# MANDANTENRUNDSCHREIBEN 2017/2018

*Wir wünschen Ihnen frohe Weihnachten,*
*sowie Gesundheit und Erfolg*
*im neuen Jahr.*
*Das Team Ihres Steuerberaters Sven Sievers*

**Steuerberater Sven Sievers - Glißmannweg 7 - 22457 Hamburg - Tel. 040 559 86 50 - Fax 040 559 86 525 - Mail info@stbsievers.de**

**A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER 5**

1. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens 5
2. Kindergeld / Kinderfreibetrag 7
3. Kinderbetreuungskosten 10
4. Berufsausbildungskosten 11
5. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung eines Kindes sind Sonderausgaben bei den Eltern 13
6. Minderung des Sonderausgabenabzugs um Rückerstattungen der Krankenkassen 14
7. Außergewöhnliche Belastungen 15
8. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende 17
9. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse 19
10. Häusliches Arbeitszimmer 23
11. Vermietung und Verpachtung - Verbilligte Vermietung 25
12. Verluste aus der Veräußerung einer fondsgebundenen Lebensversicherung 26
13. Gewinne aus Immobilienverkäufen 26
14. Kirchensteuerabzug bei Kapitaleinkünften 27
15. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen 28
16. Abzug von Werbungskosten bei nacherklärten Kapitaleinkünften 28
17. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften / Eigenkapitalersatz im Steuerrecht 29
18. Verlustausgleich im Bereich der Kapitaleinkünfte 30
19. Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen 30
20. Spenden 31
21. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung 32
22. Grunderwerbsteuersätze zum 01.01.2018 33
23. Änderung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei Abschluss eines nachträglichen Bauerrichtungsvertrages 33

**B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER 35**

1. Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) 35
2. § 241a HGB Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars Wegfall der EUR 17.500,00 - Grenze ab dem Veranlagungszeitraum 2017 (Anlage EÜR) 38
3. Gesetzlicher Mindestlohn 39
4. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen 43
5. Tank- und Geschenkgutscheine 50
6. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen 54
7. Betriebsveranstaltungen Freibetrag von EUR 110,00 59
8. Bewirtungen von Arbeitnehmern 62
9. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung für 2018 63
10. Künstlersozialabgabe-Verordnung 66
11. Flexi-Rente 68
12. Sonstiges 70
13. Nettoentgeltoptimierung 75
14. Abgabefrist Umsatzsteuer 76
15. Anhebung der Grenzen für Kleinbetragsrechnungen 76
16. Vorsteuerabzug auch ohne vollständige Rechnung? 76
17. Anzahlung und Vorsteuerabzug 77
18. Uneinbringlichkeit von Forderungen 78
19. Kassenführung und kein Ende in Sicht 79
20. Grundstücksvermietung und Umsatzsteuer 80
21. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer 81
22. Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes 82
23. Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz im Europarecht 86
24. Pflegebeitrag für gesetzlich unterhaltspflichtige Personen in der Erbschaftsteuer 87

**C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN 89**

1. Größenklassen 89
2. Offenlegung des Jahresabschlusses 91
3. Hinterlegung für Kleinstunternehmen 91
4. Ordnungsgeldverfahren bei fehlerhafter Offenlegung / Hinterlegung 93
5. Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – die wesentlichen Änderungen im Einzelabschluss ab 2016 94
6. Wegfall eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen/Rangrücktritt/ steuerliche Berücksichtigung – Rechtsprechungsänderung 98
7. Geschäftsführerhaftung für Lohnsteuer 100
8. Gesellschafterhaftung bei Nutzungsüberlassung 101
9. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2016 ist elektronisch zu übermitteln 101
10. Aufweichung der 75% - Grenze bei Pensionszusagen? 104
11. Finanzierung von Pensionszusagen durch Tantiemen 105
12. Geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen 106
13. Vorsicht bei Gehaltserhöhung und Pensionsrückstellung 106
14. Gemeinnützigkeitsrecht: Gebot zeitnaher Mittelverwendung, Förderung des Umweltschutzes, Grenzen der allgemeinpolitischen Betätigung 107
15. Belegvorlagepflicht wird zur Beleghaltepflicht bei Spenden und Mitgliedsbeiträgen 107
16. Untergang von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen bei Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge 108
17. Neuregelung zum körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag § 8d KStG 109

# A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER

## 1. Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

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

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

**Neuregelung zur Datenübermittlung durch Dritte**

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

**Neuerungen zur Abgabe von Steuererklärungen**

Die Abgabefrist von Jahressteuererklärungen wird für Besteuerungszeiträume nach 2017 neu gefasst. Bei der Einkommensteuererklärung 2018 endet sie bei unberatenen Steuerpflichtigen am 31.07.2019, bei Steuerpflichtigen mit Steuerberater am 02.03.2020 (da 29.02.2020 = Samstag). Vor Fristende können Vorabanforderungen erfolgen.

Beispiele: Herabsetzungsantrag Vorauszahlungen, vorgesehene Außenprüfung, Betriebseröffnung etc. Nach einer Vorabanforderung (frühestens ab 31.07.) wird die Erklärungsfrist auf 4 Monate verkürzt.

Fristüberschreitung bedeutet automatisch Verspätungszuschlag. Dieser beträgt für jeden angefangenen Monat 0,25 % der um die Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten Steuer. Der monatliche Mindestverspätungszuschlag beträgt EUR 25,00. Es gibt eine Ermessensfestsetzung, wenn das Finanzamt eine Steuer auf EUR 0,00 oder eine Steuererstattung festsetzt. Diese einzigen Rückausnahmen sind: Fristverlängerung nach § 109 AO, festgesetzte Steuer EUR 0,00, festgesetzte Steuer geringer als Vorauszahlungen zzgl. Steuerabzugsbeträge. Eine Fristverlängerung ist nur noch auf Ausnahmefälle beschränkt.

**Vollautomationsgestützte Veranlagung**

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

**Elektronische Steuerverwaltungsakte**

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

**Belegvorhaltepflicht bei der Einkommensteuer ab Veranlagung 2017**

Durch die zunehmende Digitalisierung hat der Gesetzgeber eine Belegvorhaltepflicht ab dem Veranlagungszeitraum 2017 bei der Einkommensteuer eingeführt. Belege werden danach durch den Steuerpflichtigen nicht mehr direkt mit eingereicht, sondern fallbezogen risikoorientiert durch das Finanzamt angefordert. Eine Vorlagepflicht besteht aber weiterhin z.B. bei Gewinnanteilen i.S.d. § Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren) oder § 8b KStG (Möglichkeit der elektronischen Übermittlung ab Veranlagungszeitraum 2016). Zuwendungsbestätigungen können ab Veranlagungszeitraum 2017 elektronisch übermittelt werden. Sofern mit einer risikoorientierten Beleganforderung zu rechnen ist (z.B. einmalige hohe Erhaltungsaufwendungen bei Vermietung und Verpachtung), empfiehlt es sich zur Vermeidung von Rüstzeiten, wie bisher die Belege direkt mit der Steuererklärung und einem separaten Anschreiben beim Finanzamt einzureichen.

## 2. Kindergeld / Kinderfreibetrag

Der Kindergeldanspruch entsteht im Geburtsmonat (z.B. bei Geburt am 31.10. erhalten die Erziehungsberechtigten für den vollen Monat Oktober das Kindergeld) und besteht uneingeschränkt bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres (18. Geburtstag) des Kindes. Antragsberechtigt sind die Eltern oder andere Erziehungsberechtigte. Nicht antragsberechtigt ist das Kind selbst. Das Kindergeld wird monatlich gezahlt.

Bis zum 31.12.2017 kann das Kindergeld noch innerhalb der allgemeinen Verjährung, der Festsetzungsfrist von vier Jahren, rückwirkend beantragt werden. Das bedeutet, dass bis zum 31.12.2017 das Kindergeld bis inkl. Januar 2013 rückwirkend beantragt werden kann. Ab Januar 2018 gelten kürzere Antragsfristen für rückwirkende Kindergeldanträge von jetzt nur noch sechs Monaten.

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

Das Kindergeld beträgt im Jahr 2017 für die ersten beiden Kinder jeweils EUR 192,00, für das dritte Kind EUR 198,00 und für das vierte und jedes weitere Kind EUR 223,00.

Im Jahr 2018 kommt es zu einer weiteren Anhebung um EUR 2,00. Für das 1. und 2. Kind steigt das Kindergeld auf EUR 194,00; für das 3. Kind auf EUR 200,00; für das 4. und jedes weitere Kind EUR 225,00.

Der Kinderfreibetrag beträgt in 2017 EUR 4.716,00, im Jahr 2018 beträgt er EUR 4.780,00.

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

**Rechtslage für volljährige Kinder**

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

Die sonstigen Voraussetzungen sind:

| Alter | |
|---|---|
| **18 – 21** | • ohne Beschäftigung und arbeitslos gemeldet |
| **18 – 25** | • Berufsausbildung<br>• Übergangszeit von max. 4 Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten<br>• Übergangszeit zwischen Ausbildung und Wehr- /Zivildienst<br>• eine Berufsausbildung mangels eines Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können<br>• freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr |
| **ohne Altersbeschränkung** | • wenn die Behinderung vor dem 25. Lebensjahr eingetreten ist. |

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 allgemeinbildenden Schule gilt nicht als Erstausbildung.

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

**Problematik – was zählt als Erstausbildung?**

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

**Günstigerprüfung:**

Kindergeld und Kinderfreibetrag werden nicht gleichzeitig nebeneinander gewährt. Es erfolgt eine Günstigerprüfung zwischen dem Kindergeld auf der einen Seite und dem Kinderfreibetrag auf der anderen Seite. Die steuerlichen Freibeträge belaufen sich im Kalenderjahr 2017 bei zusammenveranlagten Eheleuten auf EUR 7.356,00 pro Kind.

Der Steuerberater (vorher) bzw. das Finanzamt (später bei der Veranlagung) führen eine Vergleichsberechnung durch. Einerseits wird die Steuerschuld berechnet, ohne die Kinderfreibeträge zu berücksichtigen. In der zweiten Berechnung wird 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.

## 3. Kinderbetreuungskosten

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

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

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

**Begünstigt** sind unter anderem 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 Fremdsprachen-unterricht)
- 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.

**Betreuung durch Angehörige**

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.

Zahlen die Eltern an die Großeltern eine Vergütung für die Betreuung der Kinder, ist eine Berücksichtigung als Sonderausgabe bei den Eltern möglich, wenn die Großeltern nicht in demselben Haushalt leben. Voraussetzung ist allerdings, dass die Vergütungen und die Vereinbarungen wie unter fremden Dritten üblich geregelt werden. Hier ist allerdings zu beachten, dass die Empfänger der Vergütung (z.B. Großeltern) diese in voller Höhe in ihrer Einkommensteuererklärung zu versteuern haben, während die Zahler (hier die Eltern) nur 2/3 der Vergütung steuerlich angerechnet bekommen. Daher wird sich diese Variante selten rechnen.

Zahlen die Eltern an die Großeltern allerdings für die Betreuungsleistung Fahrtkosten von der einen zur anderen Wohnung, sind diese als Kinderbetreuungskosten mit EUR 0,30 pro gefahrenem Kilometer mit 2/3 abzugsfähig. Da es sich hierbei um einen reinen Aufwendungsersatz handelt, bleibt dies in der Steuererklärung der Großeltern ohne steuerliche Auswirkung. Dies gilt auch, wenn die Betreuungsleistung unentgeltlich erbracht wird.

## 4. Berufsausbildungskosten

**Erstausbildung**

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

Allerdings stellt sich hier die Frage: Wann ist eine Erstausbildung beendet?
Laut BFH zählt ein duales Studium insgesamt als einheitliche Erstausbildung.
Bei einem Masterstudiengang gibt es unterschiedliche Beurteilungen. Für die Frage des Kindergeldes kann die Erstausbildung nicht lange genug dauern, für die Frage der Werbungskosten oder Betriebsausgaben sollte die Erstausbildung so früh wie möglich enden.

**Zweitausbildung**

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

Die Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

| | | | |
|---|---|---|---|
| Zweitausbildung oder Zweitstudium<br>Beispiel:<br>Studium nach abgeschlossener Lehre | Ausbildungsdienst-verhältnis<br>Beispiel:<br>Ausbildungsvergütung oder Beamtenausbildung mit Vergütung | Erstausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienst-verhältnisses | Erststudium ohne vorherige Ausbildung nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienst-verhältnisses |
| ⇩ | | ⇩ | |
| Vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben, mit der Möglichkeit Verluste vorzutragen, welche dann bei Einkünfte-erzielung steuerwirksam werden | | Beschränkter Sonderausgabenabzug ohne Verlustvortrags- und Rücktragsmöglichkeit | |

Wer nach einer abgeschlossenen Berufsausbildung studiert, ist nicht auf den begrenzten Sonderausgabenabzug bei den Ausgaben beschränkt.
Es gibt zu der Abgrenzungsproblematik (gerade bei mehraktiger Ausbildung ist die Grenze oft sehr schwierig), wann eine Erstausbildung abgeschlossen ist, ständig neue Urteile.

## 5. 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.

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

## 6. 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).

Werden einem Steuerpflichtigen von seiner Krankenkasse im Rahmen eines Bonusprogrammes für gesundheitsbewusstes Verhalten (§ 65a SGB V) Kosten für Gesundheitsmaßnahmen erstattet, die nicht im regulären Versicherungsumfang enthalten und damit von den Versicherten im Voraus privat finanziert worden sind, handelt es sich hier laut BFH-Urteil vom 01.06.2016 um eine Leistung der Krankenkasse und gerade nicht um eine Beitragsrückerstattung. Es darf daher keine Kürzung der Beiträge zur Basiskrankenversicherung erfolgen.

Es sollte überprüft werden, ob die Krankenkassen eine entsprechende korrigierte elektronische Meldung an die Finanzämter für die Vorjahre vornehmen, in denen ein solcher Sachverhalt verwirklicht wurde. Für die Veranlagungszeiträume 2010 bis einschließlich 2016 wird aus Verhältnismäßigkeitsgründen auf die Übermittlung korrigierter Datensätze verzichtet. Die Vorlage einer von der Krankenkasse ausgestellten Papierbescheinigung, aus der eine Korrektur der grundsätzlich elektronisch zu übermittelnden Beitragsrückerstattungen hervorgeht, ist ausreichend. Dies gilt aber nur für Veranlagungszeiträume bis 2016.

Diese jahresbezogene Papierbescheinigung sollte mindestens folgenden Inhalt haben:
Name und Adresse der versicherten Person, Höhe der bisher gemeldeten Beitragsrückerstattungen und der zutreffenden Beitragsrückerstattungen sowie einen Hinweis an die Finanzverwaltung, den Sachverhalt nach Prüfung zu ändern.

## 7. 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.

Voraussetzung ist, 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.

Nach der neuen Berechnung wird nur der Teil des Gesamtbetrages der Einkünfte, der den jeweiligen Grenzbetrag übersteigt, mit dem höheren Prozentsatz belastet. Die zumutbare Eigenbelastung ist somit stufenweise zu berechnen. Diese neue Rechtsprechung führt dazu, dass die zumutbare Belastung im günstigsten Fall um EUR 664,70 niedriger ausfällt.

| **Gesamtbetrag der Einkünfte** | **bis EUR 15.340** | **über EUR 15.340 bis EUR 51.130** | **über EUR 51.130** |
|---|---|---|---|
| **Steuerpflichtige ohne Kinder**<br>bei Grundtabelle<br>bei Splittingtabelle | 5%<br>4% | 6%<br>5% | 7%<br>6% |
| **Steuerpflichtige**<br><br>mit 1 oder 2 Kindern<br>mit 3 oder mehr Kindern | 2%<br>1% | 3%<br>1% | 4%<br>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 außergewöhnlicher Belastungen:

- Aufwendungen für Krankheit (z.B. Arzt, Zahnarzt, Heilpraktikerrechnung, Medikamente, Hilfsmittel, Krankenbeförderungen, Operationskosten);
- 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).

**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.

Krankheitskosten bis zum Selbstbehalt, die bei einer privaten Krankenversicherung angefallen sind, können als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt 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.
Das FG Münster entschied, dass die Kosten für ein medizinisches Seminar, um mit der Krankheit der Kinder heilungsfördernd umgehen zu können, als außergewöhnliche Kosten abzugsfähig sind.

**Aufwendungen für Zivilprozesskosten**

Nach § 33 Abs. 2 S.4 EStG können Prozesskosten grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Mit einem Urteil vom Juni 2015 ist der BFH zu seiner alten Rechtsprechung zurückgekehrt, wonach Zivilprozesskosten grundsätzlich nicht zwangsläufig erwachsen. Nach diesem Urteil sind die Kosten eines Zivilprozesses in der Regel keine außergewöhnlichen Belastungen. Etwas anderes kann ausnahmsweise dann gelten, wenn ein Rechtsstreit einen für den Steuerpflichtigen existenziell wichtigen Bereich berührt.

Der BFH hat im Mai 2017 die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt, dass Scheidungskosten nicht mehr als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sind.

Der Hinweis auf Scheidungskosten als außergewöhnliche Belastungen wurde bereits aus den Verwaltungsregelungen entfernt. Damit wurde ein langes Hin und Her der Abzugsfähigkeit von Scheidungskosten zu Lasten der Steuerpflichtigen entschieden.

**Keine Verteilung möglich**

Außergewöhnliche Belastungen sind nach § 11 Abs. 2 S. 1 EStG ausschließlich in dem Jahr der Zahlung zu berücksichtigen. Übersteigen die Aufwendungen in einem Jahr die Einkünfte, geht der übersteigende Teil steuerlich unter.

## 8. 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 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/der 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

Es dürfen somit keine weiteren erwachsenen Personen zu dem Haushalt der Alleinerziehenden gehören. Erwachsene Kinder, für welche die/der Alleinerziehende Kindergeld erhält sind eine Ausnahme von dieser Regel. Eine Ausnahme bilden somit die volljährigen Kinder im Haushalt, die sich in Berufsausbildung befinden oder auf einen Ausbildungsplatz warten oder einen Freiwilligendienst leisten. Eine weitere Ausnahme bilden pflegebedürftige erwachsene Personen (Pflegestufe I V). Diese dürfen im Haushalt der Alleinstehenden leben.
Dieser Freibetrag verringert sich um ein Zwölftel für jeden vollen Kalendermonat, in dem diese Voraussetzungen nicht vorliegen.
Die Haushaltszugehörigkeit ist anzunehmen, wenn das Kind in der Wohnung des Alleinstehenden gemeldet ist. Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs begründet die Meldung im Haushalt des Alleinstehenden eine unwiderlegbare Vermutung für die Haushaltszugehörigkeit des Kindes. Das heißt, dass diese Meldung auch dann maßgebend ist, wenn das Kind gar nicht in dieser, sondern in einer anderen Wohnung (z.B. während der Ausbildung/Studium) lebt. Eine Meldung mit Nebenwohnsitz genügt. Auf den tatsächlichen Aufenthaltsort des Kindes kommt es nur dann an, wenn das Kind bei mehreren Personen gemeldet ist.

Heiratet ein Alleinerziehender, entfällt für das gesamte Kalenderjahr der Entlastungsbetrag. Es findet keine Verteilung auf Monate statt, denn der Gesetzeswortlaut erfordert, dass im Jahr die Voraussetzungen für den Splittingtarif nicht gegeben sein dürfen. Es spielt keine Rolle, ob Eltern eine getrennte Veranlagung oder Zusammenveranlagung in der Steuererklärung wählen.
Bei verwitweten Steuerpflichtigen, die alleinstehend sind, wird der Freibetrag trotz Splittingtabelle gewährt. Im Jahr des Todes des Ehegatten wird der Freibetrag zeitanteilig (gezwölftelt), d.h. erstmals für den Monat des Todes gewährt. Im Folgejahr wird der Entlastungsbetrag trotz Splittingtabelle (Witwensplitting oder Gnadensplitting) gewährt.

Dieser Freibetrag ist in der Lohnsteuertabelle der Steuerklasse II eingearbeitet.

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

## 9. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse

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

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

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 Haushalts 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 Baugerüstes (nicht Miete und Materialkosten)
- Dachrinnenreinigung
- Gebühren für den Schornsteinfeger (für sämtliche Schornsteinfegerleistungen)
- Hausanschlüsse (z.B. Kabel für Strom oder Fernsehen)
- Maßnahmen der Gartengestaltung, auch Neuanlage des Gartens
- Klavierstimmer
- Modernisierung des Badezimmers
- Modernisierung oder Austausch der Einbauküche
- Pflasterarbeiten auf dem Wohngrundstück
- Reparatur oder Austausch von Bodenbelägen (z.B. Teppichboden, Parkett, Fliesen)
- Reparatur oder Austausch von Fenstern und Türen
- Reparatur, Wartung oder Austausch von Heizungsanlagen, Elektro-, Gas- und Wasserinstallationen
- Reparatur und Wartung von Gegenständen im Haushalt des Steuerpflichtigen (z.B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, 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 Carports, einer Fertiggarage, eines Wintergartens oder einer Terrassenüberdachung

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

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

Barzahlungen sind nicht begünstigt. 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. Eine Anrechnung des übersteigenden Betrages kann nicht im folgenden Jahr nachgeholt werden. Wenn man in einem Jahr keine Steuern zahlt, weil die Einkünfte zu gering sind, kann man auch den Steuervorteil nicht nutzen. Die Vergünstigung geht dann komplett verloren.

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

Für Arbeitsverhältnisse in Privathaushalten mit einem 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 der unterschiedlichen Höchstbeträge die Notwendigkeit der Abgrenzung zwischen haushaltsnahen Dienstleistungen und Handwerkerleistungen. Die Rechtsprechung hat sich mit den Abgrenzungsfragen befasst. Hiernach sind Maler- und Tapezierarbeiten als Handwerkerleistungen einzuordnen. Es gilt folgender allgemeiner Grundsatz: 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 selbständigen Gärtner (z.B. zum Rasenmähen oder Heckenschneiden)
- Die Pflege von Angehörigen (z.B. durch Inanspruchnahme eines Pflegedienstes)
- Einen selbständigen Fensterputzer
- Reinigungsleistungen durch Dienstleistungsagenturen, Hausmeisterleistungen
- Privat veranlasste Umzugsleistungen
- Straßenreinigung auf privatem Grundstück, Winterdienst
- Kosten für ein Notrufsystem
- Betreuung eines Haustieres in der Wohnung des Tierhalters

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

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

## 10. 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. 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 Werbungskosten-abzug | Werbungskosten-abzug auf EUR 1.250,00 begrenzt | Voller Werbungskosten-abzug |

**Abgrenzung häusliches und außerhäusliches Arbeitszimmer**

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

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

**Gemischt genutztes Arbeitszimmer**

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

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

**Höchstbetrag ist personenbezogen**

Der BFH hat seine Rechtsprechung im Dezember 2016 geändert und wendet den Höchstbetrag von EUR 1.250,00 nicht mehr objektbezogen, sondern nunmehr personenbezogen an. Teilen sich Eheleute/Lebensgemeinschaften ein Arbeitszimmer, kommt der Höchstbetrag für jeden Ehepartner in voller Höhe (EUR 1.250,00) in Betracht.

Außer Betracht bleibt, ob beide Partner das häusliche Arbeitszimmer im gleichen zeitlichen Umfang nutzen.

**Nutzung für mehrere Einkunftsarten**

Wird das häusliche Arbeitszimmer zur Erzielung bei mehreren Einkunftsarten genutzt, darf der Höchstbetrag von EUR 1.250,00 dennoch nicht überstiegen werden.

Positiv ist zu vermerken, dass der Höchstbetrag von EUR 1.250,00 nicht gemindert wird, wenn die Voraussetzungen für den Abzug nicht bei allen Einkunftsarten gegeben sind.

**Häusliches Arbeitszimmer eines Selbständigen**

Der BFH hatte die Kosten eines Selbständigen (hier im Fall eines Logopäden) im Rahmen des Höchstbetrages von EUR 1.250,00 zugelassen, da er in den Praxisräumen keine Möglichkeit hatte, die betrieblichen Unterlagen (hier Krankenkassenabrechnungen, Buchführung und Bankkonten) abgeschlossen aufzubewahren. Diese Möglichkeit wäre auch nicht ohne Weiteres herzustellen gewesen.

## 11. Vermietung und Verpachtung – Verbilligte Vermietung

Bei der verbilligten Vermietung von Wohnraum stellt sich in bestimmten Konstellationen die Frage des anteiligen oder vollen Werbungskostenabzugs.
Bei einer Miete (Kaltmiete zuzüglich umlagefähiger Nebenkosten) von mindestens 66% der ortsüblichen Miete wird der volle Werbungskostenabzug gewährt. Unter 66% der ortsüblichen Miete werden die Werbungskosten anteilig gekürzt.

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

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

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

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

## 12. Verluste aus der Veräußerung einer fondsgebundenen Lebensversicherung

Bezüglich der Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten aus Versicherungsleistungen ist nach § 20 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 i.V.m. § 52a Abs. 10 Satz 5 EStG von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen.
Dies gilt gemäß dem zweiten Halbsatz des § 52a Abs. 10 Satz 5 EStG aber nicht für die Veräußerung von vor dem 01.01.2005 geschlossene Alt-Verträge, auch wenn der Veräußerungszeitpunkt in oder nach 2009, der Einführung der Abgeltungsteuer, war.

Das hat der BFH in seinem Urteil vom 14.03.2017, VIII R 38/15 nochmals bekräftigt.

Ein Kläger hatte seine in 1999 abgeschlossene Lebensversicherung durch Verkauf an seine Frau übertragen. Hierzu gewährte er ihr ein zinsloses Darlehen in Höhe des Kaufpreises, welches dem Deckungskapital der Versicherung entsprach. Da er aber bereits im Voraus die Beiträge für die Versicherung vollständig bezahlt hatte, die in der Summe wesentlich höher waren als der Kaufpreis, ergab sich für ihn ein Verlust, den er in der Einkommensteuererklärung als negative Einkünfte geltend machte. Dies hatte das Finanzamt nicht anerkannt.

## 13. Gewinne aus Immobilienverkäufen

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

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

Bezüglich der Frist bei einem geschenkten oder geerbten Grundstück kommt es darauf an, wann der Vorbesitzer das Grundstück erworben hat. Kauft ein Miterbe den Erbteil eines anderen Miterben, so entstehen ihm insoweit Anschaffungskosten. Ein Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist führt dazu, dass der Gewinn aus der Veräußerung dieses Grundstücks versteuert werden muss.
Die Entnahme eines betrieblichen Grundstücks, auch im Rahmen einer Betriebsaufgabe, wird als Erwerb angesehen. Zu diesem Zeitpunkt beginnt die Laufzeit der Zehnjahresfrist neu. Der Entnahmewert gilt als Anschaffungswert.

**Fazit:**
Beim privaten Immobilienverkauf sollte auf die Zehnjahresfrist geachtet werden.

## 14. Kirchensteuerabzug bei Kapitaleinkünften

Seit dem 01.01.2015 ist die auszahlende Stelle (Gesellschaft) bei Dividenden- und Zinszahlungen an kirchensteuerpflichtige Personen verpflichtet, neben der Kapitalertragsteuer auch die Kirchensteuer einzubehalten. Ob der Zahlungsempfänger einer Religion angehört oder nicht, 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. Für das Abfrageprozedere sind die Steueridentifikationsnummer und das Geburtsdatum des jeweiligen Zahlungsempfängers erforderlich.

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

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

## 15. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen

Regelmäßig wird die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben und wird im Zuge dessen mit abgegolten. Dasselbe gilt für die Kirchensteuer, die auf die Einkommensteuer erhoben wird, die nach dem gesonderten Tarif des § 2d Abs. 1 EStG ermittelt wird.

Die Kirchensteuer kann jedoch anstelle der Abgeltungsregelung als Sonderausgabe abzugsfähig sein, wenn zum Beispiel die abgeltende Wirkung bei bestimmten Kapitaleinnahmen durch § 32d Abs. 2 EStG ausgenommen wird oder durch eine Günstigerprüfung eine individuelle Progression von unter 25% feststeht.

Dies entschied das Finanzgericht Düsseldorf und widersprach damit dem Finanzamt, welches den Abzug als Sonderausgabe aufgrund einer durch Betriebsaufspaltung verursachten Gewinnausschüttung nicht anerkannt hatte
(FG Düsseldorf, vom 16.11.2016, Az. 15 K 1640/16).

## 16. Abzug von Werbungskosten bei nacherklärten Kapitaleinkünften

Die Nichtabzugsfähigkeit von Beraterkosten bei Selbstanzeigen wurde noch einmal vom BFH bekräftigt (Urteil vom 09.06.2015, VIII R 12/14).

Durch sein Urteil vom 02.12.2014 hatte der BFH zuvor bereits ein Urteil des FG Köln 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.

Im Zuge eines einschlägigen Revisionsverfahrens beim Niedersächsischen Finanzgericht äußerte sich der BFH abschließend, dass der Gesetzgeber durch § 20 Abs. 9 EStG das Abzugsverbot nicht eingeführt habe, um es für Aufwendungen, die durch vor dem 01.01.2009 zugeflossene Einkünfte veranlasst waren, wieder auszusetzen.

Auch das Infragestellen der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbotes wurde durch den BFH relativiert. Der Gesetzgeber habe bei Steuergesetzen einen Pauschalisierungs- und Typisierungsspielraum, dem mit einem Sparer-Pauschbetrag in Höhe von EUR 801,00 bzw. bei Ehegatten EUR 1.602,00 anstelle eines vollständigen Abzugs der Werbungskosten Genüge getan wird. Ausnahmen hiervon würden zu Verkomplizierungen führen und damit der mit der Einführung der Abgeltungsteuer bezweckten Vereinfachung entgegenstehen.

## 17. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften / Eigenkapitalersatz im Steuerrecht

Als Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft ist unter bestimmten Voraussetzungen ein Verzicht auf die Anwendung der Abgeltungsteuer möglich. Im Falle dieser Option sind 60% der Einnahmen und auch der Werbungskosten steuerlich zu berücksichtigen. Dies lohnt sich immer dann, wenn (z.B. durch Fremdfinanzierung bei Kauf der Anteile 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.

Mit Urteil vom 11.07.2017 hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung geändert und entschieden, dass seit Inkrafttreten des MoMiG ab 2009 für Inanspruchnahmen aus Bürgschaften für die Kapitalgesellschaft und Fremdkapitalhilfen nicht mehr auf die dargestellten BMF-Schreiben vom 21.10.2010 und vom 08.06.1999 zurückgegriffen werden kann. Somit führen diese nicht mehr zu steuerlich nutzbaren Verlusten. Aus Gründen des Vertrauensschutzes soll die Änderung der Rechtsprechung aber erst für Dispositionen gelten, die ab dem 27.09.2017 (Veröffentlichung des Urteils) getätigt wurden.

In weiteren Fällen wird der BFH demnächst anhängige Revisionsverfahren (vgl. die Aktenzeichen IX R 5/15 bis IX R 7/15, IX R 51/15 und IX R 29/16) entscheiden und hoffentlich die neuen Grundsätze konkretisieren.

## 18. Verlustausgleich im Bereich der Kapitaleinkünfte

Unter Voraussetzung einer Günstigerprüfung gemäß § 32d Abs. 6 EStG können negative Einkünfte aus Kapitalvermögen, die eigentlich der Abgeltungsteuer unterliegen, mit positiven Einkünften, die nach dem progressiven Regeltarif zu besteuern sind, verrechnet werden. Das hat der BFH mit Urteil vom 30.11.2016, VIII R 11/14 entschieden.

Somit werden die negativen Kapitaleinkünfte bei der tariflichen Einkommensteuer steuermindernd berücksichtigt. Der Abzug des Sparer-Pauschbetrages gemäß § 20 Abs. 9 EStG findet in dem Fall aber keine Anwendung, weil bei regelbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen nur die tatsächlich angefallenen Werbungskosten abgezogen werden können.

## 19. Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen

Immer noch aktuell ist die Entscheidung des BFH zur Anwendbarkeit der Besteuerung der Abgeltungsteuer bei Zinsen zwischen nahen Angehörigen, zugelassen durch Rechtsprechung vom 28.01.2015. Danach können bei Darlehensverträgen dieser Personengruppe die Zinseinkünfte mit der Abgeltungsteuer anstatt des persönlichen Einkommensteuersatzes besteuert werden, sofern die Vertragsbedingungen einem Fremdvergleich entsprechen. Gleichwohl darf der Darlehensnehmer die gezahlten Zinsen steuerlich als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzen, wenn das Darlehen im Zusammenhang mit entsprechenden Einkünften steht.

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

Der Begriff „nahe Angehörige“ oder auch „Näheverhältnis“ umfasst Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel und Geschwister. Von einem Näheverhältnis, dass 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 Ausschlusstatbestand 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 Angehörigen 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 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.

Werden Spenden allerdings auf Grund eines Vermächtnisses im Erbfall gezahlt, ist diese Zuwendung einkommensteuerlich weder beim Beschenkten noch beim Erblasser zu berücksichtigen.

## 21. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung

Der Grundfreibetrag beträgt im Jahr 2017 EUR 8.820,00 und wird im Jahr 2018 um weitere EUR 180,00 auf EUR 9.000,00 angehoben.

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

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

Um die sogenannte „kalte Progression“ auszugleichen, wurde am 20.12.2016 zum 01.01.2017 beschlossen, dass der Steuertarif an die Inflationsrate angepasst wird. Von kalter Progression wird gesprochen, wenn die Einkommens– und Lohnerhöhungen lediglich die Inflation ausgleichen. Durch den progressiv ansteigenden Einkommensteuertarif werden mehr Steuern gezahlt werden, obwohl man real nicht mehr Geld zur Verfügung hat.

Liegt das zu versteuernde Einkommen unter dem Grundfreibetrag und hat der Steuerpflichtige gleichzeitig Kapitalerträge oberhalb des Sparerpauschbetrages, sollte ein Antrag auf eine Nichtveranlagungsbescheinigung beim Finanzamt gestellt werden. Damit wird verhindert, dass das Kreditinstitut Steuern auf Kapitalerträge an das Finanzamt abführt. Die Nichtveranlagungsbescheinigung gilt für maximal drei Jahre. Damit erübrigt sich ein Freistellungsauftrag beim Kreditinstitut.

Der Steuerpflichtige muss dennoch eine Steuererklärung abgeben, wenn das zu versteuernde Einkommen über den Grundfreibetrag steigt.

## 22. Grunderwerbsteuersätze zum 01.01.2018

Zum 01.01.2018 haben sich die Grunderwerbsteuersätze in Deutschland nicht verändert.
Im Folgenden trotzdem noch einmal der Überblick:

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

## 23. Änderung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei Abschluss eines nachträglichen Bauerrichtungsvertrages

Ein erworbenes Grundstück, für das nachträglich ein Bauerrichtungsvertrag abgeschlossen wird, ist zusammen mit den im Vertrag vereinbarten Leistungen als ein einheitlicher Erwerbsgegenstand zu sehen, und somit ist auch die nachträgliche Erhebung der Grunderwerbsteuer auf den Gebäudewert rechtmäßig.

In dem Urteil vom 25.01.2017, II R 19/15 bezog sich der BFH auf einen Kläger, der von der Stadt ein Grundstück erwarb, welches für die Bebauung durch eines von mehreren Reihenhäusern vorgesehen war. In dem Kaufvertrag war bereits vermerkt, dass die Stadt die Bauausführung an die X-GmbH übertragen hatte, aber der Erwerber einen gesonderten Bauvertrag mit der X-GmbH abschließen musste. Nach Abschluss des Bauvertrages passte das zuständige Finanzamt die zunächst nur auf Grund und Boden erhobene Grunderwerbsteuer an, wogegen der Kläger Einspruch einlegte.
Zunächst gab das Finanzgericht Niedersachsen dem Kläger Recht, doch in einem Revisionsverfahren stellte der BFH Folgendes fest:

- Aus zusätzlichen Vereinbarungen, die mit dem Kaufvertrag über das Grundstück einhergehen und somit in einem rechtlichen bzw. objektiv sachlichen Zusammenhang stehen, ergibt sich ein einheitlicher Erwerbsgegenstand.
- Ein objektiv sachlicher Zusammenhang ist dann gegeben, wenn der Veräußerer dem Erwerber vor Abschluss des Grundstückkaufvertrages über die Bebauungspläne in Kenntnis gesetzt und diese Pläne im Kaufpreis berücksichtigt hat.
- Der Abschluss eines Bauerrichtungsvertrages ist maßgeblich für den Status des Grundstückes als Gegenstand des Erwerbsvorgangs, sofern der Erwerber des Grundstücks hinsichtlich des „Ob“ und „Wie“ der Bebauung gebunden ist.

## B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER

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

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

**Allgemeine Anforderungen**

Nach den GoBD muss die elektronische Buchführung

- nachvollziehbar,
- nachprüfbar,
- zutreffend,
- klar,
- zeitnah,
- fortlaufend und
- unveränderbar (revisionssicher)

sein. Jeder Geschäftsvorfall muss lückenlos dokumentiert sein. Die Unveränderbarkeit kann sowohl

- hardwaremäßig (z.B. unveränderbare und fälschungssichere Datenträger)
- softwaremäßig (z.B. Sicherungen, Festschreibung)
- organisatorisch (z.B. Zugriffsberechtigungen) erfolgen.

**Verfahrensdokumentation**

In einer Verfahrensdokumentation sind alle Prozesse der Abwicklung der elektronischen Buchführung darzustellen, angefangen vom Eingang der Belege bis zur Verbuchung und Aufbewahrung. Eine den GoBD konforme Dokumentation muss u. a. eine allgemeine Beschreibung sowie eine System- und Betriebsdokumentation umfassen. Der Deutsche Steuerberaterverband e.V. hat hierzu eine Musterverfahrensdokumentation vorgelegt. Die Verfahrensdokumentation muss übersichtlich gegliedert sein, wonach Inhalt, Aufbau, Ablauf und Ergebnisse des DV-Verfahrens vollständig und schlüssig ersichtlich sind. Sie beschreibt abhängig vom Einzelfall den organisatorisch und technisch gewollten Prozess. Sie besteht regelmäßig aus einer allgemeinen Beschreibung, Anwendungsdokumentation, technischen Systemdokumentation und Betriebsdokumentation. Soweit eine fehlende oder ungenügende Verfahrensdokumentation die Nachvollziehbarkeit und Nachprüfbarkeit nicht beeinträchtigt,

liegt kein formeller Mangel mit sachlichem Gewicht vor, der zum Verwerfen der Buchführung führen kann.

**Pflichtangaben in Buchungsbelegen**

Sorgfältig sind die neuen Pflichtangaben auf jedem Buchungsbeleg zu beachten.

- Eindeutige Belegnummer
- Angaben über Belegaussteller und -empfänger
- Angaben über den Betrag bzw. Mengen- oder Wertangaben, aus denen sich der zu buchende Betrag ergibt. Außerdem wird eine hinreichende Erläuterung des Geschäftsvorfalls verlangt. Es sind ein Belegdatum sowie der verantwortliche Aussteller zu nennen (z. B. der Bediener der Kasse). Die Aufzählung ist nicht abschließend.

**Internes Kontrollsystem**

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

**Unveränderbarkeit der Daten und Datensicherheit**

Das Gebot bedeutet, dass Sie Ihre Buchungsdaten nicht in der Form abändern dürfen, dass die ursprünglichen Aufzeichnungen nicht mehr feststellbar sind. Eine Buchführung mit nicht ausreichend geschützten Daten wird formell als nicht ordnungsgemäß angesehen. Es muss Revisionssicherheit gegeben sein, das heißt, auf die Ursprungsdatei muss zurückgegriffen werden können.

**Elektronische Aufbewahrung**

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

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

**Einscannen von Unterlagen**

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

**Revisionssichere Archivierung**

Die Ablage von Daten und elektronischen Dokumenten in einem Dateisystem erfüllt die Anforderungen der Unveränderbarkeit regelmäßig nicht, soweit nicht zusätzliche Maßnahmen ergriffen werden, die eine Unveränderbarkeit gewährleisten. Derzeit sind keine technischen Lösungen bekannt, die diese Voraussetzungen auf Dateisystemebene erfüllen können. Insoweit ist zwingend der Einsatz eines Dokumenten-Management-Systems/Enterprise-Content-Management (DMS/ECM) erforderlich.

Aber bei Kleinstunternehmen, die

- keine elektronischen Ausgangsrechnungen erstellen,
- nur in geringem Umfang elektronische Eingangsrechnungen erhalten, da sie sich dem Empfang nicht entziehen können (z.B. Rechnungen Telefonanbieter),
- auch nicht explizit oder konkludent dem Empfang elektronischer Rechnungen zugestimmt haben, kann auf den Einsatz eines Aufbewahrungs- bzw. Archivsystems mit der Möglichkeit des Nachweises der Unveränderbarkeit/Nachvollziehbarkeit von Änderungen noch verzichtet werden.

Gleichwohl müssen diese Unternehmen dann ergänzende Maßnahmen treffen und dokumentieren, um die Beweiskraft der Dokumente zu erhalten, wie z.B.

- regelmäßige Sicherungen (Backup) der Daten,
- Zugriffsschutz für Rechner bzw. auf die Ablageorte,
- Verwendung von Schreibschutzmaßnahmen (Speichermedien CD, DVD etc.),

Es handelt sich um eine absolute Ausnahmeregelung. Keine Anwendung in Branchen, in denen der elektronische Rechnungsaustausch üblich ist, z.B. Zulieferer Automobilbranche.
(Quelle: Finanzverwaltung Rheinland-Pfalz, Klimagespräch Finanzamt Neuwied 11/2017)

## 2. § 241a HGB Befreiung von der Pflicht zur Buchführung und Erstellung eines Inventars / Wegfall der EUR 17.500,00 – Grenze ab dem Veranlagungszeitraum 2017 (Anlage EÜR)

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

Pressemitteilung des BMF vom 30.03.2017: „Ab dem Veranlagungszeitraum 2017 sind grundsätzlich alle Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung ermitteln, zur Übermittlung der standardisierten Anlage EÜR nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung verpflichtet.“ Dies bedeutet den Wegfall der EUR 17.500,00 – Grenze ab Veranlagungszeitraum 2017 (Anlage EÜR). Formlose Gewinnermittlungen werden nicht mehr akzeptiert (z.B. auch bei Gewinnermittlungen zu nachträglichen Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben, verpachteten Betrieben usw.). Aufgrund des neuen § 7g EStG (02.11.2015) ist wie bei der Bilanz zu verfahren: Abrechnungsbeträge, Hinzurechnungen und auch Rückgängigmachungen von Investitionsabzugsbeträgen sind elektronisch mittels Anlage EÜR zu übermitteln.

## 3. Gesetzlicher Mindestlohn

Seit dem 01.01.2017 gilt ein flächendeckender gesetzlicher Mindestlohn von brutto EUR 8,84 je Zeitstunde. Eine Erhöhung zum 01.01.2018 ist nicht vorgesehen.

Es ist jedoch möglich, dass dieser von den allgemeinverbindlichen Tarifverträgen der entsprechenden Branchen abweicht. In diesem Fall gilt der Mindestlohn laut Tarifvertrag. (Siehe Anlage 1)

Übergangsweise galten noch in der **Land- und Forstwirtschaft,** im **Gartenbau** und in der **ostdeutschen Textil- und Bekleidungsindustrie** niedrigere Mindestlöhne. Spätestens seit 01.01.2017 mussten die Beschäftigten auch hier mindestens 8,84 Euro erhalten. Ab dem 01.01.2018 gilt der von der Mindestlohnkommission festgesetzte Mindestlohn.

Ab dem 01.01.2018 gilt auch für **Zeitungsausträger** der festgesetzte Mindestlohn.

**ANLAGE 1**

## Mindestlöhne in Deutschland

nach Mindestlohngesetz (MiLoG) / Arbeitnehmer-Entsendegesetz (AEntG) / Arbeitnehmerüberlassungsgesetz (AÜG) / Tarifvertragsgesetz (TVG)

| **Mindestlöhne in Deutschland** | | **Euro/Std.** | **gültig von** | **gültig bis** |
|---|---|---|---|---|
| | | | | |
| **Allgemeiner gesetzlicher Mindestlohn** | | EUR 8,84 | 01/2017 | 12/2018 |
| **Bauhauptgewerbe** | | | | |
| West | Werker | EUR 11,30 | 01/2017 | 12/2017 |
| | | EUR 11,75 | 01/2018 | 12/2018 |
| | Fachwerker | EUR 14,70 | 01/2017 | 12/2017 |
| | | EUR 14,95 | 01/2018 | 12/2018 |
| Berlin | Werker | EUR 11,30 | 01/2017 | 12/2017 |
| | | EUR 11,75 | 01/2018 | 12/2018 |
| | Fachwerker | EUR 14,55 | 01/2017 | 12/2017 |
| | | EUR 14,80 | 01/2018 | 12/2018 |
| Ost | Werker | EUR 11,30 | 01/2017 | 12/2017 |
| | | EUR 11,75 | 01/2018 | 12/2018 |
| **Berufliche Aus- und Weiterbildung** | | | | |
| Pädagogische/r Mitarbeiter/in | | EUR 14,60 | 01/2017 | 12/2017 |
| | | EUR 15,26 | 01/2018 | 12/2018 |
| **Dachdeckerhandwerk** | | EUR 12,25 | 01/2017 | 12/2017 |
| **Elektrohandwerk (Montage*)** | | | | |
| | West | EUR 10,65 | 01/2017 | 12/2017 |
| | Ost inkl. Berlin | EUR 10,40 | 01/2017 | 12/2017 |
| | West & Ost | EUR 10,95 | 01/2018 | 12/2018 |
| | | EUR 11,40 | 01/2019 | 12/2019 |
| * AN in Betrieben oder selbständigen Betriebsabteilungen, die mit der handwerksmäßigen Installation von elektro- und informationstechnischen Anlagen und Geräten einschließlich elektrischer Leitungen, Kommunikations- und Datennetze sowie mit dem Fahrleitungs-, Freileitungs-, Ortsnetz- und Kabelbau befasst sind, soweit sie Tätigkeiten außerhalb des Betriebs ausüben. | | | | |
| **Fleischindustrie** | | EUR 8,75 | 12/2016 | 12/2017 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Gebäudereinigerhandwerk** | | | | |
| West inkl. Berlin | Innen- und Unterhaltsreinigung | EUR 10,00 | 01/2017 | 12/2017 |
| | Glas- und Fassadenreinigung | EUR 13,25 | 01/2017 | 12/2017 |
| Ost | Innen- und Unterhaltsreinigung | EUR 9,05 | 01/2017 | 12/2017 |
| | Glas- und Fassadenreinigung | EUR 11,53 | 01/2017 | 12/2017 |
| **Gerüstbauerhandwerk** | | EUR 11,00 | 05/2017 | 04/2018 |
| **Land- und Forstwirtschaft, Gartenbau** | | EUR 8,60 | 01/2017 | 10/2017 |
| | | EUR 9,10 | 11/2017 | 12/2017 |
| **Leiharbeit / Zeitarbeit** | | | | |
| West | | EUR 9,23 | 06/2017 | 03/2018 |
| | | EUR 9,49 | 04/2018 | 03/2019 |
| | | EUR 9,79 | 04/2019 | 09/2019 |
| | | EUR 9,96 | 10/2019 | 12/2019 |
| Ost inkl. Berlin | | EUR 8,91 | 06/2017 | 03/2018 |
| | | EUR 9,27 | 04/2018 | 12/2018 |
| | | EUR 9,49 | 01/2019 | 09/2019 |
| | | EUR 9,66 | 10/2019 | 12/2019 |
| **Maler/Lackiererhandwerk** | | | | |
| West, Berlin, Ost | Ungelernter AN | EUR 10,35 | 05/2017 | 04/2018 |
| | | EUR 10,60 | 05/2018 | 04/2019 |
| | | EUR 10,85 | 05/2019 | 04/2020 |
| | | EUR 11,10 | 05/2020 | 04/2021 |
| West, inkl. Berlin | Geselle | EUR 13,10 | 05/2017 | 04/2018 |
| | | EUR 13,30 | 05/2018 | 04/2020 |
| | | EUR 13,50 | 05/2020 | 04/2021 |
| Ost | Geselle | EUR 11,85 | 05/2017 | 04/2018 |
| | | EUR 12,40 | 05/2018 | 04/2019 |
| | | EUR 12,95 | 05/2019 | 04/2020 |
| | | EUR 13,50 | 05/2020 | 04/2021 |

| | | | | |
|---|---|---|---|---|
| **Pflegebranche** | West inkl. Berlin<br>Ost | EUR 10,20 | 01/2017 | 10/2017 |
| | | EUR 10,55 | 01/2018 | 12/2018 |
| | | EUR 11,05 | 01/2019 | 12/2019 |
| | | EUR 11,35 | 01/2020 | 12/2020 |
| | Ost | EUR 9,50 | 01/2017 | 10/2017 |
| | | EUR 10,05 | 01/2018 | 12/2018 |
| | | EUR 10,55 | 01/2019 | 12/2019 |
| | | EUR 10,85 | 01/2020 | 12/2020 |
| **Steinmetz- und Steinbildhauerhandwerk** | West inkl. Berlin | EUR 11,40 | 05/2017 | 04/2018 |
| | | EUR 11,40 | 05/2018 | 04/2019 |
| | Ost | EUR 11,00 | 05/2016 | 04/2017 |
| | | EUR 11,20 | 05/2017 | 04/2018 |
| | | EUR 11,40 | 05/2018 | 04/2019 |
| **Textil- und Bekleidungsindustrie** | | | | |
| | West,<br>Ost inkl. Berlin | EUR 8,84 | 01/2017 | 12/2017 |

## 4. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen

### (1) Lohnfortzahlung bei Krankheit

Während der Entgeltfortzahlung wird das Entgelt weitergezahlt, das der Arbeitnehmer ohne die Arbeitsunfähigkeit bekommen hätte.

Tariferhöhungen oder Arbeitszeitverkürzungen wirken sich also auf die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall aus. Es gilt damit das Lohnausfallprinzip (aktuelle, gegenwartsbezogene Betrachtungsweise).

In Tarifverträgen wird häufig als Berechnungsgrundlage für die Lohnfortzahlung der Durchschnittsverdienst festgelegt. Wenn der Stundenlohn erhöht wird, müssen die Durchschnittswerte korrigiert werden. Es müssen also die Stunden des Durchschnittszeitraumes mit dem anderen Stundenlohn neu bewertet werden.

Zum fortzuzahlenden Entgelt gehören auch Gefahren-, Erschwernis-, Nacht-, Sonntags- oder Feiertagszuschläge sowie zusätzlich zum Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte vermögenswirksame Leistungen.

Wenn ein Arbeitnehmer an einem Sonntag oder einem Feiertag hätte arbeiten müssen, wegen Krankheit aber ausfällt, dann muss die Lohnfortzahlung einen vereinbarten (Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung oder Arbeitsvertrag) Sonntags- bzw. Feiertagszuschlag enthalten. Einen gesetzlichen Anspruch auf Lohnzuschlag für Sonn- und Feiertagsarbeit gibt es nicht. Wenn die anderen Arbeitnehmer ihn bekommen, muss ihn auch der kranke Arbeitnehmer als Lohnfortzahlung bekommen.

Dazu gibt es ein Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 14.01.2009 - 5 AZR 89/08.

Auszug aus den Entscheidungsgründen:

> *Das Entgeltausfallprinzip erhält dem Arbeitnehmer grundsätzlich die volle Vergütung, einschließlich etwaiger Zuschläge. Lediglich Leistungen, die nicht an die Erbringung der Arbeitsleistung in einem bestimmten Zeitabschnitt gekoppelt sind, sondern hiervon unabhängig aus besonderem Anlass gezahlt werden, bleiben unberücksichtigt. Die Entgeltfortzahlung für wegen krankheitsbedingter Arbeitsunfähigkeit ausgefallene Feiertagsarbeit schließt die entsprechenden Zuschläge mit ein, gleiches gilt für Sonntagszuschläge. Diese Zuschläge sind zusätzliche Gegenleistung für die an Sonn- und Feiertagen zu leistende, besonders lästige bzw. belastende Arbeit. Als Entgelt rechnen diese Zuschläge nicht zum Aufwendungsersatz i.S.v. § 4 Abs. 1a Satz 1 EFZG, der im Krankheitsfall nicht…*

**Keine Berücksichtigung** bei der Lohnfortzahlung finden:

- Überstundenvergütungen und Überstundenzuschläge
- Auslagenersatz
- Auslösungen
- Fahrkostenzuschüsse
- Schmutzzulagen

Im § 4 Abs. 1a EFZG steht dazu:
*(1a) Zum Arbeitsentgelt nach Absatz 1 gehören nicht das zusätzlich für Überstunden gezahlte Arbeitsentgelt und Leistungen für Aufwendungen des Arbeitnehmers, soweit der Anspruch auf sie im Falle der Arbeitsfähigkeit davon abhängig ist, dass dem Arbeitnehmer entsprechende Aufwendungen tatsächlich entstanden sind und dem Arbeitnehmer solche Aufwendungen während der Arbeitsunfähigkeit nicht entstehen. ....*

Im Zusammenhang mit dem § 4 Abs. 1 EFZG gab es hier in der Vergangenheit Probleme. Dort steht:
*(1) Für den in § 3 Abs. 1 bezeichneten Zeitraum ist dem Arbeitnehmer das ihm bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit zustehende Arbeitsentgelt fortzuzahlen.*

Probleme gab es bei der Definition von Überstunden bzw. der Festlegung der maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit.

- Gemäß § 4 Abs. 1 a Entgeltfortzahlungsgesetz sind weder Entgelt noch Zuschläge für geleistete Überstunden bei der Entgeltfortzahlung zu berücksichtigen.
- Die Gesetzesvorschrift umfasst ihrem Wortlaut nach auch wiederholt geleistete Überstunden.
- Überstunden im Sinne des § 4 Abs. 1 a Entgeltfortzahlungsgesetz liegen aber nur vor, wenn diese wegen bestimmter besonderer Umstände vorübergehend zusätzlich geleistet werden.

Zu diesem Sachverhalt gibt es ein Grundsatzurteil vom Bundesarbeitsgericht in Erfurt (BAG, 21.11.2001 - 5 AZR 457/00). Danach müssen bei der Lohnfortzahlung regelmäßige Überstunden berücksichtigt werden.

- Arbeitet ein Arbeitnehmer mit einer gewissen Regelmäßigkeit über die tarifliche oder betriebsübliche Arbeitszeit hinaus, ist die individuelle regelmäßige Arbeitszeit nach dem Durchschnitt eines Referenzzeitraums von 12 Monaten vor Beginn der Arbeitsunfähigkeit zu bestimmen.
- Wenn das Arbeitsverhältnis bei Beginn der Arbeitsunfähigkeit weniger als 12 Monate bestanden hat, ist der gesamte Zeitraum maßgebend.
- Der Arbeitgeber trägt die Darlegungs- und Beweislast dafür, dass in diesem Zeitraum Überstunden geleistet wurden, die zu einer Minderung der durchschnittlichen maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit führen.

**(2) Lohnfortzahlung bei Urlaub**

Das Urlaubsentgelt ist die Entgeltfortzahlung (Lohnfortzahlung) während des Urlaubs. Darauf besteht ein gesetzlicher Anspruch. Das Urlaubsentgelt wird als laufender Arbeitslohn behandelt. Es gibt also keine Besonderheiten bei der Berechnung der Lohnsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge.

Gesetzliche Grundlage ist das Bundesurlaubsgesetz.

Zum Urlaubsentgelt enthält der § 11 Bundesurlaubsgesetz Folgendes:

(1) Das Urlaubsentgelt bemisst sich nach dem durchschnittlichen Arbeitsverdienst, den der Arbeitnehmer in den letzten dreizehn Wochen vor dem Beginn des Urlaubs erhalten hat, mit Ausnahme des zusätzlich für Überstunden gezahlten Arbeitsverdienstes. Bei Verdiensterhöhungen nicht nur vorübergehender Natur, die während des Berechnungszeitraums oder des Urlaubs eintreten, ist von dem erhöhten Verdienst auszugehen. Verdienstkürzungen, die im Berechnungszeitraum infolge von Kurzarbeit, Arbeitsausfällen oder unverschuldeter Arbeitsversäumnisse eintreten, bleiben für die Berechnung des Urlaubsentgelts außer Betracht. Zum Arbeitsentgelt gehörende Sachbezüge, die während des Urlaubs nicht weitergewährt werden, sind für die Dauer des Urlaubs angemessen in bar abzugelten. (2) Das Urlaubsentgelt ist vor Antritt des Urlaubs auszuzahlen.

Damit ergibt sich folgende Aufteilung:

| **Arbeitsverdienst im Sinne des § 11 Bundesurlaubsgesetz** | **Aus der Durchschnittsberechnung herausfallende Lohnbestandteile** |
|---|---|
| • Grundlohn<br>• Bei Azubis die Ausbildungsvergütung<br>• alle gezahlten Erschwernis- und Leistungszuschläge<br>• Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit<br>• Provisionen<br>• Sachbezüge | • Der für Überstunden gezahlte Arbeitslohn (Grundlohn und Überstundenzuschlag)<br>• Möglicherweise gezahlte einmalige Zuwendungen (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Prämien, Jubiläums-zuwendungen, ...)<br>• Reisekostenersatz |

Streit besteht oft darüber, wie hoch der Lohnanspruch ist, wenn der Arbeitnehmer regelmäßig Überstunden geleistet hat.

Grundsätzlich gilt:
Es ist die für den Arbeitnehmer übliche regelmäßige Arbeitszeit zu vergüten. Wenn die vertragliche Arbeitszeit von der tatsächlichen Arbeitszeit abweicht, ist zu prüfen, ob es sich um unregelmäßige Schwankungen handelt. Diese Überstunden wären nicht zu berücksichtigen. Wenn durch eine Veränderung der Tätigkeit eine Änderung der regelmäßigen Arbeitszeit gegenüber dem Arbeitsvertrag vorgenommen wurde, sind diese Überstunden aber zu vergüten. Entscheidend ist immer das tatsächlich gelebte Arbeitsverhältnis, nicht der Text des Arbeitsvertrages.

Beispiel:
Wer regelmäßig 30 Stunden wöchentlich arbeitet und bezahlt bekommt, obwohl im Arbeitsvertrag nur 20 Stunden wöchentlich vereinbart sind, hat auch im Urlaubs- bzw. Krankheitsfall Anspruch auf Bezahlung von 30 Stunden wöchentlich.

Es gilt also das **Durchschnittsprinzip**. Die Vorschrift zur Berechnung des Durchschnittsverdienstes der letzten dreizehn Wochen vor dem Beginn des Urlaubs stammt noch aus alter Zeit. Bei einer monatlichen Lohnabrechnung ist diese Regelung unpraktisch. Allein aus Praktikabilitätsgründen kann aber keine abweichende Regelung vereinbart werden. Nach § 13 Abs. 1 BUrlG kann von der Regelung des § 11 BUrlG nur in Tarifverträgen abgewichen werden.

§ 13 Abs. 1 BUrlG:
Von den vorstehenden Vorschriften, mit Ausnahme der §§ 1, 2 und 3 Abs. 1, kann in Tarifverträgen abgewichen werden. Die abweichenden Bestimmungen haben zwischen nichttarifgebundenen Arbeitgebern und Arbeitnehmern Geltung, wenn zwischen diesen die Anwendung der einschlägigen tariflichen Urlaubsregelung vereinbart ist. Im Übrigen kann, abgesehen von § 7 Abs. 2 Satz 2, von den Bestimmungen dieses Gesetzes nicht zuungunsten des Arbeitnehmers abgewichen werden.

**In der Praxis werden die letzten drei abgerechneten Monate zur Durchschnittsberechnung herangezogen. Bei Gehaltsempfängern wird das Gehalt während des Urlaubs weitergezahlt.**

### (3) Lohnfortzahlung an einem gesetzlichen Feiertag

Gesetzliche Grundlage ist das Entgeltfortzahlungsgesetz (EntgFG). Einen Anspruch auf Lohnfortzahlung an gesetzlichen Feiertagen haben alle Arbeitnehmer (also auch Aushilfskräfte, Teilzeitbeschäftigte und Auszubildende).

Der Anspruch auf Feiertagsbezahlung besteht unabhängig von der Dauer des Arbeitsverhältnisses und des Umfangs der zu leistenden Arbeitszeit.

Im § 2 Abs. 1 Entgeltfortzahlungsgesetz steht dazu:

Für Arbeitszeit, die infolge eines gesetzlichen Feiertages ausfällt, hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das Arbeitsentgelt zu zahlen, das er ohne den Arbeitsausfall erhalten hätte.

Diese Anspruchsvoraussetzung ist erfüllt, wenn an einem Tag, an dem der Arbeitnehmer sonst regelmäßig zur Arbeitsleistung verpflichtet ist, für ihn infolge eines Feiertags die Arbeit ausfällt.

Damit muss ein Arbeitgeber kein Arbeitsentgelt zahlen, wenn im Rahmen einer flexiblen Arbeitszeitregelung ein freier Tag auf einen gesetzlichen Feiertag fällt. Dazu gibt es ein Urteil des Bundesarbeitsgerichts vom 24.01.2001 (4 AZR 538/99).

Wenn also ein Feiertag auf einen nach einem Dienstplan regelmäßig für den Arbeitnehmer arbeitsfreien Tag fällt, besteht kein Anspruch auf Feiertagsvergütung. Die Arbeit fällt an diesem Tag infolge des Dienstplans aus und nicht infolge des Feiertags.

Um einen Gestaltungsmissbrauch zu verhindern, hat das Bundesarbeitsgericht schon am 09.10.1996 (Urteil 5 AZR 345/95) festgelegt: "Die dienstplanmäßige Freistellung des Arbeitnehmers am Feiertag schließt dessen Anspruch auf Entgeltfortzahlung nur dann aus, wenn sich die Arbeitsbefreiung aus einem Schema ergibt, das von der Feiertagsruhe an bestimmten Tagen unabhängig ist."

Voraussetzung für die Lohnfortzahlung ist bei **Teilzeitbeschäftigten**, dass die Arbeitszeit auch tatsächlich für den Wochentag festgelegt ist, auf den dann der Feiertag fällt. Wenn in einem Unternehmen für Wochen mit einem gesetzlichen Feiertag der Arbeitszeitplan geändert wird, ist das eine Diskriminierung. Damit ist eine arbeitsrechtliche Handhabe nach § 4 TzBfG (Verbot der Diskriminierung) gegeben.

Es gilt das **Lohnausfallprinzip**. Danach hat der Arbeitnehmer einen Anspruch auf das Arbeitsentgelt, das er erhalten hätte, wenn die Arbeitsleistung nicht infolge des Feiertages ausgefallen wäre.

Bei der Entgeltfortzahlung für Feiertage sind demzufolge auch Überstunden und Überstundenzuschläge, die an dem Feiertag angefallen wären, zu berücksichtigen. Weiterhin sind auch Zulagen und Zuschläge zu berücksichtigen.
Wenn bei der Berechnung des Fortzahlungsanspruchs Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit berücksichtigt wurden, können diese nicht wie der gezahlte Zuschlag steuer- und beitragsfrei bleiben. Steuerfreiheit (in bestimmten Grenzen) kommt nur für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit in Betracht.

Für einen **Gehaltsempfänger** ergeben sich durch einen Feiertag keine Besonderheiten. Wer feste Bezüge ohne Rücksicht auf die Zahl der Arbeitsstunden erhält, hat infolge eines Feiertags keinen Verdienstausfall. Bei Gehaltsempfängern wird das Gehalt an den Feiertagen weitergezahlt.

**Keinen Anspruch** auf Bezahlung des Feiertags besteht, wenn die Arbeit aus anderen Gründen, z. B. wegen eines Arbeitskampfes oder aus witterungsbedingten Gründen ausgefallen wäre.
Keinen Anspruch auf Bezahlung für den Feiertag hat auch, wer am letzten Arbeitstag vor oder am ersten Arbeitstag nach einem Feiertag unentschuldigt nicht zur Arbeit erschienen ist.

Im § 2 Abs. 3 Entgeltfortzahlungsgesetz steht dazu:

Arbeitnehmer, die am letzten Arbeitstag vor oder am ersten Arbeitstag nach Feiertagen unentschuldigt der Arbeit fernbleiben, haben keinen Anspruch auf Bezahlung für diese Feiertage.

Bei **Kurzarbeit** gibt es eine Sonderregelung im § 2 Abs. 2 Entgeltfortzahlungsgesetz: Die Arbeitszeit, die an einem gesetzlichen Feiertag gleichzeitig infolge von Kurzarbeit ausfällt und für die an anderen Tagen als an gesetzlichen Feiertagen Kurzarbeitergeld geleistet wird, gilt als infolge eines gesetzlichen Feiertages nach Absatz 1 ausgefallen.
Der Lohnfortzahlungsanspruch besteht nur für gesetzliche Feiertage. Durch die Sonn- und Feiertagsgesetze der Länder sind neun Feiertage bundeseinheitlich gesetzlich geschützt. In Landesgesetzen sind weitere gesetzliche Feiertage festgelegt.

Bei Auseinanderfallen von Betriebssitz, Arbeitsort und Wohnsitz des Arbeitnehmers ist die Feiertagsregelung für den Betriebssitz entscheidend. Wird der Arbeitnehmer aber für einen längeren Zeitraum in einem anderen Bundesland tätig, ist auf das Feiertagsrecht des Arbeitsortes abzustellen. Der Wohnsitz des Arbeitnehmers hat grundsätzlich keine Bedeutung für diesen Sachverhalt.

## 5. Tank- und Geschenkgutscheine

Der Arbeitgeber kann monatlich Sachbezüge bis zu EUR 44,00 inklusive Mehrwertsteuer ohne persönlichen Anlass seinen Mitarbeitern lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei gewähren. Eine zusätzliche 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 inkl. USt) 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.

**Zufluss**

- 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

**Arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine**
**zwischen**

**Arbeitgeber:**

**und**

**Arbeitnehmer**

1. Der Arbeitgeber gewährt dem Arbeitnehmer neben dem Gehalt einen steuerfreien Sachbezug im Wert von EUR 44,00 (Brutto) monatlich, in Form eines Gutscheins.

2. Der Arbeitnehmer darf den Gutschein nur gegen Ware und nicht gegen Bargeld einlösen.

3. Der Arbeitnehmer hat den Erhalt des Gutscheins mit Datum und Unterschrift zu bestätigen.

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.

| --- | --- | --- |
|---|---|---|
| Datum | Arbeitgeber | Arbeitnehmer |

**4%-Abschlag bei der Bewertung von Sachbezügen (gilt nicht für Gutscheine!)**

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

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

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

## 6. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen

Bei der steuerlichen Beurteilung ist zwischen Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde bzw. sonstige Nichtarbeitnehmer und den Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer zu unterscheiden.

### 6.1 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

Grundsätzlich gilt:

Geschenke sind Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder Dritte ohne rechtliche Verpflichtung und ohne Erwartung einer Gegenleistung.

Es muss sich tatsächlich um eine Sachzuwendung handeln. Geldgeschenke sind steuerlich **nicht** begünstigt.

Bei Aufwendungen für ein Geschenk **muss** eine gesonderte Aufzeichnung erfolgen. Erfolgt keine Aufzeichnung, so ist ein Abzug der Aufwendung und der darin enthaltenen Vorsteuer nicht zulässig.

- **Sachzuwendungen aus besonderem Anlass**

  **Gelegenheitsgeschenke** sind Sachzuwendungen (z. B. Blumen, Buch), die vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus besonderem persönlichem Anlass (z. B. Geburtstag, Heirat, Geburt eines Kindes) gegeben werden. Diese Geschenke sind lohnsteuer- und beitragsfrei, sofern sie den Wert von **EUR 60,00 einschließlich Umsatzsteuer** nicht übersteigen.

  Übersteigt der Wert der Sachzuwendung die **Freigrenze von EUR 60,00 einschließlich Umsatzsteuer**, so ist die Zuwendung in vollem Umfang **steuer- und beitragspflichtig.**

  Bei der Freigrenze von EUR 60,00 handelt es sich nicht um einen Jahresbetrag, sondern um eine Regelung, die in Abhängigkeit von den Gegebenheiten unter Umständen mehrfach im Jahr oder gar mehrfach im Monat ausgeschöpft werden kann (z.B. Sachgeschenke zum Namenstag, Geburtstag, zur Verlobung oder zur Einschulung des Kindes).

- **Sachzuwendungen ohne besonderen Anlass**

  Neben der Freigrenze von EUR 60,00 für Gelegenheitsgeschenke aus besonderem persönlichem Anlass gibt es eine **Freigrenze für Sachbezüge von EUR 44,00** monatlich. Diese monatliche 44-Euro-Freigrenze (einschließlich Umsatzsteuer) gilt für Sachbezüge, die dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ohne besonderen Anlass zugewendet werden (z. B. Tankgutschein).
  Die 60-EUR-Freigrenze für Gelegenheitsgeschenke aus besonderem Anlass und die 44-EUR-Freigrenze für Sachbezüge ohne besonderen Anlass können in einem Kalendermonat nebeneinander angewendet werden.

- **Pauschalierung der Lohnsteuer für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer**

  Nach § 37b Abs. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer, die zusätzlich zum ohnehin Geschuldeten gewährt werden (z. B. Geschenke, die die Freigrenzen übersteigen), bis zu einem Höchstbetrag von EUR 10.000,00 mit 30 % pauschal besteuern (zuzüglich Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer). Die Pauschalierung wird also nur in den Fällen zugelassen, in denen die Sachzuwendungen zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.
  Sachbezüge, die im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden (z. B. Aufmerksamkeiten) und steuerfreie Sachbezüge (z. B. Gesundheitsförderung) unterliegen von vornherein nicht der Pauschalbesteuerung.
  Auch Sachzuwendungen an ausländische Arbeitnehmer, die in Deutschland nicht steuerpflichtig sind, sind nicht in die Pauschalierungsvorschrift einzubeziehen.
  Die Pauschalierung nach § 37b EStG ist zudem ausgeschlossen, wenn der Sachbezug nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal mit 15 % oder 25 % besteuert werden kann.

## 6.2 Sachzuwendungen an Geschäftspartner bzw. Nichtarbeitnehmer

### 6.2.1 Auf der Seite des Zuwendenden

#### 6.2.1.1 Betriebsausgabenabzug

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

- Betriebliche Veranlassung

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

- Gesetzlicher Höchstbetrag von EUR 35,00

  Aufwendungen für betrieblich veranlasste Geschenke an Geschäftsfreunde, Kunden und weitere nicht eigene Arbeitnehmer können nur bis zur Höhe von zusammengerechnet EUR 35,00 pro Empfänger und Kalenderjahr steuerlich als Betriebsausgabe geltend gemacht werden. Zu den Kosten eines Geschenks zählen dabei auch die Kosten einer Kennzeichnung des Geschenks als Werbeträger sowie die Umsatzsteuer, sofern das schenkende Unternehmen nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt ist. Verpackungs- und Versandkosten werden nicht angesetzt. Liegen die Aufwendungen für die Geschenke über EUR 35,00, scheitert der Betriebsausgabenabzug. Bei der EUR 35,00 – Grenze handelt es sich nicht um einen Freibetrag, sondern um eine Freigrenze. Allerdings ist bei der Prüfung der EUR 35,00 - Freigrenze aus Vereinfachungsgründen allein auf den Betrag der Zuwendung abzustellen. Übernimmt der Zuwendende für den Beschenkten die Versteuerung als Einnahme, ist die übernommene Steuer also nicht miteinzubeziehen.

  Hinweis: Die EUR 35,00 – Grenze findet bei Gegenständen, die ausschließlich beruflich und nicht privat genutzt werden können, keine Anwendung. So darf zum Beispiel ein Arztkoffer für einen Arzt oder ein Spezialwerkzeug für einen Handwerker auch dann steuermindernd abgezogen werden, wenn die Aufwendungen die EUR 35,00 – Grenze überschreiten.

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

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

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

Der Zuwendende hat die Möglichkeit einer Pauschalierung mit einem Pauschalsteuersatz von 30 % + Solidaritätszuschlag + Kirchensteuer (§ 37b Einkommensteuergesetz).
Die Pauschalierung nach § 37b Absatz 1 EStG findet Anwendung auf Geschenke aber auch auf Sachzuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin erbrachten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden. Damit werden sämtliche Sachzuwendungen von der Pauschalierungsmöglichkeit erfasst, unabhängig davon, ob der Zuwendende die Geschenkaufwendung nach den oben dargestellten Grundsätzen als Betriebsausgabe abziehen darf. Die Pauschalsteuer ist als Betriebsausgabe nur dann abziehbar, wenn der Schenker die Sachzuwendung in vollem Umfang nach den oben genannten Grundsätzen (insbesondere unter Berücksichtigung der 35-Euro-Grenze) als Betriebsausgabe abziehen kann.

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

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

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

Beispiel:
Erhält ein Geschäftsfreund drei Zuwendungen von je EUR 4.000,00, ist die Pauschalierung nicht nur auf die ersten beiden Zuwendungen anwendbar, sondern auch die Hälfte der Aufwendungen für die dritte Zuwendung muss in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden. Erhält ein Geschäftsfreund jedoch eine Zuwendung im Wert von EUR 12.000,00, ist die Pauschalierung auf diese Zuwendung insgesamt nicht anwendbar.

Wichtig ist, dass das Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung der Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gegenüber Dritten gewährten Zuwendungen auszuüben ist. Dies verlangt eine einheitliche Handhabung für alle betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, aber auch alle Geschenke unterhalb der EUR 35,00 - Freigrenze. Lediglich Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 10,00 nicht übersteigen, sind als Streuwerbeartikel anzusehen und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Gleiches gilt für die Teilnahme an geschäftlich veranlassten Bewirtungen.

Macht der Schenker von der Pauschalierung Gebrauch, ist er verpflichtet, den Beschenkten hierüber zu unterrichten.
Wichtig: Durch eine zum 01.01.2009 in Kraft getretene Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung sind gemäß § 37b EStG pauschal besteuerte Sachleistungen an Arbeitnehmer von Geschäftsfreunden auch von der Beitragspflicht zur Sozialversicherung freigestellt, soweit die Arbeitnehmer nicht Arbeitnehmer eines mit dem Zuwendenden verbundenen Unternehmens sind.

### 6.2.2 Versteuerung auf der Seite des Zuwendungsempfängers

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

## 7. Betriebsveranstaltungen Freibetrag von EUR 110,00

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

**Freibetrag statt Freigrenze**

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

Die neuen steuerlichen Vergünstigungen gelten für „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“, z.B. Weihnachtsfeiern, Betriebsausflüge. (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG). Durch eine solche Veranstaltung erhalten Arbeitnehmer grundsätzlich einen Vorteil, der zum Arbeitslohn gehört.

Rein betriebliche, fachliche Veranstaltungen führen nicht zu einer lohnrelevanten Bereicherung der Arbeitnehmer.

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

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

Wird nur ein beschränkter Teilnehmerkreis eingeladen, darf es sich nicht um eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen handeln. Begünstigt sind jedoch Feiern für alle Mitarbeiter, die ein rundes Arbeitnehmerjubiläum (10, 20, 30, 40, 50 oder 60 Jahre) begehen.
Das BMF stellt ausdrücklich klar, dass bei 40-, 50- oder 60-jähriger Betriebszugehörigkeit die Feier schon bis zu fünf Jahre vor dem eigentlichen Jubiläum stattfinden kann.
Begünstigt ist auch, wenn eine Betriebsveranstaltung für eine Organisationseinheit des Betriebs, z. B. Abteilung, durchgeführt wird, wenn alle Arbeitnehmer dieser Organisationseinheit an der Veranstaltung teilnehmen können.

Auch eine Feier für alle im Ruhestand befindlichen früheren Arbeitnehmer des Unternehmens ist begünstigt.
Zur Ermittlung der Teilnehmerkosten ab 01.01.2015 zählen sämtliche Kosten im Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung.
Die Kosten für eine Begleitperson werden dem Arbeitnehmer ebenfalls hinzugerechnet, ohne dass hierfür ein zusätzlicher Freibetrag gewährt wird.

**Kosten, die eingerechnet werden müssen:**

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

**Nicht einzurechnen sind folgende Kosten:**

- (An-) Reisekosten von Außendienstmitarbeitern und Arbeitnehmern von anderen Standorten sowie deren Übernachtungskosten nach § 3 Nr. 16 EStG
- 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; 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 Leiharbeitnehmer 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).

## 8. Bewirtungen von Arbeitnehmern

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

## 9. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung für 2018

| | West | | Ost | |
|---|---|---|---|---|
| | Monat | Jahr | Monat | Jahr |
| Beitragsbemessungsgrenze: allgemeine Rentenversicherung | 6.500 € | 78.000 € | 5.800 € | 69.600 € |
| Beitragsbemessungsgrenze: Arbeitslosenversicherung | 6.500 € | 78.000 € | 5.800 € | 69,600 € |
| Beitragsbemessungsgrenze: Kranken- u. Pflegeversicherung | 4.425 € | 53.100 € | 4.425 € | 53.100 € |
| Bezugsgröße Kranken- u. Pflegeversicherung | 3.045 € | 36.540 € | 3.045 € | 36.540 € |
| Bezugsgröße Renten- u. Arbeitslosenversicherung | 3.045 € | 36.540 € | 2.695 € | 32.340 € |
| Beitragsbemessungsgrenze: knappschaftliche Rentenversicherung | 8.000 € | 96.000 € | 7.000 € | 84.000 € |
| | | | | |
| Jahresarbeitsentgeltgrenze | 59.400 € | | | |
| Besondere Jahresarbeitsentgeltgrenze | 53.100 € | | | |

| | |
|---|---|
| **Höchstzuschüsse des Arbeitgebers für Mitglieder der privaten Krankenversicherung/Pflegeversicherung (monatlich)** | |
| Krankenversicherung mit Anspruch auf Krankengeld | 323,03 EUR |
| Pflegeversicherung (bundeseinheitlich außer Sachsen) | 56,42 EUR |
| **Geringverdiener (bundeseinheitlich)** | |
| Geringverdienergrenze (monatlich) | 325,00 EUR |
| **Familienversicherung** | |
| Gesamteinkommensgrenze für den Anspruch auf Familienversicherung (monatlich) ein Siebtel der Bezugsgröße (3.045,00 EUR ÷ 7) | 435,00 EUR |
| Gesamteinkommensgrenze für den Anspruch auf Familienversicherung, wenn das Familienmitglied geringfügig entlohnt ist (monatlich).<br>Ein Überwiegen des Arbeitsentgelts aus der geringfügigen Beschäftigung ist nicht notwendig. | 450,00 EUR |
| **Geringfügigkeit (bundeseinheitlich)** | |
| Geringfügigkeitsgrenze (monatlich) | 450,00 EUR |
| Mindestbemessungsgrundlage in der Rentenversicherung für geringfügig Beschäftigte (bei Wahl der Rentenversicherungspflicht) | 175,00 EUR |
| **Gleitzone (bundeseinheitlich)** | |
| Gleitzonenbeginn (monatlich) | 450,01 EUR |
| Gleitzonenende (monatlich) | 850,00 EUR |
| **Sachbezugswerte (bundeseinheitlich)** | |
| Sachbezugswert für freie Verpflegung (monatlich) | 246,00 EUR |
| Sachbezugswert Frühstück kalendertäglich | 1,73 EUR |
| Sachbezugswert Mittagessen kalendertäglich | 3,23 EUR |
| Sachbezugswert Abendessen kalendertäglich | 3,23 EUR |
| Sachbezugswert für freie Unterkunft (monatlich) | 226,00 EUR |

## Voraussichtliche Beitragssätze für 2018

| Beitragssätze zur Sozialversicherung 2018 | voraussichtliche Werte |
|---|---|
| **Krankenversicherung**<br>Beim allgemeinen Beitragssatz gibt es eine verbindliche Beitragsuntergrenze von 14,6 Prozent (Arbeitnehmer und Arbeitgeber je 7,3 Prozent). | **Allgemeiner Beitragssatz**<br>**14,60% + X**<br>Arbeitnehmer:<br>7,30% + X<br>Arbeitgeber: 7,30% |
| Beim ermäßigten Beitragssatz gibt es eine verbindliche Beitragsuntergrenze von 14,0 Prozent (Arbeitnehmer und Arbeitgeber je 7,0 Prozent). | **Ermäßigter Beitragssatz**<br>**14,0% + X**<br>Arbeitnehmer:<br>7,00% + X<br>Arbeitgeber: 7,00% |
| Den einkommensabhängigen Zusatzbeitrag der Arbeitnehmer kann die Krankenkasse selbst festlegen. | |
| **Pflegeversicherung** | **2,55%**<br>Arbeitnehmer: 1,275%<br>Arbeitgeber: 1,275%<br><br>Besonderheit in Sachsen:<br>Arbeitnehmer: 1,775%<br>Arbeitgeber: 0,775% |
| Beitragszuschlag für Kinderlose in der Pflegeversicherung (kinderlose Versicherte, die das 23. Lebensjahr vollendet haben)<br>Den Beitragszuschlag trägt der Arbeitnehmer allein.<br>Beitragssatz Arbeitnehmer mit Beitragszuschlag (außer Sachsen): 1,275% + 0,25% = 1,525%<br>Beitragssatz Arbeitnehmer mit Beitragszuschlag (nur in Sachsen): 1,775% + 0,25% = 2,025% | **0,25%** |
| **Rentenversicherung** | **18,70%**<br>Arbeitnehmer: 9,35%<br>Arbeitgeber: 9,35% |
| **Knappschaftliche Rentenversicherung** | **24,80%**<br>Arbeitnehmer: 9,35%<br>Arbeitgeber: 15,45% |
| **Arbeitslosenversicherung** | **3,00%**<br>Arbeitnehmer: 1,50%<br>Arbeitgeber: 1,50% |
| **Insolvenzgeldumlage** | **0,06%** |

## 10. Künstlersozialabgabe-Verordnung

Wer selbständige Künstler beschäftigt, muss an diese Sozialversicherung, die sogenannte Künstlersozialabgabe, entrichten. Sie wird ab dem Kalenderjahr 2018 von 4,8% auf 4,2% gesenkt.

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

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

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

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

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

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

**Nicht** zur Bemessungsgrundlage gehören:

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

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

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

Die Prüfung der Sozialversicherung ist zum 01.01.2015 ausgeweitet worden. 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.

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

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

## 11. Flexi-Rente

Die Beschäftigung von Rentnern hat in den letzten Jahren ständig zugenommen.

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.

Das Flexi-Rentengesetz trat im Wesentlichen zum 01.01.2017 beziehungsweise zum 01.07.2017 in Kraft; seit 01.07.2017 können Teilrente und Hinzuverdienst flexibler und einfacher als bisher miteinander kombiniert werden.

Es besteht nunmehr die Möglichkeit, vor Erreichen der Regelaltersgrenze eine Teilzeitarbeit durch eine Rente zu ergänzen.

(Teil-) Rente und Hinzuverdienst können individueller miteinander kombiniert werden: Der Hinzuverdienst wird nicht mehr in festen monatlichen Grenzen angerechnet, sondern im Rahmen einer Jahresbetrachtung stufenlos bei der Rente berücksichtigt.

Eine individuelle Hinzuverdienstgrenze ist aus dem Rentenbescheid ersichtlich.

**Versicherungspflicht für Bezieher von Vollrenten bis zur Regelaltersgrenze**

Bezieher von Vollrenten sind in der gesetzlichen Rentenversicherung versicherungspflichtig, bis sie die Regelaltersgrenze erreichen.

**Verzicht auf Versicherungsfreiheit nach Erreichen der Regelaltersgrenze**

Als Anreiz für eine Beschäftigung nach Erreichen der Regelaltersgrenze wurde die Möglichkeit geschaffen, auf die bestehende Versicherungsfreiheit in der Rentenversicherung zu verzichten. Die Beschäftigten können dadurch weitere Entgeltpunkte in der gesetzlichen Rentenversicherung erwerben und ihren Rentenanspruch erhöhen.

**Zusätzliche Beiträge für die Rentenversicherung schon ab 50 Jahren**

Versicherte können bereits ab 50 Jahren (bisher 55 Jahre) zusätzlich Beiträge in die Rentenversicherung einzahlen, um Rentenabschläge auszugleichen, die mit einer geplanten vorzeitigen Inanspruchnahme einer Altersrente einhergehen würden.

**Wegfall des Beitrags zur Arbeitslosenversicherung**

Der bisher anfallende gesonderte Arbeitgeberbeitrag zur Arbeitslosenversicherung für Beschäftigte, die die Regelaltersgrenze erreicht haben und versicherungsfrei sind, entfällt bis 31.12.2021.

**Rentenauskunft wird ergänzt**

Versicherte werden durch die Rentenversicherung gezielt über ihre Gestaltungsmöglichkeiten des Übergangs vom Erwerbsleben in den Ruhestand informiert. Die Rentenauskunft, die Versicherte ab dem Alter von 55 Jahren erhalten, wird insbesondere um Informationen darüber ergänzt, wie sich das Vorziehen oder Hinausschieben des Rentenbeginns auf die Rente auswirkt.

## 12. Sonstiges

- **Keine Zusammenveranlagung für die Partner einer nichtehelichen verschiedengeschlechtlichen Lebensgemeinschaft**

  Dem § 2 EStG wurde folgender Absatz 8 angefügt:
  „(8) Die Regelungen dieses Gesetzes zu Ehegatten und Ehen sind auch auf Lebenspartner und Lebenspartnerschaften anzuwenden."

  Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 26.04.2017 (III B 100/16, veröffentlicht am 21.06.2017) entschieden, dass § 2 Abs. 8 EStG auf verschiedengeschlechtliche Partner einer nichtehelichen Lebensgemeinschaft keine Anwendung findet.

- **Der Wechsel von der Steuerklasse III oder V in die Steuerklasse IV ist ab 01.01.2018 auch auf Antrag nur eines Ehegatten möglich (Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften).**

  Der einseitige Antrag auf Steuerklassenwechsel ist insbesondere im Falle der dauerhaften Trennung der Ehegatten von großer praktischer Bedeutung. Mit der Änderung des § 38b Absatz 3 EStG wird sichergestellt, dass die Steuerklassenkombination III/V nur angewendet wird, wenn und solange beide Ehegatten dies wollen.
  Arbeitnehmer werden künftig nach Heirat oder Begründung einer Lebenspartnerschaft stets in die Steuerklassenkombination IV/IV eingereiht. Damit entfällt die bisherige Unterscheidung, ob nur ein Ehegatte als Arbeitnehmer tätig ist oder beide.

- **Gültigkeit des Faktorverfahrens ab 2019**

  Analog zu den Freibeträgen wurde schon im Jahr 2015 die Ausdehnung der Gültigkeit des Faktorverfahrens beim Lohnsteuerabzug von Ehegatten bzw. Lebenspartnern auf zwei Jahre beschlossen (Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie). Zum Starttermin wurde aber auf die erforderlichen Programmierarbeiten verwiesen und das Bundesministerium der Finanzen angewiesen, den Veranlagungszeitraum bekanntzugeben, für den die Regelung erstmals anzuwenden ist.

  Mit dem Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz wurde als erster Veranlagungszeitraum das Jahr 2019 festgelegt (Bundesrat hat in seiner 958. Sitzung am 02.06.2017 zugestimmt).

- **Permanenter Lohnsteuer-Jahresausgleich für kurzfristig hohe Löhne bleibt dauerhaft**

  Durch das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz wird mit Wirkung ab 2018 der sogenannte permanente Lohnsteuer-Jahresausgleich für jene, die kurzfristig durch eine befristete Tätigkeit einen höheren Lohn als im Hauptberuf erhalten, gesetzlich verankert. Bislang gelte der permanente Lohnsteuer-Jahresausgleich nur aufgrund einer jährlich verlängerten Verwaltungsregelung. Mit dem permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich wird ein kurzfristig hoher Lohn auf einen längeren Zeitraum umgelegt, was zu einem geringeren Lohnsteuerabzug führt. Es geht dabei um Arbeitnehmer, deren Einkommen aus der Nebentätigkeit nach Steuerklasse VI besteuert wird. Die Arbeitnehmer dürfen nur gelegentlich, nicht regelmäßig wiederkehrend beschäftigt werden. Die Dauer der Beschäftigung darf maximal 24 aufeinander folgende Arbeitstage betragen.

  Als Beispiel wird häufig eine Servicekraft genannt, die sich für ein Volksfest bei ihrer Hauptbeschäftigung Urlaub nimmt und mit ihrer Nebentätigkeit innerhalb eines Monats einen hohen Lohn verdient. Ohne den permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich würde die Lohnsteuer so bemessen, als würde sie jeden Monat diesen Lohn verdienen. Ein Ausgleich wäre erst mit der Steuererklärung möglich. Mit dem permanenten Lohnsteuer-Jahresausgleich wird der einmalig erzielte hohe Lohn auf mehrere Monate umgelegt. Das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz wurde am 24.06.2017 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht.

- **Rückwirkende Zahlung von Kindergeld nur noch für bis zu sechs Monate**
  Durch das Steuerumgehungsbekämpfungsgesetz wird mit Wirkung ab 2018 (Anträge auf Kindergeld, die nach dem 31.12.2017 bei der Familienkasse gestellt werden) das Kindergeld rückwirkend nur noch maximal für einen Zeitraum von bis zu sechs Monaten und nicht mehr für bis zu vier Jahre gezahlt.

- **Gesetz zur Neuregelung des Mutterschutzrechts**
  Das Mutterschutzgesetz ist 1952 in Kraft getreten und bisher nur in wenigen Regelungsbereichen verändert worden. Durch das vorliegende Gesetz wird das Mutterschutzgesetz zeitgemäß und verständlicher gefasst. Zudem werden die Regelungen zum Mutterschutz besser strukturiert und übersichtlicher gestaltet. Aus diesem Grund wird die Verordnung zum Schutze der Mütter am Arbeitsplatz in das Gesetz integriert.

  **Folgende Regelungen traten am 30.05.2017 in Kraft:**

  - Die Schutzfrist nach der Geburt eines Kindes mit Behinderung wird von acht auf zwölf Wochen verlängert.

  - Es wird ein Kündigungsschutz für Frauen nach einer nach der zwölften Schwangerschaftswoche erfolgten Fehlgeburt neu eingeführt.

  **Folgende Regelungen treten zum 01.01.2018 in Kraft:**

  - Schülerinnen und Studentinnen werden dann in den Anwendungsbereich des Mutterschutzgesetzes einbezogen, wenn die Ausbildungsstelle Ort, Zeit und Ablauf der Ausbildungsveranstaltung verpflichtend vorgibt oder die Schülerinnen oder Studentinnen im Rahmen der schulischen oder hochschulischen Ausbildung ein verpflichtend vorgegebenes Praktikum ableisten.

  - Die Regelungen zum Verbot der Nacht- und Sonntagsarbeit werden branchenunabhängig gefasst, die Regelungen zum Verbot der Mehrarbeit werden um eine besondere Regelung zur maximal zulässigen Mehrarbeit in Teilzeitbeschäftigungsverhältnissen ergänzt.

- Für die Arbeit nach 20 Uhr bis 22 Uhr wird ein behördliches Genehmigungsverfahren eingeführt. Unter anderem muss die Frau sich ausdrücklich bereit erklären, nach 20 Uhr zu arbeiten.

- Durch die Integration der Verordnung zum Schutze der Mütter am Arbeitsplatz (MuSchArbV) in das Mutterschutzgesetz werden die Regelungen für Arbeitnehmerinnen und Arbeitgeber sowie für die Aufsichtsbehörden klarer und verständlicher.

**An der Berechnung des Arbeitgeberzuschusses zum Mutterschaftsgeld in den Schutzfristen sowie der Entgeltfortzahlung während eines Beschäftigungsverbots ändert sich nichts. Auch Ausgleichsverfahren der Arbeitgeberaufwendungen für Mutterschaftsleistungen U2 bleiben unverändert.**

- **Das neue Entgelttransparenzgesetz ist am 06.07.2017 in Kraft getreten**

Mit dem Gesetz soll erreicht werden, dass Frauen und Männer bei gleichwertiger Arbeit das gleiche Entgelt erhalten.
In Deutschland beträgt die statistische Entgeltlücke zwischen Frauen und Männern, bezogen auf das durchschnittliche Bruttostundenentgelt, immer noch rund 21 Prozent (Ost: 8 Prozent/ West: 23 Prozent, Stand 2016).

Wesentliche Inhalte des Entgelttransparenzgesetzes sind:

1. die Definition wesentlicher Grundsätze und Begriffe zum Gebot der Entgeltgleichheit zwischen Frauen und Männern bei gleicher und gleichwertiger Arbeit,
2. die Einführung eines individuellen Auskunftsanspruchs für Beschäftigte in Betrieben mit mehr als 200 Beschäftigten, bei gleichzeitiger Stärkung des Betriebsrates bei der Wahrnehmung des Auskunftsanspruchs,
3. die Aufforderung an private Arbeitgeber mit mehr als 500 Beschäftigten, betriebliche Verfahren zur Überprüfung und Herstellung von Entgeltgleichheit durchzuführen sowie
4. die Einführung einer Berichtspflicht zur Gleichstellung und Entgeltgleichheit von Frauen und Männern für Unternehmen mit in der Regel mindestens 500 Beschäftigten, soweit diese nach dem Handelsgesetzbuch lageberichtspflichtig sind.

Der Auskunftsanspruch ermöglicht Beschäftigten, die nicht nach Tarif bezahlt werden, die Kriterien zur Festlegung ihres Lohnes, die Kriterien einer vergleichbaren Tätigkeit und die Entlohnung der vergleichbaren Tätigkeit zu erfragen.

Tarifgebundene Betriebe müssen bei Geltendmachung des Auskunftsanspruchs den relevanten Tarifvertrag nennen.

Der Auskunftsanspruch soll die Durchsetzung der Lohngleichheit erleichtern.

Das Gesetz fordert private Unternehmen mit mehr als 500 Beschäftigten auf, die Löhne auf Entgeltgleichheit regelmäßig zu überprüfen. Zugleich werden die Unternehmen verpflichtet, in ihren Lageberichten über den Stand der Gleichstellung zu informieren.

- **Betriebsrentenstärkungsgesetz (BRSG)**

Um die bAV aus ihrer Nebenrolle bei der Altersversorgung herauszuholen, setzt das neue Betriebsrentenstärkungsgesetz vor allem auf die Tarifpartner. Die sollen künftig auf tariflicher Grundlage reine Beitragszusagen einführen dürfen. Dabei sind Mindest- oder Garantieleistungen für Arbeitnehmer verboten. Im Gegenzug werden Arbeitgeber von der Haftung befreit.

Kernpunkt der Reform der bAV durch das BRSG ist, dass bei reiner Beitragszusage der Arbeitgeber im Falle einer Entgeltumwandlung verpflichtet werden soll, mindestens 15 Prozent des umgewandelten SV-freien Entgelts als Zuschuss an die Versorgungseinrichtung einzuzahlen.
Bei Entgeltumwandlung gilt: Der Arbeitgeber wird bei neuen Entgeltumwandlungsvereinbarungen verpflichtet, den von ihm ersparten Arbeitgeberanteil an den Sozialversicherungsbeiträgen in pauschalierter Form zugunsten seines Beschäftigten an die durchführende Versorgungseinrichtung weiterzuleiten (nicht bei Direkt- und Unterstützungskassenzusagen).

Nachdem der Bundesrat am 07.07.2017 der Reform der betrieblichen Altersversorgung zugestimmt hat, tritt das Gesetz zum 01.01. in Kraft. Die Neuregelung soll zunächst nur für ab 01.01.2018 neu abgeschlossene Entgeltumwandlungsvereinbarungen gelten.
Für bereits bestehende Vereinbarungen soll der Arbeitgeberzuschuss erst nach einer Übergangsfrist von vier Jahren ab Beginn 2022 verpflichtend werden.

## 13. Nettoentgeltoptimierung

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

## 14. Abgabefrist Umsatzsteuer

Die **Umsatzsteuererklärung** für den Veranlagungszeitraum **2017** ist wie gewohnt bis zum 31.05.2018 bzw. bei steuerlicher Beratung bis zum 31.12.2018 beim Finanzamt einzureichen.

Für die **Umsatzsteuererklärung 2018** endet die Frist zur Abgabe der Steuererklärung am 31.07.2019. Wenn der Steuerpflichtige steuerlich beraten wird, verlängert sich die Frist auf den 29.02.2020 (§ 149 Abs. 3 AO).

Das Finanzamt ist jedoch dazu berechtigt, Steuererklärungen bevorzugt vorab anzufordern.

## 15. Anhebung der Grenzen für Kleinbetragsrechnungen

Seit dem 01.01.2017 gilt die neue Grenze für sog. Kleinbetragsrechnungen. Diese wurde von EUR 150,00 auf **EUR 250,00** angehoben (§ 33 UStDV).

Rechnungen bis EUR 250,00 brutto müssen mindestens folgende Angaben enthalten:

- den vollständigen Namen und die vollständige Anschrift des leistenden Unternehmers
- das Ausstellungsdatum
- die Menge und die Art der gelieferten Gegenstände oder den Umfang und die Art der sonstigen Leistung
- das Entgelt und den darauf entfallenden Steuerbetrag für die Lieferung oder sonstige Leistung in einer Summe
- den anzuwendenden Steuersatz oder im Fall einer Steuerbefreiung einen Hinweis darauf, dass für die Lieferung oder sonstige Leistung eine Steuerbefreiung gilt

## 16. Vorsteuerabzug auch ohne vollständige Rechnung?

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 in der vorliegenden Rechnung Angaben fehlen oder fehlerhaft sind?

Fehlende oder fehlerhafte Rechnungsangaben können berichtigt werden. Es war lange strittig, ob eine Rechnungsberichtigung mit Wirkung für die Vergangenheit erfolgen darf. Der EuGH hat mit seinem Urteil vom 15.09.2016 eine Rechnungsberichtigung mit Wirkung für die Vergangenheit zugelassen.

Das bedeutet:
Eine Ergänzung oder Berichtigung einer fehlerhaften Rechnung sollte nicht durch die in der Praxis beliebten „Stornorechnungen“ und eine Neuausstellung der Rechnung vorgenommen werden. Vielmehr sollte dies immer durch die Ergänzung der ursprünglichen Rechnung erfolgen. Die „Stornorechnung“ hebt zwar die ursprüngliche Rechnung auf und es wird an deren Stelle eine neue Rechnung ausgestellt. Bei einer neu erstellten Rechnung kann jedoch die Wirkung für die Vergangenheit angezweifelt werden.

## 17. Anzahlung und Vorsteuerabzug

Bei der Regelbesteuerung, also der Besteuerung nach vereinbarten Entgelten, entsteht die Umsatzsteuer für eine erbrachte Lieferung oder sonstige Leistung grundsätzlich erst dann, wenn die Leistung (oder eine Teilleistung) ausgeführt worden ist.

Sobald der leistende Unternehmer allerdings eine Anzahlung oder Vorauszahlung erhält, muss er die in der Anzahlung enthaltene Umsatzsteuer mit der Umsatzsteuervoranmeldung des Zahlungsmonats anmelden und an das Finanzamt abführen (§ 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a Satz 4 UStG). Der leistende Unternehmer ist dazu verpflichtet, über die Anzahlung eine Rechnung auszustellen, § 14 Abs. 2 UStG. Diese ordnungsgemäße Rechnung ist wiederum Voraussetzung für den Vorsteuerabzug beim Leistungsempfänger gemäß § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr.1 UStG.

Hinweis:
Die Umsatzsteuer für eine Anzahlung entsteht erst dann, wenn die Anzahlung tatsächlich geleistet worden ist. Wenn der Leistungsempfänger einen geringeren Betrag als in der Anzahlungsrechnung abgerechnet wurde, zahlt, entsteht die Umsatzsteuer aus dem Zahlbetrag. Eine Berichtigung der Anzahlungsrechnung ist nicht erforderlich.

## 18. Uneinbringlichkeit von Forderungen

Bei der Versteuerung nach vereinbarten Entgelten (sog. Sollversteuerung) entsteht die Umsatzsteuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wurde. Grundsätzlich ist es unerheblich, wann der Leistungsempfänger seine Rechnung tatsächlich zahlt.

Insbesondere bei der Ausführung von Bauleistungen werden Sicherheitseinbehalte vereinbart. Diese führen dazu, dass der ausführende Unternehmer die Umsatzsteuerbeträge langfristig vorfinanzieren muss. Diese Problematik betrifft nicht die Sicherheitseinbehalte bei Anzahlungsrechnungen, da hier wie im vorherigen Kapitel beschrieben, die Umsatzsteuer aus dem gezahlten Betrag abgeführt werden muss. Es geht hier also um den Sicherheitseinbehalt aus der Schlussrechnung.

Der BFH hat mit Urteil vom 24.10.2013 entschieden, dass bei vertraglich vereinbartem Sicherheitseinbehalt zur Absicherung von Gewährleistungsansprüchen, eine Steuerberichtigung gemäß § 17 Abs. 2 Nr. 1 UStG für den Voranmeldungszeitraum der Leistungserbringung erfolgen darf. Voraussetzung für die Korrektur ist, dass der leistende Unternehmer

- den vereinbarten Sicherheitseinbehalt nicht durch eine Bankbürgschaft abgelöst hat und
- auch nicht durch eine Bankbürgschaft ablösen konnte.

Dies muss der leistende Unternehmer auch nachweisen können. Für die Uneinbringlichkeit reicht es nicht aus, dass der Sicherheitseinbehalt nicht durch Bankbürgschaft abgelöst wurde.

Die Finanzverwaltung setzt zusätzlich voraus, dass eine Vereinnahmung des Sicherheitseinbehalts für einen Zeitraum von mehr als zwei bis fünf Jahren nicht erfolgen kann.

Wichtig dabei ist, dass der Leistungsempfänger auch nur insoweit zum Vorsteuerabzug berechtigt wird. Der leistende Unternehmer ist allerdings nicht verpflichtet, dem Leistungsempfänger mitzuteilen, ob er eine Berichtigung seines Umsatzsteuerbetrages vorgenommen hat.

## 19. Kassenführung und kein Ende in Sicht

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

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

Grundsätzlich sind alle Bareinnahmen einzeln aufzuzeichnen. Für die Ordnungsmäßigkeit reicht es jedoch aus, wenn die Summe der Tageseinnahmen aufgezeichnet wird. Diese muss allerdings durch den Registrierkassenstreifen, Tagesendsummenbon oder Kassenzettel nachgewiesen werden.

Alle Aufzeichnungen haben centgenau zu erfolgen. Eine Rundung ist unzulässig.

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

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

Eine elektronische Registrier- oder PC-Kasse ist nur dann ordnungsgemäß, wenn das System alle einzelnen Geschäftsvorfälle, einschließlich evtl. vorgenommener Stornierungen, dokumentiert (FG Niedersachsen, 2.9.2004 – 10 V 52/04). Die Registrierkasse und die dazugehörigen Auswertungen sind Teil der Buchhaltungsunterlagen. Die Unternehmer haben sicherzustellen, dass der Außenprüfer im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit darauf zurückgreifen kann. Der Kassenspeicher wird mit dem Ausdruck des Tagesendsummenbons (sog. Z-Bon) auf 0 zurückgesetzt. Es ist zum Nachweis der Vollständigkeit sicherzustellen, dass alle Z-Bon-Ausdrucke lückenlos für alle Geschäftstage archiviert werden.

Das Finanzamt hat ab dem 01.01.2018 die Möglichkeit, während der üblichen Geschäftszeiten eine sogenannte **Kassennachschau** durchzuführen, § 146b Abs. 1 AO. Diese erfolgt ohne vorherige Ankündigung, anders als bei einer Betriebsprüfung. Die Kassennachschau dient zur zeitnahen Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der Kassenaufzeichnungen. Sie ist auch bei einer offenen Ladenkasse zulässig. Die mit der Prüfung betrauten Finanzbeamten können auch anonyme Beobachtungen der Kassen und ihrer Handhabung in öffentlich zugänglichen Geschäftsräumen vornehmen. Auch Testkäufe sind zulässig.

Der Unternehmer hat besondere Auskunfts- und Vorlagepflichten bei der Kassennachschau zu erfüllen, § 146a Abs. 2 AO. Dem Prüfer ist Einsicht in die Kassenaufzeichnungen und Bücher sowie in die für die Kassenführung notwendigen Organisationsunterlagen (u.a. Bedienungs- und Programmieranleitung der Kasse, Protokolle über Einsatzzeitraum und -ort der Kasse) zu gewähren.

Wenn das Finanzamt bei der Kassennachschau Unregelmäßigkeiten feststellt, kann ohne vorherige Prüfungsanordnung eine Betriebsprüfung erfolgen, § 146a Abs. 3 AO.

Ab dem Jahr 2020 dürfen auch die elektronischen Aufzeichnungssysteme Bestandteil der Kassen-Nachschau sein.

## 20. Grundstücksvermietung und Umsatzsteuer

Die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken ist grundsätzlich gemäß § 4 Nr. 12 UStG von der Umsatzsteuer befreit.

Unternehmer, welche ein Grundstück an andere Unternehmer vermieten, können auf die oben genannte Steuerbefreiung verzichten. Voraussetzung dafür ist, dass der Mieter:

- das Grundstück für sein Unternehmen mietet und
- der Unternehmer Umsätze ausführt, die zum Vorsteuerabzug berechtigen (Bagatellgrenze: 5 % der gesamten Umsätze dürfen max. einen Vorsteuerausschluss zur Folge haben)

Der Verzicht auf die Steuerbefreiung ist nicht an eine bestimmte Form oder Frist gebunden. Es ist lediglich erforderlich, dass der Vermieter eindeutig zum Ausdruck bringt, dass er den Umsatz tatsächlich als umsatzsteuerpflichtig behandeln möchte. Regelmäßig geschieht dies durch gesonderten Ausweis der Umsatzsteuer in der Rechnung (Mietvertrag oder eine Anlage zum Mietvertrag) und der Anmeldung beim Finanzamt im Rahmen der Umsatzsteuervoranmeldung.

Auf die Steuerfreiheit kann der Vermieter also verzichten, bis die Festsetzungsfrist für die entsprechende Umsatzsteuerjahreserklärung abgelaufen ist – also auch rückwirkend. Ebenso kann er innerhalb dieser Frist den Widerruf dieser Verzichtserklärung abgeben.

## 21. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer

Folgende Änderungen sind für das Jahr 2018 geplant, allerdings **noch nicht verabschiedet**:

- Einführung des ermäßigten Steuersatzes für elektronische Veröffentlichungen wie E-Books und Online-Zeitungen
- Einführung eines Schwellenwerts von EUR 10.000,00 („maßgeblicher Auslandsumsatz“, bis zu welchem Umsätze aus Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen, Telekommunikationsdienstleistungen und auf dem elektronischen Weg ausgeführte Dienstleistungen (sog. RTFE-Leistungen) im Ursprungsland besteuert werden (können))
- Nachweis der Herkunft des Leistungsempfängers bei RFTE-Leistungen nur anhand einer (nachrangigen) Vermutungsregelung bei einem „maßgeblichen Auslandsumsatz“ bis EUR 100.000,00

Es bleibt abzuwarten, in wieweit diese Änderungen gesetzlich umgesetzt werden.

## 22. Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

Die Erbschaftsteuerreform wurde am 09.11.2016 im BGBl verkündet und tritt damit rückwirkend zum 01.07.2016 in Kraft.

Die Neuregelungen sind an dieser Stelle noch einmal kurz aufgeführt:

### 1. Verwaltungsvermögen

Im bisherigen Recht waren bis zu 50% des Verwaltungsvermögensanteils unschädlich und damit begünstigt. Nun kann jedoch nur noch Verwaltungsvermögen bis zu einem Anteil von 10% des Betriebsvermögens (gemeiner Wert) wie begünstigtes Vermögen behandelt werden. Auch der Katalog der Gegenstände, die zum Verwaltungsvermögen zählen, ist erweitert worden. Grundsätzlich sind dies alle typischerweise der privaten Lebensführung dienende Gegenstände, wenn die Herstellung bzw. Verarbeitung oder der Handel damit nicht Hauptzweck des Betriebes ist. Gemäß § 13b Abs. 4 ErbStG gehören hierzu:

- Dritten zur Nutzung überlassene Grundstücke, Grundstücksteile, grundstücksgleiche Rechte und Bauten.
- Anteile an Kapitalgesellschaften, wenn die unmittelbare Beteiligung am Nennkapital dieser Gesellschaften 25% oder weniger beträgt.
- Kunstgegenstände, wissenschaftliche Sammlungen, Bibliotheken, Archive, Münzen, Edelmetalle und -steine, Briefmarkensammlungen, Oldtimer, Yachten, Segelflugzeuge, etc.
- Wertpapiere und vergleichbare Forderungen
- Der gemeine Wert des nach Abzug des gemeinen Werts der Schulden verbleibenden Bestands an Zahlungsmitteln, Geschäftsguthaben, Geldforderungen und andere Finanzmittel, soweit er 15% des anzusetzenden Werts des Betriebsvermögens übersteigt.

Ausnahmeregelungen von der Definition und Behandlung des Verwaltungsvermögens sind:

- Wirtschaftsgüter, die eigentlich Verwaltungsvermögen darstellen und die ausschließlich und dauerhaft der Erfüllung von Altersvorsorgeverpflichtungen (also z.B. Pensionszusagen) dienen, werden bis zum Wert der entsprechenden Passivpositionen (also z.B. Pensionsrückstellungen) nicht als Verwaltungsvermögen behandelt.
- Ausgenommen von der 10%-igen Verschonung ist junges Verwaltungsvermögen, das dem Betrieb weniger als zwei Jahre zuzurechnen ist.
- Zur Sicherung der Liquidität sind Barvermögen, geldwerte Forderungen und andere Finanzmittel mit bis zu 15% des Betriebsvermögens begünstigt.
- Vermögensgegenstände zählen im Erbfall nicht zum Verwaltungsvermögen, wenn sie innerhalb von zwei Jahren nach dem Tod des Erblassers für Investitionen verwendet werden, die einer originär gewerblichen Tätigkeit dienen und einem vorab verfassten Investitionsplan des Erblassers entspringen.

Die Ermittlung der Anteile des begünstigten Verwaltungsvermögens erfolgt, wie genannt, auf Basis des gemeinen Werts des Betriebsvermögens. In Unternehmensstrukturen mit Beteiligungsgesellschaften wird das begünstigte Vermögen konsolidiert ermittelt; ein Anrechnen der Verwaltungsvermögensanteile auf jeder Beteiligungsebene ist nicht mehr möglich.

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

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

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

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

### 3. Lohnsummenregelung

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

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

### 4. Begrenzung bei Unternehmenswertermittlung

Im Rahmen der Unternehmenswertermittlung besteht die Option, auf das so genannte „vereinfachte Ertragswertverfahren“ zurückzugreifen. Im Zuge der Reform wurde das Verfahren strukturell unverändert beibehalten, jedoch wurde der anzuwendende Kapitalisierungsfaktor („multiple“) als reziproker Ausfluss des zugrundeliegenden Kapitalisierungszinses nunmehr auf das 13,75-fache des Durchschnittsgewinns im Sinne von § 199ff BewG festgelegt. Da auch dieser Faktor weit über den in der mittelständischen Wirtschaft liegenden multiples liegt, wird das Verfahren wohl auch in Zukunft eher nur in ertragsschwachen Ausnahmefällen angewendet.

### 5. Steuerverschonung bei Großunternehmen

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

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

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

Dabei zählt zum verfügbaren Vermögen die Hälfte der Summe des Werts

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

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

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

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

### 6. Stundungsmöglichkeit

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

## 23. Verfassungsmäßigkeit der Freibeträge im Erbschaft- und Schenkungsteuergesetz im Europarecht

Im Falle eines Ehepaars mit Staatsangehörigkeit und Wohnsitz in der Schweiz, aber mit Vermögenswerten in Deutschland, wurde auf den in Deutschland befindlichen Vermögenswerten nach dem Tod des Ehegatten Erbschaftsteuer erhoben – unter Berücksichtigung eines reduzierten Freibetrags für beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 16 Abs. 2 ErbStG.

Nach Auffassung des BFH (Urteil vom 10.05.2017, II R 53/14) verstößt der reduzierte Freibetrag allerdings gegen die unionsrechtlich gewährleistete Kapitalverkehrsfreiheit (Art. 63 Abs. 1 i.V.m. Art. 65 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) und hat zugunsten dieser EU-Regelung und somit für die Klägerin entschieden.

Es gilt jetzt allgemein: Sofern Art. 63 Abs. 1 i.V.m. Art. 65 AEUV) greift, ist der bei unbeschränkter Steuerpflicht anzuwendende Freibetrag in voller Höhe maßgeblich. Höhe und Zusammensetzung des Erwerbs durch Erbfall ist dabei unerheblich. Der Abzug des Freibetrags geschieht auch dann in voller Höhe, wenn ein Teil des Erwerbs steuerfrei ist oder nach einem Doppelbesteuerungsabkommen nicht der deutschen Besteuerung unterliegt.

Der Gesetzgeber hat reagiert und am 23.06.2017 das „Gesetz zur Bekämpfung der Steuerumgehung und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ auf den Weg gebracht. Demzufolge sind nun die persönlichen Freibeträge gemäß § 16 Abs. 1 ErbStG anzuwenden und zwar anteilig, soweit sie innerhalb eines Zeitraums von 10 Jahren auf das Inlandsvermögen für Erwerbe derselben Person entfallen. Das heißt, dem Erben steht eigentlich der volle Freibetrag zu, er kann ihn aber nur anteilig ansetzen.

Neuer Gesetzestext (§ 16 Abs. 2 ErbStG n.F.:

In den Fällen der beschränkten Steuerpflicht (§ 2 Absatz 1 Nummer 3) wird der Freibetrag nach Absatz 1 um einen Teilbetrag gemindert. Dieser Teilbetrag entspricht dem Verhältnis der Summe der Werte des in demselben Zeitpunkt erworbenen, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögens und derjenigen, nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Vermögensvorteile, die innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallen sind, zum Wert des Vermögens, das insgesamt innerhalb von zehn Jahren von derselben Person angefallenen ist. Die früheren Erwerbe sind mit ihrem früheren Wert anzusetzen.

## 24. Pflegebeitrag für gesetzlich unterhaltspflichtige Personen in der Erbschaftsteuer

Die Pflege von bedürftigen Personen ist mitunter eine sehr opferungsvolle Angelegenheit, insbesondere, wenn sich Menschen privat um ihre Angehörigen kümmern wollen oder wegen der angespannten Situation in der Pflegebranche müssen. Gerade deshalb sollte der Gesetzgeber Heimpflege durch Verwandte fördern, nicht zuletzt auch in steuerlicher Hinsicht. Hierfür existiert nach § 13 Abs. 1 Nr. 9 ErbStG ein Pflegefreibetrag in Höhe von EUR 20.000,00 der in einer Erbschaftsteuererklärung geltend gemacht werden kann.

Strittig war es in dem vom BFH (Urteil vom 10.05.2017, II R 37/15) entschiedenen Fall, ob der Pflegefreibetrag auch gilt, wenn die Kosten dadurch entstanden sind, dass die Tochter die eigene Mutter gepflegt hat.

Die Auffassung der Finanzverwaltung ist, dass der Freibetrag nicht bei Erwerbern in Betracht kommt, die gesetzlich zur Pflege oder zum Unterhalt verpflichtet sind, also Verwandten in gerader Linie oder Ehegatten. Bei der Entscheidung des BFH spielten zwei Aspekte eine Rolle:

- Die Definition der Pflege als regelmäßige und dauerhafte Fürsorge für das körperliche, geistige oder seelische Wohlbefinden einer hilfsbedürftigen Person, wobei eine Zuordnung zu einer Pflegestufe nicht notwendig ist. Pflegeleistungen sind somit alle unterstützenden und regelmäßig wiederkehrenden Tätigkeiten im Bereich der Körperpflege, der Ernährung, der Mobilität und der hauswirtschaftlichen Versorgung. Diesen muss allerdings ein Geldwert zugeordnet werden können.
- Der Verwandtenunterhalt des BGB verpflichtet Kinder nicht zur Erbringung einer persönlichen Pflegeleistung gegenüber ihren Eltern. Damit schließt eine solche Unterhaltspflicht die Gewährung des Freibetrags nicht aus.

Nach Auffassung des BFH ist der Zweck des Pflegefreibetrags die Honorierung der pflegenden Person und ist deshalb zu gewähren. An der Beweislast des Erwerbers hat sich jedoch nichts geändert. Die Hilfsbedürftigkeit einer Person sowie die Art, Dauer, der Umfang und der Wert der tatsächlich erbrachten Pflegeleistungen müssen glaubhaft dargelegt werden. Allerdings ist bei der Beurteilung der Glaubwürdigkeit ein großzügiges Maß anzulegen (BFH vom 11.09.2013, II R 37/12). Bei der Ermittlung des geldmäßigen Wertes der erbrachten Leistungen können übliche Vergütungssätze entsprechender Berufsgruppen für vergleichbare Leistungen herangezogen werden.

## C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN

### 1. Größenklassen

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

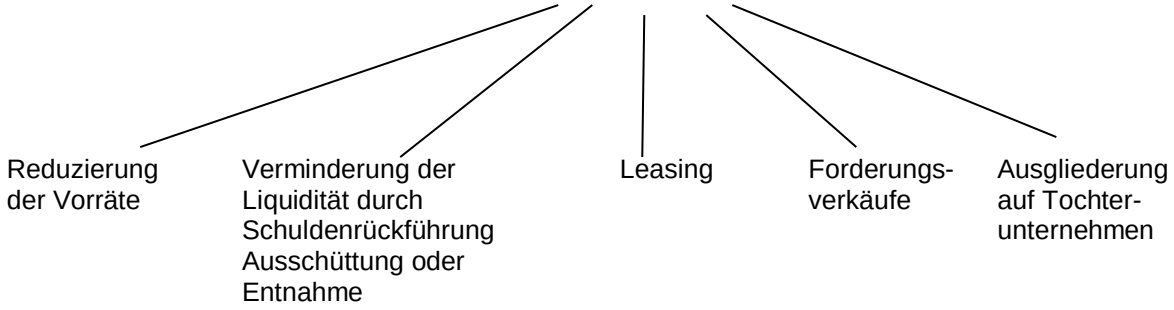
**Größenklassen**

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 |
|---|---|---|---|
| **Bilanzsummen in Mio. EUR** | > 0,35 – 6 | > 6 – 20 | > 20 |
| **Umsatz in Mio. EUR** | > 0,7 – 12 | > 12 – 40 | > 40 |
| **Mitarbeiter** | > 10 – 50 | > 50 – 250 | > 250 |

- Deutliche Heraufsetzung der Schwelle vom **kleinen** zum **mittleren** Unternehmen
- deswegen evtl. **keine Prüfungspflicht** mehr/ Vermeidung der **Publizitätspflicht**
- in Grenzbereichen: Einflussnahme auf die **Bilanzsumme zum 31.12.2017**



**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 | | | |
| • Bilanz | ☒ | ☒ | ☒ |
| • Gewinn- und Verlustrechnung | ☐ (1) | ☒ | ☒ |
| • Anhang | ☒ (2) (3) | ☒ | ☒ |
| Lagebericht | ☐ (4) | ☒ | ☒ |
| Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses | ☐ | ☒ (5) (6) | ☒ (5) (6) |
| Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses | ☐ | ☒ (5) (6) | ☒ (5) (6) |
| Bestätigungsvermerk (nur bei prüfungspflichtigen Gesellschaften) | ☐ | ☒ | ☒ |
| Bericht des Aufsichtsrats (nur bei AG) | ☐ | ☒ | ☒ |
| Datum der Feststellung (Billigung) des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) | ☒ | ☒ | ☒ |
| Verpflichtungen nach Gesellschaftsvertrag oder Satzung (§ 325 Abs. 5 HGB) | ☒ | ☒ | ☒ |
| Spezialvorschriften nach anderen Gesetzen | ☒ | ☒ | ☒ |

(1) Kleine Gesellschaften müssen keine Gewinn -und Verlustrechnung einreichen.

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

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

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

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

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

## 2. Offenlegung des Jahresabschlusses

Durch die Einordnung in eine kleinere Kapitalgesellschaftsgröße können sich Erleichterungen bei der Offenlegung des Jahresabschlusses im elektronischen Bundesanzeiger ergeben (siehe unter 1.). Eine Neuregelung gibt es nach dem MicroBilG für Kleinstunternehmen (siehe nachfolgend unter 3.). Die Jahresabschlüsse zum 31.12.2016 sind bis zum 31.12.2017 im elektronischen Bundesanzeiger offenzulegen.

Durch das BilRUG ergeben sich einige Änderungen:
Jahresabschluss, Lagebericht und Bestätigungsvermerk sind nach § 325 HGB gemeinsam innerhalb der entsprechenden Fristen offenzulegen. Es ist nicht mehr zulässig zunächst einen ungeprüften Jahresabschluss einzureichen, um Offenlegungsfristen einzuhalten. Zudem sind die festgestellten Abschlüsse offenzulegen. Falls der Jahresabschluss oder der Lagebericht geändert wird, ist die Änderung gesondert offenzulegen.

## 3. Hinterlegung für Kleinstunternehmen

**Kleinstunternehmen** sind solche, die an den letzten zwei Bilanzstichtagen zwei der drei nachstehenden Merkmale nicht überschreiten. Sie können Offenlegungserleichterungen in Anspruch nehmen (Befreiung von bestimmten Bilanzierungspflichten sowie Verzicht auf Anhang). Es kann eine Hinterlegung beim elektronischen Bundesanzeiger erfolgen, so dass die Daten nur bei Nachfrage an Dritte zur Information herausgegeben werden.

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

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

**Die Bilanz für Kleinstkapitalgesellschaften**

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

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

**Die Angaben unter der Bilanz**

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

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

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

- Haftungsverhältnisse (Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten)
- Vorschüsse / Kredite an Geschäftsführer/Aufsichtsrat sowie zugunsten dieser Personen eingegangene Haftungsverhältnisse
- Bestand eigener Aktien (bei AG / KGaA – ab BilRUG KGaA nicht mehr)
- Ausleihungen / Forderungen / Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
- Angaben zu Pensionsverpflichtungen bei Altzusagen und mittelbaren Zusagen
- Inanspruchnahme der 15-jährigen Übergangsregelung bei Pensionsverpflichtungen
- Angaben zur Vermittlung eines den tats. Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, in denen durch die kumulierte Darstellung der Bilanz und GuV kein ausreichender Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt wird (z. B. wenn hohe Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern Eigenkapitalersatz darstellen)

- Befreiung von der Pflicht zur (Teil-) Konzernrechnungslegung
- Schlusserklärung zum Abhängigkeitsbericht

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

Kleinstkapitalgesellschaften können statt der Offenlegung die Hinterlegung des Jahresabschlusses beim Bundesanzeiger (Unternehmensregister) vornehmen. Mit einem Hinterlegungsauftrag geht das Erfordernis einher, gegenüber dem Betreiber des Bundesanzeigers zu erklären, dass mindestens zwei der drei in § 267a Abs. 1 HGB genannten Größenmerkmale an zwei aufeinanderfolgenden Abschlussstichtagen nicht überschritten werden. Die Erklärung ist formlos abzufassen.

**Kleinstgenossenschaften – Neuregelung im BilRUG**

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

## 4. Ordnungsgeldverfahren, bei fehlerhafter Offenlegung / Hinterlegung

Der Jahresabschluss ist zwingend beim elektronischen Bundesanzeiger im Internet zu veröffentlichen oder bei Kleinstkapitalgesellschaften zu hinterlegen. Bei Verstößen gegen diese Verpflichtung wird das Bundesministerium der Justiz automatisch tätig. Abschlüsse für 2016 sind also spätestens bis zum 31.12.2017 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. Die Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH prüft die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen und unterrichtet bei fehlerhafter Offenlegung von Amts wegen das Bundesamt für Justiz.

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

**Mindestordnungsgeld**

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

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

**Zulassung einer Rechtsbeschwerde**

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

## 5. Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz – die wesentlichen Änderungen im Einzelabschluss ab 2016

Das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz (BilRUG) ist am 23.07.2015 in Kraft getreten. Es ergeben sich Änderungen im Handelsrecht und in Einzelgesetzen. Die Änderungen sind spätestens ab dem Jahresabschluss 2016 anzuwenden.

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

1. **Anhebung der Schwellenwerte im Einzelabschluss** (siehe Erläuterungen unter Pkt. C.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 des Mutterunternehmens. Die Einstandspflicht gilt für alle Verpflichtungen des Tochterunternehmens, die am Bilanzstichtag bestehen (auch aus früheren Geschäftsjahren) und ist im Regelfall auf die Dauer eines Jahres begrenzt.

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 Angabe im Anhang. Es ist darauf hinzuweisen, dass die Angabepflicht zur Nutzungsdauer eines entgeltlich erworbenen Geschäfts- und Firmenwertes seit BilRUG immer und unabhängig von zeitlichen Grenzen zu erfolgen hat.

**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 (außer Kleinstkapitalgesellschaften) 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, Werkswohnungen)
- Lizenz- und Pachtgebühren
- Kantinenerlöse usw.

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

Bei der erstmaligen Anwendung ist im Anhang auf die fehlende Vergleichbarkeit zum Vorjahr hinzuweisen und der Betrag anzugeben, der sich für das Vorjahr bei Anwendung der Neudefinition ergeben hätte.

**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. Während die Zwischensumme „Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit“ wegfällt, wird das Gliederungsschema um das „Ergebnis nach Steuern“ ergänzt. Außerordentliche Aufwendungen und Erträge dürfen nicht mehr gesondert in der GuV ausgewiesen werden. Sie sind stattdessen regelmäßig in die sonstigen betrieblichen Aufwendungen bzw. sonstigen betrieblichen Erträge bzw. andere GuV-Posten einzubeziehen.

**11. Änderung der Reihenfolge von Anhangsangaben** (analog Bilanz- und GuV Gliederung) und erweiterter Umfang von Anhangsangaben mit sechs neuen Angabepflichten (erweiterte Angaben latente Steuern, außergewöhnliche und periodenfremde Aufwendungen und Erträge, Vorgänge von besonderer Bedeutung nach Schluss des Geschäftsjahres, Ergebnisverwendung). Kleine Kapitalgesellschaften werden stärker von Anhangsangaben befreit. Die Anhangberichterstattung wird insgesamt differenzierter und schwieriger. Es wird empfohlen, eine Anhangcheckliste zu verwenden.

**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, Vergütungsbericht.

**14.** Im einleitenden Teil des Jahresabschlusses wird die **Angabe der Firma, des Sitzes, des Registergerichtes und der Nummer**, unter der die Gesellschaft in das Handelsregister eingetragen ist, gefordert. Befindet sich die Gesellschaft in Liquidation oder Abwicklung, ist auch diese Tatsache dort anzugeben.

**15.** Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften müssen die **Entwicklung des Anlagevermögens** künftig im Anhang darstellen.

**Praxishinweis:** Um kleine Unternehmen zu entlasten, wurde durch das BilRUG der Katalog von Anhangsangaben, die von kleinen Kapitalgesellschaften nach § 288 Abs. 1 HBG zu machen sind, erheblich reduziert. Allerdings ist zu berücksichtigen, dass für diese nun auch neue Angabepflichten gelten, weil sie 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.

## 6. Wegfall eigenkapitalersetzende Gesellschafterdarlehen/Rangrücktritt/ steuerliche Berücksichtigung - Rechtsprechungsänderung

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

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

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

Gesellschafterdarlehen sind im **Überschuldungsstatus** grundsätzlich als **Verbindlichkeit auszuweisen.** Ein Ausweis kann nur dann unterbleiben, wenn der Gesellschafter einen **Rangrücktritt** erklärt. Durch die Nicht-Berücksichtigung der mit dem Rangrücktritt belegten Gesellschaftsschuld soll die (insolvenzrechtliche) Überschuldung vermieden werden. Trotz Vorliegens eines (wirksamen) Rangrücktrittes ist die Verbindlichkeit in der Handelsbilanz und Steuerbilanz zu passivieren.
Ein wirksamer **Rangrücktritt** (z.B. für einen Gesellschafter, der seiner GmbH Darlehen gewährt hat) hat nach der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der Praxis der Finanzverwaltung auch wichtige steuerliche Voraussetzungen, die zu beachten sind, wenn der Rangrücktritt steuerneutral bleiben soll. Risiken gibt es, wenn der Rangrücktritt falsch formuliert ist, also nicht den Anforderungen der Zivilrechtsprechung (BGH), der Steuerrechtsprechung (BFH) bzw. der Finanzverwaltung (BMF) entspricht.

Hierbei ist zu beachten, dass ein solcher Rangrücktritt nicht noch zusätzliche Steuerprobleme dadurch auslöst, dass das vom Rangrücktritt betroffene Darlehen gewinnwirksam in der Bilanz auszubuchen ist.

Eine **Musterformulierung** könnte wie folgt lauten (es sollte auf jeden Fall rechtlicher Rat eingeholt werden): „Der Darlehensgeber/Gesellschafter erklärt hiermit, dass er im Hinblick auf seine gesellschaftsrechtliche Beteiligung an der GmbH schon jetzt für den Fall des Eintritts einer wirtschaftlichen Krisensituation bei der GmbH oder einer drohenden Insolvenz der GmbH gegenüber der GmbH auf sein Recht zur Kündigung des Darlehens solange verzichtet, wie sich die GmbH in einer wirtschaftlichen Krise befindet.

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

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

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

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

Der BFH hat jetzt eine Rechtsprechungsänderung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen in die Wege geleitet: Wird ein Gesellschafter im Insolvenzverfahren als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen, führt dies entgegen einer langjährigen Rechtsprechung nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung, wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 11.07.2017 IX R 36/15 entschieden hat. Der BFH hat jetzt entschieden, dass nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung – wie auch ansonsten im Einkommensteuerrecht – nur noch nach Maßgabe der handelsrechtlichen Begriffsdefinition in § 255 HGB anzuerkennen sind. Der BFH gewährt jedoch Vertrauensschutz in die bisherige Rechtsprechung für alle Fälle, in denen der Gesellschafter eine eigenkapitalersetzende Finanzierungshilfe bis zum Tag der Veröffentlichung des Urteils am 11.09.2017 geleistet hat oder wenn eine Finanzierungshilfe des Gesellschafters bis zu diesem Tag eigenkapitalersetzend geworden ist. Die Entscheidung des BFH hat große Auswirkung auf die Finanzierung von Kapitalgesellschaften durch Gesellschafterdarlehen und die Absicherung von Darlehen durch Bürgschaften des Gesellschafters. In einer Reihe weiterer Fälle wird der BFH demnächst die neuen Grundsätze konkretisieren.

## 7. Geschäftsführerhaftung 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. Gesellschafterhaftung bei Nutzungsüberlassung

Ein GmbH-Gesellschafter haftet grundsätzlich nach § 13 Abs. 2 GmbH-Gesetz nicht für Verbindlichkeiten der Gesellschaft. Der Geschäftsführer tritt aber für die Erfüllung der steuerlichen Pflichten ein. Verletzt der Geschäftsführer vorsätzlich oder grob fahrlässig diese Pflicht, kann er vom Finanzamt deswegen in Anspruch genommen werden.

Ein GmbH-Gesellschafter kann für Steuerrückstände der GmbH außerdem 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 2016 ist elektronisch zu übermitteln

Übertragen werden müssen nach § 5b Abs.1 EStG Bilanz sowie Gewinn- und Verlustrechnung nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz und zwar entweder die **Handelsbilanz mit steuerlicher Überleitungsrechnung oder die Steuerbilanz.** Betroffen sind davon Gewerbetreibende, Freiberufler, Land- und Forstwirte, Personen- und Kapitalgesellschaften, Vereine, Betriebe gewerblicher Art etc. Die Übertragung ist **größenunabhängig**. Die maßgebliche Steuertaxonomie ist unter www.esteuer.de veröffentlicht worden. Sie wird permanent angepasst.

**Zu veröffentlichen sind:**

- 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

- Sonder- und Ergänzungsbilanzen
- Kapitalkontenentwicklungen für jeden Mitunternehmer von Personenhandelsgesellschaften
- Inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen
- Ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen, sofern getrennt darstellbar
- Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer steuerbegünstigten Körperschaft (z.B. Verein)
- Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts
- Der Anlagespiegel kann als Fußnote oder optional im Berichtsteil „Anhang“ übermittelt werden
- Unternehmen, die ein detailliertes Anlageverzeichnis übermitteln möchten oder dazu aufgefordert worden sind, können das in einer Fußnote gezielt zu beliebigen Positionen des Anlagevermögens oder als Fußnote zur zusätzlich eingefügten Position „Anlageverzeichnis“ im Anhang übermitteln.
- Zur außerbilanziellen Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 2 EStG sind im Berichtsteil „steuerliche Gewinnermittlung“ neue Positionen aufgenommen worden. Für eine Rückgängigmachung von Investitionsabzugsbeträgen nach § 7g Abs. 3 und 4 muss für das Wirtschaftsjahr, das rückabgewickelt werden soll, ein neuer E-Bilanz-Datensatz - ohne den (nicht mehr) zu berücksichtigenden Investitionsabzugsbetrag - übermittelt werden. Investitionsabzugsbeträge können nur in Anspruch genommen werden, wenn der Steuerpflichtige die Summen der Abzugsbeträge und der nach den Absätzen 2 bis 4 hinzuzurechnenden oder rückgängig zu machenden Beträge nach amtlich vorgeschriebenen Datensätzen übermittelt. Lt. BMF vom 20.03.2017 ist bei Inanspruchnahme, Hinzurechnung, Rückgängigmachung sowie entsprechenden Änderungen nach der erstmaligen Übermittlung eines Datensatzes jeweils ein neuer Datensatz mittels E-Bilanz zu versenden.
- Unternehmen, deren Finanzbuchhaltung auf dem Gesamtkostenverfahren aufgebaut ist und die zum Ausweis der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung über die Kosten-Leistungs-Rechnung eine Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) ausweisen, können für Zwecke der steuerlichen E-Bilanz alternativ auch das Gesamtkostenverfahren nutzen.

**Für Veranlagungszeiträume ab 2017:**

Mit BMF-Schreiben vom 24.05.2016 wurde eine überarbeitete Version der Taxonomien, die Taxonomie-Version 6.0, veröffentlicht. Diese Taxonomien sind grundsätzlich für die Übermittlung von Jahresabschlüssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, zu verwenden. Es ist jedoch möglich, diese Taxonomien auch für das Wirtschaftsjahr 2016 oder 2016/2017 zu verwenden.

**Für Veranlagungszeiträume ab 2018:**

Mit BMF-Schreiben vom 16.05.2017 wurde eine überarbeitete Version der Taxonomien, die Taxonomie-Version 6.1, veröffentlicht. Diese Taxonomien sind grundsätzlich für die Übermittlung von Jahresabschlüssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2017 beginnen, zu verwenden. Es ist jedoch möglich, diese Taxonomien auch für das Wirtschaftsjahr 2017 oder 2017/2018 zu verwenden. Die Übermittlungsmöglichkeit mit dieser Taxonomie-Version wird für Testfälle voraussichtlich ab November 2017 und für Echtfälle ab Mai 2018 gegeben sein:

- GCD-Modul (Stammdaten)
- Kerntaxonomie einschließlich MicroBilG-Sicht
- Ergänzungstaxonomie für verschiedene verordnungsgebundene Branchen einschließlich MicroBilG-Sicht: Wohnungswirtschaft (JAbschlWUV), Land- und Forstwirtschaft (BMEL-Musterabschluss), Krankenhäuser (KHBV), Pflegedienstleister (PBV), Verkehrsunternehmen (JAbschlVUV) und kommunale Eigenbetriebe (EBV oder Ähnlichem)
- Taxonomie für Kreditinstitute (für alle Unternehmen, die nach RechKredV bilanzieren) Taxonomie für Kreditinstitute für Filterungszwecke enthält Eintragungen in den Spalten, in denen die für bestimmte Institutsarten zulässigen bzw. nicht zulässigen Positionen gekennzeichnet sind ("kindOf")
- Taxonomie für Zahlungsinstitute (für alle Unternehmen, die nach der RechZahlV bilanzieren)
- Taxonomie für Versicherungsunternehmen (für alle Unternehmen die nach RechVersV beziehungsweise RechPensV bilanzieren - hierunter fallen auch Pensionskassen)

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

Auf www.esteuer.de kann ein Vergleichsdokument zwischen der aktuellen Taxonomie und der Vor-Taxonomie aufgerufen werden. Darin sind die Veränderungen u.a. farbig dargestellt. Dieses Dokument dient dazu, die Änderungen zu identifizieren und zu prüfen, welche Anpassungen bei der Erstellung der E-Bilanz erforderlich sind.

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

## 10. Aufweichung der 75% - Grenze bei Pensionszusagen?

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

Das FG Berlin-Brandenburg hat mit Urteil vom 02.12.2014 allerdings anderslautend entschieden und für die volle Anerkennung alleine auf das Merkmal der Fremdüblichkeit und Angemessenheit abgestellt.

Die Revision beim BFH (Aktenzeichen I R 4/15) hob das oben genannte Urteil am 20.12.2016 auf, mit der Begründung, dass das FG Berlin-Brandenburg fehlerhaft von einer einkommens- und gewerbeertragswirksamen Kürzung der Rückstellung für die Pensionsverpflichtung sowie von einem Ansatz von anteiligen Pensionsleistungen schon dem Grunde nach abgesehen hat.
Allerdings erklärt auch der BFH, dass diese Angelegenheit nicht abschließend geklärt ist und verweist den Fall zurück an das FG, wo die erforderlichen Feststellungen der zur Berechnung der Überversorgung heranzuziehenden Aktivbezüge des Begünstigten nachgeholt werden sollen.

Der Fall ist also weiterhin zu beobachten.

## 11. Finanzierung von Pensionszusagen durch Tantiemen

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

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

- **Aufbau (Anspar-/Anwartschaftsphase)**
  Tantiemen fallen in der Kapitalgesellschaft gerade in den „guten“ Jahren an. Werden diese dann an den Gesellschafter-Geschäftsführer gezahlt, unterliegen diese neben dessen Geschäftsführergehalt in der Regel dem Spitzensteuersatz und stellen oft für diesen nur ein zusätzliches „Taschengeld“ dar. Durch die Zusage und den Aufbau der Versorgung hingegen entsteht noch kein steuerpflichtiger Zufluss. Bei der Kapitalgesellschaft sind die Aufwendungen steuerlich aber bereits abziehbar.

- **Auszahlung (Versorgungsphase)**
  Die Auszahlung der betrieblichen Altersvorsorge in der Versorgungsphase führt zu einem positiven Steuersatzeffekt, sofern die Einkünfte des Gesellschafter-Geschäftsführers dann nicht mehr dem Spitzensteuersatz unterliegen. Dies wird in vielen Fällen zutreffen.

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

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

## 12. Geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen

Die Bewertung von Altersvorsorgeverpflichtungen wurde neu geregelt. Die Änderung betrifft die Ermittlung des Rechnungszinssatzes. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2015 enden, wird dieser auf Basis eines 10- statt 7-Jahresdurchschnitts berechnet. Gründe für diese Änderung sind die anhaltende Niedrigzinsphase sowie die damit verbundenen Folgewirkungen. Diese Neuregelung betrifft ausschließlich Pensionsrückstellungen, nicht dagegen Rückstellungen für ähnlich langfristig fällige Verpflichtungen, wie solche für Dienstjubiläen oder Altersteilzeit.

Die zusätzlichen Informationspflichten sind:

- In jedem Geschäftsjahr ist der Unterschiedsbetrag zu ermitteln zwischen der Bewertung bei Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 10 Jahre und bei Abzinsung mit dem durchschnittlichen Marktzinssatz der vergangenen 7 Jahre.
- Der Unterschiedsbetrag unterliegt einer Ausschüttungssperre analog § 268 Abs. 8 HGB und ist in jedem Jahr im Anhang oder unter der Bilanz darzustellen.

## 13. Vorsicht bei Gehaltserhöhung und Pensionsrückstellung

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

## 14. Gemeinnützigkeitsrecht: Gebot zeitnaher Mittelverwendung, Förderung des Umweltschutzes, Grenzen der allgemeinpolitischen Betätigung

§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO sieht vor, dass die Körperschaft ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 AO grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden muss. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

Der BFH hat in einem Urteil vom 20.03.2017 (Aktenzeichen X R 13/15) entschieden, dass es auch ausreicht, wenn die projektbezogenen Aufwendungen innerhalb der gesetzlichen Frist von einem anderen Bankkonto der gemeinnützigen Körperschaft bezahlt werden.

Zudem fördert eine Körperschaft schon dann den Umweltschutz i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 AO, wenn sie Maßnahmen durchführt, die auf die Sicherung der natürlichen Lebensgrundlagen der Menschen abzielen. Der tatsächliche Erfolg dieser geförderten Sache oder ihre Vollendung ist unerheblich.

Das Ausschließlichkeitsgebot gemäß § 56 AO, wonach eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt, ist im Hinblick auf die Grenzen der allgemeinpolitischen Betätigung dann gewährleistet, wenn die politischen Vorgänge den satzungsmäßigen Zielen entsprechen, die von der Körperschaft vertretenen Auffassungen objektiv und sachlich fundiert sind und wenn sich die Körperschaft parteipolitisch neutral verhält.

## 15. Beleg<u>vorlage</u>pflicht wird zur Beleg<u>halte</u>pflicht bei Spenden und Mitgliedsbeiträgen

Durch die Modernisierung des § 50 EStDV wurde die bisherige Belegvorlagepflicht seit dem 01.01.2017 zu einer Belegvorhaltepflicht. Damit sind Spendenbescheinigungen bzw. Belege für bestimmte Mitgliedsbeiträge in Zukunft nicht mehr mit der Steuererklärung einzureichen, sondern nur noch auf Verlangen der Finanzbehörde zu übermitteln. Hierbei ist zu beachten, dass die entsprechenden Belege ein Jahr ab Bekanntgabe des Steuerbescheids vom Steuerpflichtigen aufzubewahren sind.

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

## 16. Untergang von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen bei Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge

Mit der sogenannten „Mantelkauf-/ § 8c-Regelung“ des Körperschaftsteuergesetzes besteht eine Vorschrift, die bei Anteilsübertragungen an Kapitalgesellschaften von über 25% zu einem anteiligen und bei Übertragungen von über 50% (jeweils innerhalb von 5 Jahren) zu einem vollständigen Untergang der Altverluste führt. Zur Frage, wann davon Ausnahmen zulässig sein könnten, gab es unterschiedliche Auffassungen, die noch nicht abschließend geklärt waren.
Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 12.05.2017 Teile des § 8c KStG mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (allgemeiner Gleichheitssatz) für unvereinbar erklärt und sich dagegen gewandt, dass ein anteiliger Untergang der Verluste eintritt, obwohl sich nichts an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft geändert hat. Dadurch fehlt ein sachlicher Grund für die durch die Verlustabzugsbeschränkung eintretende Ungleichbehandlung.
Ausgeschlossen von der Verfassungswidrigkeit sind folgende Fälle:

- Anteilsübertragungen bis zu 25%
- Anteilsübertragungen von mehr als 50%, da es hier zum Wechsel des Mehrheitsgesellschafters kommt und eine Änderung der wirtschaftlichen Identität deshalb nicht ausgeschlossen ist
- Anteilsübertragungen ab dem 01.01.2016. Eine Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit des zum 20.12.2016 eingeführten § 8d KStG hält sich das BVerfG offen.

Das BVerfG hat den Gesetzgeber verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2018 eine gesetzliche Neuregelung des § 8c KStG zu treffen, die rückwirkend zum 01.01.2018 gelten muss. Sollte bis dahin keine Neuregelung verabschiedet sein, würde ab dem 01.01.2019 rückwirkend auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens (01.01.2018) die unvereinbare Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für nichtig erklärt.

Bis dahin können einschlägige Verfahren mit Einspruch offen gehalten werden. Die Finanzämter haben bereits in der Vergangenheit wegen der verfassungsrechtlichen Zweifel einem Ruhen der Fälle zugestimmt.

## 17. Neuregelung zum körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag § 8d KStG

Das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften wurde zum 20.12.2016 im BGBl veröffentlicht. Damit wird das Körperschaftsteuergesetz um einen § 8d erweitert. Inhalte sind u.a. der Wegfall (ganz oder teilweise) nicht genutzter Verluste bei Erwerb von Anteilen an einer Körperschaft, bzw., dass diese nicht wegfallen, wenn die Körperschaft über stille Reserven verfügt (sog. Stille-Reserven-Klausel) oder die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllt sind.
Des Weiteren können Körperschaften nunmehr nicht genutzte Verluste trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels auf Antrag weiter nutzen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Wechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist.
Die Neuregelung gilt rückwirkend ab dem 01.01.2016.