, die nicht als Arbeitszeit gelten, sollten aufgezeichnet und von der Anwesenheit abgezogen werden. Eine Unterzeichnung durch den Arbeitnehmer ist gesetzlich nicht vorgeschrieben, kann aber Streitigkeiten vermeiden.

Auch Praktikanten im Sinne des § 22 Abs. 1 MiLoG werden in den Geltungsbereich des Nachweisgesetzes einbezogen.

**Keinen Anspruch** auf Zahlungen des Mindestlohns haben die in § 22 MiLoG genannten Personen. Dies sind:

Praktikanten, wenn:

- das Praktikum auf Grund einer schulrechtlichen Bestimmung, einer Ausbildungsorientierung, einer hochschulrechtlichen Bestimmung oder im Rahmen einer Ausbildung einer gesetzlichen Berufsakademie verpflichtend zu leisten ist,
  - das Praktikum von einer Dauer bis zu drei Monaten zur Orientierung für eine Berufsausbildung oder Aufnahme eines Studiums dienen soll,
  - das Praktikum von einer Dauer bis zu drei Monaten begleitend zu einer Berufs- oder Hochschulausbildung durchgeführt wird, wenn nicht schon zuvor ein solches Praktikumsverhältnis mit demselben Auszubildenden bestand, oder
  - es sich um eine Teilnahme an einer Einstiegsqualifizierung nach § 54a des Dritten Sozialgesetzbuches (SGB III) oder an einer Berufsvorbereitung nach §§ 68 bis 70 BBiG handelt
- Personen im Sinne von § 2 Abs. 1 und 2 Jugendarbeitsschutzgesetz (JArbSchG), also **Kinder und Jugendliche unter 18 Jahren ohne abgeschlossene Berufsausbildung**
  - Beschäftigte während ihrer Berufsausbildung
  - Ehrenamtlich Tätige
  - Langzeitarbeitslose, die unmittelbar vor der Beschäftigung gemäß § 18 SGB III **mindestens ein Jahr arbeitslos waren, für die ersten sechs Monate der Beschäftigung**

## **Übergangsregelungen**

Bis zum 31.12.2016 läuft die Übergangsregelung, die erlaubt, tarifvertraglich vom Mindestlohn abzuweichen. Ab dem 01.01.2017 gilt diese nicht mehr.

Übergangsweise gelten noch in der Land- und Forstwirtschaft, im Gartenbau und in der ostdeutschen Textil- und Bekleidungsindustrie niedrigere Mindestlöhne. Spätestens zum 01.01.2017 müssen die Beschäftigten auch hier mindestens EUR 8,50 bekommen. In beiden Branchen werden die Mindestlöhne darüber liegen. Ab dem 01.01.2018 gilt der von der Mindestlohnkommission neu festgesetzte Mindestlohn.

Sonderregelungen gelten für Zeitungsausträger:

Zeitungsausträger müssen 2016 mindestens EUR 7,23 brutto pro Stunde bekommen (85 Prozent des gesetzlichen Mindestlohns). Ab dem 01.01.2017 haben sie Anspruch auf brutto EUR 8,50. Ab dem 01.01.2018 gilt auch für Zeitungsausträger dann der neu festgesetzte Mindestlohn.



**ANLAGE 1**

<b>Mindestlöhne in Deutschland</b>		<b>Euro/Std.</b>	<b>gültig von</b>	<b>gültig bis</b>
<b>Allgemeiner gesetzlicher Mindestlohn</b>		EUR 8,84	01/2017	
<b>Abfallwirtschaft</b>		EUR 9,10	01/2016	03/2017
<b>Bauhauptgewerbe</b>				
West	Werker	EUR 11,30	01/2017	12/2017
	Fachwerker	EUR 14,70	01/2017	12/2017
Berlin	Werker	EUR 11,30	01/2017	12/2017
	Fachwerker	EUR 14,55	01/2017	12/2017
Ost	Werker	EUR 11,30	01/2017	12/2017
<b>Berufliche Aus- und Weiterbildung</b>				
West inkl. Berlin	Pädagogische/r Mitarbeiter/in	EUR 14,60	01/2017	12/2017
Ost	Pädagogische/r Mitarbeiter/in	EUR 14,60	01/2017	12/2017
<b>Dachdeckerhandwerk</b>		EUR 12,25	01/2017	12/2017
<b>Elektrohandwerk (Montage)</b>	West	EUR 10,65	01/2017	12/2017
	Ost inkl. Berlin	EUR 10,40	01/2017	12/2017
	West & Ost	EUR 10,95	01/2018	12/2018
		EUR 11,40	01/2019	12/2019
<b>Fleischindustrie</b>		EUR 8,75	12/2016	12/2017
<b>Gebäudereinigerhandwerk</b>				
West inkl. Berlin	Innen- und Unterhaltsreinigung	EUR 10,00	01/2017	12/2017
	Glas- und Fassadenreinigung	EUR 13,25	01/2017	12/2017
Ost	Innen- und Unterhaltsreinigung	EUR 9,05	01/2017	12/2017
	Glas- und Fassadenreinigung	EUR 11,53	01/2017	12/2017
<b>Gerüstbauerhandwerk</b>		EUR 10,70	05/2016	04/2017
		EUR 11,00	05/2017	04/2018
<b>Land- und Forstwirtschaft, Gartenbau</b>		EUR 8,60	01/2017	10/2017
		EUR 9,10	11/2017	12/2017



<b>Maler/Lackiererhandwerk</b>				
West	Ungelernter AN	EUR 10,10	05/2016	04/2017
	Geselle	EUR 13,10	05/2016	04/2017
Berlin	Ungelernter AN	EUR 10,10	05/2016	04/2017
	Geselle	EUR 12,90	05/2016	04/2017
Ost	Ungelernter AN	EUR 10,10	05/2016	04/2017
	Geselle	EUR 11,30	05/2016	04/2017
<b>Pflegebranche</b>	West inkl. Berlin	EUR 10,20	01/2017	10/2017
	Ost	EUR 9,50	01/2017	10/2017
<b>Schilder- und Lichtreklameherstellerhandwerk</b>	Helfer	EUR 10,31	09/2016	08/2017
	Geselle	EUR 13,26	09/2016	08/2017
<b>Schornsteinfeger</b>		EUR 12,95	01/2016	12/2017
<b>Steinmetz- und Steinbildhauerhandwerk</b>	West inkl. Berlin	EUR 11,35	05/2016	04/2017
		EUR 11,40	05/2017	04/2018
		EUR 11,40	05/2018	04/2019
	Ost	EUR 11,00	05/2016	04/2017
		EUR 11,20	05/2017	04/2018
		EUR 11,40	05/2018	04/2019
<b>Textil- und Bekleidungsindustrie</b>	West	Gesetzl. ML	01/2017	
	Ost inkl. Berlin	EUR 8,75	11/2016	12/2016
		Gesetzl. ML	01/2017	
<b>Wäschereidienstleistungen</b>		EUR 8,75	07/2016	09/2017

#### **4. Das neue Reisekostenrecht ab 01. Januar 2014**

Zum 01.01.2014 sind die Neuregelungen im steuerlichen Reisekostenrecht in Kraft getreten. Voraussetzung für die steuerliche Geltendmachung bzw. steuerfreie Zahlung von Reiskosten ist weiterhin das Vorliegen einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit.

Diese liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte tätig wird.

Zukünftig ist die gesetzliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte von zentraler Bedeutung. Diese ist damit ausschlaggebend für die Entscheidung, ob die Entfernungspauschale bzw. die 0,03%-Regelung oder die vollen Reisekosten berücksichtigt werden können.

Zu den Reisekosten, die als Werbungskosten/Betriebsausgaben geltend gemacht bzw. steuerfrei erstattet werden können, zählen wie bisher Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten.

##### Die Details:

##### **Fahrtkosten**

Für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte kann weiterhin nur der beschränkte Werbungskostenabzug in Form der Entfernungspauschale in Höhe von EUR 0,30 pro km geltend gemacht werden.

Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass für alle Fahrten zu weiteren Tätigkeitsstätten die tatsächlichen Aufwendungen oder pauschale Kilometersätze angesetzt werden dürfen.

##### **Erste Tätigkeitsstätte**

Erste Tätigkeitsstätte ist gem. § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG n. F. jede ortsfeste betriebliche Einrichtung eines Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens, oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist (Leiharbeit), diese muss von der Wohnung getrennt sein.

Festgelegt wird zugleich, dass je Dienstverhältnis nur eine erste Tätigkeitsstätte vorliegen kann, ggf. aber auch keine, sondern nur auswärtige Tätigkeitsstätten vorliegen. Eine Tätigkeit ist dauerhaft, wenn der Arbeitnehmer an einer Tätigkeitsstätte unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus tätig werden soll. Dies kann auch bei einem Kunden des Arbeitgebers sein.

Vorrangig soll die Zuordnung zur ersten Tätigkeitsstätte durch den Arbeitgeber erfolgen. Die Zuordnung richtet sich nach der dienst- und arbeitsrechtlichen Festlegung. Ändert sich die erste Tätigkeitsstätte, muss der Arbeitgeber dies dem Arbeitnehmer schriftlich mitteilen.

Ab 2014 gehen die Finanzämter von einer festen Zuordnung aus, wenn der Arbeitnehmer einen bestimmten Arbeitsort

- üblicherweise arbeitstäglich,
- mindestens an zwei Arbeitstagen in der Woche oder
- in 30% seiner Arbeitszeit aufsucht, beziehungsweise aufsuchen soll.

Geht der Arbeitnehmer seiner Arbeit an mehreren ortsfesten betrieblichen Einrichtungen eines Werks- oder Betriebsgeländes nach, handelt es sich um eine einzelne Tätigkeitsstätte. Gehören die Gebäude verschiedenen Arbeitgebern oder Kunden, handelt es sich um mehrere Tätigkeitsstätten.



Mit dem Schreiben vom 24.10.2014 hat das Bundesfinanzministerium festgelegt, dass eine ortsfeste betriebliche Einrichtung auch aus einem Baucontainer bestehen kann. Vorausgesetzt, er enthält ein Baubüro, Aufenthaltsräume oder Toiletten. Der Baucontainer muss nur fest mit dem Erdreich verbunden sein. Befinden sich auf einem Betriebs- oder Werksgelände mehrere dieser Baucontainer, handelt es sich nicht um mehrere, sondern nur um eine einzige Tätigkeitsstätte.

An der ersten Tätigkeitsstätte muss der Arbeitnehmer auch tatsächlich erscheinen. Die Abgabe von Krankheits- und Urlaubsmeldungen durch Dritte reicht nicht für die Zuordnung. Außerdem muss der Arbeitnehmer an der ersten Tätigkeitsstätte seiner eigentlichen Tätigkeit nachgehen. Ein LKW-Fahrer, der regelmäßig zum Be- und Entladen oder zum Abgeben von Auftragsbestätigungen oder Stundenzetteln die Spedition ansteuert, begründet dort keine erste Tätigkeitsstätte. Seine eigentliche Tätigkeit bleibt eine Reisetätigkeit.

### **Erste Tätigkeitsstätte auch im Ausland**

Die erste Tätigkeitsstätte kann sich auch im Ausland befinden. Dafür gilt folgendes:

- Der Arbeitnehmer wurde zu einem verbundenen Unternehmen entsandt.
- Das aufnehmende Unternehmen hat den Arbeitnehmer in einem eigenständigen Arbeitsvertrag einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung zugeordnet.

Dabei spielt es keine Rolle, ob der Arbeitnehmer dauerhaft im Ausland eingesetzt ist oder nur wiederholt befristet. Das BMF bezeichnet im Schreiben vom 24.10.2014 die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ausdrücklich als überholt.

### **Verpflegungsmehraufwand**

Während einer Auswärtstätigkeit steht jedem Berufstätigen eine Pauschale für Verpflegungsmehraufwand zu. Diese Pauschale kann der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern steuerfrei erstatten. Selbstständige können diese Pauschale von der Steuer absetzen. Wie hoch die Pauschale ausfällt, hängt davon ab, wie lange eine Auswärtstätigkeit dauert.

- |   |           |
|---|-----------|
| • Abwesenheit 24 Stunden                  | EUR 24,00 |
| • An- und Abreisetag                      | EUR 12,00 |
| • Eintägige Auswärtstätigkeit > 8 Stunden | EUR 12,00 |

### **Abwesenheit nach Kalendertagen**

Abwesenheitszeiten müssen nach Kalendertag berechnet werden. Der Gesetzgeber hat zwei Ausnahmen von der Regel formuliert:

- Für den An- und Abreisetag einer Dienstreise mit Übernachtung kann der Arbeitgeber jeweils eine Verpflegungspauschale von EUR 12,00 steuerfrei ersetzen.
- Arbeitet ein Arbeitnehmer über Nacht - ohne Übernachtung -, dann gelten die Abwesenheitszeiten zusammenhängend und sind für den Tag abzurechnen, auf den der größte Teil der Abwesenheit entfällt.





### **Beispiel:**

Der Kurierfahrer K. ist typischerweise von 20.00 Uhr bis 5.30 Uhr des Folgetags beruflich unterwegs. In dieser Zeit legt er regelmäßig auch eine Lenkpause von 45 Minuten ein. Seine Wohnung verlässt K. um 19.30 Uhr und kehrt um 6.00 Uhr dorthin zurück. Eine erste Tätigkeitsstätte liegt nicht vor. K. ist im Rahmen seiner beruflichen Auswärtstätigkeit (Fahrtätigkeit) über Nacht von seiner Wohnung abwesend. Bei der Lenkpause handelt es sich nicht um eine Übernachtung. Die Abwesenheitszeiten über Nacht können somit zusammengerechnet werden. Sie werden für den zweiten Kalendertag berücksichtigt, an dem K. den überwiegenden Teil der Zeit abwesend ist. K. erfüllt die Voraussetzungen der Verpflegungspauschale für eine eintägige Auswärtstätigkeit (EUR 12,00). (BMF-Schreiben vom 24.10.2014)

Unternimmt ein Mitarbeiter mehrere Dienstreisen an einem Tag, so gelten die Dauern dieser Fahrten summiert als Abwesenheit. Ist der Arbeitnehmer an einem Tag länger als 8 Stunden unterwegs, dann hat er Anspruch auf eine Verpflegungspauschale.

### **Verpflegungspauschale im Ausland**

Neue Regeln gelten ab 2014 auch für Auslandsreisen. Auf Auslandsreisen errechnen sich die Beträge für die Verpflegungspauschale nach sogenannten Auslandstagegeldern. Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) legt gemeinsam mit den obersten Finanzbehörden der Länder die Verpflegungsmehraufwendungen bei Auslandsreisen immer wieder neu fest. Nach diesen Pauschalen berechnen sich die steuerlich absetzbaren Verpflegungsmehraufwendungen auf Auslandsreisen.

Auch bei Auslandsreisen ersetzt das neue Reisekostenrecht die bisher geltenden drei Stufen durch zwei. Ab 2014 gibt es

- ab 8 Stunden Abwesenheit 80% des Pauschbetrages,
- für ganztägige Reisen 120% des Pauschbetrages.

Die Verpflegungspauschalen für An- und Abreise müssen Unternehmen folgendermaßen berechnen:

- **Anreise:** Es gilt die Verpflegungspauschale für das Land, in dem sich der Arbeitnehmer bis 24 Uhr aufgehalten hat, ohne dort tätig geworden zu sein.
- **Abreise:** Es gilt die Verpflegungspauschale für das Land, in dem der Arbeitnehmer zuletzt tätig geworden ist.

### **Beispiel:**

Arbeitnehmer A reist am Montag um 20 Uhr von Berlin nach Brüssel, wo er um 2 Uhr ankommt. Am Dienstag arbeitet er in Brüssel. Am Mittwoch reist er nach Amsterdam, wo er bis Donnerstag, 13 Uhr, arbeitet. Am Donnerstag um 22.30 Uhr ist er zurück in Berlin. Es ergeben sich folgende Verpflegungspauschalen:

- **Montag:** Inländische Pauschale, da A. sich um 24 Uhr noch in Deutschland befand.
- **Dienstag:** Pauschale für Belgien.
- **Mittwoch:** Pauschale für Niederlande, weil A. dort vor 24 Uhr eintraf.
- **Donnerstag:** Pauschale für Niederlande, weil Amsterdam der Ort ist, an dem A. zuletzt gearbeitet hat. (BMF-Schreiben v. 24.10.2014)



Die sogenannte Dreimonatsregel ist weiterhin zu beachten:

- Neuer Auftraggeber = neuer Dreimonatszeitraum
- Bei Fahrtätigkeit gilt kein Dreimonatszeitraum
- Unterbrechungsgrund (min. 4 Wochen) = ohne Bedeutung Der

Arbeitnehmer hat Aufzeichnungen zu führen.

### **Übernahme der Verpflegung durch den Arbeitgeber**

Durch die neue gesetzliche Regelung wird für die übliche arbeitgeberveranlasste Mahlzeit der Sachbezugswert als Bemessungsgrundlage angesetzt. Als übliche Mahlzeit gelten Speisen mit einem Wert bis zu EUR 60,00 inkl. Getränke und Umsatzsteuer.

Es ist kein Sachbezugswert anzusetzen, wenn für die Dienstreise eine Verpflegungspauschale beansprucht werden könnte. Dann muss der Verpflegungsaufwand für jede zur Verfügung gestellte Mahlzeit vom Arbeitgeber gekürzt werden (EUR 4,80 für ein Frühstück und je EUR 9,60 für ein Mittag- oder Abendessen).

Ein Werbungskostenabzug ist ausgeschlossen, wenn der Arbeitgeber steuerfreie Verpflegungspauschalen zahlt.

### Hinweis:

Sofern dem Arbeitnehmer Mahlzeiten gemäß § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG zur Verfügung gestellt werden, muss der Arbeitgeber gem. § 41 Abs. 1 Satz 2 Nr. 8 EStG den Großbuchstaben M auf der Lohnsteuerbescheinigung eintragen. Hierdurch soll sichergestellt werden, dass die Wohnsitzfinanzämter prüfen können, ob den Arbeitnehmern evtl. nur gekürzte Verpflegungsmehraufwendungen zustehen.

### **Änderungen zur Verpflegungspauschale**

Zu den vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Mahlzeiten (Rz. 73 ff.) gehören auch die im z. B. Flugzeug, im Zug oder auf einem Schiff im Zusammenhang mit der Beförderung unentgeltlich angebotenen Mahlzeiten, sofern die Rechnung für das Beförderungsticket auf den Arbeitgeber ausgestellt ist und von diesem dienst- oder arbeitsrechtlich erstattet wird. Die Verpflegung muss dabei nicht offen auf der Rechnung ausgewiesen werden. Lediglich dann, wenn z.B. anhand des gewählten Beförderungstarifs feststeht, dass es sich um eine reine Beförderungsleistung handelt, bei der keine Mahlzeiten unentgeltlich angeboten werden, liegt keine Mahlzeitengestellung vor.

Auch ein vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellter Snack oder Imbiss (z.B. belegte Brötchen, Kuchen, Obst), der während einer auswärtigen Tätigkeit gereicht wird, kann eine Mahlzeit sein, die zur Kürzung der Verpflegungspauschale führt. Eine feste zeitliche Grenze für die Frage, ob ein Frühstück, Mittag- oder Abendessen zur Verfügung gestellt wird, gibt es nicht. Maßstab für die Einordnung ist vielmehr, ob die zur Verfügung gestellte Verpflegung an die Stelle einer der genannten Mahlzeiten tritt, welche üblicherweise zu der entsprechenden Zeit eingenommen wird.

### **Kürzung der Verpflegungspauschale**

Eine Kürzung der steuerlichen Verpflegungspauschale ist allerdings nur vorzunehmen, wenn es sich bei der vom Arbeitgeber gestellten Mahlzeit tatsächlich um ein Frühstück, Mittag- oder Abendessen handelt. Es kommt daher für die steuerliche Würdigung nicht allein darauf an, dass dem Arbeitnehmer etwas Essbares vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird, sondern auch, ob es sich dabei um eine der im Gesetz genannten Mahlzeiten handelt. So handelt es sich beispielsweise bei Kuchen, der anlässlich eines Nachmittagskaffees gereicht wird, nicht um eine der genannten Mahlzeiten, und eine Kürzung der Verpflegungspauschale ist nicht vorzunehmen.



Auch die z.B. auf innerdeutschen Flügen oder Kurzstreckenflügen gereichten kleinen Tüten mit Chips, Salzgebäck, Schokowaffeln, Müsliriegeln oder vergleichbare andere Knabbereien erfüllen nicht die Kriterien für eine Mahlzeit und führen somit zu keiner Kürzung der Pauschalen. In der Praxis obliegt es vorrangig dem jeweiligen Arbeitgeber, zu beurteilen, inwieweit die von ihm angebotenen Speisen unter Berücksichtigung z.B. ihres jeweiligen Umfangs, des entsprechenden Anlasses oder der Tageszeit tatsächlich an die Stelle einer der genannten Mahlzeiten treten.

Übersteigt der Kürzungsbetrag die Verpflegungspauschale, ist lediglich der Betrag der Verpflegungspauschale abzuziehen.

### Unterkunftskosten:

#### **Tatsächliche Aufwendungen**

Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG kann der Arbeitnehmer Aufwendungen für die Unterkunft, die im Rahmen einer Auswärtstätigkeit entstehen, in Höhe der tatsächlichen entstandenen und nachgewiesenen Kosten abziehen.

- Häufig erkennen die Finanzämter Übernachtungskosten ohne Nachweis nicht an. Daher ist besonders darauf zu achten, dass ein entsprechender Beleg vorliegt.

Aufgrund der unterschiedlichen Steuersätze kann davon ausgegangen werden, dass in der Regel in den Rechnungen der Beherbergungsunternehmen das Frühstück gesondert ausgewiesen wird.

#### **Angemessenheit der Aufwendungen**

Betragen die Aufwendungen für die Übernachtung am auswärtigen Tätigkeitsort nicht mehr als EUR 1.000,00 je Monat, kann von einer beruflichen Veranlassung der Kosten ausgegangen werden.

- Betragen die Aufwendungen im Inland mehr als EUR 1.000,00 je Monat oder handelt es sich um eine Wohnung im Ausland, können nur die Aufwendungen berücksichtigt werden, die durch die beruflich veranlasste, alleinige Nutzung des Arbeitnehmers verursacht werden. Hierbei können die durch die beruflich veranlasste, alleinige Nutzung des Arbeitnehmers für eine durchschnittliche Wohnung am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte mit einer Wohnfläche von 60 m<sup>2</sup> entstehenden Kosten als Vergleichsmaßstab herangezogen werden.

#### **Deckelung bei längerfristigen Auswärtstätigkeiten**

Nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 4 EStG kann bei einer gleichbleibenden Auswärtstätigkeit nach Ablauf von 48 Monaten nur noch ein monatlicher Höchstbetrag von EUR 1.000,00 als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

- Nach dem BMF-Schreiben gilt dies für Inlandsreisen
- Bei Auslandsreisen gelten die bisherigen Grundsätze zur beruflichen Veranlassung und Notwendigkeit der entstandenen Aufwendungen unverändert weiter. Die Höchstgrenze von EUR 1.000,00 je Monat gilt hier nicht.

Eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn der Frist, sofern die Unterbrechung mindestens 6 Monate beträgt. (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a Satz 5 EStG)

- Wird die auswärtige Tätigkeitsstätte lediglich an maximal zwei Tagen je Woche aufgesucht, beginnt die 48-Monatsfrist nicht.



### **Erstattung durch den Arbeitgeber**

Die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandenen und nachgewiesenen Aufwendungen können vom Arbeitgeber in voller Höhe steuerfrei erstattet werden (§ 3 Nr. 16 EStG)

Darüber hinaus sind folgende Regelungen zu beachten:

- Ohne Nachweis der Kosten für die Unterkunft kann der Arbeitgeber einen Pauschbetrag von EUR 20,00 steuerfrei zahlen
- Erfolgt die Übernachtung im Ausland, darf der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit Pauschbeträgen steuerfrei erstatten. Die länderspezifischen Pauschbeträge für das Jahr 2016 ergeben sich aus dem BMF-Schreiben vom 09.12.2015

### **Reisenebenkosten**

Neben den vorgenannten Aufwendungen können noch weitere tatsächlich entstandene Aufwendungen, die anlässlich einer Auswärtstätigkeit entstehen, als Reisenebenkosten geltend gemacht werden. R 9.8 LStR enthält lediglich eine beispielhafte Aufzählung. Neben den dort genannten Aufwendungen können folgende Kosten abzugsfähig sein:

- Kosten für die erforderlichen Reisepapiere (z.B. Visum)
- Kosten für eine Reisegepäckversicherung
- Umtauschgebühren für den Erwerb ausländischer Währung
- Beiträge zu Unfallversicherungen, soweit sie Fahrten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten betreffen
- Trinkgelder (nicht für Mahlzeiten)
- Anschaffungskosten für einen Reisekoffer bei umfangreicher Auswärtstätigkeit

### **Erstattung durch den Arbeitgeber**

Nach R 9.8 Abs. 3 LStR kann der Arbeitgeber die dem Arbeitnehmer entstandenen Reisenebenkosten in voller Höhe steuerfrei erstatten (§ 3 Nr. 16 EStG). Entsprechende Nachweise der tatsächlichen Aufwendungen hat der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Zu den steuerfreien Leistungen des Arbeitgebers zählen auch:

- Beiträge für eine Reiseunfallversicherung für den Arbeitnehmer, die ausschließlich Berufsunfälle für beruflich veranlasste Reisen abdeckt (BMF-Schreiben vom 28.10.2009, BStBl 2009 I Seite 1275)
- Beiträge für eine Reisegepäckversicherung, wenn sich der Versicherungsschutz auf eine Auswärtstätigkeit bezieht

## 5. Tank- und Geschenkgutscheine

Der Arbeitgeber kann seinen Mitarbeitern monatlich Sachbezüge bis zu EUR 44,00 inklusive Mehrwertsteuer ohne persönlichen Anlass lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei gewähren. Die Aufmerksamkeit auf Grund eines persönlichen Ereignisses schließt diese monatliche Sachzuwendung nicht aus.

Arbeitgeber nutzen Tank- oder Geschenkgutscheine gerne, um ihre Arbeitnehmer zusätzlich zu belohnen. Hierbei sind strenge Vorgaben zu beachten.

Während Barlohn „vom ersten Euro an“ steuer- und sozialversicherungspflichtig ist, gelten für Gutscheine, sofern sie Sachlohn sind, Steuervergünstigungen.

Dabei kommt es darauf an, was der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarung beanspruchen kann, eine Geld- oder Sachleistung. Kann der Arbeitnehmer lediglich eine Sachleistung (Ware), kein Bargeld oder Barauszahlung verlangen, liegt Sachlohn vor.

Die bisher in den Lohnsteuerrichtlinien enthaltene Aussage, wonach ein bei einem Dritten einzulösender Gutschein bereits dann kein Sachbezug sein sollte, wenn neben der Bezeichnung der abzugebenden Ware oder Dienstleistung ein anzurechnender Betrag oder Höchstbetrag angegeben ist (R 8.1 Absatz 1 LStÄR 2015 "Abgrenzung von Barlohn und Sachlohn"), wurde gestrichen.

Gutscheine an Arbeitnehmer im Rahmen der EUR 44,00 Grenze (pro Monat Brutto) können immer dann als steuerfreier Sachlohn gewährt werden, wenn der Gutschein

- den Arbeitnehmer zum Bezug einer Sache berechtigt und
- betragsmäßige Euro-Angaben (Höchstbetrag) enthält, z. B. Tankkarten, Gutschein bei einem bestimmten Einzelhandelsgeschäft oder
- vom Arbeitnehmer in einem beliebigen Geschäft eingelöst wird und
- der Arbeitgeber die verauslagten Kosten dem Arbeitnehmer ersetzt, z. B. Gutschein über EUR 44,00 Diesel.

Auch interessant sind hier die Stadtgutscheine. Hier hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, den Gutschein in verschiedenen Geschäften gegen Ware einzulösen.

Der Arbeitgeber hat hier keinen Vorsteuerabzug. Er bucht ausschließlich den Aufwand.

### Zuflusszeitpunkt

- Ist der Gutschein beim Arbeitgeber selbst einzulösen, fließt der Vorteil erst im Zeitpunkt der Einlösung des Gutscheins zu (R 38.2. Abs. 3 Satz 2 LStR).
- Gutscheine, die bei fremden Dritten einzulösen sind, gelten bereits mit der Übergabe an den Arbeitnehmer als zugeflossen, weil er ab diesem Zeitpunkt einen Rechtsanspruch gegen den Dritten hat (R 38.2 Abs. 3 Satz 1 LStR).

Damit bei regelmäßiger Gutscheinhingabe nicht versehentlich die Monatsgrenze überschritten wird, sollten sich Arbeitgeber den Empfang vom Arbeitnehmer mit Datum quittieren lassen und den Beleg zum Lohnkonto nehmen.



Beispiel für eine arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine:

<b>Arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine zwischen</b>		
<b>Arbeitgeber:</b>		
<b>und</b>		
<b>Arbeitnehmer</b>		
<ol style="list-style-type: none"><li>1. Der Arbeitgeber gewährt dem Arbeitnehmer neben dem Gehalt einen steuerfreien Sach- bezug im Wert von EUR 44,00 (Brutto) monatlich, in Form eines Gutscheins.</li><li>2. Der Arbeitnehmer darf den Gutschein nur gegen Ware und nicht gegen Bargeld einlösen.</li><li>3. Der Arbeitnehmer hat den Erhalt des Gutscheins mit Datum und Unterschrift zu bestätigen.</li><li>4. Die Zahlung erfolgt ohne Anerkennung einer Rechtspflicht freiwillig und unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs. Auch bei wiederholter Zahlung wird kein Rechtsanspruch für die Zukunft begründet. Der Widerruf kann sowohl auf wirtschaftliche Gründe als auch auf Gründe im Verhalten des Arbeitnehmers gestützt werden.</li></ol>		
----- Datum	----- Arbeitgeber	----- Arbeitnehmer

#### **4%-Abschlag bei der Bewertung von Sachbezügen**

Bei der Einzelbewertung von Sachbezügen wird als Ausgangswert grundsätzlich der um übliche Preisnachlässe geminderte übliche Endpreis am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe angesetzt (§ 8 Absatz 2 Satz 1 EStG). Aus Vereinfachungsgründen können 96% des Endpreises angesetzt werden, zu dem sie der Abgebende fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.

In die Lohnsteueränderungsrichtlinien 2015 wird die bereits bisher geltende Verwaltungsauffassung (vgl. Oberfinanzdirektion Münster vom 17.05.2011, Az. S 2334 - 10 - St 22 - 31) aufgenommen (R 8.1 Abs. 2 LStÄR 2015 "96%-Grenze bei Sachbezügen"), dass der 4%-Abschlag bei der Bewertung von Sachbezügen **nicht vorzunehmen** ist, **wenn**

- bereits der günstigste Preis am Markt angesetzt wird,
- ein Sachbezug durch eine (zweckgebundene) Geldleistung des Arbeitgebers verwirklicht wird oder
- ein Warengutschein mit Betragsangabe hingegeben wird.

Da es sich lediglich um eine Erläuterung der Rechtslage handelt, gilt diese Regelung bereits für alle offenen Fälle und nicht erst ab 2015.

## 6. Steuerliche Behandlung von Geschenken

Geschenke sind Geld- oder Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder Dritte ohne rechtliche Verpflichtung und ohne zeitlichen oder anderen Zusammenhang mit einer Gegenleistung.

Es muss sich grundsätzlich um eine Sachzuwendung handeln, Geldgeschenke sind nicht begünstigt.

Bei Aufwendungen für ein Geschenk muss eine gesonderte Aufzeichnung erfolgen. Wird die Aufzeichnung unterlassen, so ist ein Abzug der Aufwendungen und der darin enthaltenen Vorsteuer nicht zulässig.

### 1. Geschäftspartner:

Präsente an Betriebsfremde können Firmen nur begrenzt als Ausgabe absetzen. Sie müssen auf ein Extrakonto gebucht werden und es sind Listen der Beschenkten zu führen.

Pro Jahr und Empfänger dürfen sie maximal EUR 35,00 ausgeben – netto bei Vorsteuerabzug, ansonsten brutto.

Auch Geschenke über EUR 35,00 können pauschal vom Schenker versteuert werden. Nach dem Urteil des BFH vom 16.10.2013 darf die Pauschalierungsmöglichkeit nicht an der Möglichkeit zum Betriebsausgabenabzug festgemacht werden.

Das BMF hat mit Schreiben vom 19.05.2015 auf vier Urteile des BFH aus dem Jahr 2013 zur Besteuerung von Sachzuwendungen reagiert. Das BMF-Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden.

### **Regelung für Sachzuwendungen an Dritte**

Unternehmer können die Einkommensteuer nach § 37b Abs.1 EStG mit 30% zuzüglich Solidaritätszuschlag und gegebenenfalls Kirchensteuer für den Empfänger übernehmen, wenn sie Kunden oder Geschäftspartner Sachzuwendungen oder Geschenke zukommen lassen.

Das Zusätzlichkeitskriterium ist erfüllt, wenn die Zuwendung in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit einem Vertragsverhältnis steht.

§ 37b EStG begründet keine eigenständige Einkunftsart. Die Pauschalierung ersetzt als besondere Erhebungsform lediglich die Einkommensteuer des Beschenkten.

Das bedeutet:

Sachzuwendungen an Empfänger, die im Inland weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtig sind, brauchen nicht versteuert zu werden.

Sachzuwendungen, die dem Empfänger nicht im Rahmen einer Einkunftsart zufließen, unterliegen nicht dem § 37b EStG. Damit bleiben insbesondere auch Geschenke an Privatkunden von der Pauschalsteuer unberührt.

### **Wahlrecht zur Anwendung des § 37b EStG**

Das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung ist einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen auszuüben. Die Entscheidung zur Anwendung kann nicht zurückgenommen werden.

Sie ist spätestens in der letzten Lohnsteuer-Anmeldung des Wirtschaftsjahres der Zuwendung zu treffen.

Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 10,00 nicht übersteigen, sind bei der Anwendung des § 37b EStG als Streuartikel anzusehen und brauchen daher nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift einbezogen zu werden. (Diese Regelung ist trotz entgegenstehender Auffassung des BFH im Urteil vom 16.10.2013 weiter anzuwenden) § 9b Absatz 1 EStG.



### **Maximaler Umfang der Pauschalierung**

Die Pauschalierung ist ausgeschlossen, soweit die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr den Betrag von EUR 10.000,00 übersteigen. Die Pauschalsteuer zählt bei der Prüfung der EUR 10.000-Grenze nicht mit.

### **Pauschalsteuer und Verfahren**

Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer sind die Selbstkosten des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer.

Der pauschale Einkommensteuersatz beträgt 30% der Bemessungsgrundlage; zuzüglich fallen Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer an.

Die pauschale Einkommensteuer gilt per gesetzlicher Fiktion als Lohnsteuer und ist von dem Steuerpflichtigen, der die Zuwendung gewährt hat, in der Lohnsteuer-Anmeldung anzumelden. Im Falle der Wahl der pauschalierten Besteuerung ist ferner zu beachten, dass der Zuwendende den Beschenkten formlos darüber unterrichten muss, dass er die Besteuerung bereits durchgeführt und die Pauschalsteuer nach § 37b EStG übernommen hat.

Eine solche Benachrichtigung könnte wie folgt aussehen:

#### **Beispiel zur Musterformulierung zur Information der Empfänger**

Hiermit teilen wir mit, dass wir für das Ihnen gewährte Geschenk bereits die Pauschalsteuer nach § 37b EStG übernommen haben. Wir haben diese Pauschalsteuer beim Finanzamt ... unter der Steuernummer ... angemeldet und abgeführt. Durch die erfolgte Pauschalbesteuerung ist die Sachzuwendung für Sie als Empfänger steuerfrei. Wir möchten Sie bitten, dass Sie diese Bescheinigung zu Ihren Unterlagen nehmen.

## 2. Mitarbeiter

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer gehören bei diesen regelmäßig zum steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn.

### **Von dieser Regel gibt es folgende Ausnahmen:**

Präsente, sogenannte Gelegenheitsgeschenke, mit Wert unter EUR 60,00 (Geburtstag, Namenstag, etc.) an die eigenen Arbeitnehmer kann das Unternehmen als Betriebsausgaben abziehen. Die EUR 60,00 Freigrenze (einschließlich Umsatzsteuer) ist seit 01.01.2015 gültig, vorher waren dies EUR 40,00 R19.6 Abs. 1 LStÄR 2015.

Geldgeschenke sind - auch innerhalb der EUR 60,00 Grenze – stets steuer- und beitragspflichtig. Ist ein Geschenk mehr wert als EUR 60,00, muss es der Empfänger versteuern. Oder der Arbeitgeber zahlt 30% Pauschalsteuer.

Bei den EUR 60,00 handelt es sich um eine Freigrenze. Übersteigt also ein Gelegenheitsgeschenk diesen Betrag, ist der gesamte Betrag lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig.

Die Freigrenze von EUR 60,00 kann mehrmals im Jahr angewendet werden, wenn bei dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen besondere Ereignisse, z.B. Geburtstag, Geburt eines Kindes, Hochzeit, etc. stattfinden. Liegt kein persönliches Ereignis vor, kann auch keine Sachzuwendung gewährt werden. Beim Arbeitnehmer handelt es sich dabei um Aufmerksamkeiten.



## **7. Betriebsveranstaltungen Freibetrag von EUR 110,00**

Seit Jahresbeginn gelten die gesetzlichen Änderungen zu den Betriebsveranstaltungen. Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mit Datum vom 14.10.2015 ein umfangreiches Schreiben zur Behandlung von Betriebsveranstaltungen veröffentlicht (Az. IV C 5 – S 2332/15/10001)

### **Freibetrag statt Freigrenze**

Durch das Jahressteuergesetz 2015 wird aus der Freigrenze bei Betriebsveranstaltungen ab 01.01.2015 ein Freibetrag. Die Lohnsteuer bemisst sich dann nur für den Betrag, der über EUR 110,00 liegt. Und auch die Vorsteuer wird nur für diesen Betrag nicht erstattet.

Die neuen steuerlichen Vergünstigungen gelten für „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“, z.B. Weihnachtsfeiern, Betriebsausflüge. (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG). 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 stellt ausdrücklich 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, wenn eine Betriebsveranstaltung 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

#### **Nicht einzurechnen sind folgende Kosten:**

- (An-) Reisekosten von Außendienstmitarbeitern und Arbeitnehmern von anderen Standorten sowie deren Übernachtungskosten
- Eigene Personalkosten für Vorbereitung und Abwicklung
- Rechnerische Selbstkosten des Arbeitgebers (z.B. Lohnbuchhaltung)

#### **Berechnung des Freibetrags**

Die Höhe der dem einzelnen Arbeitnehmer gewährten Zuwendungen berechnet sich wie folgt: Alle zu berücksichtigenden Aufwendungen sind zu gleichen Teilen auf alle bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer aufzuteilen. Sodann ist der auf eine Begleitperson entfallende Anteil der Aufwendungen 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, so dass auf jede Person ein geldwerter Vorteil von EUR 100,00 entfällt. Dann 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 Euro; nach Abzug des Freibetrags von EUR 110,00 ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils EUR 90,00.

Die EUR 44,00-Freigrenze des § 8 Absatz 2 Satz 11 EStG ist für Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen nicht anwendbar.

#### **Besonderheiten bei der Teilnahme von Firmenfremden**

Laut BMF ist die Regelung auch auf Leiharbeiter und Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen 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 EUR 110,00-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).



## 8. Bewirtungen von Arbeitnehmern ab 01. Januar 2015

Nicht steuerpflichtig sind sog. Arbeitsessen, deren Wert beim einzelnen Arbeitnehmer 60 Euro (einschließlich Umsatzsteuer) nicht übersteigt. Ein Arbeitsessen in diesem Sinne liegt vor, wenn der Arbeitgeber den Mitarbeitern anlässlich oder während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse Speisen bis zu dieser Freigrenze unentgeltlich oder teilentgeltlich überlässt. (R 19.6 Abs. 2 LStÄR 2015 "Arbeitsessen").

## 9. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung für 2017

	West		Ost	
	Monat	Jahr	Monat	Jahr
Beitragsbemessungsgrenze: allgemeine Rentenversicherung	EUR 6.350	EUR 76.200	EUR 5.700	EUR 68.400
Beitragsbemessungsgrenze: Arbeitslosenversicherung	EUR 6.350	EUR 76.200	EUR 5.700	EUR 68.400
Beitragsbemessungsgrenze: Kranken- u. Pflegeversicherung	EUR 4.350	EUR 52.200	EUR 4.350	EUR 52.200
Bezugsgröße in der Sozialversicherung	EUR 2.975	EUR 35.700	EUR 2.660	EUR 31.920
Beitragsbemessungsgrenze: knappschaftliche Rentenversicherung	EUR 7.850	EUR 94.200	EUR 7.000	EUR 84.000
<b>ROTH &amp; KOLLEGEN</b> Steuerberatungsgesellschaft mbH				
Jahresarbeitsentgeltgrenze	EUR 57.600			
Besondere Jahresarbeitsentgeltgrenze	EUR 52.200			



<b>Höchstzuschüsse des Arbeitgebers für Mitglieder der privaten Krankenversicherung/Pflegeversicherung (monatlich)</b>	Erläuterung bei Private <u>Krankenversicherung</u>
Krankenversicherung mit Anspruch auf Krankengeld	EUR 317,55
Pflegeversicherung (bundeseinheitlich außer Sachsen)	EUR 55,46
<b>Geringverdiener (bundeseinheitlich)</b>	Erläuterung bei <u>Geringverdiener</u>
Geringverdienergrenze (monatlich)	EUR 325,00
<b>Familienversicherung</b>	
Gesamteinkommensgrenze für den Anspruch auf Familienversicherung (monatlich) ein Siebtel der Bezugsgröße (2.975 EUR ÷ 7)	EUR 425,00
Gesamteinkommensgrenze für den Anspruch auf Familienversicherung, wenn das Familienmitglied geringfügig entlohnt ist (monatlich). Ein Überwiegen des Arbeitsentgelts aus der geringfügigen Beschäftigung ist nicht notwendig.	EUR 450,00
<b>Geringfügigkeit (bundeseinheitlich)</b>	Erläuterung bei <u>Geringfügigen</u> Beschäftigungen
Geringfügigkeitsgrenze (monatlich)	EUR 450,00
Mindestbemessungsgrundlage in der Rentenversicherung für geringfügig Beschäftigte (bei Wahl der Rentenversicherungspflicht)	EUR 175,00
<b>Gleitzone (bundeseinheitlich)</b>	Erläuterung bei <u>Gleitzone</u>
Gleitzonebeginn (monatlich)	EUR 450,01
Gleitzoneende (monatlich)	EUR 850,00
<b>Sachbezugswerte (bundeseinheitlich)</b>	
Sachbezugswert für freie Verpflegung (monatlich)	EUR 241,00
Sachbezugswert Frühstück kalendertäglich	EUR 1,70
Sachbezugswert Mittagessen kalendertäglich	EUR 3,17
Sachbezugswert Abendessen kalendertäglich	EUR 3,17
Sachbezugswert für freie Unterkunft (monatlich)	EUR 223,00



## 10. Künstlersozialabgabe-Verordnung

Wer selbstständige Künstler beschäftigt, muss für diese die sogenannte Künstlersozialabgabe entrichten. Sie wird ab dem Kalenderjahr 2017 von 5,2% auf 4,8% gesenkt.

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. Ausgenommen hiervon sind:
  - die Entgelte, die für urheberrechtliche Nutzungsrechte, sonstige Rechte des Urhebers oder Leistungsschutzrechte an Verwertungsgesellschaften gezahlt werden,
  - steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die in § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes genannten steuerfreien Einnahmen.

Zur Bemessungsgrundlage gehören demnach alle Zahlungen für die publizistische/künstlerische Leistung:

- Honorare
- Sachleistungen
- Lizenzzahlungen
- Auslagen (Telefon)
- Nebenkosten (Material und Transport)

**Nicht** zur Bemessungsgrundlage gehören:

- Gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer
- Reisekosten
- Bewirtungskosten
- Übernachtungskosten
- Steuerfreie Aufwandsentschädigungen (bspw.: Übungsleiterpauschale i.H.v. EUR 2.400,00)
- Zahlungen an Urhebergesellschaften (Gema, VG Wort etc.)

Die Künstlersozialabgabe ist auf alle Entgelte (z.B. Gagen, Honorare, Tantiemen) zu zahlen, die an selbstständige Künstler oder Publizisten gezahlt werden. Betreibt der Leistungserbringer sein Unternehmen jedoch in einer der nachstehenden Rechtsformen, unterliegt die Zahlung an diesen nicht der Künstlersozialabgabe.

- Zahlungen an juristische Personen (GmbH, AG, e.V.)
- Zahlungen an eine Kommanditgesellschaft (KG)
- Zahlungen an eine GmbH & Co. KG
- Zahlungen an eine offene Handelsgesellschaft (OHG)

Die Prüfung der Sozialversicherung ist zum 01.01.2015 ausgeweitet worden. Sie wird von den Trägern der Rentenversicherung vorgenommen.

Das bedeutet, dass die Prüfer der Sozialversicherung sich nicht nur die Lohnkonten der Betriebe anschauen müssen, sondern auch einen Einblick in die Finanzbuchhaltung nehmen und sogar einzelne Belege prüfen, um festzustellen, ob es sich um beitragspflichtige Honorare handelt.

Seit 2015 müssen alle zur Abgabe Verpflichteten mit strengen Prüfroutinen rechnen:

- Arbeitgeber mit mindestens 20 Beschäftigten werden turnusmäßig mindestens alle vier Jahre auf etwaige Melde- und Zahlungspflichten geprüft.
- Bei Arbeitgebern unter 20 Beschäftigten wird ein jährliches Prüfkontingent gebildet. Hier wird durchschnittlich alle zehn Jahre geprüft.

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 aufsummierten Leistungen aller Künstler/Publizisten an Eigenwerber und Unternehmer, die nach der Generalklausel abgabepflichtig sind, 450,00 EUR im Jahr nicht übersteigt, gelten die Aufträge kraft Gesetz als „nur gelegentlich“ und unterliegen danach nicht der Künstlersozialabgabe. Diese Regelung gilt nicht rückwirkend.

Die schwierige Abgrenzung, was „nur gelegentlich“ ist, wurde demnach ab 2015 auf die Unternehmen abgewälzt. Die Literatur ist sich zwar unsicher und verweist auf zukünftige Rechtsprechung, die Künstlersozialkasse hat jedoch auf ihrer Homepage verlauten lassen, das Gesetz dergestalt umzusetzen.

## 11. Hinzuverdienstgrenzen bei Renten

Die Beschäftigung von Rentnern hat in den letzten Jahren ständig zugenommen. Hierbei sind insbesondere die Hinzuverdienstgrenzen zu beachten.

Unbegrenzt hinzuverdienen darf ein Rentner nur, wenn er die Regelaltersgrenze erreicht hat. Die Regelaltersgrenze liegt für Versicherte, die bis einschließlich 31.12.1946 geboren sind, bei 65 Jahren. Für Versicherte, die ab dem 01.01.1947 geboren sind, wird die **Regelaltersgrenze** schrittweise bis auf 67 Jahre angehoben.

Eine individuelle Hinzuverdienstgrenze ist aus dem Rentenbescheid ersichtlich.

Allgemeine Informationen können kostenlos bei der Rentenberatung der jeweiligen Stadtverwaltung eingeholt werden.

## 12. Sonstiges

### **Zweites Bürokratieentlastungsgesetz – Gesetzgebungsverfahren geht weiter**

Das zweite Bürokratieentlastungsgesetz stand am 23.09.2016 auf der Tagesordnung der 948. Sitzung des Bundesrates. Der Bundesrat hat eine Stellungnahme zu dem Gesetzesentwurf abgegeben. Damit geht das Gesetzgebungsverfahren weiter.

Für die Lohnabrechnung wichtige Vorhaben sind:

- Mit einer Änderung des § 41a Absatz 2 Satz 2 EStG soll die Grenze für die vierteljährliche Abgabe von Lohnsteuer-Anmeldungen von EUR 4.000,00 auf EUR 5.000,00 angehoben werden. Das bedeutet zugleich, dass monatliche Lohnsteuer-Anmeldungen zukünftig erst bei mehr als EUR 5.000,00 abgegeben werden müssen.
- Die Empfehlungen der Ausschüsse zum zweiten Bürokratieentlastungsgesetz sehen vor, die Tageslohngrenze bei der Pauschalierung von steuerlich kurzfristig Beschäftigten mit 25 Prozent auf EUR 72,00 anzuheben. Eine Pauschalierung von steuerlich kurzfristig Beschäftigten mit 25% ist derzeit nur zulässig, wenn der durchschnittliche Tageslohn EUR 68,00 nicht übersteigt. Die durchschnittliche Tageslohngrenze knüpft an den Mindestlohn an (8 Stunden x EUR 8,50 = EUR 68,00). Als Folge der Einführung des Mindestlohns wurde die tägliche Verdienstgrenze ab 01.01.2015 von EUR 62,00 auf EUR 68,00 angehoben. Da der Mindestlohn zum 1. Januar 2017 auf EUR 8,84 steigt, wäre die durchschnittliche Tageslohngrenze zu gering.

### **Unwirksamkeit der Allgemeinverbindlicherklärung des Sozialkassenverfahrens des Baugewerbes**

Das Bundesarbeitsgericht hat mit 2 Beschlüssen vom 21.09.2016 die Unwirksamkeit der allgemeinverbindlichen Erklärung des Sozialkassenverfahrens des Baugewerbes (AVE VTV 2008 und 2010 sowie AVE VTV 2014) festgestellt. Das hat zur Folge, dass im maßgeblichen Zeitraum nur für tarifgebundene Arbeitgeber eine Beitragspflicht zu den Sozialkassen des Baugewerbes bestand. Andere Arbeitgeber der Baubranche sind nicht verpflichtet, für diesen Zeitraum Beiträge zu leisten.

### **Änderungen ab 01.01.2017:**

- Betriebsnummern können nur noch elektronisch vergeben werden  
Bisher konnten Betriebsnummern telefonisch oder schriftlich beim Betriebsnummernservice angefordert werden. Künftig soll das nur noch auf elektronischem Weg möglich sein. Wird die Meldung über die Änderung der Betriebsdaten in Zukunft nicht unverzüglich abgegeben, soll dies eine Ordnungswidrigkeit darstellen, die mit einem Bußgeld bis zu EUR 5.000,00 geahndet werden kann.
- Keine Jahresmeldung für kurzfristig Beschäftigte mehr  
Für kurzfristig Beschäftigte mussten bisher Jahresmeldungen abgegeben werden, auch wenn dort nur das unfallversicherungspflichtige (UV) Entgelt enthalten war. Seit 2016 muss das UV-Entgelt für diese Beschäftigten in der UV- Jahresmeldung angegeben werden. Damit wird die bisherige Jahresmeldung für kurzfristig Beschäftigte entbehrlich und soll nach der Neuregelung künftig entfallen.

### **Wo kann der Status eines neuen freien Mitarbeiters geprüft werden?**

Bei der Clearingstelle der Deutschen Rentenversicherung Bund erhält man eine verbindliche Auskunft über den Status von freien Mitarbeitern (§ 7a Sozialgesetzbuch IV).

Deutsche Rentenversicherung Bund - Clearingstelle 10704 Berlin  
Tel.: 030/8650  
Fax: 030/86527240

### 13. Nettoentgeltoptimierung

Art	Erklärung	Betrag	Intervall	Fundstelle	Pauschale Lohnsteuer	Besonderheiten
Aufmerksamkeiten	besonderer Anlass; persönliches Ereignis	inkl. USt EUR 60,00	monatlich	R 19.6 LStR		kein Bargeld
Erholungsbeihilfen	für Erholungszwecke	Arbeitnehmer EUR 156 Ehepartner EUR 104 je Kind EUR 52,00	jährlich jährlich jährlich	§ 40 Abs. 2 Nr. 3 EStG	25%	zeitnah zum Jahresurlaub ausgezahlt und mindestens 5 Tage am Stück
Gesundheitsförderung	Präventionsmaßnahmen, die der betrieblichen Gesundheitsförderung dienen; Sachleistungen und Barzuschüsse	EUR 500,00	jährlich	§ 3 Abs. 34 EStG i. V. m §§ 20 und 20 a SGB V	keine	zusätzlich zum Arbeitslohn, keine Entgeltumwandlung; nicht Mitgliedsbeiträge an Sportvereine/Fitnessstudios
Internetpauschale	für privaten Anschluss; Kosten Internet-Cafés	EUR 50,00	monatlich	R40.2 LStR	25%	AN muss jährlich Erklärung unterschreiben, dass ihm Aufwendungen für neue Medien in dieser Höhe entstehen
Job-Ticket	AN erhält von AG Job-Ticket verbilligt oder unentgeltlich	EUR 44,00	monatlich	H 8.1 (1-4) LStR	keine	Freigrenze, über EUR 44,00 pauschal versteuert
Kinderbetreuungskosten	Unterbringung und Betreuung für nicht-schulpflichtige Kinder	tatsächlich anfallende Kosten inkl. Verpflegungskosten	monatlich / jährlich	§ 3 Abs. 33 EStG	keine	Bescheinigung über die Beitragshöhe muss am Ende des KJ zu den Lohnunterlagen, zusätzlich, keine Entgeltumwandlung
Sachbezug, Tanken (Gutschein oder Karte)		EUR 44,00	monatlich	§ 8 Abs. 2 Nr. 9 EStG	keine	Freigrenze
Verpflegungsmehraufwand	einfacher Betrag steuerfrei	je nach Land und Dauer	aufenthaltsbezogen	R 3.33 LStR; H 9.6 LStR		Dreimonatsfrist; doppelter Betrag möglich, dann pauschal versteuert
Handykostenzuschuss	tatsächlicher betr. Anteil oder Durchschn. d. betr. Anteils von 3 Monaten oder pauschal 20 % des Rechnungsbetrages höchst. EUR 20,00		monatlich	§ 3 Nr. 45 EStG		In allen Fällen sind Rechnungen erforderlich
Fahrtkostenzuschuss	ohne Begrenzung, pro Kilometer EUR 0,30		monatlich	§ 40 Abs. 2 Satz 6 u. 7 EStG	15 %	
Werbeflächenanmietung (Auto)		EUR 21,00	monatlich	§ 22 Nr. 3 EStG	keine	
Garagenmiete für Dienstwagen	tatsächliche Kosten gem. Mietvertrag		monatlich	§ 3 Nr. 50	keine	
Arbeitskleidung	mit Arbeitgeber-Aufdruck			§ 3 Nr. 31 EStG	keine	



## 14. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

Damit eine innergemeinschaftliche Lieferung steuerfrei ist, müssen nach dem Umsatzsteuergesetz folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- Die Ware wurde in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet und
- der Abnehmer ist ein Unternehmer, der die Ware für sein Unternehmen erworben hat und
- der Erwerb unterliegt beim Abnehmer in dem anderen Mitgliedstaat der Umsatzsteuer.

Diese müssen vom Unternehmer durch geeignete Belege und Aufzeichnungen nachgewiesen werden. Der Unternehmer hat diesen Nachweis durch Belege zu erbringen, aus denen sich ergibt, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Dafür kann der Unternehmer neben der Gelangensbestätigung in den Fällen der Versendung auch weitere, in § 17a Abs. 3 UStDV geregelte Alternativnachweise, vorlegen.

Der Nachweis gilt als eindeutig und leicht nachprüfbar

- durch das Doppel der Rechnung und
- durch eine Bestätigung des Abnehmers, dass der Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet gelangt ist, (sog. Gelangensbestätigung).

Fehler gehen zu Lasten des Unternehmers und lassen die Umsatzsteuerfreiheit entfallen. Ein **Zeugbeweis** kann die beleghafte Aufzeichnungsverpflichtung nicht ersetzen. Nur wenn der Belegnachweis unmöglich oder unzumutbar ist, kann ausnahmsweise aus Vertrauensschutzgründen etwas anderes gelten. Steht demnach objektiv fest, dass die Ware in den anderen Mitgliedstaat gelangt ist, treten formelle Mängel in den Hintergrund.

Für den Nachweis der Unternehmereigenschaft des Abnehmers muss der Unternehmer die **Umsatzsteuer-ID des Abnehmers** aufzeichnen. Soweit der Abnehmer eine falsche Umsatzsteuer-ID verwendet und damit die Aufzeichnung insoweit unrichtig ist, hat der BFH entschieden, dass die Steuerbefreiung nicht allein wegen einer unrichtigen ID-Nummer versagt werden kann, wenn der Unternehmer gutgläubig war und er trotz zumutbarer Maßnahmen die Umsatzsteuer-ID des Abnehmers nicht mitteilen kann. Außerdem muss er anderweitig nachweisen können, dass der Abnehmer ein Unternehmer ist, der den Gegenstand für sein Unternehmen erworben hat.

Bei der Lieferung verbrauchsteuerpflichtiger Waren (dies sind Branntwein, Bier, Sekt, alkoholhaltige Zwischenerzeugnisse, Mineralöle sowie Tabakwaren) kann diese gemäß BFH steuerfrei sein, auch wenn der Empfänger keine Umsatzsteuer-ID-Nummer verwendet. Dazu muss der Lieferer alle ihm zumutbaren Maßnahmen ergreifen, um die ID-Nummer herauszufinden.

Es sollte somit darauf geachtet werden, dass man sich die Gültigkeit einer Umsatzsteuer-ID elektronisch durch eine qualifizierte Abfrage bestätigen lässt. Andernfalls droht der Verlust der Steuerbefreiung, weil Sie zumutbare Überprüfungsmaßnahmen unterlassen haben.



## 15. Umsatzsteuerliche Behandlung des betrieblichen Kraftfahrzeugs Veräußerung / Entnahme

Für die Zuordnung zum Unternehmen ist es erforderlich, dass das Fahrzeug – unabhängig von der ertragsteuerlichen Handhabung – mindestens 10% für das Unternehmen genutzt wird. Als Maßstab dafür wird auf das Verhältnis der angefallenen Kilometer unternehmerischer Fahrten zu den Jahreskilometern des Fahrzeugs abgestellt. Die 10%-ige betriebliche Nutzung muss gegenüber dem Finanzamt glaubhaft gemacht werden.

Wird ein Fahrzeug dem Unternehmen zugeordnet, ist ein Vorsteuerabzug hinsichtlich der gesamten Kfz-Kosten möglich. Die anteilige nichtunternehmerische Nutzung ist mit dem Regelsteuersatz von 19% als unentgeltliche Wertabgabe umsatzsteuerpflichtig.

Für ein dem Unternehmen zugeordnetes Fahrzeug können die auf die Anschaffungskosten entfallenden Vorsteuerbeträge in voller Höhe in Abzug gebracht werden. Weiterhin ist es möglich, die Vorsteuerbeträge aus den laufenden Kosten (Benzin, Reparatur, Inspektionen etc.) abzuziehen. Dies gilt auch für Leasing- oder Mietfahrzeuge; dabei kann die auf die Leasing- bzw. Mietrate entfallende Vorsteuer in voller Höhe abgezogen werden.

Die Veräußerung des Kraftfahrzeugs aus dem Betriebsvermögen unterliegt stets der Umsatzsteuer, auch wenn das Fahrzeug ursprünglich ohne Umsatzsteuer erworben wurde. Daher empfiehlt es sich, das Kraftfahrzeug vor der Veräußerung zunächst umsatzsteuerfrei zu entnehmen, um es anschließend privat außerhalb der betrieblichen Sphäre zu verkaufen. Dieses Entnahme-Verkaufsmodell wird von der höchstrichterlichen Rechtsprechung gebilligt (Entscheidung des EuGH vom 08.03.2001, Az. C-415/98 und des BFH vom 31.01.2002, Az. V R 61/96). Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs kann die Veräußerung unmittelbar nach der Entnahme erfolgen. Für die private Veräußerung ist keine Umsatzsteuer zu zahlen.

Auch die Entnahme des Fahrzeugs aus dem Betrieb ist umsatzsteuerpflichtig, wenn es zum Vorsteuerabzug berechtigt hat. Eine **Entnahme** des betrieblich genutzten Fahrzeugs erfolgt vielfach nach Ende der steuerlichen Abschreibung (i.d.R. nach sechs Jahren). Im Regelfall kommt es hierdurch zur Aufdeckung von stillen Reserven. Als Entnahmegewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Entnahmewert und dem Buchwert des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Entnahme zu versteuern. Der Entnahmewert ermittelt sich aus dem sog. Teilwert. Das ist jener Wert, den ein Erwerber für das betreffende Wirtschaftsgut bezahlen würde.

Darüber hinaus unterliegt die Entnahme der Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG). Die darauf entfallende Umsatzsteuer ist nicht abziehbar. Einzige Ausnahme dabei: der betrieblich genutzte Pkw wurde durch den Unternehmer von einem Nichtunternehmer erworben, sodass keine Berechtigung zum Vorsteuerabzug bestanden hat. Wurden an dem Kraftfahrzeug bestimmte Bestandteile eingebaut, für die der Unternehmer den Vorsteuerabzug in Anspruch genommen hat, unterliegen bei einer Entnahme nur diese Bestandteile der Umsatzbesteuerung.

## 16. Umsatzsteueroption bei Vermietung

Die Vermietung erfolgt nach dem Umsatzsteuergesetz grundsätzlich steuerfrei. Dies hat für den Vermieter den Nachteil, dass die von Handwerkern in Rechnung gestellten Umsatzsteuerbeträge für Renovierungsarbeiten nicht als Vorsteuer abziehbar sind.

Soll ein Vorsteuerabzug auf Seiten des Vermieters erreicht werden, besteht die Möglichkeit, zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren (§ 9 i.V.m. § 4 Nr. 12a UStG). Voraussetzung hierfür ist allerdings u.a., dass der Mieter ein Unternehmer i.S. des Umsatzsteuergesetzes ist. Das gemietete Objekt muss für das Unternehmen des Empfängers genutzt werden und der Mieter darf vom Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen sein (z.B. § 4 UStG). Dies gilt auch beispielsweise dann, wenn der Mieter mit einem Jahresumsatz von weniger als EUR 17.500,00 unter die Kleinunternehmerregelung fällt.

Wichtig ist noch, dass der vermietende Unternehmer beim Erwerb einer Immobilie diese dem umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zugeordnet hat. Dies muss dem Finanzamt bis zum 31.05. des dem Anschaffungsjahr folgenden Jahres mitgeteilt werden.

Liegen die Voraussetzungen für eine Umsatzsteueroption vor, kann der Vorsteuerabzug bereits bei Erhalt der Handwerkerrechnung mit Steuerausweis erfolgen. Maßgeblich ist, dass die Vermietungsabsicht zu diesem Zeitpunkt vorgelegen hat. Eine tatsächliche Vermietung ist nicht erforderlich. Es muss aber tatsächlich zu einer steuerpflichtigen Vermietung kommen.

Um wirksam zur Umsatzsteuer zu optieren, bedarf es keiner Form und Frist. Ständig wiederholte Bestätigungen sind bei einem Dauermietverhältnis nicht erforderlich, jedoch die Abgabe regelmäßiger Umsatzsteuervoranmeldungen oder -erklärungen. Bei unterschiedlicher Nutzung mehrerer Grundstücksteile ist der Verzicht auf die Steuerbefreiung für jeden Grundstücksteil gesondert möglich. Daher kann innerhalb eines Objekts ohne Auswirkungen auf andere Wohneinheiten für eine vermietete Einheit zur Umsatzsteuerpflicht optiert werden. Dabei ist zu beachten, dass die Immobilie mindestens 10 Jahre umsatzsteuerpflichtig vermietet werden muss, um die gesamte Vorsteuer letztendlich behalten zu können. Eine vorzeitige Änderung der Verhältnisse führt zum anteiligen Vorsteuerverlust, d.h. zur Rückzahlung an das Finanzamt.

## 17. Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern

Angesichts der steigenden Zahl von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern mietet die öffentliche Hand – meist durch die Landratsämter – vermehrt Unterkünfte an bzw. schaltet Privatunternehmen in die Beherbergung der Asylbewerber ein. Die Unterbringung erfolgt im Rahmen unterschiedlichster Vertragsvarianten (z.B. Mietverträge, Beherbergungsverträge, Belegungsvereinbarungen, Rahmenverträge usw.)

Bei **langfristigen Mietverträgen** greift grundsätzlich die Steuerbefreiung (§ 4 Nr. 12 Satz 1 UStG); eine Möglichkeit zur Option (§ 9 UStG) besteht nicht, da die Verwendung durch die öffentliche Hand als Flüchtlings-/Asylbewerberunterkünfte dem hoheitlichen (nicht- unternehmerischen) Bereich zuzuordnen ist.

Werden zur Vermietungsleistung zusätzliche Dienstleistungen als Nebenleistungen erfasst (z.B. Mitvermietung von Einrichtungsgegenständen, Standardmöblierung), sind diese als Nebenleistung zur Vermietung anzusehen und damit auch umsatzsteuerfrei.

An die untergebrachten Personen erbrachte Verpflegungsleistungen, auch Waschdienst, Raumpflege, ggf. Sicherheitsdienst/Anwesenheitskontrolle usw., unterliegen als eigenständige Leistung stets dem Regelsteuersatz.

Werden Unterkünfte zur Beherbergung von Flüchtlingen und Asylbewerbern für die Dauer von bis zu 6 Monaten an die öffentliche Hand vermietet (**kurzfristige Mietverträge**), handelt es sich um eine ermäßigt besteuerte Beherbergungsleistung nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.

Eventuell erbrachte zusätzliche Dienstleistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, unterliegen dem Regelsteuersatz. Soweit diese zusätzlichen Dienstleistungen im pauschalen Entgelt enthalten sind, besteht ein Aufteilungsgebot. An die untergebrachten Personen erbrachte Verpflegungsleistungen unterliegen regelmäßig dem Regelsteuersatz.

Bei einer **Unterbringung** im Bedarfsfall mit einer geplanten Dauer von **bis zu 6 Monaten** (z.B. Notunterkünfte oder Fälle, in denen die Unterkunft aufgrund anderer Umstände nur kurzfristig beziehbar ist), greift der ermäßigte Steuersatz für Beherbergungsleistungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG.

Bei einer **Unterbringung** im Bedarfsfall mit einer geplanten Dauer von **über 6 Monaten** liegt eine steuerfreie Vermietung nach § 4 Nr. 12 Satz 1 Buchst. a UStG vor.

## 18. Falscher Steuersatz – Achtung beim Vorsteuerabzug

Sobald in einer Rechnung zu Unrecht eine zu hohe Umsatzsteuer ausgewiesen ist (z.B. Ansatz von 19% Umsatzsteuer, obwohl 7% richtig gewesen wären), ist die Rechnung fehlerhaft. Der leistende Unternehmer schuldet trotzdem die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer anteilig zu zwei unterschiedlichen Zeitpunkten:

- die korrekte Umsatzsteuer bereits mit Erbringung der Leistung und
- die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer mit Rechnungsausstellung.

I.d.R. wird die zu hoch ausgewiesene Umsatzsteuer in der Umsatzsteuer-Voranmeldung des Monats der Lieferung angemeldet. Dies lässt auch die Finanzverwaltung zu.

Um die unzutreffend ausgewiesene Umsatzsteuer richtig anzusetzen, ist eine Korrektur der Rechnung notwendig. Dabei ist zuerst die alte Rechnung zu stornieren und eine neue Rechnung mit dem ermäßigten Steuersatz auszustellen. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass die alte Rechnung im Original wieder zurückgesendet wird und Sie auch den Nachweis erbringen können, dass der Rechnungsempfänger einen eventuell höheren Vorsteuerabzug rückgängig gemacht hat.

Beachten sollten Sie unbedingt auch, dass eine ordnungsgemäß ausgestellte Rechnung vorliegt, die den vollen **Vorsteuerabzug** zulässt. Die Formerfordernisse sind in § 14 UStG geregelt.

Darüber hinaus laufen Sie auch dann Gefahr, einen Vorsteuerabzug zu verlieren, wenn die Rechnung für Sie erkennbare Ungereimtheiten enthält, etwa wenn im Geschäftsverkehr übliche Kontaktdaten (Telefon-, Faxnummer, E-Mail-Adresse und Bankverbindung) fehlen, oder die Steuernummer falsch ist. Bei größeren Rechnungsbeträgen, die bar entrichtet worden sind oder bei Kenntnis von der Gewerbeuntersagung des Rechnungsausstellers, ist höchste Obacht geboten. Auch bei kleinsten Ungereimtheiten sollten Sie die Eingangsrechnungen überprüfen, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden. Aus dem Grunde sollte die Zahlung solange zurückgehalten werden, bis alle Ungereimtheiten beseitigt sind.

## 19. Umsatzsteuervergütung aus anderen EU-Mitgliedstaaten

Unternehmer, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, können sich die für betriebliche Aufwendungen in einem anderen EU-Mitgliedstaat gezahlten Vorsteuern unter bestimmten Voraussetzungen erstatten lassen. Zuständige Behörde für den Vergütungsantrag ist das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Die Vergütungsanträge für das vergangene Jahr müssen bis spätestens 30.09. des Folgejahres beim Bundeszentralamt eingegangen sein. Die Antragsfrist des § 18 Abs. 9 UStG ist eine Ausschlussfrist, die nur durch einen vollständigen, dem amtlichen Muster in allen Einzelheiten entsprechenden Antrag, gewahrt wird, wobei dem Antrag die Rechnungen und die Einfuhrbelege im Original beizulegen sind (BFH v. 19.11.2014 – V R 39/13).

Erstattungsanträge sind grundsätzlich elektronisch zu übermitteln. Dem Antrag sind alle Belege (Rechnungen mit entsprechendem Umsatzsteuerausweis) beizufügen, wenn das Entgelt für den Umsatz oder die Einfuhr mindestens EUR 1.000,00 bzw. bei Benzinrechnungen mindestens EUR 250,00 beträgt. Die Grenzbeträge variieren zwischen den einzelnen Staaten. Eine aktuelle Präferenzliste ist beim Bundeszentralamt für Steuern ([www.bzst.de](http://www.bzst.de)) erhältlich. Die Rechnungen müssen hochgeladen werden und sind elektronisch zu übermitteln. Zum Belegversand ist eine BZSt-Nummer notwendig. Der Vergütungsantrag muss zwingend den Namen und die vollständige Anschrift des Unternehmers, eine Adresse für die elektronische Kommunikation (e-Mail Adresse), eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit und den Vergütungszeitraum enthalten.

Der Antrag auf Umsatzsteuer-/Vorsteuervergütung setzt bestimmte Mindesterstattungsbeträge voraus. Bei Anträgen, die an Deutschland und die übrigen EU-Staaten gestellt werden, muss die beantragte Vergütung beispielsweise mindestens EUR 50,00 betragen.

## 20. Kassenführung

Wer nach den handelsrechtlichen Vorschriften buchführungspflichtig ist, muss auch seine Bargeschäfte aufzeichnen. Es besteht also auch eine Pflicht zur Kassenführung. Dabei müssen die Aufzeichnungen vollständig, richtig, zeitgerecht und geordnet sein. Die Eintragungen oder Aufzeichnungen müssen bei einer Korrektur immer nachvollziehbar sein und der ursprüngliche Eintrag muss weiterhin feststellbar bleiben.

Die Kasseneinnahmen und -ausgaben sollen täglich aufgezeichnet werden. Es ist nicht ordnungsgemäß, wenn eine nachträgliche Erfassung für einen längeren Zeitraum (z.B. eine Woche oder einen Monat) erfolgt. Für jeden Eintrag im Kassenbuch ist ein Beleg erforderlich. Die Belege sind zu nummerieren und diese Nummer muss beim Eintrag im Kassenbuch enthalten sein.

Auch Privateinlagen und -entnahmen sowie Aus- und Einzahlungen von betrieblichen Bankkonten (sog. Geldtransit) sind täglich aufzuzeichnen. Gleiches gilt für EC-Zahlungen.

Grundsätzlich sind alle Bareinnahmen einzeln aufzuzeichnen. Für die Ordnungsmäßigkeit reicht es jedoch aus, wenn die Summe der Tageseinnahmen aufgezeichnet wird. Diese muss allerdings durch den Registrierkassenstreifen, Tagesendsummenbono oder Kassenzettel nachgewiesen werden. Alle Aufzeichnungen haben centgenau zu erfolgen. Eine Rundung ist unzulässig.

Der im Kassenbuch ausgewiesene Sollbestand muss mit dem Istbestand in der Kasse übereinstimmen (sog. **Kassensturzfähigkeit**). Die Kassensturzfähigkeit muss fortlaufend gewährleistet sein. Dazu ist es erforderlich, dass in regelmäßigen Zeitabständen der Kassenbestand gezählt und aufgezeichnet wird (Zählprotokoll). Sollten dabei Kassendifferenzen festgestellt werden, müssen diese gesondert ausgewiesen und verbucht werden.

Im Kassenbuch dürfen auf keinen Fall Überschreibungen, Radierungen, Zwischenräume oder nachträgliche Änderungen vorkommen. Diese führen regelmäßig zur Verwerfung der Kassenführung.



Eine elektronische Registrier- oder PC-Kasse ist nur dann ordnungsgemäß, wenn das System alle einzelnen Geschäftsvorfälle, einschließlich evtl. vorgenommener Stornierungen, dokumentiert (FG Niedersachsen, 02.09.2004 – 10 V 52/04). Die Registrierkasse und die dazugehörigen Auswertungen sind Teil der Buchhaltungsunterlagen. Die Unternehmer haben sicherzustellen, dass der Außenprüfer im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit darauf zurückgreifen kann. Der Kassenspeicher wird mit dem Ausdruck des Tagesendsummenbons (sog. Z-Bon) auf 0 zurückgesetzt. Es ist zum Nachweis der Vollständigkeit sicherzustellen, dass alle Z-Bon-Ausdrucke lückenlos für alle Geschäftstage archiviert werden.

Ab dem **01.01.2017** gelten bei der Kassenführung verschärfte Regeln für alle Registrier- und PC-Kassen, da die Übergangsfrist aus dem Jahr 2010 zur Nachrüstung von elektronischen Kassen zum Jahresende 2016 auslaufen wird. Alle elektronischen Registrierkassen müssen dann über eine entsprechende Speicherfunktion verfügen. Die Daten aus der Kasse müssen dem Betriebsprüfer innerhalb des Aufbewahrungszeitraums (in der Regel zehn Jahre) jederzeit lesbar und maschinell auswertbar zur Verfügung gestellt werden können.

Bei Nichtbeachtung kann die Finanzverwaltung im schlimmsten Fall die gesamte Buchführung des Steuerpflichtigen verwerfen und Hinzuschätzungen bei den Einnahmen vornehmen. Weiterhin kann die Festsetzung von Bußgeldern von bis zu EUR 25.000,00 erfolgen, wenn das elektronische Aufzeichnungssystem nicht richtig verwendet wird oder das System nicht richtig geschützt wird, z.B. durch den Einsatz entsprechender Sicherheitseinrichtungen.

Das Finanzamt hat demnächst die Möglichkeit, während der üblichen Geschäftszeiten eine sogenannte **Kassennachschau** durchzuführen. Diese erfolgt ohne vorherige Ankündigung, anders als bei einer Betriebsprüfung. Die Kassennachschau dient der zeitnahen Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen. Sie ist auch bei einer offenen Ladenkasse zulässig.

Der Unternehmer hat besondere Auskunft- und Vorlagepflichten bei der Kassennachschau zu erfüllen. Dem Prüfer ist Einsicht in die Kassenaufzeichnungen und Bücher sowie in die für die Kassenführung notwendigen Organisationsunterlagen (u.a. Bedienungs- und Programmieranleitung der Kasse, Protokolle über Einsatzzeitraum und -ort der Kasse) zu gewähren. Weiterhin ist es notwendig, dass die elektronische Registrier- oder PC-Kasse über eine elektronische Schnittstelle zum Datenexport verfügt. Diese muss die technischen Voraussetzungen nach § 164a AO zur Standardisierung des Datenaustauschs erfüllen.

Der Gesetzgeber hat eine gesetzliche Ausnahmeregelung vorgesehen. Und zwar für die Unternehmen, die ihre Umsätze mit einer veralteten elektronischen Registrierkasse aufzeichnen und der Unternehmer seinen Betrieb im Jahr 2017 altersbedingt schließen wird. Um diese Ausnahmeregelung in Anspruch zu nehmen, sollte ein Antrag beim Finanzamt gestellt werden, um die Aufrüstungspflicht zu vermeiden.

Unternehmer (insbesondere kleinere Unternehmen), die bislang ihre Bargeschäfte im Rahmen einer offenen Ladenkasse aufgezeichnet haben, dürfen dies auch nach dem 01.01.2017 noch tun. Es besteht keine Verpflichtung, auf eine elektronische Registrierkasse umzurüsten.

Ab dem Jahr 2020 sollen weitere Verschärfungen in Bezug auf Manipulationen am Kassensystem folgen.

## 21. Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

Aufgrund des Urteils vom 17.12.2014 des Bundesverfassungsgerichts, das Teile des erst 2009 reformierten Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes als verfassungswidrig qualifizierte, musste der Gesetzgeber eigentlich bis zum 30.06.2016 eine neuerliche Reform durchführen. Seit Sommer 2015 lag ein Entwurf der Bundesregierung mit dem Ziel vor, die vom BVerfG verworfenen Regelungen „minimalinvasiv“ zu ändern, sprich, am geltenden Recht nur das Notwendigste zu verändern, um eine verfassungskonforme Rechtslage herzustellen. Seither gab es weiterhin Meinungsverschiedenheiten und erst im Vermittlungsausschuss des Bundesrates wurde am 21.09.2016 nach mehrstündiger Beratung eine Einigung erzielt. Das Gesetz tritt rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft.

Die Neuregelungen sind kurz skizziert wie folgt:

### 1. Verwaltungsvermögen (und Rückausnahmen dazu)

Im neuen Recht ist Verwaltungsvermögen grundsätzlich nicht mehr von der Besteuerung ausgenommen, da prinzipiell nur das um den Nettowert des Verwaltungsvermögens gekürzte Betriebsvermögen die Basis für die Anwendung der steuerlichen Verschonungsregelungen bildet. Hierbei wurde die Definition dessen, was zum steuerschädlichen Verwaltungsvermögen gehört, im Wesentlichen aus der bisherigen Rechtslage übernommen. Gleichwohl gibt es nach der Neuregelung auch wieder Rückausnahmen, die nachstehend beschrieben sind:

- Wirtschaftsgüter, die eigentlich Verwaltungsvermögen darstellen und die ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Altersvorsorgeverpflichtungen (also z.B. Pensionszusagen) dienen, werden bis zum Wert der entsprechenden Passivpositionen (also z.B. Pensionsrückstellungen) nicht als Verwaltungsvermögen behandelt.
- Wirtschaftsgüter, die der Sicherung langfristiger Absatzverträge dienen (z.B. verpachtete Gaststättengrundstücke eines Bierverlags), zählen nicht zum Verwaltungsvermögen.
- Die Unschädlichkeitsgrenze bei Zahlungsmittelbeständen, Forderungen etc. wurde von bislang 20% des Unternehmenswerts auf nunmehr noch 15% des Unternehmenswerts reduziert. Im Übrigen müssen diese Mittel einem originär gewerblich oder land- und forstwirtschaftlich tätigen Unternehmen dienen, hier sind Diskussionen mit der Finanzverwaltung vorprogrammiert.
- Die Definition nicht begünstigter Kunstgegenstände wurde erweitert formuliert, damit Gegenstände mit privater Verwendungsmöglichkeit, wie z.B. Oldtimer, künftig zum schädlichen Verwaltungsvermögen zählen.
- Schließlich erfolgt eine Kürzung des nach obigen Grundsätzen ermittelten schädlichen Verwaltungsvermögens um pauschal 10% des angepassten Betriebsvermögenswertes. Dieser angepasste Betriebsvermögenswert ist der gemeine Wert des Betriebsvermögens abzüglich des gesamten Nettoverwaltungsvermögens. Damit soll nach dem Willen des Gesetzgebers dem Umstand Rechnung getragen werden, dass jeder Betrieb zwangsläufig über eine gewisse Menge Verwaltungsvermögen verfügt. Der vorgenannte letzte Schritt erfolgt einmalig übergreifend im Sinne einer konsolidierten Betrachtung aller Gesellschaften, falls eine mehrstufige Beteiligungsstruktur vorliegt.

Die Ermittlung des Verwaltungsvermögens erfolgt bei allen vorgenannten und auch nachfolgend beschriebenen Schritten stets auf einer konsolidierten Basis, d.h., es wird eine Zusammenfassung des Vermögens auch über verschiedene Rechtsträger hinweg vorgenommen.

Neu ist, dass eine Transformationsmöglichkeit von „schlechtem“ Verwaltungsvermögen in „gutes“ Betriebsvermögen geschaffen wurde. Diese kommt zur Anwendung, wenn innerhalb von zwei Jahren nach Eintritt des Erbfalls im Unternehmen befindliches Verwaltungsvermögen genutzt wird, um damit eine nach dem vorgefassten Plan des Erblassers vorgesehene Investition zu tätigen oder damit saisonal schwankende Einnahmen auszubalancieren. Allerdings wird sich in der Praxis wohl häufiger die Frage stellen, wie dies nachzuweisen ist.

## 2. Verschonungsregelungen (85% Regelverschonung / 100% Vollverschonung)

Wie bislang haben die Steuerpflichtigen die Wahl zwischen der Regelverschonung mit 85%iger Steuerfreistellung und einer 100%-Vollverschonung unter Inkaufnahme härterer Anforderungen dafür.

Da Verwaltungsvermögen entsprechend der vorstehenden Ausführungen grundsätzlich ohnehin nicht steuerverschont übertragen werden kann, entfällt für die Regelverschonung künftig eine Grenze für schädliches Verwaltungsvermögen. Für die Anwendung der Vollverschonung ist künftig Voraussetzung, dass das Verwaltungsvermögen weniger als 20% des Unternehmenswertes beträgt.

Sofern allerdings das Verwaltungsvermögen mehr als 90% des Unternehmenswertes ausmacht, wird keine Verschonung gewährt.

## 3. Lohnsummenregelung

Wie nach bisherigem Recht hängt die Verschonung auch von der Einhaltung von Lohnsummenkriterien ab. Bislang griff das Erfordernis der Beibehaltung bestimmter Mindestlohnsummen erst ab 20 Arbeitnehmern, was das BVerfG insbesondere bemängelt hat, weil dadurch weit über 80% aller Unternehmen aus dem Erfordernis herausfielen. Daher werden künftig bereits Unternehmen mit mehr als 5 Arbeitnehmern die Lohnsummenkriterien einhalten müssen, wobei folgende Staffelung gilt:

	Erforderliche Lohnsumme	
	Innerhalb 5 Jahren (85% Verschonung)	Innerhalb 7 Jahren (100% Verschonung)
6-10 Mitarbeiter	250%	500%
11-15 Mitarbeiter	300%	565%
> 15 Mitarbeiter	400%	700%

## 4. Begrenzung bei der Unternehmenswertermittlung

Im Rahmen der Unternehmenswertermittlung besteht die Option, auf das sogenannte „vereinfachte Ertragswertverfahren“ zurückzugreifen. Im Zuge der Reform wurde das Verfahren strukturell unverändert beibehalten, jedoch wurde der anzuwendende Kapitalisierungsfaktor („multiple“) als reziproker Ausfluss des zugrunde liegenden Kapitalisierungszinses nunmehr auf das 13,75-fache des Durchschnittsgewinns im Sinne von



§ 199ff BewG festgelegt. Da auch dieser Faktor weit über den in der mittelständischen Wirtschaft liegenden multiples liegt, wird das Verfahren wohl auch in Zukunft eher nur in ertragsschwachen Ausnahmefällen angewendet. Anwendung ab 01.01.2016.

## 5. Steuerverschonung bei Großunternehmen

Da das BVerfG kritisiert hatte, dass die Verschonungsregelungen unabhängig jeglicher Bedürftigkeit des Erwerbers gewährt werden, sind die vorgenannten Regeln uneingeschränkt nur auf Erwerbe von begünstigtem Vermögen bis zu EUR 26 Mio. anwendbar. Um Missbrauch vorzugreifen, sind dabei die Erwerbe innerhalb der letzten 10 Jahre vor dem betreffenden Erwerb zusammenzurechnen, die ein Erwerber von derselben Person erhalten hat.

Soweit die Grenze von EUR 26 Mio. überschritten ist, kommt bis zu einer Schwelle von EUR 90 Mio. das sogenannte „Abschmelzungsmodell“ zum Tragen; hier sinkt der Verschonungsabschlag vom Ausgangswert (Regelverschonung 85% / Optionsverschonung 100%) um 1% je EUR 750.000,00, die der Wert des übergelassenen begünstigten Betriebsvermögens übersteigt. Ab einer Wertgrenze von EUR 90 Mio. greift auch das Abschmelzungsmodell nicht mehr.

Als letzte Alternative bei Großerwerben jenseits der obigen EUR 90 Mio., aber auch fakultativ zum Abschmelzungsmodell, erfolgt nunmehr eine Verschonungsbedarfsprüfung. Auch diese erwuchs aus der Forderung des BVerfG, dass für große Vermögen eine individuelle Bedürftigkeitsprüfung erfolgen muss. Die Neuregelung ordnet an, dass die auf begünstigtes Vermögen entfallende Steuer auf Antrag soweit zu erlassen ist, wie der Erwerber nachweist, dass er persönlich nicht in der Lage ist, die Steuer auf den Erwerb aus seinem verfügbaren Vermögen zu begleichen.

Dabei zählt zum verfügbaren Vermögen die Hälfte der Summe des Werts

- des mit der Erbschaft oder Schenkung übergegangenen Vermögens und
- des beim Erwerber bereits vorhandenen Vermögens,

soweit diese Werte nicht begünstigtes Vermögen im Sinne der obigen Ausführungen darstellen. Im Erlassfall hat der Erwerber dieselben Voraussetzungen einzuhalten, die auch für die Regelverschonung gelten. Zudem sind auch Erwerbe, die in den auf den Erwerb folgenden 10 Jahren stattfinden, wiederum im Rahmen einer auflösenden Bedingung zu berücksichtigen.

Für Familienunternehmen mit Kapitalbindung kann ein bis zu 30%-iger Wertabschlag auf den Unternehmenswert, der die Basis für die obigen Wertschwellen (EUR 26 Mio. / EUR 90 Mio.) bildet, erfolgen. Voraussetzung ist, dass im Gesellschafts- oder Übergabevertrag

- Entnahmen bzw. Gewinnausschüttungen auf maximal 37,5% des Nachsteuergewinns begrenzt sind,
- im Ausscheidensfall Abfindungen unter dem Marktwert der Beteiligung vorgesehen sind und
- Verfügungsbeschränkungen über die Beteiligung an dem Unternehmen bzw. den Gesellschaftsanteilen auf Mitgesellschafter, Angehörige oder Familienstiftungen bestehen.



## 6. Stundungsmöglichkeit

Um allzu große Liquiditätsauswirkungen zu vermeiden, sieht die Reform eine unbedingte Stundungsmöglichkeit vor, wonach die Stundung der auf den Erwerb entfallenden Steuer für bis zu 7 Jahre beantragt werden kann. Allerdings ist nur 1 Jahr zinsfrei, danach sind die „normalen“ steuerlichen Zinsen in Höhe von 6% p.a. zu entrichten. Einzige Voraussetzung der Stundung ist, dass die Voraussetzungen der Regelverschonung hinsichtlich Lohnsumme und Behaltefristen eingehalten werden.

## 22. **Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge im Erbschaft- und Schenkung- steuergesetz im Europarecht**

Mit Urteil vom 04.09.2014 hatte der EuGH entschieden, dass es europarechtswidrig ist, wenn beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtigen unterschiedliche Freibeträge bei der Erbschaft/Schenkung im Zusammenhang mit in Deutschland belegenen Immobilien gewährt werden.

Die Erbschaft-/Schenkungsteuer wird grundsätzlich nach dem Wert der Immobilie und dem Verwandtschaftsverhältnis zwischen dem Erblasser/Schenker und dem Erwerber errechnet. Keine der beiden Kriterien bezieht sich dabei auf den Wohnort dieser Personen.

Bislang ist noch keine europarechtskonforme Anpassung an diese Rechtslage erfolgt.

## C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN

### 1. Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz: Änderungen bei den Größenklassen

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) ist am 23.07.2015 in Kraft getreten. Die neuen Vorschriften sind grundsätzlich auf Jahres- und Konzernabschlüsse für Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2015 beginnen, also erstmals für das Geschäftsjahr 2016.

#### Vorgezogene Anwendung der Schwellenwerte und Neudefinition der Umsatzerlöse (Geschäftsjahre 2014 und 2015)

Demgegenüber dürfen die §§ 267, 267a Abs. 1, § 277 Abs. 1 sowie § 293 HGB bereits auf Abschlüsse und Lageberichte für nach dem 31.12.2013 beginnende Geschäftsjahre angewendet werden, dies jedoch nur im Paket. Die Inanspruchnahme der angehobenen Schwellenwerte für kleine und mittelgroße Unternehmen nach § 267 HGB bzw. für Konzerne nach § 293 HGB ist somit an die Anwendung der neuen Umsatzerlösdefinition des § 277 Abs. 1 HGB gekoppelt (i.d.R. kommt es hier zu einer Ausweitung der Umsatzerlöse – siehe Punkt 5). Im Fall der Ausübung des Wahlrechts zur vorzeitigen Anwendung dieser Vorschriften sind die vorstehenden Regelungen auch auf Abschlüsse und Lageberichte für das nach dem 31.12.2014 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden. Sofern von dem Wahlrecht kein Gebrauch gemacht wird, sind die Vorschriften erstmals zwingend auf Abschlüsse und Lageberichte für das nach dem 31.12.2015 beginnende Geschäftsjahr anzuwenden.

Für Kapitalgesellschaften, die durch die o.g. Anhebung der Schwellenwerte in eine andere (niedrigere) Größenklasse eingestuft werden, können sich im Hinblick auf die Offenlegungspflichten erhebliche Erleichterungen ergeben. Der Gesetzgeber geht davon aus, dass ca. 7.000 bislang mittelgroße Kapitalgesellschaften künftig als klein und ca. 300 bisher große Kapitalgesellschaften künftig als mittelgroß einzustufen sind.

#### Größenklassen

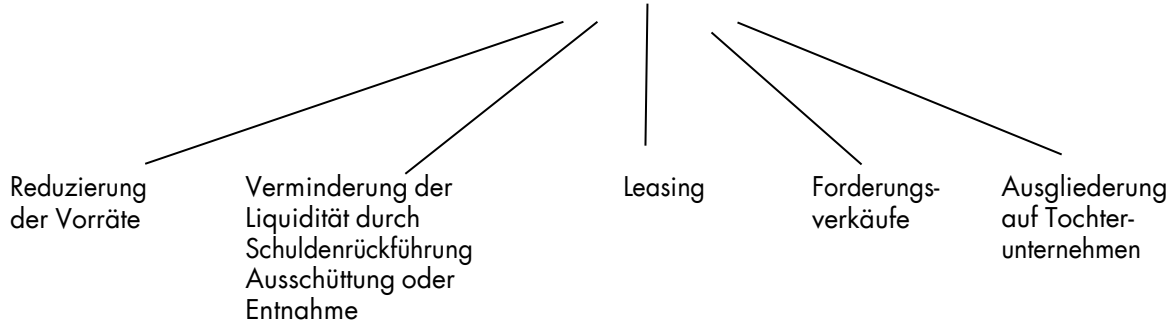
Die Größenklasse einer Gesellschaft (Kleinstkapitalgesellschaft sowie kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaft) hängt weiterhin von drei Schwellenwerten ab: (Die Bilanzsumme wird als die Summe der Buchstaben A bis E (s. Seite 87) der Aktivseite der Bilanz definiert. Damit sind die aktiven latenten Steuern bei der Bemessung der Bilanzsumme zu berücksichtigen. Ein auf der Aktivseite ausgewiesener, nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag wird hingegen nicht in die Bilanzsumme einbezogen.)

- Bilanzsumme
- Umsatzerlöse
- Durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer

Beträge	Klein	Mittel	Groß
<b>Bilanzsummen in Mio. EUR</b>			
<b>Bisher</b>	> 0,35 – 4,84	> 4,84 – 19,25	> 19,25
<b>Neu</b>	> 0,35 – 6	> 6 – 20	> 20
<b>Umsatz in Mio. EUR</b>			
<b>Bisher</b>	> 0,7 – 9,68	> 9,68 – 38,5	> 38,5
<b>Neu</b>	> 0,7 – 12	> 12 – 40	> 40
<b>Mitarbeiter</b>			
<b>Bisher</b>	> 10	> 50	> 250
<b>Neu</b>	> 10 – 50	> 50 – 250	> 250



- Deutliche Heraufsetzung der Schwelle vom **kleinen** zum **mittleren** Unternehmen
- Deswegen evtl. keine Prüfungspflicht mehr/ Vermeidung der **Publizitätspflicht**
- In Grenzbereichen: Einflussnahme auf die **Bilanzsumme zum 31.12.2016**



### Einzureichende Unterlagen zur Offenlegung, Erklärungen und Angaben

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

	<b>Kleine Gesellschaften</b>	<b>Mittelgroße Gesellschaften</b>	<b>Große Gesellschaften</b>
Jahresabschluss			
• Bilanz	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
• Gewinn- und Verlustrechnung	<input type="checkbox"/> (1)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
• Anhang	<input checked="" type="checkbox"/> 2) 3)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Lagebericht	<input type="checkbox"/> (4)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses (nur bei AG und GmbH)	<input checked="" type="checkbox"/> 5) 6)	<input checked="" type="checkbox"/> 5) 6)	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)
Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses (nur bei AG und GmbH)	<input checked="" type="checkbox"/> 5) 6)	<input checked="" type="checkbox"/> 5) 6)	<input checked="" type="checkbox"/> 5) 6)
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"/>



- (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.
- (5) Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen 2016.
- (6) Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen 2016.

## **2. Offenlegung des Jahresabschlusses**

Durch die Einordnung in eine kleinere Kapitalgesellschaftsgröße können sich Erleichterungen bei der Offenlegung des Jahresabschlusses im elektronischen Bundesanzeiger ergeben (siehe unter 1.). Eine Neuregelung gibt es nach dem MicroBilG für Kleinunternehmen (siehe nachfolgend unter 3.). Die Jahresabschlüsse zum 31.12.2015 sind bis zum 31.12.2016 im elektronischen Bundesanzeiger offenzulegen.

Durch das BilRUG ergeben sich einige Änderungen:

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. Informationen zur Ergebnisverwendung müssen zukünftig generell offengelegt werden. Sofern zeitlich nachgelagert abweichende Ausschüttungsbeschlüsse getroffen werden, sind diese nicht gesondert offenzulegen.

## **3. MicroBilG-Erleichterungen für Kleinunternehmen – wie funktioniert beim Bundesanzeiger die Hinterlegung der Bilanz inkl. der Angaben unter der Bilanz?**

Für Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften, deren Abschlussstichtag nach dem 30.12. 2012 liegt, wurde eine neue Größenklasse für Kleinstkapitalgesellschaften eingeführt. Dies bedeutet beispielsweise: Befreiung von bestimmten Bilanzierungspflichten sowie Verzicht auf den umfangreichen Anhang zur Bilanz.

Ferner wurde die Veröffentlichungspflicht eingeschränkt: Die Offenlegung der Rechnungslegungsunterlagen von Kleinunternehmen gegenüber der Öffentlichkeit ist nicht mehr zwingend erforderlich (z. B. die Jahresabschlüsse sind nur noch an das Register zu übersenden (Hinterlegung), wo sie nur bei Nachfrage an Dritte zur Information herausgegeben werden). Gesellschaften ausländischen Rechts aus „Großbritannien und Nordirland“ dürfen erstmals mit Geschäftsjahresende zum 30.09.2013 die Hinterlegungsoption nutzen, sofern die Hauptniederlassung ebenfalls eine „Kleinstkapitalgesellschaft“ ist.



**Kleinstunternehmen** sind solche, die an den letzten zwei Bilanzstichtagen zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten. Sie können die Offenlegungserleichterungen in Anspruch nehmen:

- Bilanzsumme: TEUR 350,
- Jahresumsatz: TEUR 700,
- Im Jahresdurchschnitt 10 Arbeitnehmer.

**Einschränkung der Befreiungsmöglichkeit für Kleinstkapitalgesellschaften** (für Investmentgesellschaften, Unternehmensbeteiligungsgesellschaften, Beteiligungsholdings) im Rahmen des BilRUG ab Jahresabschluss 2016. Damit ist wieder ein Anhang aufzustellen und die gegenüber Kleinstkapitalgesellschaften erweiterten Rechnungslegungsvorschriften, Offenlegung statt Hinterlegung sowie z.B. vollständige GuV-Gliederung, sind zu beachten.

### **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 bezeichneten Posten anzugeben.

#### **Aktiva**

- A. Anlagevermögen
- B. Umlaufvermögen
- C. Rechnungsabgrenzungsposten
- (D. Aktive latente Steuern)
- (E. Aktiver Unterschiedsbetrag ...)
- (F. Nicht durch Eigenkapital gedeckter Fehlbetrag)

#### **Passiva**

- A. Eigenkapital
- B. Rückstellungen
- C. Verbindlichkeiten
- D. Rechnungsabgrenzungsposten
- (E. Passive latente Steuern)

Man kann die Bilanz für Zwecke der Selbstinformation auch im großen / mittelgroßen Schema aufstellen und erst bei der Offenlegung / Hinterlegung auf die verkürzte Bilanz in Buchstaben umstellen.



### **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 Satz 1 Nr. 2 AktG genannten Angaben (Bestand eigener Aktien)

Hier können neben den drei in § 264 Abs.1 Satz 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 tats. 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

### **Die Hinterlegung der verkürzten Bilanz anstatt der Offenlegung**

Kleinstkapitalgesellschaften können statt der Offenlegung die Hinterlegung des Jahresabschlusses beim Bundesanzeiger (Unternehmensregister) vornehmen. 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.

### **Kleinstgenossenschaften – Neuregelung im BilRUG**

Kleinstgenossenschaften nach § 267a Abs. 1 HGB dürfen jetzt auch die Erleichterungen nach näherer Maßgabe des § 337 Abs. 4 HGB (Bilanz) und § 338 Abs. 4 HGB (anstelle Anhang bestimmte Bilanzvermerke) anwenden.



#### **4. Ordnungsgeldverfahren – Absenkung der Mindestordnungsgelder für Klein- bzw. Kleinstkapitalgesellschaften**

Der Jahresabschluss ist zwingend beim elektronischen Bundesanzeiger im Internet zu veröffentlichen oder bei Kleinstkapitalgesellschaften zu hinterlegen. Bei Verstößen gegen diese Verpflichtung wird das Bundesministerium der Justiz automatisch tätig. Abschlüsse für 2015 sind also spätestens bis zum 31.12.2016 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 die Gesellschafterversammlung den Jahresabschluss genehmigt, dem Geschäftsführer Entlastung erteilt und den Beschluss über die Gewinn- / Verlustverwendung trifft (Protokoll der Gesellschafterversammlung).

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.

##### **Mindestordnungsgeld**

Wer seine Jahresabschlussunterlagen nicht oder nicht fristgerecht offengelegt hat, musste bisher mit einem Ordnungsgeld von mindestens EUR 2.500,00 rechnen, egal ob es sich um eine große oder nur um eine ganz kleine Kapitalgesellschaft handelte. Der Höchstbetrag beträgt weiterhin EUR 25.000,00 (evtl. auch mehrfach, d.h. man kann sich hier nicht „freikaufen“).

Die Mindestordnungsgelder werden bei nunmehr 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.

##### **Zulassung einer Rechtsbeschwerde**

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

#### **5. Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – die wesentlichen Änderungen im Einzelabschluss**

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) ist am 23.07.2015 in Kraft getreten. Es ergeben sich Änderungen im Handelsrecht und in Einzelgesetzen. Die meisten Änderungen sind für Geschäftsjahre nach dem 31.12.2015 anzuwenden. Eine freiwillige vorzeitige Anwendung aller Regelungen ist nicht erlaubt. Dadurch sollen Probleme mit der Taxonomie für die E-Bilanz vermieden werden. Erlaubt ist die vorzeitige Anwendung der neuen Schwellenwerte nach § 267 HGB (siehe Erläuterungen unter Punkt 1).



Die wesentlichen Änderungen sind (die Änderungen im handelsrechtlichen Konzernabschluss werden hier nicht behandelt):

- **Anhebung der Schwellenwerte im Einzelabschluss** (siehe Erläuterungen unter Pkt. 1)
- **Neufassung der Befreiungsvoraussetzungen** beim Umfang der Aufstellungspflicht in § 264 Abs. 3 HGB, § 264b HGB – **befreiender Konzernabschluss** – ; insbesondere hinsichtlich der Sicherstellung der künftigen Liquiditätsausstattung der zu befreienden Gesellschaft steigen die Anforderungen des Mutterunternehmens. Die Einstandspflicht gilt für alle Verpflichtungen des Tochterunternehmens, die am Bilanzstichtag bestehen (auch aus früheren Geschäftsjahren) und ist im Regelfall auf die Dauer eines Jahres begrenzt.
- **Einschränkung der Befreiungsmöglichkeit für Kleinstkapitalgesellschaften** (für Investmentgesellschaften, Unternehmensbeteiligungsgesellschaften, Beteiligungs- holdings). Damit ist wieder ein Anhang aufzustellen und die gegenüber Kleinstkapitalgesellschaften erweiterten Rechnungslegungsvorschriften, z.B. Offenlegung statt Hinterlegung sowie z.B. vollständige GuV-Gliederung, sind zu beachten.
- **Standardisierte Nutzungsdauer von 10 Jahren** bei selbst geschaffenen immateriellen Vermögensgegenständen des Anlagevermögens und derivativen Geschäfts- und Firmenwerten bei nicht verlässlicher Schätzung (Prüfung an jedem Abschlussstichtag) und Angabe im Anhang. Hinzuweisen ist, dass die Angabepflicht zur Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- und Firmenwertes seit BilRUG immer und unabhängig von zeitlichen Grenzen zu erfolgen hat.
- **Neue Ausschüttungssperre bei phasengleicher Gewinnvereinnahmung.** Künftig sind nur die Beträge ausschüttbar, die bereits als Gewinnanteil liquide eingegangen sind oder auf die ein Zahlungsanspruch besteht. Liegen die Voraussetzungen nicht vor, so besteht eine Ausschüttungssperre durch Rücklagenbildung.
- **Pflichtausweis des Gewinn- und Verlustvortrages in der Bilanz.** Nur Kapitalgesellschaften dürfen die Angabe auch weiterhin im Anhang zeigen.
- **Geänderte Restlaufzeitangaben bei Verbindlichkeiten.** Künftig ist nicht nur der Betrag der Verbindlichkeiten bis zu einem Jahr, sondern auch der Betrag der Restlaufzeit von mehr als einem Jahr bei jedem gesondert ausgewiesenen Posten zu vermerken.
- **Neuregelungen zu den Haftungsverhältnissen nach § 251 HGB.** Bei Verbindlichkeiten und Haftungsverhältnissen, die nicht auf der Passivseite ausgewiesen sind, sind Angaben im Anhang zu machen. Ein Ausweis unter der Bilanz ist für Kapitalgesellschaften (außer Kleinstkapitalgesellschaften) nicht mehr möglich.
- **Erweiterung der Umsatzerlösdefinition zulasten der sonstigen betrieblichen Erträge.** Zukünftig sind in die Umsatzerlöse auch Erzeugnisse, Waren und Dienstleistungen einzubeziehen, die nicht für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit typisch sind. Dazu zählen z.B.: Miet- und Pachteinnahmen (auch von Anlagevermögen, Werkswohnungen) Lizenz- und Pachtgebühren, Kantineerlöse usw.

Die Beurteilung, ob diese typisch für die gewöhnliche Geschäftstätigkeit sind, fällt weg, wobei sich hier Beurteilungsspielräume ergeben werden. Für die Abgrenzung der Umsatzerlöse kommt es nunmehr auf die Begriffe „Produkt“ und „Dienstleistung“ an, die Interpretationsspielräume enthalten.

Bei der erstmaligen Anwendung ist im Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit zum Vorjahr hinzuweisen und der Betrag anzugeben, der sich für das Vorjahr bei Anwendung der Neudefinition ergeben hätte. Buchungsanweisungen und Kontenrahmen sind daher anzupassen. Möchte eine Kapitalgesellschaft bereits 2015 von den erhöhten Schwellenwerten Gebrauch machen, so sind die Umsatzerlöse bereits für diese Jahre nach der Neudefinition zu ermitteln. Weitere Folgewirkungen sind die Neudefinition der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen. Korrespondierend erfahren auch der Materialaufwand und die bezogenen Leistungen eine neue Abgrenzung, ebenso wie die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen. Auswirkungen gibt es auch bei umsatzbasierten Kennzahlen (z.B. Renditen).

- **Wegfall des außerordentlichen Ergebnisses in der Gewinn- und Verlustrechnung** sowie Angabepflichten zu den außergewöhnlichen Sachverhalten im Anhang hinsichtlich Art und Betrag. Außergewöhnlich sind Beträge entweder ihrer Größenordnung oder ihrer Bedeutung nach. Während die Zwischensumme „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ wegfällt, wird das Gliederungsschema um das
- „Ergebnis nach Steuern“ ergänzt. Außerordentliche Aufwendungen und Erträge dürfen nicht mehr gesondert in der GuV ausgewiesen werden. Sie sind stattdessen regelmäßig in die sonstigen betrieblichen Aufwendungen bzw. sonstigen betrieblichen Erträge bzw. andere GuV-Posten einzubeziehen.
- **Änderung der Reihenfolge von Anhangsangaben** (analog Bilanz- und GuV- Gliederung) und erweiterter Umfang von Anhangsangaben mit 6 neuen Angabepflichten (erweiterte Angaben: latente Steuern, außergewöhnliche und periodenfremde Aufwendungen und Erträge, Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres, Ergebnisverwendung). Kleine Kapitalgesellschaften werden stärker von Anhangsangaben befreit. Die Anhangsberichterstattung wird insgesamt differenzierter und schwieriger. Es wird empfohlen, eine Anhangcheckliste zu verwenden.
- **Risiken und Vorteile von Geschäften, die nicht in der Bilanz enthalten sind**, sind mit ihren Auswirkungen auf die Finanzlage anzugeben, soweit die Risiken und Vorteile wesentlich sind und die Offenlegung für die Beurteilung der Finanzlage erforderlich ist.
- Künftig ist im **Lagebericht** auch auf Finanzinstrumente, Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassungen, Vergütungsbericht einzugehen. Im einleitenden Teil des Jahresabschlusses wird die **Angabe der Firma, des Sitzes, des Registergerichtes und der Nummer**, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, gefordert. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung, ist auch diese Tatsache dort anzugeben.
- Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften müssen die **Entwicklung des Anlagevermögens** künftig im Anhang darstellen.

**Praxishinweis:** Um kleine Unternehmen zu entlasten, wurde durch das BilRUG der Katalog von Anhangsangaben, die von kleinen Kapitalgesellschaften nach § 288 Abs. 1 HBG zu machen sind, erheblich reduziert. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass für diese nun auch neue Angabepflichten gelten, weil sie von neu hinzugekommenen Angabepflichten betroffen sind und bislang bestehende Erleichterungen weggefallen sind. Der Katalog der Anhangsangaben für mittelgroße Kapitalgesellschaften hat sich insgesamt erweitert. Bei der Aufstellung des Anhangs sollte unbedingt eine Anhangcheckliste verwendet werden.

Wesentliche wegfallende Angaben bei kleinen Kapitalgesellschaften sind:

- Nicht geleisteter Betrag der im Handelsregister eingetragenen Einlage
- Währungsumrechnung
- Ergebnisbelastung durch Steuern
- Mitglieder des Geschäftsführungsorgans
- Andere Unternehmen mit dauernder Verbindung
- Name, Sitz und Rechtsform der Unternehmen, deren unbeschränkt haftender Gesellschafter die Gesellschaft ist
- Persönlich haftender Gesellschafter von Personengesellschaften
- Bewertungsangaben zu Pensionsverpflichtungen
- Risiko der Inanspruchnahme von Haftungsverhältnissen
- Ausschüttungssperre i.S.d. § 268 Abs. 8 HGB

## **6. Wegfall eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen/Rangrücktritt/ steuerliche Berücksichtigung**

Eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen kennt das GmbH-Gesetz nicht mehr. In der Insolvenz sind nunmehr alle Gesellschafterdarlehen als nachrangige Forderungen, also wie Eigenkapital, zu behandeln. Das Gleiche gilt für Forderungen aus Rechtshandlungen, die einem Darlehen wirtschaftlich entsprechen.

Bei einer GmbH sind die Zahlungsunfähigkeit bzw. drohende Zahlungsunfähigkeit sowie die Überschuldung Insolvenzgründe. Überschuldung liegt vor, wenn das Vermögen des Schuldners die bestehenden Verbindlichkeiten nicht mehr deckt. Sofern eine positive Fortbestehensprognose vorliegt, d.h. die Fortführung des Unternehmens überwiegend wahrscheinlich ist und somit keine drohende Zahlungsunfähigkeit gegeben ist, liegt eine Überschuldung nicht vor.

Die Überschuldungsprüfung erfordert ein zweistufiges Vorgehen: Auf Stufe 1 sind die Überlebenschancen des Unternehmens in einer Fortbestehensprognose zu beurteilen. Bei einer positiven Fortbestehensprognose liegt keine Überschuldung i.S.d. § 19 Abs. 2 InsO vor. Für den Fall einer negativen Fortbestehensprognose sind auf Stufe 2 Vermögen und Schulden des Unternehmens in einem stichtagsbezogenen Überschuldungsstatus zu Liquidationswerten gegenüberzustellen. Ist das Reinvermögen im Status negativ, liegt eine Überschuldung vor, die eine Insolvenzantragspflicht begründet.

Gesellschafterdarlehen sind im Überschuldungsstatus grundsätzlich als Verbindlichkeit auszuweisen. Ein Ausweis kann nur dann unterbleiben, wenn der Gesellschafter einen Rangrücktritt erklärt. Durch die Nicht-Berücksichtigung der mit dem Rangrücktritt belegten Gesellschaftsschuld soll die (insolvenzrechtliche) Überschuldung vermieden werden. Trotz Vorliegens eines (wirksamen) Rangrücktrittes ist die Verbindlichkeit in der Handelsbilanz und Steuerbilanz zu passivieren.

Ein wirksamer **Rangrücktritt** (z.B. für einen Gesellschafter, der seiner GmbH Darlehen gewährt hat) hat nach der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der Praxis der Finanzverwaltung auch wichtige steuerliche Voraussetzungen, die zu beachten sind, wenn der Rangrücktritt steuerneutral bleiben soll. Risiken gibt es, wenn der Rangrücktritt falsch formuliert ist, also nicht den Anforderungen der Zivilrechtsprechung (BGH), der Steuerrechtsprechung (BFH) bzw. der Finanzverwaltung (BMF) entspricht.



Hierbei ist zu beachten, dass ein solcher Rangrücktritt nicht noch zusätzliche Steuerprobleme dadurch auslöst, dass das vom Rangrücktritt betroffene Darlehen gewinnwirksam in der Bilanz auszubuchen ist. Auch im Jahr 2016 ergaben sich durch die Rechtsprechung von BGH (05.03.2015) und BFH (15.04.2015) neue Aspekte, auf die es zu achten gilt. Damit das Darlehen auch in der Steuerbilanz weiter durchgängig als wirtschaftliche Belastung passiviert werden darf, muss bei der Formulierung eines Rangrücktritts zwingend darauf geachtet werden, dass eine Bedienung/Rückzahlung des Darlehens „auch aus sonstigem freien Vermögen“ erlaubt ist. Durch diese Formulierung ist erreicht, dass eine Rückzahlung nicht nur aus zukünftigen Einnahmen oder Gewinnen erfolgen kann, was steuerschädlich wäre.

Eine **Musterformulierung** könnte wie folgt lauten (es sollte auf jeden Fall rechtlicher Rat eingeholt werden):

„Der Darlehensgeber/Gesellschafter erklärt hiermit, dass er im Hinblick auf seine gesellschaftsrechtliche Beteiligung an der GmbH schon jetzt für den Fall des Eintritts einer wirtschaftlichen Krisensituation bei der GmbH oder einer drohenden Insolvenz der GmbH gegenüber der GmbH auf sein Recht zur Kündigung des Darlehens solange verzichtet, wie sich die GmbH in einer wirtschaftlichen Krise befindet.“

Der Darlehensgeber/Gesellschafter erklärt darüber hinaus, dass er zur Vermeidung einer Überschuldung (§ 19 InsO) der GmbH in einem etwaigen Insolvenzverfahren über das Vermögen der GmbH mit seinen Ansprüchen auf Rückzahlung des von ihm gewährten Darlehens gemäß §§ 19 II 2, 39 II InsO im Rang hinter die in § 39 I Nrn. 1-5 InsO bezeichneten Forderungen zurücktritt.“

Zur Vermeidung einer Überschuldung (§ 19 InsO) tritt der Gläubiger mit seiner Forderung (einschließlich etwaiger Zinsansprüche) dergestalt im Rang hinter die Forderungen aller bestehenden und künftigen Gläubiger der Gesellschaft zurück, dass erst nach Befriedigung sämtlicher Gesellschaftsgläubiger und, soweit ein Jahres- und Liquidationsüberschuss oder ein die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigendes Vermögen der Gesellschaft hierfür zur Verfügung steht, nur zugleich mit, im Rang jedoch vor den Einlagerückgewähransprüchen der Gesellschafter der Gesellschaft Erfüllung dieser Ansprüche verlangen kann.

Die beiden Parteien sind sich darüber einig, dass das durch den Darlehensgeber gewährte Darlehen ein krisenbestimmtes Darlehen sein soll.

Wichtig ist in jedem Fall die Vorsorge für die **steuerliche Berücksichtigung** des Darlehens in der Krise. Dies ist nach der Rechtsprechung des BFH dann möglich, wenn der Gesellschafter frühzeitig erklärt, das Darlehen auch in der Krisensituation nicht zu kündigen, sondern stehen zu lassen. Dann wird bei einem Darlehensausfall der Nennwert des Darlehens als nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung berücksichtigt.

## **7. Haftung des Geschäftsführers für Lohnsteuer**

Der Geschäftsführer einer GmbH muss **persönlich** für die Abführung der Lohnsteuern auch bei einer Insolvenzureife einstehen. Voraussetzung für die Haftung ist allerdings, dass ihm die Verletzung seiner Pflicht zur pünktlichen Abführung der Lohnsteuern zum Vorwurf gemacht werden kann.

Grundsätzlich kann man davon ausgehen:

Solange und soweit liquide Mittel zur Lohnsteuerzahlung vorhanden sind, muss der Geschäftsführer diese abführen. Erst die Eröffnung des Insolvenzverfahrens bzw. die Bestellung eines Insolvenzverwalters enthebt ihn von dieser Pflicht.

## 8. Haftung des Gesellschafters bei Nutzungsüberlassung

Ein GmbH-Gesellschafter haftet grundsätzlich nach § 13 Abs. 2 GmbHG nicht für Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Der Geschäftsführer tritt für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten ein. Verletzt der Geschäftsführer vorsätzlich oder grob fahrlässig diese Pflicht, kann er vom Finanzamt deswegen in Anspruch genommen werden. Ein GmbH-Gesellschafter kann für Steuerrückstände der GmbH außerdem haften, wenn er der GmbH Wirtschaftsgüter zur Nutzung überlässt, z.B. durch Vermietung oder Verpachtung eines Grundstücks an die GmbH. Dann haftet er mit dem Grundstück für die rückständige Umsatzsteuer und Gewerbesteuer der GmbH. Die Haftung trifft insbesondere die Gesellschafter, die zu mehr als 25% an der GmbH beteiligt sind oder einen beherrschenden Einfluss ausüben.

## 9. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2015 ist elektronisch zu übermitteln

Die erstmalige elektronische Übermittlung der E-Bilanz hatte spätestens ab dem Wirtschaftsjahr 2013 zu erfolgen.

Übertragen werden müssen nach § 5b Abs.1 EStG Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz und zwar entweder die **Handelsbilanz mit steuerlicher Überleitungsrechnung** oder die **Steuerbilanz**. Davon betroffen sind Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte, Personen- und Kapitalgesellschaften, Vereine, Betriebe gewerblicher Art etc. Die Übertragung ist **größenunabhängig**. Die ab dem Wirtschaftsjahr 2013 bzw. 2013/2014 bei abweichendem Wirtschaftsjahr maßgebliche Steuertaxonomie ist unter [www.estuer.de](http://www.estuer.de) veröffentlicht worden. Sie wird permanent angepasst.

### Zu veröffentlichen sind für Veranlagungszeiträume ab 2013:

- Laufende Abschlüsse bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich
- Buchführungspflichtige Landwirte und freiwillig bilanzierende Freiberufler, aufgrund gesetzlicher Verpflichtung sowie freiwillig bilanzierende Gewerbetreibende
- Andere Abschlüsse bei Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, Änderung der Gewinnermittlungsart, Umwandlung, Zwischenbilanz beim Gesellschafterwechsel, Liquidationsbilanzen

### Für Veranlagungszeiträume ab 2015:

- Sonder- und Ergänzungsbilanzen
- Kapitalkontenentwicklungen für jeden Mitunternehmer von Personenhandelsgesellschaften
- Inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen
- Ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen, sofern getrennt darstellbar
- Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer steuerbegünstigten Körperschaft (z.B. Verein)
- Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts

### **Für Veranlagungszeiträume ab 2016:**

- Der Anlagespiegel kann optional im Berichtsteil „Anhang“ übermittelt werden
- Unternehmen, die ein detailliertes Anlageverzeichnis übermitteln möchten oder dazu aufgefordert worden sind, können dieses einer Fußnote gezielt zu beliebigen Positionen des Anlagevermögens oder als Fußnote zur zusätzlich eingefügten Position „Anlageverzeichnis“ im Anhang übermitteln.
- Zur außerbilanziellen Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs.
- 2 EStG sind im Berichtsteil „steuerliche Gewinnermittlung“ neue Positionen aufgenommen worden. Für eine rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 3 und 4 EStG muss für das Wirtschaftsjahr, das rückabgewickelt werden soll, ein neuer E-Bilanz-Datensatz – ohne den (nicht mehr) zu berücksichtigenden Investitionsabzugsbetrag übermittelt werden.
- Unternehmen, deren Finanzbuchhaltung auf dem Gesamtkostenverfahren aufgebaut ist und die zum Ausweis der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung über die Kosten-Leistungs-Rechnung eine Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) ausweisen, können für Zwecke der steuerlichen E-Bilanz alternativ auch das Gesamtkostenverfahren nutzen.

### **Für Veranlagungszeiträume ab 2017:**

Mit BMF-Schreiben vom 24.05.2016 wurde eine überarbeitete Version der Taxonomien, die Taxonomie-Version 6.0, veröffentlicht. Diese Taxonomien sind grundsätzlich für die Übermittlung von Jahresabschlüssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, zu verwenden. Es ist jedoch möglich, diese Taxonomien auch für das Wirtschaftsjahr 2016 oder 2016/2017 zu verwenden. Die Übermittlungsmöglichkeit mit dieser Taxonomie-Version wird für Testfälle voraussichtlich ab November 2016 und für Echtfälle ab Mai 2017 gegeben sein.

Die unternehmensindividuellen Umsetzungsprobleme liegen darin, dass der Kontenrahmen angepasst werden muss, das Buchungsverhalten zu ändern ist und die Mitarbeiter zu schulen sind. Sonder- und Ergänzungsbilanzen sind in standardisierter Form als eigene Datensätze einzureichen. Die Kapitalkontenentwicklung ist mitunternehmergenau zu übermitteln.

Sofern als **Übermittlungsvariante** Handelsbilanz, GuV und Überleitungsrechnung gewählt wird, entsteht gegebenenfalls Mehrarbeit, da die Differenzen im Zeitablauf nachgehalten werden müssen. So müssen Ergebnisauswirkungen bei den Saldo-Vortragsanpassungen der Bilanzposten fortgeschrieben werden. Die nachträgliche Anpassung von Vorjahresbilanzen (z.B. wegen Betriebsprüfung) muss ebenfalls in der Überleitungsrechnung abgebildet werden.

Das **Buchungsverhalten** muss ebenfalls angepasst werden. Die gesetzliche Pflicht zur elektronischen Übermittlung besteht darin, die dem **Mindestumfang** entsprechenden Angaben der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zur Verfügung zu stellen. Hierbei ist keine Anpassung des Buchungsverhaltens notwendig, da Auffangpositionen genutzt werden können, wenn Posten nicht direkt aus der Bilanz des Unternehmens abgeleitet werden können, also nicht existieren. Eine **Gefahr** besteht jedoch darin, dass es dann zu vermehrten Rückfragen der Finanzverwaltung kommt und zudem das Betriebsprüfungsrisiko steigt.

Daher ist eine weitgehend vollständige Umsetzung der Taxonomie, sprich auch Nutzung der optionalen Felder und der freiwilligen Übermittlung der Kontennachweise angebracht.

Die Aufgliederungen bei der E-Bilanz sind vielfältig. So sind in der Bilanz beispielsweise bei den Vorräten die Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, unfertigen Erzeugnisse sowie fertigen Erzeugnisse und Waren differenziert auszuweisen. Gleiches gilt für den Materialaufwand, der in folgende Gruppen aufzuteilen ist: Aufwendungen für Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe, für bezogene Waren und für bezogene Leistungen. Eine Auffangposition ist hier nicht vorgesehen.

Aus der jährlichen Anpassung der Taxonomie folgt, dass das „Projekt E-Bilanz“ ein Dauerprojekt für Unternehmen und Berater ist, da jährlich der neue Anpassungsbedarf einzelfallbezogen und individuell zu prüfen ist.

Auf [www.estuer.de](http://www.estuer.de) kann ein Vergleichsdokument zwischen der aktuellen Taxonomie und der Vor-Taxonomie aufgerufen werden. Darin sind die Veränderungen u.a. farblich dargestellt. Dieses Dokument dient dem Steuerpflichtigen dazu, die Änderungen zu identifizieren und zu prüfen, welche Anpassungen bei der Erstellung der E-Bilanz erforderlich sind.

Die E-Bilanz und elektronische Prozesse bei der Finanzverwaltung ermöglichen es dieser, ihr Risikomanagementsystem um Gewinneinkünfte zu ergänzen und ggf. mit weniger Aufwand mehr Steuereinnahmen zu generieren. Es erfolgt eine maschinelle (Vor-)Prüfung der Daten. Durch ein Risikomanagement können Betriebsprüfer zielgerichteter bei Unternehmen eingesetzt werden, bei denen es aufgrund der maschinellen Auswertung Auffälligkeiten gegeben hat. Es sollen Risikofilter und andere Methoden zum Einsatz kommen, die auf besonders prüfungswürdige Sachverhalte hinweisen. (Kennzahlenanalyse, Zeitreihenvergleich, externer Betriebsvergleich, Ziffernanalyse (z.B. Benford-Analyse), Identifikation risikobehafteter Sachverhalte. Die Intensität, mit der sich die Finanzverwaltung einem Jahresabschluss zuwendet, wird zukünftig davon abhängen, in welche Risikoklasse der Steuerfall automatisiert eingestuft wurde.

**Wird die E-Bilanz nicht übertragen, dann kann es zur Androhung und Festsetzung von Zwangsgeldern kommen.**

## **10. Geplante Streichung steuerfreier Veräußerungen bei Streubesitzanteilen**

Das Bundesfinanzministerium hatte am 21.07.2015 einen Entwurf zur Änderung des § 8b Abs. 2 KStG veröffentlicht. Geplant war, die bisher noch für Kapitalgesellschaften bestehende Steuerfreiheit für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen zu streichen, wenn die Beteiligungsquote weniger als 10% betragen hat (sogenannter „Streubesitz“). Damit wäre die bereits im Frühjahr 2013 für Dividenden aus Streubesitzanteilen normierte Steuerpflicht nun auch auf die Gewinne aus dem Verkauf ausgeweitet worden. Dies beträfe natürlich vielfach Aktien- und Investmentdepots im Betriebsvermögen kleiner und mittelgroßer Unternehmen des Mittelstands, die beispielsweise zur Finanzierung von Pensionen oder zur renditestärkeren Geldanlage im Vergleich zu festverzinslichen Wertpapieren erworben wurden.

Die steuerpflichtige Behandlung wurde auf den Entwurf des Bundesfinanzministeriums hin auch seitens der Bundesländer durch den Bundesrat mit dessen Stellungnahme vom 22.04.2016 eingefordert. Allerdings hat die Bundesregierung diese Forderung am 10.05.2016 zurückgewiesen und möchte auch zukünftig von einer Besteuerung von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzbeteiligungen verzichten.



Da die Ungleichbehandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen eine verfassungs- und europarechtlich bedenkliche Regelung darstellen könnte und da solche Vorhaben in der Regel über kurz oder lang Gesetz werden (man bedenke einen Regierungswechsel bei einer künftigen Bundestagswahl durch die zur Zeit den Bundesrat dominierenden Parteien), könnte man zur Sicherheit über folgende zukünftige Gestaltung nachdenken, indem man Gewinne schon jetzt steuerfrei realisiert und dann die betreffenden Aktien bzw. Papiere neu erwirbt. Dass ein solches Vorgehen kein Gestaltungsmissbrauch ist, hat der BFH bereits mehrfach entschieden.

## **11. Aufweichung der 75% Grenze bei Pensionszusagen?**

Nach bisheriger Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine Überversorgung des Bezugsberechtigten Gesellschafter-Geschäftsführers vor, wenn der Pensionsanspruch dieser Person zusammen mit einer eventuellen Anwartschaft auf gesetzliche Rente mehr als 75% der letzten Gehaltsbezüge für die aktive Tätigkeit beträgt. In diesem Fall erfolgt nur eine anteilige steuerliche Akzeptanz der Zusage.

Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 02.12.2014 allerdings anderslautend entschieden und für die volle Anerkennung allein auf das Merkmal der Fremdüblichkeit und Angemessenheit abgestellt. Das Urteil ist noch nicht rechtskräftig, die Revision ist beim BFH unter dem Aktenzeichen I R 4/15 anhängig, daher sollte diese Fallkonstellation weiter beobachtet werden und in einschlägigen Fällen Rechtsmittel eingelegt werden.

## **12. Finanzierung von Pensionszusagen durch Tantiemen**

Wegen der andauernd niedrigen Zinsen am Kapitalmarkt kommt dem steueroptimierten Aufbau der Altersvorsorge eine besondere Bedeutung zu. Beherrschende Gesellschafter- Geschäftsführer sind für den Aufbau ihrer Altersvorsorge selbst verantwortlich, da diese nicht in der gesetzlichen Rentenversicherung pflichtversichert sind.

Die Entgeltumwandlung von Tantiemen in eine rückgedeckte Direktzusage bietet hier eine Möglichkeit, die sowohl beim Aufbau als auch bei Auszahlung der Versorgungsbeträge Steuervorteile mit sich bringt.

- **Aufbau (Anspar-/ Anwartschaftsphase)**  
Tantiemen fallen in der Kapitalgesellschaft gerade in den „guten“ Jahren an. Werden diese dann an den Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlt, unterliegen diese neben dessen Geschäftsführergehalt in der Regel dem Spitzensteuersatz und stellen oft für diesen nur ein zusätzliches „Taschengeld“ dar. Durch die Zusage und den Aufbau der Versorgung hingegen entsteht noch kein steuerpflichtiger Zufluss. Bei der Kapitalgesellschaft sind die Aufwendungen steuerlich aber bereits abziehbar.
- **Auszahlung (Versorgungsphase)**  
Die Auszahlung der betrieblichen Altersvorsorge in der Versorgungsphase führt zu einem positiven Steuersatzeffekt, sofern die Einkünfte des Gesellschafter- Geschäftsführers dann nicht mehr dem Spitzensteuersatz unterliegen. Dies wird in vielen Fällen zutreffen.

Allerdings dürfen für die steuerwirksame Umwandlung nur solche Gehaltsbestandteile verwendet werden, die noch nicht fällig geworden sind. Die Entgeltumwandlung muss nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, aber vor der Feststellung des Jahresabschlusses erfolgen.



Erfolgt die Entgeltumwandlung nach der Feststellung, so ist diese steuerunwirksam. Ist eine flexible und betragsmäßig unbegrenzte Entgeltumwandlung sowie eine Auslagerung des Versorgungsrisikos gewünscht, verbleibt die rückgedeckte Direktzusage als gute Alternative. Gleichwohl muss die Gesamtvergütung des Gesellschafter-Geschäftsführers angemessen sein, damit die rückgedeckte Direktzusage als Betriebsausgabe abziehbar bleibt. Dies aber ist bei Vereinbarung einer Tantieme ohnehin zu beachten.

### **13. Geänderte Bewertung bei Pensionsrückstellungen**

Die Bewertung von Altersvorsorgeverpflichtungen wurde neu geregelt. Die Änderung betrifft die Ermittlung des Rechnungszinssatzes. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden, wird dieser auf Basis eines Zehn- statt Siebenjahresdurchschnitts berechnet. Gründe für diese Änderung sind die anhaltende Niedrigzinsphase sowie die damit verbundenen Folgewirkungen. Das Gesetz räumt für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 beginnen und vor dem 01.01.2016 enden, ein Wahlrecht zur vorzeitigen Anwendung des neuen § 253 HGB ein. Die vorzeitige Anwendung der Bewertungsregeln ist im Anhang zu erläutern. Die Neuregelung betrifft ausschließlich Pensionsrückstellungen, nicht dagegen Rückstellungen für ähnlich langfristig fällige Verpflichtungen, wie solche für Dienstjubiläen oder Altersteilzeit.

Die zusätzlichen Informationspflichten sind:

In jedem Geschäftsjahr ist der Unterschiedsbetrag zwischen der Bewertung bei Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 10 Jahre und bei Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre zu ermitteln.

- Der Unterschiedsbetrag unterliegt einer Ausschüttungssperre analog § 268 Abs. 8 HGB und ist in jedem Jahr im Anhang oder unter der Bilanz darzustellen.

### **14. Vorsicht bei Gehaltserhöhung und Pensionsrückstellung**

Die steuerlich schadlose Akzeptanz einer Pensionszusage an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer setzt unter anderem voraus, dass sich die berechnete Person diese Zusage in einem mindestens zehn Jahre andauernden Zeitraum noch verdienen kann. Mit dem Urteil vom 20.05.2015 hat der BFH entschieden, dass dies nicht nur die erstmalige Zusage an sich betrifft. Sofern die Höhe der Pensionszahlungen vom Gehaltsniveau des Pensionsberechtigten abhängig ist, gilt ein Erdienungszeitraum auch im Falle von „abrupten“ Gehaltserhöhungen, die über die üblichen Anpassungen an das Gehalts- und Preisniveau hinausgehen. Sofern also stärkere Gehaltsanpassungen bei älteren Gesellschafter-Geschäftsführern geplant sind, empfiehlt sich ein Gespräch mit dem Steuerberater.

### **15. Untergang von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen bei Anteils- übertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge**

Mit der sogenannten „Mantelkauf-/ § 8c-Regelung“ des Körperschaftsteuergesetzes besteht eine Vorschrift, die bei Anteilsübertragungen an Kapitalgesellschaften von über 25% zu einem anteiligen und bei Übertragungen von über 50% (jeweils innerhalb von 5 Jahren) zu einem vollständigen Untergang der Altverluste führt.

Trotz der gesetzlich eindeutigen Normierung hat die Finanzverwaltung zu Gunsten der Steuerpflichtigen hiervon jedoch bisher in Fällen von Anteilsübertragungen im Wege der vorweggenommenen Erbfolge (nur sofern voll unentgeltlich) eine Ausnahme aus Billigkeitsgründen gemacht.

Durch ein Urteil des Finanzgerichtes Münster vom 04.11.2015 wurde diese begünstigende Ausnahmeregelung nun allerdings torpediert. Das Gericht ist der Auffassung, der Gesetzestext ließe keinen Raum für eine solche Billigkeitsmaßnahme.

Wegen der grundlegenden Bedeutung für die zukünftige Behandlung ist derzeit eine Revision bei dem BFH (BFH - I R 6/16) anhängig, aber bis zur Erstellung dieses Dokumentes noch nicht darüber entschieden.

Sollten im Rahmen der Erbfolge bei Kapitalgesellschaften mit Verlustvorträgen also in nächster Zeit Übertragungen anstehen, ist der weitere Verfahrensverlauf von einiger Bedeutung.

## **16. Erster Entwurf einer neuen Regelung zum körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag (§ 8d KStG)**

Mit dem am 14.09.2016 veröffentlichten Regierungsentwurf zu einem neuen § 8d des Körperschaftsteuergesetzes hat die Bundesregierung erste Schritte in Richtung einer begrüßenswerten Neuregelung bezüglich des Verlustuntergangs durch einen Anteilseignerwechsel gemacht.

Nach der bisherigen Regelung des § 8c des KStG führen Anteilsübertragungen an Kapitalgesellschaften von über 25 % zu einem anteiligen und bei Übertragungen von über 50 % (jeweils innerhalb von 5 Jahren) zu einem vollständigen Untergang der Altverluste, sofern diese nicht im Rahmen der unentgeltlichen, vorweggenommenen Erbfolge erfolgen.

Mit der geplanten Neuregelung des § 8d KStG ist beabsichtigt, unter gewissen Voraussetzungen eine Beibehaltung der steuerlich wirksamen „Alt“-Verluste nach einem Gesellschafterwechsel bei Fortführung des Betriebs der Körperschaft sicherzustellen. Diese Norm soll quasi als Rückausnahme zum weiterhin geltenden § 8c KStG gelten.

Im Wesentlichen sollen Verluste dann nicht untergehen, sofern und soweit der Betrieb in seiner bisherigen Form und Tätigkeit (unter nun geänderten Beteiligungsverhältnissen) weitergeführt wird und der Bestand des Geschäftsbetriebes gesichert ist („fortführungsgebundener Verlustvortrag“). Zu einem Untergang der Verluste würde es demnach nur noch kommen, wenn nicht nur ein Gesellschafterwechsel, sondern auch ein Wechsel in der wirtschaftlichen Tätigkeit der Gesellschaft selbst stattfindet. Generell ist ein Antrag im Rahmen der Steuerklärung hierfür Voraussetzung.

Es bleibt nun abzuwarten und zu beobachten, ob und wie diese positive Gesetzesinitiative letztendlich umgesetzt werden wird.

## **17. Gemeinnützigkeitsrecht (Vereine etc.): Anerkennung von Aufwands- spenden**

Bereits seit 2015 sind für die Anerkennung von sogenannten „Aufwandsspenden“ verschärfte Anforderungen zu erfüllen. Aufwandsspenden liegen grundsätzlich vor, wenn ein Vereinsmitglied darauf verzichtet, dass von ihm verauslagte Kosten (z.B. Reise-/Fahrtkosten) für dessen Vereinstätigkeit erstattet werden. Dabei ist zu beachten, dass die Finanzverwaltung entgegen § 670 BGB (der den Anspruch auf Erstattung solcher Kosten regelt) im Regelfall von einer unentgeltlichen ehrenamtlichen Tätigkeit der Mitglieder ausgeht und diesen daher kein solcher Ersatzanspruch bezüglich ihrer Aufwendungen zusteht. Entsprechend kann dann natürlich der Verzicht auf den Ersatzanspruch auch keine steuerliche Wirkung entfalten.



Die Ausnahme davon und somit die Möglichkeit der Berücksichtigung von Aufwandsspenden durch Verzicht auf den Aufwendungsersatzanspruch lässt die Verwaltung seit 2015 nur noch zu, wenn der Vorstand des Vereins aufgrund einer in der Satzung verankerten Regelung beschließt, dass Mitglieder für ihre Aufwendungen im Zusammenhang mit Tätigkeiten für den Verein entsprechend entschädigt werden können. Erleichterungen gelten nur für bis zum Ende des Jahres 2014 gegründete Vereine, wenn der erforderliche Vorstandsbeschluss bereits bis zum 31.12.2014 gefasst war, diese müssen nicht extra dafür ihre Satzung ändern.

## **18. Belegvorlagepflicht wird zur Beleghaltepflicht bei Spenden und Mitgliedsbeiträgen**

Durch die Modernisierung des § 50 EStDV wird die bisherige Belegvorlagepflicht ab 01.01.2017 zu einer Belegvorhaltepflicht. Damit sind Spendenbescheinigungen bzw. Belege für bestimmte Mitgliedsbeiträge in Zukunft nicht mehr mit der Steuererklärung einzureichen, sondern nur noch auf Verlangen der Finanzbehörde zu übermitteln.

Hierbei ist zu beachten, dass die entsprechenden Belege ein Jahr ab Bekanntgabe des Steuerbescheids vom Steuerpflichtigen aufzubewahren sind.

Der Leistende kann allerdings von der Aufbewahrungspflicht entbunden werden. Hierzu ist es notwendig, dass der Empfänger der Zuwendung/Spende unter Zustimmung und Kenntnis der Steuer-Identifikationsnummer des Leistenden eine elektronische Übermittlung der Zuwendungsbestätigung an das Finanzamt vornimmt.

