

**MANDANTENRUNDSCHREIBEN 2015/2016**

<b>A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER</b>	<b>5</b>
1. Kindergeld / Kinderfreibetrag	5
2. Kinderbetreuungskosten	8
3. Berufsausbildungskosten	9
4. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung eines Kindes sind Sonderausgaben bei den Eltern	11
5. Außergewöhnliche Belastungen	12
6. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	16
7. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse	17
8. Häusliches Arbeitszimmer	21
9. Vermietung und Verpachtung – Verbilligte Vermietung	24
10. Nachträgliche Schuldzinsen und Vorfälligkeitsentschädigung bei Vermietung und Verpachtung	25
11. Verluste bei Lebensversicherungen wegen gesunkener Renditen	27
12. Erstattungszinsen sind steuerpflichtig	27
13. Freistellungsaufträge ab 2016	27
14. Immobilien und Spekulationsgewinne	28
15. Kirchensteuerabzug bei Kapitaleinkünften	29
16. Abzug von Werbungskosten bei nacherklärten Kapitaleinkünften	29
17. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften	30
18. Minderung des Sonderausgabenabzugs um Rückerstattungen der Krankenkassen	30
19. Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen – Update 2015	32
20. Spenden	33
21. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag	35
22. Verschärfung des Selbstanzeigerechts ab 2015 durch Gesetz und Rechtsprechung	35
23. Grunderwerbsteuersätze zum 01. Januar 2016	36

<b>B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER</b>	<b>37</b>
1. Gesetzlicher Mindestlohn	37
2. Neuerungen im ELSTAM - Verfahren	41
3. Das neue Reisekostenrecht ab 01. Januar 2014	41
4. Tank- und Geschenkgutscheine	49
5. Steuerliche Behandlung von Geschenken	52
6. Betriebsveranstaltungen Freibetrag von EUR 110,00	55
7. Bewirtungen von Arbeitnehmer ab 01. Januar 2015	57
8. Rechengrößen der Sozialversicherung für 2016	58
9. Neue Umlagesätze für Minijobber	60
10. Künstlersozialabgabe-Verordnung	60
11. Insolvenzgeldumlage 2016	62
12. Hinzuverdienstgrenzen bei Renten	62
13. Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte in den Deutschen Bundestag eingebracht	66
14. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen	67
15. Umsatzsteuerliche Behandlung des betrieblichen Kraftfahrzeugs Veräußerung / Entnahme	68
16. Umsatzsteueroption bei Vermietung	70
17. Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern	71
18. Falscher Steuersatz – Achtung beim Vorsteuerabzug	72
19. Vorsteuerabzug auch ohne Nachweise?	73
20. Umsatzsteuervergütung aus anderen EU-Mitgliedstaaten	73
21. Selbstanzeige und Umsatzsteuer	74
22. Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes – Kabinettsbeschluss vom 08. Juli 2015	75
23. Erbschaft- und Schenkungsteuer: Verschärfung geltenden Rechts	77
24. Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz im Europarecht	78

<b>C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN</b>	<b>79</b>
1. Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz: Änderungen bei den Größenklassen	79
2. Offenlegung des Jahresabschlusses	82
3. MicroBilG-Erleichterungen für Kleinunternehmen - wie funktioniert beim Bundesanzeiger die Hinterlegung der Bilanz inkl. der Angaben unter der Bilanz?	82
4. Ordnungsgeldverfahren – Absenkung der Mindestordnungsgelder für Klein- bzw. Kleinstkapitalgesellschaften	85
5. Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – die wesentlichen Änderungen im Einzelabschluss	87
6. Wegfall Eigenkapitalersatzende Gesellschafterdarlehen / Rangrücktritt / steuerliche Berücksichtigung	90
7. Haftung des Geschäftsführers für Lohnsteuer	92
8. Haftung des Gesellschafters bei Nutzungsüberlassung	92
9. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2014 ist elektronisch zu übermitteln	93
10. Streichung steuerfreier Veräußerungen bei Streubesitzanteilen < 10%	96
11. Vorsicht beim Rangrücktritt	96
12. Aufweichung der 75% Grenze bei Pensionszusagen?	97
13. Finanzierung von Pensionszusagen durch Tantiemen	98
14. Darlehenszinsen bei Verkauf wesentlicher Beteiligungen	99
15. Kosten für gescheiterten Beteiligungserwerb	99
16. Vorsicht bei Gehaltserhöhung und Pensionsrückstellung	100
17. Gemeinnützigkeitsrecht (Vereine etc.): Anerkennung von Aufwandsspenden	101
18. Gemeinnützigkeitsrecht (Vereine etc.): Neue Muster für Zuwendungsbestätigungen	101

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

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

Das Kindergeld beträgt im Jahr 2015 für die ersten beiden Kinder je EUR 188,00, für das dritte Kind EUR 194,00 und für das vierte und jedes weitere Kind EUR 219,00.

Der Anspruch auf Kindergeld besteht ab der Geburt und endet mit der Vollendung des 18.°Lebensjahres. Das Kindergeld wird monatlich gezahlt.

Außerdem wird im Januar 2016 das Kindergeld um weitere EUR 2,00 erhöht. Für die ersten und zweiten Kinder beläuft sich der Betrag dann auf jeweils EUR 190,00, für dritte Kinder auf EUR 196,00 und für jedes weitere Kind auf EUR 221,00 pro Monat.

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:

<b>Alter</b>	
<b>8 – 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>• 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 es Voraussetzung, dass das Kind keiner Erwerbstätigkeit nachgeht.

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

- Tätigkeiten bis zu 20 Stunden wöchentlich,
- Ausbildungsdienstverhältnisse,
- 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.

**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 2015 bei zusammenveranlagten Eheleuten auf EUR 7.152,00 pro Kind (im Kalenderjahr 2016 steigen die Freibeträge 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 bei dem Steuerpflichtigen der Kinderfreibetrag gewährt. Allerdings wird dann im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung 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.

**Fazit:**

Der Wegfall der Einkunftsgrenze stellt eine echte Vereinfachung dar. Insbesondere sind Vermietungs- und Kapitaleinkünfte der Kinder nicht mehr schädlich. Damit können dann auch beim Lohnabzug diese Kinder (mit Einkünften über EUR 8.354,00, die die sonstigen Voraussetzungen erfüllen) wieder berücksichtigt werden.

## 2. 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 folgende Dienstleistungen:

- Kindergarten, Kindertagesstätten, Kinderhort, 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.

**3. Berufsausbildungskosten**

Ungeklärt bleibt der Abzug der Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium. Der Gesetzgeber hat zwar ein Abzugsverbot für diese Aufwendungen eingeführt und die Anforderungen an eine Erstausbildung ab dem Jahr 2015 verschärft, aber der Bundesfinanzhof hat im Jahr 2014 das Bundesverfassungsgericht angerufen, weil er das Abzugsverbot für verfassungswidrig hält. Die Entscheidung bleibt abzuwarten. Derzeitiger gesetzlicher Sachstand ist der Folgende:

**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.

## 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 gesammelten vorweggenommenen Werbungskosten oder Betriebsausgaben bei Berufseintritt mit den dann erzielten Einkünften verrechnet werden.

Die Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

<p>Zweitausbildung oder Zweitstudium Beispiel: Studium nach abgeschlossener Lehre)</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>Vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben, mit der Möglichkeit, Verluste vorzutragen, welche dann bei Einkünfterzielung steuerwirksam werden</p>	<p>Ausbildungsdienstverhältnis Beispiel: Ausbildungsvergütung oder Beamtenausbildung mit Vergütung)</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>Beschränkter Sonderausgabenabzug ohne Verlustvortrags- und -rücktragsmöglichkeit</p>	<p>Erstausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>Beschränkter Sonderausgabenabzug ohne Verlustvortrags- und -rücktragsmöglichkeit</p>	<p>Erststudium ohne vorherige Ausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses</p> <p style="text-align: center;">↓</p> <p>Beschränkter Sonderausgabenabzug ohne Verlustvortrags- und -rücktragsmöglichkeit</p>
--	--	---	--

Dem BFH zufolge können bis zum 31.12.2015 noch Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. ein Erststudium aus dem Jahr 2008 als vorweggenommene Werbungskosten vorsorglich geltend gemacht werden, wenn für das Jahr 2008 noch kein Einkommensteuerbescheid vorliegt. Um dies zu erreichen ist eine Erklärung zur Feststellung eines Verlustes für 2008 abzugeben. Das Verfahren, in dem über die geltend gemachten Verluste für 2008 zu entscheiden ist, ist dann durch Einspruch offen zu halten, bis das Bundesverfassungsgericht entscheidet.

### Fazit:

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

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

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

Die von den Eltern getragenen eigenen Kranken- und Pflegeversicherungen eines steuerlich zu berücksichtigenden Kindes sind im Rahmen der Unterhaltspflicht wie eigene Beiträge der Eltern zu erfassen. Das bedeutet, dass die Eltern 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 sie 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.

## 5. 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 bei Splittingtabelle	5% 4%	6% 5%	7% 6%
<b>Steuerpflichtige</b> mit 1 oder 2 Kindern mit 3 oder mehr Kindern	2% 1%	3% 1%	4% 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 dieser 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 außergewöhnlichen 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.

#### **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. Glutenunverträglichkeit) 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 die Sanierung selbst genutzter Wohngebäude**

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass

- Sanierungen aufgrund von Geruchsbelästigung (VI R 21/11),
- Brand-, Hochwasser- oder ähnlich unausweichliche Schäden, beispielsweise durch Befall mit echtem Hausschwamm (VI R 70/10),
- konkrete Gesundheitsgefährdungen z. B. asbestgedecktes Dach (VI R 47/10)

als außergewöhnliche Belastungen anerkannt werden können.

Voraussetzung ist allerdings, dass der Grund für die Sanierung weder beim Erwerb des Grundstücks erkennbar gewesen ist noch vom Grundstückseigentümer selbst verschuldet wurde. Eine Vorteilsanrechnung wird durchgeführt, wenn die Immobile durch die Maßnahme eine Wertverbesserung erfährt. Ebenso dürfen keine realisierbaren Ersatzansprüche gegenüber Dritten bestehen.

Neben der zumutbaren Eigenbelastung sind daher Wertverbesserungen und Ersatzansprüche, die sich aufgrund der Sanierung ergeben haben, vom Sanierungsaufwand abzuziehen.

## **Aufwendungen für Zivilprozesskosten**

Der Bundesfinanzhof hat im Urteil vom 12.05.2011 seine Rechtsprechung bezüglich der Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung zugunsten der Steuerpflichtigen geändert. Nach dieser Rechtsprechungsänderung können Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastung anerkannt werden, wenn nachgewiesen wird, dass eine hinreichende Aussicht auf Erfolg besteht. Mit einem Urteil vom Juni 2015 ist der BFH wieder 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 für die Prozessführung mit der Folge der Zahlungsverpflichtung verursachende Ereignis für den Steuerpflichtigen zwangsläufig ist.

### **Zumutbare Eigenbelastung bei Krankheitskosten**

Es ist umstritten, ob die Kürzung der als außergewöhnliche Belastung abziehbaren Krankheitskosten um die „zumutbare Belastung“ verfassungsgemäß ist. Dieses Thema wurde besonders im Hinblick auf die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zur Verfassungswidrigkeit des beschränkten Abzugs von Beiträgen zur Kranken- und Pflegeversicherung wieder in Gang gebracht.

In der Fachliteratur wird die Auffassung vertreten, dass eine Kürzung um die zumutbare Belastung nicht richtig sei, während unterschiedliche Finanzgerichte diese Kürzung als verfassungsgemäß beurteilen.

Gegen ein ablehnendes Urteil eines Finanzgerichtes hat der BFH die Revision zugelassen. Die Finanzverwaltung hat reagiert und lässt die Bescheide hinsichtlich „des Abzugs einer zumutbaren Belastung (§ 33 Abs. 3 EStG) bei der Berücksichtigung von Aufwendungen für Krankheit oder Pflege als außergewöhnliche Belastung“ vorläufig gem. § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO ergehen.

## 6. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Nach § 24b EStG dürfen Alleinerziehende ab dem Jahr 2015 jährlich einen sogenannten Entlastungsbetrag für Alleinerziehende in Höhe von EUR 1.908,00 (bis 2014 EUR 1.308,00) sowie EUR 240,00 für jedes weitere Kind steuerlich geltend machen.

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 bildet, es sei denn, für diese Person steht dem Alleinerziehenden ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zu

Dieser Freibetrag wird gezwölfelt für jeden Monat, 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 (gezwölfelt), 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.



## 7. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse

Seit dem Veranlagungszeitraum 2009 sind die begünstigten Tatbestände im § 35a EStG zusammengefasst worden.

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

Zu vorstehender Tabelle sind folgende Anmerkungen zu machen:

### a) Handwerkerleistungen § 35a 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 ab 2014, aber nur noch Kehrarbeiten und Reparatur- bzw. Wartungsarbeiten, nicht mehr Mess- bzw. Überprüfungsarbeiten/ Feuerstättenschau (Achtung: Das BMF hat mit Schreiben vom 10.11.2015 IV C 4 – S 2296-b/07/0003:007 seine Meinung revidiert und hat jetzt keine Bedenken, auch für Mess- oder Überprüfungsarbeiten einschließlich der Feuerstättenschau in allen noch offenen Steuerfällen die Steuerermäßigung zu gewähren.)
- 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, Personalcomputer 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 Carport, einer Fertigarage, eines Wintergartens oder eines 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 Abs1 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**

Der § 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 den 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. Auch 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,
- Tierärztkosten (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“.

Damit dürften auch Mess- oder Überprüfungsarbeiten von Schornsteinfegern sowie die Feuerstättenschau entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung steuerlich begünstigt sein.

## 8. 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 (5) Nr. 6 b 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	+ <u>Kein</u> 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. Januar 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 Zuhörräumen 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.

## **Besonderheiten bei Telearbeitsplatz und Poolarbeitsplatz**

### **Telearbeitsplatz:**

Von einem Telearbeitsplatz ist auszugehen, wenn der Steuerpflichtige betriebliche oder berufliche Arbeitsaufträge unter räumlichen Gesichtspunkten nicht innerhalb der Dienststelle oder des Betriebes, sondern im häuslichen Umfeld erledigt. Der Arbeitnehmer kann mit Hilfe von Kommunikationseinrichtungen auf die Infrastruktur des Arbeitgebers zugreifen.

Die Kosten für einen häuslichen Telearbeitsplatz werden steuerlich nicht anerkannt, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer nicht ausdrücklich die Nutzung des betrieblichen Arbeitsplatzes untersagt. In diesem Fall steht dem BFH zufolge dem Arbeitnehmer ein anderer Arbeitsplatz (im Betrieb bzw. an der Dienststelle) zur Verfügung, den er nutzen könne. Nur wenn der Arbeitgeber oder Dienstherr einem „temporären Telearbeiter“ die Nutzung eines vorhandenen betrieblichen Arbeitsplatzes während der jeweiligen Heimarbeitstage untersagt, wäre ein beschränkter Abzug in Höhe von EUR 1.250,00 möglich. Dafür wären wiederum nachvollziehbare Dokumentationen notwendig.

### **Poolarbeitsplatz:**

Teilen sich mehrere Arbeitnehmer mehrere Arbeitsplätze spricht man von Poolarbeitsplatz. Die Absetzbarkeit des häuslichen Arbeitszimmers setzt ja voraus, dass kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Ein Poolarbeitsplatz ist nach aktueller BFH-Rechtsprechung kein „anderer zur Verfügung stehender Arbeitsplatz“, so dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis zur Höhe vom EUR 1.250,00 als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Das Vorgenannte gilt jedoch nur, wenn der Arbeitnehmer am Poolarbeitsplatz nicht sämtliche Arbeiten erledigen kann, weil es nicht für jeden Arbeitnehmer einen Platz gibt (3 Plätze für 8 Arbeitnehmer) und der Arbeitgeber nicht durch Anweisung sicherstellt, dass jeder Arbeitnehmer auf einen Arbeitsplatz zugreifen kann.

### **Fazit:**

Die Bescheide mit der Aufteilungsproblematik beim Arbeitszimmer sollten offen gehalten werden. Bei den verschiedenen Möglichkeiten der Arbeitsplätze empfiehlt sich daher auf jeden Fall eine saubere nachweisbare Dokumentation.

## 9. 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.

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 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. 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 zu überprüfen und ggf. anzupassen. Es empfiehlt sich hierbei, nicht bis an die äußersten Grenzen zu gehen.



## **10. Nachträgliche Schuldzinsen und Vorfälligkeitsentschädigung bei Vermietung und Verpachtung**

Der Bundesfinanzhof hat – unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung – entschieden, dass Schuldzinsen unter bestimmten Voraussetzungen als nachträgliche Werbungskosten anerkannt werden können, auch wenn die Immobilie veräußert worden ist.

Für den nachträglichen Werbungskostenabzug muss es sich um ein Darlehen handeln, das ursprünglich zur Finanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten einer zur Vermietung bestimmten Immobilie aufgenommen wurde und der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um die Darlehensverbindlichkeiten zu tilgen, weil das Objekt mit Verlust verkauft wurde.

Zu beachten ist dabei, dass die Absicht zur Einkünfteerzielung bereits vor der Veräußerung der Immobilie bestanden hatte. Des Weiteren ist der Grundsatz der vorrangigen Schuldentilgung Grundvoraussetzung für die Abzugsfähigkeit nachträglicher Schuldzinsen. Die Schuldzinsen sind nachträgliche Werbungskosten, wenn die vollständige Tilgung der Finanzierungsschulden durch die vollständige Verwendung des Veräußerungserlöses nicht möglich ist, oder durch ein beachtliches Verwertungshindernis unmöglich ist. Wird der Erlös zum Erwerb eines neuen zur Vermietung bestimmten Mietobjekts eingesetzt (Umwidmung), besteht der Finanzierungszusammenhang regelmäßig fort und ein Schuldzinsenabzug kommt weiterhin in Betracht.

Sobald allerdings die Tilgung unterbleibt und der Veräußerungserlös anderweitig (z.B. für private Zwecke) verwendet wird, sind die Schuldzinsen des verbliebenen Darlehens nicht mehr abzugsfähig.

Abweichend von der bisherigen Verwaltungsauffassung kommt es für den Werbungskostenabzug von Schuldzinsen zur Finanzierung von Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht auf eine Veräußerung innerhalb von zehn Jahren an (privates Veräußerungsgeschäft).

Im Zusammenhang mit dem Verkauf einer Immobilie wird das Objekt meist lastenfrei (ohne Grundschuldbelastung) vom Veräußerer übergeben. Wird aus diesem Grund ein noch bestehendes Darlehen bzw. Restdarlehen dieser Immobilie vor Ablauf der Laufzeit abgelöst, verlangen die Kreditinstitute häufig eine Vorfälligkeitsentschädigung. Es stellt sich für den Veräußerer nun die Frage, ob diese Vorfälligkeitsentschädigung nun Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung darstellt. Hierzu hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass diese Kosten nicht abgezogen werden dürfen, weil der wirtschaftliche Zusammenhang hier fehlt. Nach Meinung des Gerichts ist nicht der Abschluss des Darlehensvertrages, sondern dessen vorzeitige Ablösung das Entscheidende. Der Veranlassungszusammenhang der Vorfälligkeitsentschädigung bestehe mit der Veräußerung der Immobilie und nicht mit der vormaligen Vermietung. Wird das Mietobjekt innerhalb der 10-jährigen Spekulationspflicht (privates Veräußerungsgeschäft) verkauft, kann aber die Vorfälligkeitsentschädigung als Werbungskosten vom steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn abgezogen werden.

**Fazit:**

Die Frage, ob auch Schuldzinsen bei einem außerhalb der Spekulationsfrist liegenden Veräußerungsgeschäfts nachträgliche Werbungskosten darstellen, hat der Bundesfinanzhof positiv entschieden. Im Hinblick auf die Abzugsfähigkeit der Vorfälligkeitsentschädigung als nachträgliche Werbungskosten bleibt es allerdings bei der ablehnenden Haltung.

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

Die Zeit der Magerzinsen dauert weiter an und umfasst natürlich auch die Renditen von Lebensversicherungen. Häufig werden aus diesem Grunde Policen gekündigt, um in attraktivere Anlageformen umzuschichten. Allerdings geht den Versicherten durch die Kündigung oft sehr viel Geld verloren. Werden Versicherungen in den ersten Laufzeitjahren gekündigt, werden oft infolge hoher Abschlusskosten nur geringe oder gar keine Rückkaufswerte zurückgezahlt.

Drohen Verluste, **beteiligt sich der Fiskus** bei Policen nach neuerem Recht, also solchen, bei denen der Abschluss der Lebensversicherung nach dem 31.12.2004 erfolgte. Erträge aus solchen Versicherungen unterliegen grundsätzlich der Abgeltungsteuer 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.

## **12. Erstattungszinsen sind steuerpflichtig**

Auch die Zinsen des Finanzamts auf Steuererstattungen sind steuerpflichtig, der BFH hatte mit dem Urteil vom 24.06.2014 leider bestätigt, dass Erstattungszinsen auf die Erstattung von Einkommensteuer ggf. und anderen Steuern steuerpflichtige Einnahmen aus Kapitalvermögen darstellen.

## **13. Freistellungsaufträge ab 2016**

Ab 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. Immobilien und Spekulationsgewinne

Grundsätzlich sind Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften steuerpflichtig (§ 23 EStG), d.h. somit auch die Gewinne aus dem Verkauf eines Hauses oder einer Wohnung.

Gewinne aus der Veräußerung privater Immobilien sind steuerpflichtig, wenn die Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach der Anschaffung verkauft wird. Bei der Berechnung der zehnjährigen Spekulationsfrist sollten Immobilienbesitzer daran denken, dass die Spekulationsfrist 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 geschenktem oder geerbtem 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.

Bei einem Immobilienverkauf fällt keine Steuer an, wenn die Wohnung oder das Haus 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.

### **Fazit:**

Beim privaten Immobilienverkauf sollte auf die Zehnjahresfrist geachtet werden.

## **15. Kirchensteuerabzug bei Kapitaleinkünften**

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

Diese Abfrage muss **jeweils** im Zeitraum 01.09. - 31.10. des der Ausschüttung vorangehenden Jahres erfolgen. Die für das „Erstjahr“ 2014 geltende verlängerte Abfragefrist bis zum 30.11. gilt für die Zukunft nicht mehr. Für die 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**

Durch sein Urteil vom 02.12.2014 VIII R 34/13 hat der BFH das letztes Jahr in diesem Rundschreiben angesprochene 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.

Allerdings ist gegen diese Entscheidung des BFH unter dem AZ BVerfG 2 BvR 878/15 beim BVerfG Verfassungsbeschwerde eingelegt worden, die noch anhängig ist.

Aus diesem Grunde sollten entsprechende Fälle durch Einspruch gegen die aufgrund der Nacherklärung ergangenen Steuerbescheide offen gehalten werden.

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

Unter bestimmten Voraussetzungen kann der Gesellschafter von Kapitalgesellschaften (GmbH, UG, AG) auf die Anwendung der Abgeltungsteuer verzichten. Dann 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 an 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 nun das Finanzgericht Düsseldorf am 10.03.2015 entschieden, dass Bürgschaftsinanspruchnahmen in voller Höhe zu den Anschaffungskosten zählen, wenn ein fremder Dritter Darlehen oder Bürgschaften zu diesem Zeitpunkt nicht (mehr) gewährt hätte. Die Revision der Finanzverwaltung ist unter dem AZ IX R 36/15 beim BFH anhängig. Sprechen Sie Ihren Steuerberater im Zweifel auf diese neue Entwicklung an.

## **18. Minderung des Sonderausgabenabzugs um Rückerstattungen der Krankenkassen**

Beiträge zu einer gesetzlichen oder privaten Basiskrankenversicherung sowie zur gesetzlichen Pflegeversicherung können unbegrenzt als Sonderausgabe abgezogen werden. Das Finanzamt mindert diesen Sonderausgabenabzug um Rückerstattungen der Krankenkassen, die dem Finanzamt elektronisch gemeldet werden, soweit diese Beträge auf die Basisabsicherung entfallen.

Die Krankenkassen gewähren verschiedene Arten der Rückerstattungen. So gibt es z.B. Rückerstattungen in Form von Beitragsrückerstattungen bei Wahltarifen (§ 53 SGB V), als Prämie für die Mitgliedschaft oder auch als Bonusprogramm für gesundheitsbewusstes Verhalten (§ 65a SGB V).

In einem Streitfall hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz entschieden, dass „Bonuszahlungen“ den Sonderausgabenabzug nicht mindern dürfen. Die Klägerin hatte im Rahmen eines solchen Bonusprogrammes EUR 150,00 für bestimmte Vorsorgemaßnahmen erhalten, die privat zu zahlen sind und nicht im Versicherungsumfang enthalten waren (z.B. Aufwendungen für Heilpraktiker, Massagen, private Vorsorgeuntersuchungen, professionelle Zahnreinigung, homöopathische Arzneimittel, Nahrungsergänzungsmittel oder Fitnessstudio).

Das Gericht entschied zu Gunsten der Klägerin, denn die Erstattungen entfielen nicht auf die Basisversorgung, sondern diese Kosten waren überhaupt nicht vom Versicherungsumfang erfasst.

Von Seiten des Finanzamtes wurde Revision zum Bundesfinanzhof eingelegt (AZ. X R 17/15). Es bleibt abzuwarten, wie dieser entscheidet.

Prämienzahlungen oder echte Beitragsrückerstattungen sind von dieser Rechtsprechung nicht betroffen und führen weiterhin zu einer Minderung des Sonderausgabenabzugs.

**Fazit:**

Es sollte hier geklärt werden, um welche Art der Erstattung es sich handelt, um gegebenenfalls Einspruch einzulegen.

## **19. Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen – Update 2015**

Zunächst hatte der BFH mit seinem Urteil vom 29.04.2014 die Besteuerung von Zinseinnahmen mit der Abgeltungsteuer zwischen nahen Angehörigen zugelassen, gleichzeitig wurde dieses Urteil durch Rechtsprechung vom 28.01.2015 aber relativiert und präzisiert. Danach können bei Darlehensverträgen dieser Personengruppe (die dem Fremdvergleich entsprechen müssen), die Zinseinkünfte künftig mit der Abgeltungsteuer und nicht mit dem persönlichen Einkommensteuersatz besteuert werden. Gleichwohl darf der Darlehensnehmer die gezahlten Zinsen steuerlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzen, wenn das Darlehen im Zusammenhang mit entsprechenden Einkünften steht.

Die Steuerersparnis liegt für den Darlehensgeber darin, dass sein persönlicher Steuersatz über 25% liegt, die Zinseinnahmen nach neuester Rechtsprechung aber nur mit dem Abgeltungsteuersatz 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 Abgeltungsteuersatz 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 Abgeltungsteuersatz, 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 Zinssatz und den Tilgungsvereinbarungen dann auch wieder die Art/der Grad der Besicherung bzw. ob eine Besicherung vorliegt eine Rolle. Als Nachweis für die Erfüllung eines Fremdvergleiches eignet sich somit insbesondere 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 Angehörige immer schriftlich abgeschlossen werden. Bei einem Streit mit dem Finanzamt trägt der Steuerpflichtige die objektive Beweislast.

## **20. 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, vormals 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) ermöglicht 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.

Für Flüchtlingshilfsmaßnahmen zwischen dem 01.08.2015 und dem 31.12.2016 gelten folgende Ausnahmeregelungen (lt. Mitteilung des BMF vom 22.09.2015):

Für alle Sonderkonten, die von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts, inländischen öffentlichen Dienststellen oder von den amtlich anerkannten Verbänden der freien Wohlfahrtspflege einschließlich ihrer Mitgliedsorganisationen zur Förderung der Hilfe für Flüchtlinge eingerichtet wurden, gilt ohne betragsmäßige Beschränkung der vereinfachte Zuwendungsnachweis. Nach § 50 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a EStDV genügt in diesen Fällen als Nachweis der Bareinzahlungsbeleg oder die Buchungsbestätigung (z. B. Kontoauszug) eines Kreditinstitutes oder der PC-Ausdruck bei Online-Banking. Nach § 50 Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b Satz 1 EStDV gilt der vereinfachte Zuwendungsnachweis auch, soweit bis zur Errichtung eines Sonderkontos Zuwendungen auf ein anderes Konto der genannten Zuwendungsempfänger geleistet wurden.

Arbeitnehmer können einen Teil ihres Lohns spenden. Wenn der Arbeitgeber diesen vom Bruttogehalt einbehält und direkt an eine gemeinnützige Einrichtung zugunsten der Flüchtlingshilfe überweist, muss darauf keine Lohnsteuer entrichtet werden. Der steuerliche Effekt ergibt sich dadurch, dass eine geringere Lohnsteuer gezahlt werden muss, anstatt eines Spendenabzugs in der Steuererklärung. Sozialversicherungsrechtlich bleiben Spenden vom Arbeitslohn des Arbeitnehmers grundsätzlich beitragspflichtig. Eine Ausnahmeregelung existiert nur, soweit es sich um eine Arbeitslohnspende für Naturkatastrophen handelt.

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.

## **21. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag**

Der Grundfreibetrag wird ab dem Jahr 2015 von bisher EUR 8.354,00 auf EUR 8.472,00 angehoben. Im Jahr 2016 wird eine weitere Anhebung um EUR 180,00 auf EUR 8.652,00 in Kraft treten.

Die Anhebung des Grundfreibetrags für 2015 wird zusammengefasst bei der Lohnabrechnung für Dezember 2015 berücksichtigt.

Parallel dazu erhöht sich der Unterhaltshöchstbetrag auf EUR 8.472,00 für das Jahr 2015 und EUR 8.652,00 für das Jahr 2016.

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

## **22. Verschärfung des Selbstanzeigerechts ab 2015 durch Gesetz und Rechtsprechung**

Durch das am 19.12.2014 durch den Bundesrat verabschiedete und ab 01.01.2015 in Kraft getretene „Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und des Einführungsgesetzes zur Abgabenordnung“ wurden die Regelungen der strafbefreienden Selbstanzeige verschärft.

Wesentliche Änderungen bestehen darin, dass die Steuervorteilsgrenze auf EUR 25.000,00 gesenkt wurde (bisher EUR 50.000,00). Von dieser Grenze an ist die Selbstanzeige nicht mehr strafbefreiend, sondern es kann nur noch das Absehen von der Strafverfolgung erreicht werden. Das Absehen von der Strafverfolgung 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 nunmehr 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 (LG Aachen vom 27.8.2014 86 Qs 11/14, wistra 2014, 493).

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

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

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

Bereits zum 01.01.2015 hatten die Bundesländer Nordrhein-Westfalen und das Saarland sowie per 01.07.2015 Brandenburg den jeweiligen Grunderwerbsteuersatz auf 6,5% erhöht. Die Erhöhungen gelten für alle nach dem jeweiligen 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, Thüringen, Sachsen-Anhalt
- 6,0%: Berlin, Hessen
- 6,5%: Schleswig-Holstein, Saarland, Nordrhein-Westfalen, Brandenburg

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

### **1. Gesetzlicher Mindestlohn**

In Deutschland gilt ein flächendeckender gesetzlicher Mindestlohn von brutto EUR 8,50 je Zeitzunde.

Für Minijobber und bestimmte Branchen bringt das Mindestlohngesetz spezielle Melde- und Dokumentationspflichten mit sich.

Neben den Pflichten bei Minijobbern haben Arbeitgeber bestimmter, in § 2a Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz genannten Branchen, seit dem 01.01.2015 zusätzliche Pflichten.

Das sind die folgenden Branchen:

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

Arbeitgeber in diesen Branchen müssen für alle Arbeitnehmer Beginn, Ende und Dauer der täglichen Arbeitszeit aufzeichnen (§ 17 MiLoG). Die Aufzeichnungen sind mindestens zwei Jahre lang aufzubewahren. Diese Aufzeichnungen müssen spätestens bis zum Ablauf des siebten auf den Tag der Arbeitsleistung folgenden Kalendertages erfolgen.

Dies gilt entsprechend für Entleiher, denen ein Verleiher 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 Mindestlohnverstoßes vorliegt. Dies ist dann der Fall, wenn der

- Arbeitnehmer ein verstetigtes regelmäßiges Monatsentgelt von mehr als brutto EUR<sup>2</sup>2.958,00 erhält
- Arbeitnehmer ein verstetigtes regelmäßiges Monatsentgelt von mehr als 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 dürften insofern nicht ausreichen. Vorschriften, in welcher Form die Unterlagen geführt werden müssen, gibt es bislang nicht. Ohne elektronische Zeiterfassung dürften beispielsweise Einträge in Kalendern oder Listen genügen, am besten mit Vermerk des Aufzeichnungsdatums. Pausenzeiten, die nicht als Arbeitszeiten gelten, sind abzuziehen. 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.

### **Ausnahme für bestimmte Praktikanten**

- Verpflichtendes Praktikum aufgrund einer schul- oder hochschulrechtlichen Bestimmung einer Ausbildungsordnung oder im Rahmen einer Ausbildung an einer gesetzlichen Berufsakademie.
- Freiwilliges Praktikum von bis zu drei Monaten zur Orientierung für eine Berufsausbildung oder für die Aufnahme eines Studiums.
- Freiwilliges Praktikum von bis zu drei Monaten begleitend zu einer Berufs- oder Hochschulausbildung, wenn nicht zuvor ein Praktikumsverhältnis mit demselben Auszubildenden bestanden hat.

**WICHTIG:** Freiwillige Praktika nach dem Studienabschluss fallen nicht unter diese Ausnahmen und unterliegen den vollen Dokumentationspflichten.

- Teilnahme an einer Einstiegsqualifizierung nach § 54a SGB III oder an einer Berufsvorbereitung nach §§ 68-70 des Berufsbildungsgesetzes

In diesen Fällen kann die Entlohnung frei vereinbart werden.

Der gesetzliche Mindestlohn ist gemäß § 22 MiLoG nicht auf Kinder und Jugendliche im Sinne des Jugendarbeitsschutzgesetzes ohne abgeschlossene Berufsausbildung anzuwenden. Mit dieser Regelung soll verhindert werden, dass Jugendliche eine Berufsausbildung wegen besserer Bezahlung aufgeben oder unterlassen. Aber auch hier besteht die Gefahr, dass dies verfassungswidrig – Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 3 GG - und europarechtswidrig eingestuft wird. Die gesetzliche Regelung ist dennoch zurzeit wirksam.

Auszubildende sind ebenfalls nicht vom Anwendungsbereich des Mindestlohngesetzes betroffen. § 22 Abs. 3 MiLoG

Ehrenamtlich Tätige stellen ein großes Problem dar. Von einem Ehrenamt spricht man, wenn die fragliche Tätigkeit im Allgemeinen nebenberuflich, unvergütet und regelmäßig vorübergehend oder zeitlich befristet ausgeübt wird. Entscheidendes Kriterium für die Abgrenzung zwischen einer ehrenamtlichen Tätigkeit und einem Arbeitsverhältnis war bislang, ob die betreffende Person eine Vergütung für ihre Tätigkeit erwartet.

Dieses bislang geläufige Abgrenzungskriterium kann mit Inkrafttreten des MiLoG allerdings nicht mehr angewendet werden. Nach § 3 MiLoG soll es künftig gerade nicht mehr darauf ankommen, ob eine Vergütung erwartet oder hierauf verzichtet wird. Das MiLoG schreibt zwingend für jede im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses verrichtete Tätigkeit die Zahlung einer Vergütung in Höhe von mindestens EUR 8,50 brutto je Stunde vor.

Es steht zwar fest, dass der Gesetzgeber die ehrenamtliche Tätigkeit nicht dem Mindestlohn unterwerfen wollte, aber die Gesetzesgrundlage fehlt. Am 23.02.2015 erklärte die Bundesministerin für Arbeit und Soziales, dass Vertragsamateure im Bereich des Breitensports nicht dem gesetzlichen Mindestlohn unterliegen. Dies solle auch gelten, wenn Vertragsamateure als geringfügig Beschäftigte angemeldet sind. Begründet wird dies von Seiten des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales damit, dass bei Vertragsamateuren der Spaß am Sport und die Förderung des Vereinszwecks im Vordergrund stünden und nicht die finanzielle Gegenleistung im Rahmen des Beschäftigungsverhältnisses. In möglichen Gerichtsverfahren entfaltet die Stellungnahme des BMAS keine Bindungswirkung. Die Gerichte sind verpflichtet, unabhängig und allein am Gesetz ausgerichtet, den Einzelfall zu entscheiden.

### **Übergangsregelungen bis 2017**

Abweichende Regelungen eines Tarifvertrags repräsentativer Tarifvertragsparteien gehen bis zum 31.12.2017 dem gesetzlichen Mindestlohn vor, wenn sie für alle unter den Geltungsbereich dieser Tarifverträge fallenden Arbeitgeber mit Sitz im In- und Ausland sowie deren Arbeitnehmer verbindlich gemacht worden sind oder entsprechende Rechtsverordnungen auf Grundlage des Arbeitnehmer-Entsendegesetzes oder des Arbeitnehmer-Überlassungsgesetzes erlassen worden sind.

Ab dem 01.01.2017 muss jedoch unabhängig von einem abweichenden Tarifvertrag ein Mindestentgelt von EUR 8,50 brutto je Zeitstunde vereinbart und gezahlt werden.

Hinweis:

Für welche Branchen entsprechende Übergangsregelungen gelten, kann der Übersicht Arbeitsbedingungen nach Tarifverträgen und Rechtsverordnung entnommen werden. Sie finden sie auf der Internetseite des Zolls ([www.zoll.de](http://www.zoll.de)) unter Fachthemen/Arbeit/Mindestarbeitsbedingungen/Mindestlohn-AEntG-Lohnuntergrenze/Übersicht-Branchen-mindestlöhne.



## **Höherer Mindestlohn für Abfallwirtschaft**

Für alle Beschäftigten der Abfallwirtschaft gilt ab dem 01.10.2015 ein Mindestlohn von EUR 8,94. Dieser steigt ab 01.01.2016 auf EUR 9,10. Dies müssen auch Betriebe bezahlen die nicht tariflich gebunden sind.

Dieser Mindestlohn gilt auch für die Straßenreinigungs- und Winterdienste.

Die Mindestlöhne gelten auch für Arbeitgeber mit Sitz im Ausland, wenn sie Beschäftigte nach Deutschland entsenden.

## **2. Neuerungen im ELSTAM-Verfahren**

Arbeitnehmer können erstmals ab 2016 einen Antrag auf Berücksichtigung eines Freibetrages für zwei Kalenderjahre (bis 31.12.2017) beim Finanzamt stellen. Bekanntgabe mit BMF-Schreiben vom 21.05.2015, BStBl. I S. 488.

Neu ist auch das Verfahren für nicht meldepflichtige Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland, diese erhalten eine IdNr. vom Finanzamt (sog. „VIFA-Verfahren“).

Der Arbeitgeber kann dann mit der vergebenen IdNr. und dem Geburtsdatum des Arbeitnehmers die ELStAM abrufen.

Es entfällt eine Papierbescheinigung für den Lohnsteuerabzug. Für 2016 stellt das Betriebsfinanzamt auf Antrag weiter eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug auf Papier aus.

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

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

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

Von zentraler Bedeutung bei den Änderungen ist zukünftig die gesetzliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte. Diese ist ausschlaggebend für die Entscheidung, ob die Entfernungspauschale bzw. die 0,03%-Regelung oder 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 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 § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG n. F. ist danach 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 auswärtigen 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 gelten. 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 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 je 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 die Niederlande, weil A dort vor 24 Uhr eintraf.
- Donnerstag: Pauschale für die 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 Betrag 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).

Für vom Arbeitgeber gewährte Mahlzeiten muss beim Arbeitnehmer ein „M“ auf der Jahreslohnsteuerbescheinigung eingetragen werden.

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

## **Änderungen zur Verpflegungspauschale ab 01.01.2015**

Ab 01.01.2015 gilt auch die Bordverpflegung im Flugzeug als Mahlzeit, die vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt wird. Diese Steueränderung findet sich im aktualisierten Schreiben des Bundesfinanzministeriums zur Reisekostenreform 2014 (BMF-Schreiben v. 24.10.2014 IV C 5 – S 2353/14/10002, BStBl 2014 I, 1412, Tz. 65 und 130).

### **Beispiel:**

Ein Arbeitnehmer fliegt aus beruflichen Gründen von Baden-Baden nach Berlin. Die Dauer der Auswärtstätigkeit beträgt 10 Stunden. Deshalb bezahlt der Arbeitgeber seinem Mitarbeiter eine Verpflegungspauschale von EUR 12,00. Beim Flug nach Berlin wird dem Arbeitnehmer ein Frühstück zur Verfügung gestellt (Wert geschätzt EUR 3,00).

### **Folge:**

Ab 01.01.2015 wird nun unterstellt, dass dieses Frühstück durch den Arbeitgeber gewährt wird, wenn dieser das Flugticket bucht und bezahlt. Die Verpflegungspauschale muss deshalb gekürzt werden.

Verpflegungspauschale	12,00 Euro
- Kürzungsbetrag für Frühstück (20% von EUR 24,00)	- 4,80 Euro
= Steuer- und abgabenfrei zu erstattende Verpflegungspauschale	7,20 Euro

Die Kürzung der Verpflegungspauschale ist selbst dann vorzunehmen, wenn der Arbeitnehmer das Frühstück ablehnt. Es reicht aus, dass ein Frühstück angeboten wird.

### **Kürzung der Verpflegungspauschale auch für belegte Brötchen**

Auch eine Neuerung ist, dass die vom Arbeitgeber anlässlich einer beruflichen Auswärtstätigkeit gereichten Snacks und Brötchen eine Mahlzeit darstellen, die zur Kürzung der Verpflegungspauschale führen (BMF-Schreiben v. 24.10.2014, Tz. 74).

#### **Beispiel:**

Sie werden von Ihrem Arbeitgeber zu einer Besprechung in einer auswärtigen Niederlassung beordert. Um keine Zeit zu verlieren, werden zur Mittagszeit belegte Brötchen serviert (Kosten je Teilnehmer rund EUR 2,00).

Diese Snacks stellen nach Auffassung der Finanzverwaltung ein Mittagessen dar. Das hat zur Folge, dass die Verpflegungspauschale folgendermaßen gekürzt werden muss:

Verpflegungspauschale	12,00 Euro
- Kürzungsbetrag (40% von EUR 24,00)	- 9,60 Euro
= Steuer- und abgabenfrei zu erstattende Verpflegungspauschale	2,40 Euro

Diese Neuregelung ist übrigens nicht erst ab 01.01.2015 anzuwenden, sondern bereits rückwirkend für das Jahr 2014.

### **Unterkunftskosten**

Eine doppelte Haushaltsführung liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer außerhalb des Ortes seiner ersten Tätigkeitsstätte einen eigenen Haushalt unterhält und auch am Ort der ersten Tätigkeitsstätte wohnt. Die Anzahl der Übernachtungen ist dabei weiterhin unerheblich.

Bei beruflich veranlassten Unterkunftskosten gibt es keine Einschränkungen bezüglich der Hotelkategorie. Zu beachten ist künftig jedoch eine zeitliche Begrenzung. Nach Ablauf von 48 Monaten ordnet das Gesetz eine Beschränkung der Unterkunftskosten in Höhe von EUR 1.000,00 monatlich an. Ein Neubeginn der Frist ist möglich, sofern eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte mindestens 6 Monate dauert. Die Gründe für die Unterbrechung sind unbeachtlich.

Die Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit entfällt.

Steht die Zweitwohnung oder -unterkunft im Eigentum des Arbeitnehmers, sind die tatsächlichen Aufwendungen (z. B. AfA, Schuldzinsen, Reparaturkosten, Nebenkosten) bis zum Höchstbetrag von EUR 1.000,00 monatlich zu berücksichtigen. Der Höchstbetrag umfasst sämtliche Aufwendungen.

Bei doppelter Haushaltsführung im Ausland gelten die bisherigen Grundsätze unverändert weiter. Danach sind die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe notwendig, soweit sie die ortsübliche Miete für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm nicht überschreiten.

Eine doppelte Haushaltsführung erfordert auch die finanzielle Beteiligung an der Wohnung bzw. an den Kosten der Lebensführung. 10% der monatlich regelmäßig anfallenden laufenden Kosten müssen vom Arbeitnehmer mitgetragen werden. Dies wird bei Arbeitnehmern mit der Steuerklasse III bis V ohne Nachweis unterstellt. Ledige Arbeitnehmer müssen dies dem Arbeitgeber schriftlich bestätigen.

### **Reisenebenkosten**

Zu den Reisenebenkosten gehören die tatsächlichen Aufwendungen z. B. für:

- Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck,
- Ferngespräche und Schriftverkehr beruflichen Inhalts mit dem Arbeitgeber oder Geschäftspartnern,
- Straßen- und Parkplatzbenutzung sowie Schadensbeseitigung infolge von Verkehrsunfällen, wenn die jeweils damit verbundenen Fahrtkosten als Reisekosten anzusetzen sind,
- Verlust von auf der Reise abhanden gekommener oder beschädigter Gegenstände, die der Arbeitnehmer auf der Reise verwenden musste, wenn der Verlust aufgrund einer reisespezifischen Gefährdung eingetreten ist. Berücksichtigt wird der Verlust bis zur Höhe des Wertes, der dem Gegenstand zum Zeitpunkt des Verlustes beigemessen wird,
- private Telefongespräche, soweit sie der beruflichen Sphäre zugeordnet werden können.

Die Reisenebenkosten sind durch geeignete Unterlagen nachzuweisen.

Zur Ermittlung der steuerfreien Leistungen für Reisekosten dürfen die einzelnen Aufwendungsarten zusammengefasst werden; die Leistungen sind steuerfrei, soweit sie die Summe der zulässigen steuerfreien Leistungen nicht übersteigen. Hierbei können mehrere Reisen zusammengefasst abgerechnet werden. Dies gilt sinngemäß für Mehraufwendungen bei einer doppelten Haushaltsführung



#### 4. Tank- und Geschenkgutscheine

Der Arbeitgeber kann monatlich Sachbezüge bis zu EUR 44,00 inklusive Mehrwertsteuer ohne persönlichen Anlass seinen Mitarbeitern 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.

Es kommt dabei 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 Sachbezug 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 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.

## **5. 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**

Die 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:

<b>Beispiel zur Musterformulierung zur Information der Empfänger</b>
--

Hiermit teilen wir mit, dass wir für das Ihnen gewährte Geschenk bereits die Pauschalsteuer nach <u>§ 37b EStG</u> 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 sich 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.

## **6. 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 IV C 5 – S 2332/15/10001 ein umfangreiches Schreiben zur Behandlung von Betriebsveranstaltungen veröffentlicht.

### **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
- die Zuwendungen des Arbeitgebers für die jeweilige Veranstaltung inklusive Umsatzsteuer den Betrag von EUR 110,00 je teilnehmendem Arbeitnehmer nicht übersteigen.

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. eine 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,
- die Übernahme von Übernachtungskosten,
- Fahrtkosten, z.B. für Stadtrundfahrten,
- Eintrittskarten, Trinkgelder,
- Geschenke,
- Aufwendungen für den 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. Dann 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 Anwendbarkeit der Regelung auf Leiharbeiter und Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen auch anwendbar. Dies setzt voraus, dass hinsichtlich dieser Personengruppen die weiteren Voraussetzungen erfüllt sind.

**Versteuerung von Betriebsveranstaltungen**

Wie bisher kann der Arbeitgeber den steuerpflichtigen Lohnanteil (dies ist der Betrag, der die 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).

**7. 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").

## 8. Rechengrößen der Sozialversicherung für 2016

	West		Ost	
	Monat	Jahr	Monat	Jahr
Beitragsbemessungsgrenze: allgemeine Rentenversicherung	6.200 €	74.400€	5.400€	64.800€
Beitragsbemessungsgrenze: knappschaftliche Rentenversicherung	7.650€	91.800€	6.650€	79.800€
Beitragsbemessungsgrenze: Arbeitslosenversicherung	6.200€	74.400€	5.400€	64.800€
Versicherungspflichtgrenze: Kranken- u. Pflegeversicherung	4.687,50€	56.250€	4.687,50€	56.250€
Beitragsbemessungsgrenze: Kranken- u. Pflegeversicherung	4.237,50€	50.850€	4.237,50€	50.850€
Bezugsgröße in der Sozialversicherung	2.905,€	34.860€*	2.520€	30.240€
vorläufiges Durchschnittsentgelt/Jahr in der Rentenversicherung	36.267€			

<b>Höchstzuschüsse des Arbeitgebers für Mitglieder der privaten Krankenversicherung/Pflegeversicherung (monatlich)</b>	Erläuterung bei <u>Private Krankenversicherung</u>
Krankenversicherung mit Anspruch auf Krankengeld	301,13 €
Pflegeversicherung (bundeseinheitlich außer Sachsen)	49,79 EUR
<b>Geringverdiener (bundeseinheitlich)</b>	Erläuterung bei <u>Geringverdiener</u>
Geringverdienergrenze (monatlich)	325,00 EUR
<b>Familienversicherung</b>	
Gesamteinkommengrenze für den Anspruch auf Familienversicherung (monatlich) ein Siebtel der Bezugsgröße (2.835,00 EUR ÷ 7)	405,00 EUR
Gesamteinkommengrenze für den Anspruch auf Familienversicherung, wenn das Familienmitglied geringfügig entlohnt ist (monatlich). Ein Überwiegen des Arbeitsentgelts aus der geringfügigen Beschäftigung ist nicht notwendig.	450,00 EUR
<b>Geringfügigkeit (bundeseinheitlich)</b>	Erläuterung bei <u>Geringfügigen Beschäftigungen</u>
Geringfügigkeitsgrenze (monatlich)	450,00 EUR
Mindestbemessungsgrundlage in der Rentenversicherung für geringfügig Beschäftigte (bei Wahl der Rentenversicherungspflicht)	175,00 EUR
Mindestbeitrag in der Rentenversicherung für geringfügig Beschäftigte bei Rentenversicherungspflicht. Unter der Annahme, dass der Beitragssatz zur Rentenversicherung bei 18,9% bleibt.	33,08 EUR
<b>Gleitzone (bundeseinheitlich)</b>	Erläuterung bei <u>Gleitzone</u>
Gleitzonebeginn (monatlich)	450,01 EUR
Gleitzoneende (monatlich)	850,00 EUR
Gleitzonefaktor (abhängig von Beitragssätzen im Jahr 2015)	?
<b>Sachbezugswerte (bundeseinheitlich)</b>	
Sachbezugswert für freie Verpflegung (monatlich)	236,00 EUR
Sachbezugswert Frühstück kalendertäglich	1,67 EUR
Sachbezugswert Mittagessen kalendertäglich	3,10 EUR
Sachbezugswert Abendessen kalendertäglich	3,10 EUR
Sachbezugswert für freie Unterkunft (monatlich)	223,00 EUR

## **9. Neue Umlagesätze für Minijobber**

Seit 01.09.2015 haben sich die Umlagesätze für geringfügig Beschäftigte geändert:

Umlage 1 von bisher 0,70% auf 1,00%

Umlage 2 von bisher 0,24% auf 0,30%

Die Erstattungssätze bleiben unverändert bei

Umlage 1 bleiben 80%

Umlage 2 bleiben 100%

## **10. Künstlersozialabgabe-Verordnung**

Wer selbstständige Künstler beschäftigt, muss an diese die sogenannte Künstlersozialabgabe entrichten. Sie beträgt seit dem Kalenderjahr 2014 5,2%, dies bleibt auch in 2016.

Bemessungsgrundlage sind alle an die selbstständigen Künstler gezahlten Entgelte einschließlich aller Auslagen und Nebenkosten. Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören die Umsatzsteuer, steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die Reisekosten. Die Zahlungen unterliegen der Künstlersozialabgabe, sofern sie an selbstständige Künstler und Publizisten gezahlt werden. Lediglich Honorare an juristische Personen (GmbH oder AG) fallen nicht unter die Abgabe, da dieser Personenkreis auch nicht bezugsberechtigt ist.

Wer zur Abführung der Künstlersozialabgabe verpflichtet ist, hat fortlaufende Aufzeichnungen über die gezahlten Entgelte zu führen. Die Entgelte sind zum 31.03. des Folgejahres an die Künstlersozialkasse zu melden. Meldepflichtig sind auch Unternehmen, die für Zwecke des eigenen Unternehmens Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit betreiben und dabei nicht nur gelegentlich Aufträge an selbstständige Künstler, Web- bzw. Grafik-Designer, Fotografen oder Texter erteilen.

Als regelmäßig gilt schon die jährliche wiederkehrende Erteilung von Aufträgen. Von einer Regelmäßigkeit oder Dauerhaftigkeit und nicht nur einer gelegentlichen Auftragserteilung ist auszugehen, wenn nicht nur einzelne Aufträge an diesen Personenkreis erteilt wurden, sondern eine längerfristige, kontinuierliche oder regelmäßig wiederkehrende Zusammenarbeit bestand. Als regelmäßig gilt dabei schon die jährliche Erteilung von Aufträgen. Gleiches gilt, wenn Werbeprojekte sich über einen Zeitraum von mehr als einem Jahr erstrecken und in der Folgezeit weitere Aufträge erteilt werden.

**Begründung:**

Grund ist das Künstlersozialabgabestabilisierungsgesetz.

Die Prüfung der Sozialversicherung ist zum 01.01.2015 ausgeweitet worden. Die Prüfung ist durch die Träger der Rentenversicherung geregelt.

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 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.

Für kleine Betriebe gibt es ab 2015 nun eine Bagatellgrenze. Sofern die Auftragssumme EUR 450,00 im Kalenderjahr nicht übersteigt, müssen keine Abgaben bezahlt werden.

## 11. Insolvenzgeldumlage 2016

Die Insolvenzgeldumlage sinkt von 2015 0,15% auf 2016 0,12%.

## 12. 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.

Durch die seit dem 01.01.2008 gültige Bindung der Hinzuverdienstgrenze an die Bezugsgröße ändert sich die Hinzuverdienstgrenze zu dem Zeitpunkt, zu dem sich die Bezugsgröße ändert. Die Bezugsgröße ändert sich regelmäßig zu Beginn eines jeden Jahres. Lediglich in den neuen Bundesländern kann sich zum 01.07. eines Jahres eine Änderung ergeben, da bei der Berechnung der Grenzen hier der aktuelle Rentenwert berücksichtigt wird, welcher sich – sofern es zu einer Rentenerhöhung kommt – immer zur Jahresmitte ändert. Die nachfolgend genannten Hinzuverdienstgrenzen gelten ab 01.07.2015.

### Hinzuverdienstgrenzen bei Altersrenten

Wenn ein Rentner vor Erreichen der Regelaltersgrenze eine Vollrente bezieht, darf er monatlich bis zu EUR 450,00 hinzuverdienen. Die Teilrente kann in Höhe von einem Drittel, der Hälfte oder zwei Dritteln der Vollrente bezogen werden. Dementsprechend ist die Hinzuverdienstgrenze unterschiedlich hoch und beträgt

- bei zwei Dritteln der Vollrente das 0,13-fache,
- bei der Hälfte der Vollrente das 0,19-fache und
- bei einem Drittel der Vollrente das 0,25-fache

der monatlichen Bezugsgröße vervielfältigt mit der Summe der Entgeltpunkte der letzten drei Kalenderjahre vor Beginn der ersten Rente wegen Alters, mindestens aber mit 1,5 Entgeltpunkten. Seit dem 01.01.2015 beträgt die monatliche Bezugsgröße EUR 2.835,00 (West) und EUR 2.415,00 (Ost).

Nachfolgend werden die ab dem 01.07.2015 gültigen Hinzuverdienstgrenzen dargestellt:

### **Mindesthinzuverdienstgrenzen**

	<b>West</b>	<b>Ost</b>
Vollrente	450,00 Euro	450,00 Euro
2/3-Teilrente	552,83 Euro	511,95 Euro
1/2-Teilrente	807,98 Euro	748,23 Euro
1/3- Teilrente	1.063,13 Euro	984,51 Euro

### **Hinzuverdienstgrenzen bei Durchschnittsverdienern**

	<b>West</b>	<b>Ost</b>
Vollrente	450,00 Euro	450,00 Euro
2/3-Teilrente	1.105,65 Euro	1.023,89 Euro
1/2-Teilrente	1.615,95 Euro	1.496,45 Euro
1/3- Teilrente	2.126,25 Euro	1.969,02 Euro

### **Hinzuverdienstgrenzen bei Höchstverdienern (bei einem Rentenbeginn im Jahr 2015)**

	<b>West</b>	<b>Ost</b>
Vollrente	450,00 Euro	450,00 Euro
2/3-Teilrente	2.302,11 Euro	2.099,80 Euro
1/2-Teilrente	3.364,62 Euro	3.068,93 Euro
1/3- Teilrente	4.427,14 Euro	4.083,07 Euro
1/3- Teilrente		

Die Hinzuverdienstgrenze darf zweimal pro Kalenderjahr bis zum doppelten Wert überschritten werden – ohne Auswirkungen auf die Rente. Dies gilt sowohl für Voll- als auch für Teilrentenbezieher.

## **Erwerbsminderungsrentner**

Die Hinzuverdienstgrenzen werden grundsätzlich individuell berechnet. Maßgeblich sind auch hierbei die Rentenversicherungszeiten vor Eintritt der Erwerbsminderung sowie der Beschäftigungsort.

### **Hinzuverdienstgrenzen bei Renten wegen voller Erwerbsminderung (Rentenbeginn ab 01.01.2001)**

Die Rente wegen voller Erwerbsminderung wird, abhängig vom Hinzuverdienst, in voller Höhe, in Höhe von drei Vierteln, in Höhe der Hälfte oder in Höhe eines Viertels der Vollrente geleistet. Die Hinzuverdienstgrenze beträgt seit dem 01.07.2015 monatlich EUR 450,00. Ab diesem Zeitpunkt gelten folgende Mindesthinzuverdienstgrenzen:

#### **Mindesthinzuverdienstgrenzen**

	<b>West</b>	<b>Ost</b>
in voller Höhe	450,00 Euro	450,00 Euro
zu 3/4	722,93 Euro	669,47 Euro
zur Hälfte	978,08 Euro	905,75 Euro
zu 1/4	1.190,70 Euro	1.102,65 Euro

### **Hinzuverdienstgrenzen bei Renten wegen teilweiser Erwerbsminderung (Rentenbeginn ab 01.01. 2001)**

Bei der Rente wegen teilweiser Erwerbsminderung und der Rente wegen teilweiser Erwerbsminderung bei Berufsunfähigkeit – bei beiden Renten handelt es sich jeweils um die halbe Rente wegen voller Erwerbsminderung – gelten ab 01.07.2015 folgende Mindesthinzuverdienstgrenzen:

#### **Mindesthinzuverdienstgrenzen**

	<b>West</b>	<b>Ost</b>
Vollrente	978,08 Euro	905,75 Euro
1/2 Rente	1.190,70 Euro	1.102,65 Euro



## Hinzuverdienstgrenzen für Durchschnittsverdiener

	West	Ost
Vollrente	1.956,15 Euro	1.811,50 Euro
1/2 Rente	2.381,40 Euro	2.205,30 Euro

### Hinweis für Rentner wegen teilweiser Erwerbsminderung bei Berufsunfähigkeit:

Für diese Rentenart gilt nach wie vor, dass die Erwerbsfähigkeit im versicherten Hauptberuf sowie in zumutbaren Verweisungsberufen auf weniger als 6 Stunden täglich im Vergleich zu einem gesunden Erwerbstätigen gesunken ist. Wenn eine mindestens 6-stündige Tätigkeit ausgeübt wird, könnte der Rentenanspruch wegfallen.

### Einkommensanrechnung bei Hinterbliebenenrenten

Für Bezieher einer Hinterbliebenenrente gelten keine Hinzuverdienstgrenzen. Allerdings wird hier das Nettoeinkommen zu 40% auf die Rente angerechnet, vorausgesetzt der Freibetrag ist überschritten. Kinder, die Anspruch auf Waisenrente haben, erhöhen den Freibetrag. Bei Waisen entfällt ab dem 01.07.2015 die Anrechnung ihres eigenen Einkommens (zum Beispiel aus einem Nebenjob als Student). Die Freibeträge errechnen sich mit einer Formel, in der der aktuelle Rentenwert enthalten ist. Da sich der aktuelle Rentenwert grundsätzlich immer zum 01.07. eines Jahres ändert (sofern es zu einer Rentenerhöhung kommt), ändern sich auch die Freibeträge immer zum 01.07. eines Jahres. Für die Prüfung, welche Einkommensgrenzen (West/Ost) maßgebend sind, ist der gewöhnliche Aufenthalt des Berechtigten entscheidend. Die Freibeträge betragen seit dem 01.07.2015:

	West	Ost
Freibetrag für Witwen- und Witwerrenten	774,14 Euro	714,12 Euro
Erhöhungsbetrag für jedes Kind	163,58 Euro	151,48 Euro

### **13. Neuordnung des Rechts der Syndikusanwälte in den Deutschen Bundestag eingebracht**

Mit der geplanten Neuregelung (BT-Drs. 18/5201), die voraussichtlich ab 01.01.2016 in Kraft treten soll, wird der Beruf der Syndikusanwälte erstmals auf eine gesetzliche Grundlage gestellt. Syndikusanwälte dürfen danach die Bezeichnung „Rechtsanwälte (Syndikusrechtsanwalt)“ führen.

Als Syndikusanwalt gilt, wer fachlich unabhängig und weisungsfrei als angestellter Jurist in einem Unternehmen tätig ist.

Die in einem nichtanwaltlichen Unternehmen tätigen Syndikusanwälte werden unter bestimmten Voraussetzungen statusrechtlich als Rechtsanwälte anerkannt, unterliegen jedoch bestimmten Einschränkungen. So soll die Tätigkeit von Syndikusanwälten grundsätzlich auf die Beratung und Vertretung in Rechtsangelegenheiten des Arbeitgebers in Fällen des zivil- und arbeitsgerichtlichen Anwaltszwangs sowie ein weitergehendes Vertretungsverbot in Straf- und Bußgeldverfahren gelten. Das strafrechtliche Zeugnisverweigerungsrecht sowie das Beschlagnahmeverbot werden auf Syndikusanwälte keine Anwendung finden.

Die Neuregelung des Rechts der Syndikusanwälte soll ermöglichen, dass Syndikusanwälte wie zuvor von der Rentenversicherungspflicht befreit werden und in den anwaltlichen Versorgungswerken verbleiben können. Zu diesem Zweck sieht der Gesetzentwurf vor, dass die tätigkeitsbezogene Zulassung als Syndikusrechtsanwalt Bindungswirkung für die nachfolgende sozialrechtliche Entscheidung über die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht entfaltet. Unter bestimmten Voraussetzungen gilt die Befreiung von der Rentenversicherungspflicht auch rückwirkend.

## 14. Steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferungen

Für die Umsatzsteuerfreiheit der innergemeinschaftlichen Lieferung verlangt der Gesetzgeber folgendes:

- 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 Voraussetzungen müssen Unternehmer durch geeignete Belege und Aufzeichnungen nachweisen. Zum einen hat der Unternehmer den Nachweis durch Belege zu erbringen, dass er oder der Abnehmer den Gegenstand der Lieferung in das übrige Gemeinschaftsgebiet befördert oder versendet hat. Diesen Nachweis der Steuerbefreiung kann der Unternehmer neben der Gelangensbestätigung in den Fällen der Versendung auch durch weitere in § 17a Abs. 3 UStDV geregelte Alternativnachweise erbringen.

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 ausnahmsweise, wenn der Belegnachweis unmöglich oder unzumutbar ist, kann aus Vertrauensschutzgründen etwas anderes gelten. Steht dann 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. Wenn 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.

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**

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

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

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

Die **Veräußerung eines Fahrzeugs**, das der Unternehmer dem Unternehmen zugeordnet hat, unterliegt insgesamt der Umsatzsteuer. Ebenso ist die Entnahme des Fahrzeugs 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). Hierdurch kommt es im Regelfall zur Aufdeckung von stillen Reserven. Als Entnahmegewinn ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Entnahmewert und dem Buchwert des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt der Entnahme zu versteuern. Bemessungsgrundlage für den Entnahmewert ist der sog. Teilwert. Das ist jener Wert, den ein Erwerber für das betreffende Wirtschaftsgut bezahlen würde.

Die Entnahme unterliegt darüber hinaus der Umsatzsteuer (§ 3 Abs. 1b Nr. 1 UStG). Die darauf entfallende Umsatzsteuer ist nicht abziehbar. Ausnahme: 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 die Bestandteile der Umsatzbesteuerung.

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 ihn anschließend privat außerhalb der betrieblichen Sphäre zu verkaufen. Dieses Entnahme-Verkaufsmodell ist von der höchstrichterlichen Rechtsprechung gebilligt (Entscheidung des EuGH vom 08.03.2001 C-415/98 und des BFH vom 31.01.2002 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.

## 16. Umsatzsteueroption bei Vermietung

Umsätze aus der Vermietung von Immobilien sind von der Umsatzsteuerpflicht grundsätzlich ausgenommen. 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, für eine 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.

Die Vermietung muss für das Unternehmen des Empfängers erbracht werden und der Mieter darf vom Vorsteuerabzug nicht ausgeschlossen sein (z.B. § 4 UStG) und auch beispielsweise dann, wenn der Mieter mit einem Jahresumsatz von weniger als EUR 17.500,00 unter die Kleinunternehmerregelung fällt.

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 zu einer steuerpflichtigen Vermietung tatsächlich kommen.

Für die Umsatzsteueroption gibt es keine Form und Frist. Ständig wiederholte Bestätigungen sind bei einem Dauermietverhältnis nicht erforderlich, jedoch die Abgabe regelmäßiger Umsatzsteuererklärungen. 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 Wohnung zur Umsatzsteuerpflicht optiert werden. Zu beachten ist dabei, dass die Immobilie mindestens 10 Jahre umsatzsteuerpflichtig vermietet werden muss, um den gesamten Vorsteuerabzug letztendlich behalten zu können. Ansonsten führt eine vorzeitige Änderung der Verhältnisse zum anteiligen Vorsteuerverlust, d.h. Rückzahlung an das Finanzamt.

## 17. Unterbringung von Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern

Angesichts der steigenden Zahl an Bürgerkriegsflüchtlingen und Asylbewerbern mietet die öffentliche Hand – meist durch die Landratsämter – vermehrt Unterkünfte an bzw. schaltet Privatunternehmen in der 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) ist dieses 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

Wenn 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. Trotzdem schulden Sie 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 – so lässt es auch die Finanzverwaltung zu – in der Umsatzsteuer-Voranmeldung des Monats der Lieferung angemeldet.

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 im § 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 Eingangrechnungen überprüfen, um den Vorsteuerabzug nicht zu gefährden. Aus dem Grunde sollte die Zahlung solange zurückgehalten werden, bis alle Ungereimtheiten beseitigt sind.



## **19. Vorsteuerabzug auch ohne Nachweise?**

Unternehmer, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, können die gezahlte Umsatzsteuer auf ihre Eingangsumsätze als Vorsteuer geltend machen. Voraussetzung hierfür ist das Vorliegen einer Rechnung, die alle erforderlichen Angaben enthält (§ 15 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 UStG). Doch was ist, wenn dem Unternehmer alle Unterlagen verloren gegangen sind?

In dem vom Bundesfinanzhof (BFH) entschiedenen Fall kam es beim Unternehmer zu einem Totalverlust der Buchführungsunterlagen. Das Finanzamt kürzte daraufhin den Vorsteuerabzug um 40%. Das vorinstanzliche Finanzgericht Sachsen-Anhalt gab der Finanzverwaltung recht (vom 20.02.2013 2 K 1037/10). Der BFH bestätigte auch das vorinstanzliche Urteil. Zwar brauche ein Unternehmer zum Vorsteuerabzug nicht unbedingt die Originalrechnung. Alternativ können alle nach der Finanzgerichtsordnung verfahrensrechtlich zulässigen Beweismittel vorgelegt werden. In jedem Fall muss die Finanzbehörde oder im Falle eines Rechtsstreits das Finanzgericht die Überzeugung gewinnen, dass der Unternehmer einmal im Besitz einer Originalrechnung war (Urt. v. 23.10.2014 V R 23/13).

Das bedeutet:

Lassen sich die Originalrechnungen nicht rekonstruieren, hat der Unternehmer lediglich Anspruch auf Schätzung der abziehbaren Vorsteuerbeträge nach den Vorschriften der Abgabenordnung (§ 162 AO). In solchen Fällen dürfte sich die Schätzung etwa an der Hälfte der geltend gemachten Vorsteuerbeträge orientieren.

## **20. 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 beizufügen 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 Name und 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.

## **21. Selbstanzeige und Umsatzsteuer**

Die Rechtsnatur der Umsatzsteuer besagt, dass derjenige, der Steuern hinterzieht, aber unrichtige oder unvollständige Angaben in vollem Umfang berichtet, ergänzt oder unterlassene Angaben in vollem Umfang nachholt, für diese Straftaten nicht bestraft wird (§ 371 Abs. 1 AO). Die Regelung hat die Aufgabe, dem Fiskus bisher verheimlichte Steuerquellen zugänglich zu machen, damit die kraft Gesetzes entstandene Steuer festgesetzt und erhoben werden kann.

Wurde Umsatzsteuer im Rahmen einer Voranmeldung hinterzogen, ist grundsätzlich die Abgabe einer berichtigten Voranmeldung erforderlich (§ 371 Abs. 2a Satz 1 AO). Eine Entschärfung der Sanktionen und Folgen der Selbstanzeige konnte dadurch erreicht werden, dass in den Fällen, in denen die Umsatzsteuer-Jahreserklärung als Selbstanzeige genutzt wird, nicht auch noch korrigierte Voranmeldungen abzugeben sind (§ 371 Abs. 2a Satz 3 AO). Insoweit wurde eine Ausnahme vom Vollständigkeitsgebot und damit die Möglichkeit einer Teilselbstanzeige zugelassen.

## **22. Anpassung des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes – Kabinettsbeschluss vom 08. Juli 2015**

Mit Urteil vom 17.12.2014 hat das Bundesverfassungsgericht entschieden, dass das aktuelle Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz zumindest in Teilen verfassungswidrig ist. Ziel der Bundesregierung ist es, die vom BVerfG verworfenen Regelungen „minimalinvasiv“ zu ändern, sprich, am geltenden Recht nur das Notwendige zu verändern, um eine verfassungskonforme Rechtslage herzustellen. Im Kern beanstandete das Gericht die folgenden Bereiche:

- Lohnsummenregelung,
- Regelungen zum Verwaltungsvermögen und
- fehlende Bedürftigkeitsprüfung für die umfassende Steuerfreistellung.

Seit Juli 2015 liegt nun der Regierungsentwurf für eine Überarbeitung des geltenden Rechts vor. Die Grundstruktur der gesetzlichen Regelungen soll dabei im Wesentlichen erhalten bleiben. Um zukünftig überhaupt in den Genuss der steuerlichen Vergünstigungen zu kommen, muss zunächst begünstigungsfähiges Vermögen vorliegen. Künftig soll das nicht mehr bei Gesellschaften der Fall sein, die keine eigene gewerbliche Tätigkeit ausüben, es sei denn, es handelt sich um Holdinggesellschaften, die an anderen begünstigungsfähigen Gesellschaften beteiligt sind

Ist diese erste Hürde überstanden, ist in Zukunft zu prüfen, in welchem Umfang das übertragene (betriebliche) Vermögen dem Hauptzweck der Unternehmenstätigkeit dient. Ist dies zu mehr als 50% der Fall, so ist dieses Vermögen begünstigt, liegt die Quote darunter, so wird dieses als Verwaltungsvermögen eingestuft und unterliegt in voller Höhe der Erbschaft- und Schenkungsteuer. Sollte das wirklich so zum Gesetz werden, kommt auf Unternehmen und deren Berater ein erheblicher Aufwand zu, denn es müsste jedes Wirtschaftsgut auf dessen konkrete Nutzung hin untersucht werden.

Weiteres Kriterium war die Einhaltung bestimmter Lohnsummenkriterien, die nach bisherigem Recht aber erst ab 20 Arbeitnehmern greifen, was das BVerfG insbesondere bemängelt hat, weil dadurch weit über 80% aller Unternehmen aus dem Erfordernis herausfallen. Künftig sollen bereits Unternehmen mit mehr als drei Arbeitnehmern die Lohnsummenkriterien einhalten müssen, wobei folgende Staffelung vorgesehen ist.

	Erforderliche Lohnsumme	
	Innerhalb 5 Jahren (85% Verschonung)	Innerhalb 7 Jahren (100% Verschonung)
4-10 Mitarbeiter	250%	500%
11-15 Mitarbeiter	300%	565%
> 16 Mitarbeiter	400%	700%

Weiterhin hatte das BVerfG kritisiert, dass die Verschonungsregelungen unabhängig jeglicher Bedürftigkeit des Erwerbers gewährt werden. Deshalb sieht der Gesetzentwurf nun vor, dass eine persönliche Bedürftigkeitsprüfung stattfindet. Bei Erwerben bis zu 26 Mio. Euro unterbleibt die Prüfung, bei Familienunternehmen verdoppelt sich diese Grenze unter engen Voraussetzungen. Liegt der Erwerb über den genannten Grenzen, so gibt es entweder der Höhe nach abnehmende Verschonungsabschläge oder eine individuelle Bedürftigkeitsprüfung, wobei dann der Erwerber sein gesamtes Vermögen offenzulegen hat. Beides sind bei großen Erwerben wenig erquickliche Alternativen.

Aus den vorstehenden Ausführungen folgt, dass es aus steuerlicher Sicht ratsam ist, Übertragungen von Betriebsvermögen möglichst noch vor dem Inkrafttreten der Neuerungen vorzunehmen, wenn diese ohnehin vorgesehen waren. Zudem sollte die weitere Entwicklung sorgsam beobachtet werden, denn es sind noch viele Diskussionen im Gange und Vieles könnte bzw. sollte sich noch ändern.

## 23. Erbschaft- und Schenkungsteuer: Verschärfung geltenden Rechts

Gerade vor dem Hintergrund der anstehenden Neuregelungen wird verstärkt über Übertragungen zu Lebzeiten nach aktuell noch geltender Rechtslage nachzudenken sein. Hierbei ist zu beachten, dass für Erwerbe und Übertragungen bereits verschärfte Regelungen beim Erwerb von Betriebsvermögen gelten, für das es umfangreiche Verschonungsregelungen (85% bzw. 100% Steuerfreistellung) gibt. Diese besonderen Verschonungsregeln setzen voraus, dass eine bestimmte Grenze (50% bzw. 10%) des steuerschädlichen, sogenannten **Verwaltungsvermögens** nicht überschritten wird. Durch die Verschärfung gilt sogenanntes „**Finanzvermögen**“ als schädliches **Verwaltungsvermögen** und ist abstrakt umschrieben als **Saldo** aus den Verbindlichkeiten der Gesellschaft einerseits und der Summe aus Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben und Geldforderungen und sonstigen Forderungen andererseits. Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich, dass der Begriff „Schulden“ auch die Rückstellungen der Gesellschaft umfasst. Soweit nun diese Saldogröße **mehr als 20% des Wertes des Betriebsvermögens** übersteigt, liegt schädliches **Verwaltungsvermögen** vor. Weitere Änderungen in diesem Kontext betreffen konzernbezogene Sachverhalte, die an dieser Stelle aber nicht weiter vertieft werden.

Zum **Verwaltungsvermögen** gehören Zahlungsmittel, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Forderungen. Dazu beispielhaft einige Aufzählungen:

- Geld,
- Sichteinlagen,
- Sparanlagen,
- Festgeldkonten,
- Forderungen aus Lieferungen und Leistungen,
- Forderungen an verbundene Unternehmen,
- Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen,
- Forderungen im Sonderbetriebsvermögen eines Gesellschafters einer Personengesellschaft, insbesondere Forderungen des Gesellschafters gegen die Personengesellschaft,
- Forderungen von Personen- oder Kapitalgesellschaften gegen ihre Gesellschafter,
- sonstige auf Geld gerichtete Forderungen aller Art, insbesondere geleistete Anzahlungen, Steuerforderungen, Forderungen aus stillen Beteiligungen.

Die Berechnung, ob hier eventuell schädliches **Verwaltungsvermögen** aufgrund zu hohen **Finanzvermögens** vorliegt, sollte gemeinsam mit Ihrem Steuerberater durchgeführt werden, bevor Gesellschaftsanteile übertragen werden.

## **24. Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz im Europarecht**

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

Die Erbschaft-/Schenkungssteuer 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 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. Wurden die Offenlegungspflichten für den Jahresabschluss 2014 bis zum Inkrafttreten des BilRUG (23.07.2015) noch nicht erfüllt und wird die Gesellschaft rückwirkend zum 31.12.2014 als „klein“ eingestuft, dann können von der bisher noch mittelgroßen Kapitalgesellschaft jetzt die Offenlegungserleichterungen des § 326 HGB in Anspruch genommen werden, also Verzicht auf die Offenlegung der GuV und der Anhangsangaben zur GuV. Die Aufstellungserleichterungen für Zwecke der Offenlegung können nachgeholt werden (z.B. weniger Anhangsangaben). Der Lagebericht und auch evtl. der Bestätigungsvermerk müssen nicht offengelegt werden, da es sich jetzt um eine „kleine Kapitalgesellschaft“ handelt.

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.

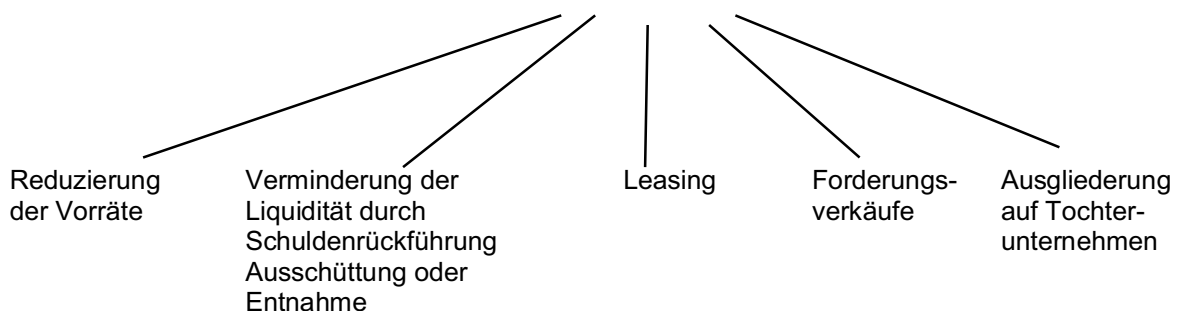
### Größenklassen

Die Größenklasse einer Gesellschaft (Kleinstkapitalgesellschaft sowie kleine, mittelgroße und große Kapitalgesellschaft) hängt weiterhin von drei Schwellenwerten ab:

- Bilanzsumme,
- Umsatzerlöse,
- durchschnittliche Zahl der Arbeitnehmer.

Beträge	Klein	Mittel	Groß
<b>Bilanzsummen (BS) in Mio. EUR</b> Bisher Neu	$0,35 > BS \leq 4,84$ $0,35 > BS \leq 6$	$4,84 > BS \leq 19,25$ $6 > BS \leq 20$	$BS > 19,25$ $BS > 20$
<b>Umsatzerlöse (UE) in Mio. EUR</b> Bisher Neu	$0,7 > UE \leq 9,68$ $0,7 > UE \leq 12$	$9,68 > UE \leq 38,5$ $12 > UE \leq 40$	$UE > 38,5$ $UE > 40$
<b>Arbeitnehmer (AN)</b> Bisher Neu	$10 > AN \leq 50$ $10 > AN \leq 50$	$50 > AN \leq 250$ $50 > AN \leq 250$	$AN > 250$ $AN > 250$

- Deutliche Heraufsetzung der Schwelle vom **kleinen** zum **mittleren** Unternehmen,
- deswegen evtl. **keine Prüfungspflicht** mehr/ Vermeidung der **Publizitätspflicht**,
- in Grenzbereichen: Einflussnahme auf die **Bilanzsumme zum 31.12.2015**





## 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.

	Kleine Gesellschaften	Mittelgroße Gesellschaften	Große Gesellschaften
Jahresabschluss <ul style="list-style-type: none"> <li>• Bilanz</li> <li>• Gewinn- und Verlustrechnung</li> <li>• Anhang</li> </ul>	<input checked="" type="checkbox"/> o <sup>(1)</sup> <input checked="" type="checkbox"/> <sup>(2) (3)</sup>	<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>
Lagebericht	<input type="checkbox"/> <sup>(4)</sup>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses (nur bei AG und GmbH)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> <sup>(5) (6)</sup>	<input checked="" type="checkbox"/> <sup>(5) (6)</sup>
Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses (nur bei AG und GmbH)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> <sup>(5) (6)</sup>	<input checked="" type="checkbox"/> <sup>(5) (6)</sup>
Bestätigungsvermerk (nur bei prüfungspflichtigen Gesellschaften)	---	<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) Bei einer GmbH in Sonderfällen: Angaben (ggf. Vorschlag und Beschluss) zur Ergebnisverwendung müssen nicht offengelegt werden.

(6) Bei haftungsbeschränkten Personengesellschaften: Angaben (ggf. Vorschlag und Beschluss) zur Ergebnisverwendung müssen nicht offen gelegt werden.

(Quelle: Berufsrechtliches Handbuch, 3.2.3 Hinweise zur Offenlegung nach den §§ 325 ff. HGB), Übersicht zu den einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben unter 2.3.1

## 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 Kleinstunternehmen (siehe nachfolgend unter 3.). Die Jahresabschlüsse zum 31.12.2014 sind bis zum 31.12.2015 im elektronischen Bundesanzeiger offenzulegen.

## 3. MicroBilG-Erleichterungen für Kleinstunternehmen – 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 Kleinstunternehmen 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). Damit werden die Veröffentlichungen im elektronischen Bundesanzeiger zurückgehen.

Neu ist, dass auch Gesellschaften ausländischen Rechts aus „Großbritannien und Nordirland“ erstmals mit Geschäftsjahresende zum 30.09.2013 die Hinterlegungsoption nutzen dürfen, 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.

## **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 (§ 264 Abs.1 Satz 5 HGB):

- 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)

Anstelle des Anhangs ist die Angabe der zutreffenden Bilanzvermerke unter der Bilanz möglich, wobei hier neben den drei genannten Angaben noch weitere Pflichten aus anderen Vorschriften hinzukommen können.

- 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.

Wenn von den o.g. neun Bilanzvermerken viele anzugeben und damit auch mit der Bilanz zu hinterlegen sind, kann es ggf. ratsam sein, doch einen kurzen Anhang zu erstellen.

### **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 dürfen jetzt auch die Erleichterungen für Kleinstkapitalgesellschaften gemäß § 266 Abs. 1 S. 4 HGB 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 Bundesamt für Justiz automatisch tätig. Abschlüsse für 2014 sind also spätestens bis zum 31.12.2015 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. Das Ordnungsgeldverfahren (§§ 335 bis 335b HGB) wurde in folgenden drei Punkten novelliert:

##### **Absenkung des Mindestordnungsgeldes**

Bisher war es so: Wer seine Jahresabschlussunterlagen nicht oder nicht fristgerecht offengelegt hat, musste 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 weiter EUR 25.000,00 (evtl. auch mehrfach, d.h. man kann sich hier nicht „freikaufen“).

##### Neu ist:

Die Mindestordnungsgelder werden bei Kleinstkapitalgesellschaften nach MicroBilG auf EUR 500,00 und bei kleinen Kapitalgesellschaften auf EUR 1.000,00 herabgesetzt, wenn die Sechswochenfrist zwar nicht eingehalten wird (also verspätet), jedoch die Offenlegung vor Tätigwerden des Bundesamtes für Justiz nachgeholt wird.

### **Recht auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand**

Ein zweiter Punkt der Neuregelung ist die Abmilderung von Härten durch knappe Fristen. So kann es Fälle geben, in denen vor allem bei kleinen Unternehmen die für die Offenlegung der Jahresabschlussunterlagen geltenden Fristen unverschuldet nicht eingehalten werden konnten. Beispiel schwere Erkrankung oder Tod des Geschäftsführers oder der Verlust von Buchführungsunterlagen (z.B. Hochwasser).

Für solche Fälle hat der Gesetzgeber eine Wiedereinsetzungsregelung eingeführt. Wenn glaubhaft vorgetragen wird, dass ein unverschuldetes Hindernis der rechtzeitigen Offenlegung entgegenstand, gewährt ihnen das Bundesamt für Justiz Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und ein Ordnungsgeld wird nicht festgesetzt.

Der Antrag auf Wiedereinsetzung ist binnen zwei Wochen nach Wegfall des Hindernisses schriftlich beim Bundesamt für Justiz zu stellen. Die Tatsachen zur Begründung des Antrags sind bei Antragstellung glaubhaft zu machen.

Durch die Neuregelung soll auch sichergestellt werden, dass die versäumte Offenlegung nach Wegfall des Hindernisses nachgeholt wird. Hierfür werden noch einmal sechs Wochen eingeräumt. Ist innerhalb eines Jahres seit dem Ablauf der 6-Wochenfrist weder Wiedereinsetzung beantragt noch die Offenlegung nachgeholt worden, kann eine Wiedereinsetzung nicht mehr gewährt werden.

### **Zulassung einer Rechtsbeschwerde zum Oberlandesgericht**

Gegen die Festsetzung eines Ordnungsgeldes durch das Bundesamt für Justiz kann Beschwerde beim Landgericht Bonn eingelegt werden. Neu ist die Zulassung einer Rechtsbeschwerde gegen die Beschwerdeentscheidungen des Landgerichtes Bonn beim Oberlandesgericht Köln.

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

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz 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 E-Bilanz vermieden werden. Erlaubt ist die vorzeitige Anwendung der neuen Schwellenwerte nach § 267 HGB. (siehe Erläuterungen unter Punkt 1)

Die Bilanzierenden sollten sich dennoch zeitnah mit den Auswirkungen des BilRUG auseinandersetzen, da ggf. Anpassungen bei der laufenden Buchführung und beim Kontenrahmen erforderlich sind.

Die wesentlichen Änderungen sind:

**1. Anhebung der Schwellenwerte im Einzelabschluss** (siehe Erläuterungen unter Pkt 1)

**2. 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 an das Mutterunternehmen.

**3. Einschränkung der Befreiungsmöglichkeit für Kleinstkapitalgesellschaften** (für Investmentgesellschaften, Unternehmensbeteiligungsgesellschaften, Beteiligungsholdings). 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.

**4. 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 Angabepflicht im Anhang.

**5. 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.

**6. Pflichtausweis des Gewinn- und Verlustvortrages in der Bilanz.** Nur Kapitalgesellschaften dürfen die Angabe auch weiterhin im Anhang zeigen.

**7. 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.

**8. 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 nicht mehr möglich.

**9. 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, Werkwohnungen),
- Lizenz- und Pachtgebühren,
- Kantineerlöse usw..

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 2014 oder 2015 von den erhöhten Schwellenwerten Gebrauch machen, so sind die Umsatzerlöse bereits für diese Jahre nach der Neudefinition zu ermitteln.

**10. 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.



**11. Änderung der Reihenfolge von Anhangsangaben** (analog Bilanz- und GuV Gliederung) und erweiterter Umfang von Anhangsangaben mit fünf neuen Angabepflichten (erweiterte Angabe latenter Steuern, außergewöhnlicher und periodenfremder Aufwendungen und Erträge, Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres, Ergebnisverwendung). Kleine Kapitalgesellschaften werden stärker von Anhangsangaben befreit.

**12. 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.

**13.** Künftig ist im **Lagebericht** auch einzugehen auf Finanzinstrumente, Forschung und Entwicklung, Zweigniederlassungen, Grundzüge des Vergütungssystems.

**14.** Im einleitenden Teil des Jahresabschlusses werden 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.

**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 durch neu hinzugekommene 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 eigenkapitalersetzender 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.

Dennoch sind die Gesellschafterdarlehen im **Überschuldungsstatus** grundsätzlich als **Verbindlichkeit auszuweisen**. Ein Ausweis kann nur dann unterbleiben, wenn der Gesellschafter einen **Rangrücktritt** erklärt. Ausgenommen von der Nachrangigkeit der Darlehensrückzahlungsansprüche sind die Darlehen von Gesellschaftern,

- die mit maximal 10% am Stammkapital beteiligt und keine Geschäftsführer sind und
- die als Gläubiger die Beteiligung bei drohender Insolvenz der GmbH zum Zwecke der Sanierung erworben haben.

Zu beachten ist, dass in den Fällen, in denen das Gesellschafterdarlehen im **letzten Jahr** vor dem Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens an den Gesellschafter **zurückgezahlt** wurde, die Rückzahlung vom Insolvenzverwalter anfechtbar ist.

Ein wirksamer **Rangrücktritt** (z.B. für einen Gesellschafter der seiner GmbH Darlehen gewährt hat) hat nach der neusten 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.

Eine **Musterformulierung** könnte wie folgt lauten:

*„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 Insolvenzreife 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 GmbH-Gesetz 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. Allerdings kann ein GmbH-Gesellschafter für Steuerrückstände der GmbH belastet werden, 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 2014 ist elektronisch zu übermitteln

Mit Datum vom 28. September 2011 veröffentlichte das Bundesministerium der Finanzen (BMF) das endgültige Anwendungsschreiben zur E-Bilanz. Darin gab die Finanzverwaltung bekannt, dass die erstmalige elektronische Übermittlung zwingend für das Wirtschaftsjahr 2013 – also de facto 2014 - zu erfolgen hat.

Dem Projekt E-Bilanz ist unternehmensintern eine hohe Priorität beizumessen.

Übertragen werden müssen nach § 5b Abs.1 EStG Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz und zwar entweder die **Handelsbilanz mit steuerlicher Überleitungsrechnung oder die Steuerbilanz**. Betroffen sind davon Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte, Personen- und Kapitalgesellschaften. 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:

- Kapitalkontenentwicklungen bei Personengesellschaften, Sonder- und Ergänzungsbilanzen, inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen, ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen, steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer steuerbegünstigten Körperschaft (z.B. Verein), Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.

Die unternehmensindividuellen Umsetzungsprobleme liegen darin, dass der Kontenrahmen angepasst werden muss, das Buchungsverhalten zu ändern ist und die Mitarbeiter zu schulen sind.

Sofern als **Übermittlungsvariante** Handelsbilanz, GuV und Überleitungsrechnung gewählt werden, 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.

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

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.

Für den Anwender der Taxonomien im Rahmen der Erstellung der E-Bilanz sollten die Veränderungen, die sich für die einzelnen Wirtschaftsjahre ergeben, beachtet werden. Es ist empfehlenswert die jeweils aktuelle Taxonomie durchzusehen und zu prüfen, ob die entsprechenden Sachverhalte im Unternehmen vorliegen und welchen Finanzbuchhaltungskonten sie zuzuordnen sind.

Alternativ kann auf [www.estuer.de](http://www.estuer.de) 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.

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.

Der BMF hat aktuell die aktualisierten Taxonomien (Version 5.4) als amtlich vorgeschriebene Datensätze nach § 5b EStG veröffentlicht.

- Die aktualisierten Taxonomien (Kern-, Ergänzungs- und Sondertaxonomien) stehen zum Abruf bereit: [www.estuer.de](http://www.estuer.de).
- Die Taxonomien sind für die Bilanzen und Eröffnungsbilanzen der Wirtschaftsjahre zu verwenden, die nach dem 31. Dezember 2015 beginnen, wobei es nicht beanstandet wird, wenn diese auch bereits für das Wirtschaftsjahr 2015 oder 2015/16 verwendet werden.
- Die Übermittlungsmöglichkeit mit diesen neuen Taxonomien wird voraussichtlich ab Mai 2016 gegeben sein.

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

## **10. Streichung steuerfreier Veräußerungen bei Streubesitzanteilen < 10%**

Das Bundesfinanzministerium hat am 21.07.2015 einen Diskussionsentwurf für ein Investmentsteuerreformgesetz veröffentlicht, in dem auch § 8b Abs. 4 KStG geändert wird. Geplant ist, 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 würde die bereits im Frühjahr 2013 für Dividenden aus Streubesitzanteilen normierte Steuerpflicht nun auch auf die Gewinne aus dem Verkauf ausgeweitet. Dies betrifft 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. Da solche Vorhaben in der Regel über kurz oder lang Gesetz werden, könnte man darüber nachdenken, Gewinne schon jetzt steuerfrei zu realisieren und dann die betreffenden Aktien bzw. Papiere neu zu erwerben. Dass ein solches Vorgehen kein Gestaltungsmissbrauch ist, hat der BFH bereits mehrfach entschieden.

## **11. Vorsicht beim Rangrücktritt**

In Krisensituationen kann es erforderlich werden, trotz der Neuregelungen in § 19 II InsO im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen einen Rangrücktritt bzgl. gewährter Darlehen zu vereinbaren. 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 2015 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.



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

Nach bisheriger Rechtsprechung und Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine Überversorgung des Gesellschafter-Geschäftsführers vor, wenn der Pensionsanspruch 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.

Nunmehr hat das FG Berlin-Brandenburg anderslautend entschieden und für die volle Anerkennung alleine auf das Merkmal der Fremdüblichkeit und Angemessenheit abgestellt. Das Urteil vom 2.12.2014 6 K 6045/12 ist noch nicht rechtskräftig, die Revision beim BFH ist unter dem Az. I R 4/15 anhängig, daher sollte diese Fallkonstellation weiter beobachtet werden und in einschlägigen Fällen Rechtsmittel eingelegt werden.

### 13. Finanzierung von Pensionszusagen durch Tantiemen

Gerade wegen der aktuell 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.

Eine Möglichkeit der betrieblichen Altersvorsorge ist die Entgeltumwandlung von Tantiemen in eine rückgedeckte Direktzusage. Sowohl beim Aufbau als auch bei Auszahlung der Versorgungsbeträge ergeben sich Steuervorteile.

#### a) Ansparphase (Anwartschaftsphase)

Tantiemen fallen in der Kapitalgesellschaft gerade in den „guten“ Jahren an. Werden diese dann an den Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlt, unterliegen diese neben seinem 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.

#### b) Versorgungsphase

Die Auszahlung der betrieblichen Altersvorsorge in der Versorgungsphase führt zu einem positiven Steuersatzeffekt, wenn die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers dann nicht mehr dem Spitzensteuersatz unterliegen sollten. Dies wird in vielen Fällen der Fall sein.

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.

## 14. Darlehenszinsen bei Verkauf wesentlicher Beteiligungen

Beteiligte sich ein Investor an einem Unternehmen und veräußerte er den Anteil wieder mit Verlust und konnte ein ggf. aufgenommenen Finanzierungskredit aus dem Verkaufserlös nicht getilgt werden, konnte der Unternehmer die nach dem Verkauf der Anteile bis zur kompletten Tilgung des Anschaffungsdarlehens anfallenden Zinszahlungen nicht steuerlich geltend machen. Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.03.2010 VIII R 20/08 – in Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung – den Abzug von Darlehenszinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung einer Unternehmensbeteiligung als **nachträgliche Werbungskosten** zugelassen. Dies galt, soweit der Verkaufserlös nicht zur Tilgung des bei Anschaffung der Beteiligung aufgenommenen Darlehens ausreicht. Dadurch minderten im Verlustfall die Zinsen für das noch zu tilgende Restdarlehen die übrige Einkommensteuer des Unternehmers und tragen somit zur Verlustreduzierung bei.

Ab 2009 können die Schuldzinsen nicht mehr als Werbungskosten im Rahmen des § 20 EStG geltend gemacht werden. Denn mit der Einführung einer Abgeltungsteuer für private Kapitalerträge durch das Unternehmensteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007 (BStBl I 2007, 630) hat der Gesetzgeber ein umfassendes Abzugsverbot für Werbungskosten angeordnet: Nach § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG können Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ab dem Veranlagungszeitraum 2009 grundsätzlich nicht mehr abgezogen werden. Abziehbar ist lediglich ein Sparer-Pauschbetrag in Höhe von 801 EUR, der bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, auf 1.602 EUR verdoppelt wird (so BFH vom 21.10.2014 VIII R 48/12, BStBl. 2015 II, 270).

## 15. Kosten für gescheiterten Beteiligungserwerb

Beim geplanten Erwerb von Beteiligungen entstehen häufig hohe Kosten für Beratung und die eventuelle Überprüfung der finanziellen und rechtlichen Verhältnisse der zu erwerbenden Gesellschaft. Mit Urteil vom 09.01.2013 I R 72/11, BStBl 2013 II,343 hat der BFH entschieden, dass diese Beratungs- und Überprüfungskosten bei Kapitalgesellschaften keinem Abzugsverbot unterliegen, wenn ein geplanter Beteiligungserwerb doch nicht zu Stande kam. Hierauf sind eventuell noch offene Fälle zu überprüfen. Anders ist die Regelung leider bei Erwerb durch Nicht-Kapitalgesellschaften, hier sind die Kosten immer nur zu 60% abzugsfähig. In entsprechenden Fällen sollten daher genau geplant werden, wer den geplanten Beteiligungs-erwerb auf den Weg bringt und Beratungsaufträge erteilt.

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

Voraussetzung für die steuerliche Akzeptanz einer Pensionszusage an beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer ist unter anderem, dass die berechnete Person sich diese Zusage in einem mindestens zehn Jahre andauernden Zeitraum noch verdienen kann. Mit dem Urteil vom 20.05.2015 I R 17/14 hat der BFH nun entschieden, dass dies nicht nur die erstmalige Zusage an sich betrifft. Sofern die Höhe der Pensionszahlungen abhängig vom Gehaltsniveau des Pensionsberechtigten ist, gilt ein Verdienungszeitraum 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.

## **17. Gemeinnützigkeitsrecht (Vereine etc.):**

### **Anerkennung von Aufwandsspenden**

Ab dem Jahr 2015 gelten verschärfte Anforderungen an die Anerkennung von sogenannten „Aufwandsspenden“. Diese liegen grundsätzlich vor, wenn ein Vereinsmitglied darauf verzichtet, dass ihm verauslagte Kosten für dessen Vereinstätigkeit erstattet werden, so z.B. Fahrt- und Reisekosten. 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.

Ab 2015 lässt die Verwaltung eine Ausnahme davon und somit die Möglichkeit der Berücksichtigung von Aufwandsspenden durch Verzicht auf den Aufwendungsersatzanspruch 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. Gemeinnützigkeitsrecht (Vereine etc.):**

### **Neue Muster für Zuwendungsbestätigungen**

2015 sind die bereits im Vorjahr publizierten neuen Muster für Zuwendungsbestätigungen verbindlich in Kraft getreten. Diese können Sie auf der Internetseite des Bundesfinanzministeriums herunterladen. Die Muster der Zuwendungsbestätigungen sind inhaltlich verbindlich und dürfen nur optisch verändert werden.

Vereinsvorstände sollten sich an diese Vorgaben halten, nur so ist sichergestellt, dass das Finanzamt die Zuwendungsbestätigungen beim Empfänger steuerlich anerkennt und auch in Zukunft die Vereine durch Spenden unterstützt werden.