

MANDANTENRUNDSCHREIBEN 2018/2019

Liebe Mandantinnen und Mandanten,

der Vorstand des Steuerberaterverbandes Rheinland-Pfalz e. V. hat für uns und unsere Mandanten das Mandantenrundsreiben 2018/2019 verfasst. Die Autoren geben uns damit eine aktuelle Themensammlung für die Beratung unserer Mandanten und die Information unserer Mitarbeiter an die Hand.

Die Information ist in drei Teile unterteilt:

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



Die zur Verfügung gestellten Informationen können naturgemäß weder allumfassend noch auf die speziellen Bedürfnisse eines bestimmten Einzelfalls zugeschnitten sein. Sie begründen keine Beratung und keine andere Form rechtsverbindlicher Auskünfte. Neben gesetzlichen Änderungen sind die Rechtsprechung u. a. des Bundesfinanzhofs (BFH), die neuesten Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) und auch Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) zu berücksichtigen. Im Zeitablauf treten Änderungen bei Steuergesetzen, Verwaltungsanweisungen, der Interpretation dieser Rechtsquellen sowie in der Rechtsprechung ein. Derartige Änderungen können die Gültigkeit der Aussagen beeinflussen.

Wir übernehmen keine Gewährleistung oder Garantie für Richtigkeit oder Vollständigkeit der Inhalte dieses Rundschreibens sowie für ein Tun oder Unterlassen, das Sie allein auf Informationen dieses Rundschreibens gestützt haben. Dies gilt auch dann, wenn diese Informationen ungenau oder unrichtig gewesen sein sollten.

Beste Grüße,
Ihr

Uwe Weber
Steuerberater

A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER	5
1. Modernisierung des Besteuerungsverfahrens	5
2. Kindergeld / Kinderfreibetrag	8
3. Kinderbetreuungskosten	11
4. Berufsausbildungskosten	13
5. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung eines Kindes sind Sonderausgaben bei den Eltern	15
6. Versteuerung von Kapitalauszahlungen eines berufsständischen Versorgungswerks	16
7. Außergewöhnliche Belastungen	17
8. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	20
9. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse	22
10. Häusliches Arbeitszimmer	27
11. Vermietung und Verpachtung – verbilligte Vermietung	30
12. Kurze Zeit nach § 11 EStG	32
13. Schuldzinsen nach Verkauf des Mietobjekts	33
14. Verluste aus der Veräußerung einer fondsgebundenen Lebensversicherung	34
15. Gewinne aus Immobilienverkäufen	35
16. Kirchensteuerabzug bei Kapitaleinkünften	36
17. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen	37
18. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften – Eigenkapitalersatz im Steuerrecht	38
19. Verlustausgleich im Bereich der Kapitaleinkünfte	39
20. Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen	40
21. Abgeltungsteuer bei haushaltsnahen Dienst- bzw. Handwerkerleistungen	42
22. Bescheidänderung bei Günstigerprüfung und nachzuversteuernden Erträgen	44
23. Spenden	45
24. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung	46
25. Grunderwerbsteuersätze zum 01.01.2018	47
26. Änderung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei Abschluss eines nachträglichen Bauerrichtungsvertrages	48

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

49

1. Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) – Anforderungen an den Kontierungsvermerk auf elektronischen Belegen	49
2. Wegfall der 17.500-Euro-Grenze (Anlage EÜR)	53
3. Gesetzlicher Mindestlohn	54
4. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen	61
5. Tank- und Geschenkgutscheine	71
6. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen	74
7. Betriebsveranstaltungen Freibetrag von EUR 110,00	81
8. Bewirtungen von Arbeitnehmern	85
9. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung für 2018	86
10. Künstlersozialabgabe-Verordnung	93
11. Flexi-Rente	97
12. Sonstiges	100
13. Nettoentgeltoptimierung	105
14. Abgabefrist Umsatzsteuer	107
15. Ordnungsgemäße Rechnung	108
16. Vorsteuerabzug und Briefkastenanschrift	109
17. Anzahlung und Vorsteuerabzug	110
18. Vorsteuervergütungsverfahren	111
19. Virtuelle Währungen / Kryptowährungen und Umsatzsteuer	113
20. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer	114
21. Kassenführung und kein Ende in Sicht	116
22. Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes	118
23. Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer – Zusammentreffen von Erwerben von Todes wegen und Vorerben	123
24. Feststellung des Bedarfswerts von Grundbesitz im Vergleichswertverfahren der Erbschaftsteuer	124
25. Pflegebeitrag für gesetzlich unterhaltspflichtige Personen in der Erbschaftsteuer	125

C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN	127
1. Größenklassen	127
2. Offenlegung des Jahresabschlusses	130
3. Hinterlegung für Kleinstunternehmen	131
4. Ordnungsgeldverfahren bei fehlerhafter Offenlegung / Hinterlegung	134
5. Gesellschafterfinanzierung – Rechtsprechungsänderung	136
6. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2017 ist elektronisch zu übermitteln	139
7. Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Mitunternehmerschaften	142
8. Zweifel des BFH an der Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Leistungen von Sportvereinen	143
9. Aufweichung der 75%-Grenze bei Pensionszusagen?	145
10. Finanzierung von Pensionszusagen durch Tantiemen	146
11. Geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen	148
12. Vorsicht bei Gehaltserhöhung und Pensionsrückstellung	149
13. Gemeinnützigkeitsrecht: Gebot zeitnaher Mittelverwendung, Förderung des Umweltschutzes, Grenzen der allgemeinpolitischen Betätigung	150
14. Belegvorlagepflicht wird zur Belegvorhaltepflicht bei Spenden und Mitgliedsbeiträgen	151
15. Untergang von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen bei Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge	152
16. Neuregelung zum körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag § 8d KStG	154
17. Digitaler Finanzbericht	155
18. GmbH – „Gesellschafterlistenverordnung“	156

A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER

1. Modernisierung des Besteuerungsverfahrens

Die Digitalisierung hat auch in 2018 deutlich an Tempo zugelegt. Dies stellt auch die Finanzverwaltung – neben der demografischen Entwicklung – vor neue Herausforderungen. Um einen gerechten und gleichmäßigen Steuervollzug zu gewährleisten, wurde das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens zum 01.01.2017 in Kraft gesetzt. Die technische Umsetzung des Gesetzes soll 2022 abgeschlossen sein.

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

Neuregelung zur Datenübermittlung durch Dritte

Sofern von Dritten (wie z. B. Arbeitgeber, Versicherungen, Banken oder Sozialversicherungsträger u. a.) Daten an die Finanzverwaltung übermittelt werden, ist der Steuerpflichtige hierüber zu informieren. Diese Drittdaten gelten als Daten des Steuerpflichtigen, sofern er in der Steuererklärung keine abweichenden Angaben in sogenannten „qualifizierten Freitextfeldern“ macht. In diesen Fällen ist die Erklärung durch einen Amtsträger zu prüfen – sie wird dann maschinell ausgesteuert. 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 unberatene[n] 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, Betriebs-eröffnung 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 Drittdata 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.

Belegvorhaltepflcht bei der Einkommensteuer ab Veranlagung 2017

Durch die zunehmende Digitalisierung hat der Gesetzgeber eine Belegvorhaltepflcht 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 Vorlagepflcht besteht aber weiterhin z. B. bei Gewinnanteilen i. S. d. § 3 Nr. 40 EStG (Teileinkünfteverfahren) oder § 8b KStG. 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. Zur Vermeidung einer Vielzahl von Rückfragen und Beleganforderungen hat die bayerische Steuerverwaltung zusammen mit den Steuerberaterkammern München und Nürnberg sowie der Lohnsteuerhilfe Bayern e. V. Empfehlungen zur Belegvorlage für Angehörige der steuerberatenden Berufe erarbeitet. In einer Generalklausel wird u. a. festgehalten: Je bedeutender ein steuerlicher Sachverhalt ist, desto höher sind die Anforderungen an die Belegvorlage. Ein steuerlicher Sachverhalt ist in der Regel bedeutend, wenn er neu bzw. erstmalig oder einmalig ist; einen außerordentlichen (Geschäfts-)Vorfall darstellt; sich gegenüber dem Vorjahr erheblich ändert oder eine spürbare steuerliche Auswirkung nach sich zieht. Die Empfehlung stellt keine Handlungsanweisung zur Beleganforderung dar. Der Umfang der Beleganforderung liegt weiterhin im Ermessen der Finanzämter, die durch ein maschinelles Risikomanagementsystem bei der Erkennung prüfungswürdiger Sachverhalte unterstützt werden.

Die elektronische Kommunikation mit der Finanzverwaltung über RABE (Referenz auf Belege) ist in Vorbereitung, um Prozessabläufe medienbruchfrei zu gestalten, Zeitverluste zu vermeiden und unökonomische Datenbewegungen auszuschließen. Hierzu werden die Belege zukünftig den Formularfeldern in der Steuererklärung zugeordnet. Die Finanzverwaltung kann diese Belege dann mit abrufen. Dies wird voraussichtlich Ende 2019 der Fall sein.

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 4 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 6 Monaten.

Das geplante Familienentlastungsgesetz sieht eine Anhebung des Kindergeldes ab Juli 2019 um 10 Euro pro Kind und Monat vor.

Das Kindergeld soll ab Juli 2019 für das erste und zweite Kind dann EUR 204,00, für das dritte Kind EUR 210,00 und für das vierte und jedes weitere Kind EUR 235,00 monatlich betragen.

Der steuerliche Kinderfreibetrag soll entsprechend ab 2019 je Elternteil auf EUR 2.490,00 (gesamt EUR 4.980,00, mit Betreuungsfreibetrag auf EUR 7.620,00) und auf EUR 2.586,00 je Elternteil (gesamt EUR 5.172,00, mit Betreuungsfreibetrag auf EUR 7.812,00) ab 2020 steigen.

Für Kinder, die das 18. Lebensjahr noch nicht vollendet haben, besteht – unabhängig von der Höhe ihrer eigenen 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	<ul style="list-style-type: none"> • ohne Beschäftigung und arbeitslos gemeldet
18 – 25	<ul style="list-style-type: none"> • Berufsausbildung • Übergangszeit von max. 4 Monaten zwischen zwei Ausbildungsabschnitten • Übergangszeit zwischen Ausbildung und Wehr-/Zivildienst • eine Berufsausbildung mangels eines Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen können • freiwilliges soziales oder ökologisches Jahr
ohne Altersbeschränkung	<ul style="list-style-type: none"> • Behinderung vor 25 eingetreten

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 3 Jahren leistet. Der Anspruch wird dann um die Dauer des jeweiligen Dienstes verlängert.

Ende der Berufsausbildung / Ende des Kindergeldes von volljährigen Kindern

Die Zahlung von Kindergeld und die steuerliche Berücksichtigung von volljährigen Kindern sind insbesondere dann möglich, wenn sie sich in Berufsausbildung befinden und das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Die Kinderfreibeträge und das Kindergeld entfallen ab dem Monat nach Beendigung der Berufsausbildung bzw. der Vollendung des 25. Lebensjahres. Die Berufsausbildung endet in der Regel mit Bestehen der Abschlussprüfung.

Bei bestimmten Berufen gewährt die Finanzverwaltung die Kindervergünstigungen bis zum Ende der gesetzlich festgelegten Ausbildungszeit, und zwar unabhängig von der Abschlussprüfung (bei Kranken- und Altenpflegern sowie bei Hebammen). Diese Regelung wurde vom BFH bestätigt und allgemein auf solche Berufe ausgedehnt, bei denen die Ausbildungszeit durch eine Rechtsvorschrift festgelegt ist.

Günstigerprüfung

Bei einem höheren Einkommen wirkt sich der Kinderfreibetrag günstiger aus als das Kindergeld. Das Kindergeld wird dann auf die steuerliche Entlastung angerechnet und somit faktisch wieder zurückgezahlt.

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

Das Gesetzgebungsverfahren hinsichtlich der Erhöhung der Kindervergünstigungen ist derzeit noch im Gange und soll Ende des Jahres abgeschlossen sein. Es kann dadurch möglicherweise doch noch zu Änderungen kommen.

3. Kinderbetreuungskosten

Der Anspruch auf Abzug der Betreuungsaufwendungen kann unabhängig von Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung der Eltern als Sonderausgabe geltend gemacht werden.

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

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

Begünstigt sind unter anderem folgende Dienstleistungen:

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

Nicht begünstigt sind unter anderem folgende Dienstleistungen:

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

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

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

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 gefahrenen 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?

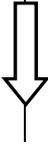
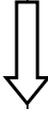
Laut BFH zählt ein duales Studium insgesamt als einheitliche Erstausbildung.

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:

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

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

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. Versteuerung von Kapitalauszahlungen eines berufsständischen Versorgungswerks

Wenn über eine Basisversorgung hinausgehende und von dieser getrennte Kapitalversorgung aus einem berufsständischen Versorgungswerk als Kapitallebensversicherung ausgestaltet ist, ist nicht die Regelung über eine Basis-Altersversorgung (§ 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a EStG), sondern die Regelung über Erträge aus Kapitallebensversicherungen (§ 20 Abs. 1 Nr. 6 EStG) anzuwenden.

Basis der Entscheidung des BFH vom 12.12.2017 – X R 39/15 ist das sog. Drei-Schichten-Modell. Demnach bildet die erste Schicht die Einkünfte des § 22 Nr. 1 S. 3 Buchst. a EStG, zu denen Leibrenten gehören, die auf einem durch Beiträge erworbenen Anspruch gegen einen gesetzlichen oder privaten Vermögensträger auf lebenslängliche Versorgung beruhen und frühestens ab dem 60. Lebensjahr gezahlt werden. Die steuerlich geförderten Produkte der privaten Altersvorsorge nach §§ 10a und 79 ff. EStG sowie die betriebliche Altersvorsorge werden der zweiten Schicht zugeordnet. Die dritte Schicht bilden die Kapitalanlageprodukte, die zwar der Altersvorsorge dienen können, es aber nicht müssen. Hierzu zählen die Kapitallebensversicherungen, und zwar unabhängig davon, ob sie von einem berufsständischen Versorgungswerk oder einem anderen Anbieter ausgezahlt werden.

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 bei Grundtabelle bei Splittingtabelle	5 % 4 %	6 % 5 %	7 % 6 %
Steuerpflichtige mit 1 oder 2 Kindern mit 3 oder mehr Kindern	2 % 1 %	3 % 1 %	4 % 2 %
	Prozent des Gesamtbetrages der Einkünfte		

Die beiden unbestimmten Rechtsbegriffe „außergewöhnlich“ (durch die besonderen Verhältnisse des Steuerpflichtigen veranlasst oder nur bei wenigen anfallend) und „zwangsläufig“ (subjektive Verpflichtung, sich diesen Aufwendungen aus rechtlichen, tatsächlichen oder sittlichen Gründen

nicht entziehen zu können) haben dazu geführt, dass es unzählige Finanzgerichtsurteile zu diesem Thema gibt.

Zunächst eine (nicht abschließende) Aufzählung anerkannter außergewöhnlicher Belastungen:

- Aufwendungen für Krankheit (z. B. Arzt, Zahnarzt, Heilpraktikerrechnung, Medikamente, Hilfsmittel, Krankentransporte, 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. Nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom Februar 2018, bestehen gegen diese Nachweisanforderungen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

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 außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. Dagegen fallen Aufwendungen für verordnete Arzneimittel (im Sinne des § 2 Arzneimittelgesetz) nicht unter das Abzugsverbot, auch wenn sie während einer Diät eingenommen werden. Für Nahrungsergänzungsmittel wird der Abzug versagt, weil diese als Lebensmittel anzusehen sind.

Aufwendungen im Zusammenhang mit einer künstlichen Befruchtung, die wegen der Empfängnisunfähigkeit entstehen, können als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden. In einer Entscheidung aus dem Oktober 2017 hat der Bundesgerichtshof die steuerliche Berücksichtigung einer heterologen Befruchtung bei einer (unfruchtbaren) Frau anerkannt, die in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft mit einer anderen Frau lebt.

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 oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt. Ein finanzgerichtlicher Streit eines Steuerpflichtigen mit der Problematik der Berücksichtigung von Krankheitskosten als Teil der außergewöhnlichen Belastung berührt keinen existenziell wichtigen Bereich und auch nicht den Kernbereich menschlichen Lebens und ist somit nicht als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig.

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

Unterhaltsleistungen

Unterhaltsleistungen können nur insoweit zum Abzug zugelassen werden, als die Aufwendungen dazu bestimmt und geeignet sind, dem laufenden Lebensbedarf des Unterhaltsempfängers im Veranlagungszeitraum der Unterhaltszahlung zu dienen. Liegen diese Voraussetzungen nur für einige Monate des Jahres der Unterhaltszahlung vor, muss der Unterhaltshöchstbetrag (VZ 2018 EUR 9.000,00) gemäß § 33a Abs. 3 S. 1 EStG entsprechend aufgeteilt werden. Bei Unterhaltszahlungen ins Ausland ist zu beachten, dass diese nur abziehbar sind, soweit sie nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates der unterhaltenen Person notwendig und angemessen sind. Es sollte hier auf regelmäßige laufende Zahlungen geachtet werden.

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 Alleinerziehende Kindergeld/Kinderfreibeträge
- kein Splittingverfahren erfüllt oder verwitwet
- der Alleinstehende bildet keine Hausgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person, 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 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. 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 / des Studiums) lebt. Eine Meldung mit Nebenwohnsitz genügt. Auf den tatsächlichen Aufenthaltsort des Kindes kommt es nur dann an, wenn das Kind bei mehreren Personen gemeldet ist.

Heiratet ein Alleinerziehender, entfällt für das gesamte Kalenderjahr der Entlastungsbetrag. Es findet keine Verteilung auf Monate statt, denn der Gesetzeswortlaut erfordert, dass im Jahr die

Voraussetzungen für den Splittingtarif nicht gegeben sein dürfen. Es spielt keine Rolle, ob Eltern eine getrennte Veranlagung oder Zusammenveranlagung in der Steuererklärung wählen.

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

Dieser Freibetrag ist in der Lohnsteuertabelle der Steuerklasse II eingearbeitet.

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
b) Haushaltshilfe Minijob	EUR 2.550	20 %	EUR 510
c) Haushaltsnahe Dienstleistungen	EUR 20.000	20 %	EUR 4.000
Pflege- und Betreuungsleistung			
Haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse			

Anzumerken wäre hier, dass alle Dienstleistungen eine hinreichende Nähe zur Haushaltsführung aufweisen müssen. Das bedeutet, dass es sich um Tätigkeiten handeln sollte, die üblicherweise von Mitgliedern des Haushalts erledigt werden. Weiterhin muss die Dienstleistung im Haushalt ausgeführt werden. Hier gibt es in der letzten Zeit aber auch Urteile, die dieses strenge Vorgehen „aufweichen“.

Die Finanzverwaltung legt den § 35a EStG sehr restriktiv aus, während die Finanzgerichte den Anwendungsbereich dieser Vorschrift immer weiter ausdehnen.

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, Personal Computer und andere Gegenstände, die in der Hausratversicherung mitversichert werden können)
- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern (innen und außen), Wandschränken, Heizkörpern und -rohren
- Wartung des Feuerlöschers
- nachträglicher Dachgeschossausbau
(auch bei einer Nutz-/Wohnflächenerweiterung)
- nachträgliche Errichtung eines Carports, einer Fertigarage, eines Wintergartens oder einer Terrassenüberdachung

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

Der Materialanteil bzw. die Lieferung von Waren gehört nicht zu den begünstigten Aufwendungen. Die Arbeitskosten, einschließlich der in Rechnung gestellten Maschinen- und

Fahrtkosten, sind begünstigt. Die Umsatzsteuer ist, je nachdem, auf welchen Posten sie sich bezieht, abzugsfähig oder nicht abzugsfähig (Aufteilung).

Barzahlungen sind nicht begünstigt. Eine Ausnahme gibt es hier. Zahlungen im Zusammenhang mit einer geringfügigen Beschäftigung können steuerlich unschädlich auch in bar geleistet werden.

Für die Berücksichtigung der Steuerermäßigung im jeweiligen Kalenderjahr kommt es grundsätzlich auf den Zeitpunkt der Zahlung an. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass eine Zahlung, die über dem Höchstbetrag liegt, verloren geht. 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 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 selbstständigen Gärtner (z. B. zum Rasenmähen oder Heckenschneiden),
- die Pflege von Angehörigen (z. B. durch Inanspruchnahme eines Pflegedienstes),
- einen selbstständigen 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,
- Hausmeister/Hauswart (z. B. bei Nebenkostenabrechnungen).

Neu hinzugekommen ist, dass auch das Ausführen eines Hundes von ein bis zwei Stunden außerhalb der Grundstücksgrenzen noch nach räumlich funktionaler Auslegung als im Haushalt erbracht angesehen werden kann. Hierfür ist allerdings Voraussetzung, dass der Hund in der Wohnung / im Haus abgeholt und nach dem Gassigehen auch wieder dorthin zurückgebracht wird.

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

- 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
- außerhäusliche Betreuung eines Haustieres
- Chauffeur
- Haushaltsauflösung
- Grabpflege
- Fitnesstrainer

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 Werbungskostenabzug	↓ Werbungskostenabzug auf EUR 1.250,00 begrenzt	↓ Voller Werbungskostenabzug

Abgrenzung häusliches und außerhäusliches Arbeitszimmer

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

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

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 die Betriebsausgaben – oder den 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 Selbstständigen

Der BFH hatte die Kosten eines Selbstständigen (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.

Spekulationssteuer auf häusliches Arbeitszimmer

In einem finanzgerichtlichen Urteil wurde am 20.03.2018 entschieden, dass beim Verkauf einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung für das Arbeitszimmer keine anteilige Spekulationssteuer anfällt. Damit wurde gegen die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung entschieden.

Einkünfteerzielungsabsicht bei Vermietung eines „Homeoffice“ an den Arbeitgeber

Bei der Vermietung von häuslichem Büroraum von einem Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber (als Homeoffice) wird nicht mehr von einer Vermietung zu privaten Zwecken ausgegangen, sondern es liegt eine Vermietung zu gewerblichen Zwecken vor. Dies wurde im April dieses Jahres vom Bundesgerichtshof so entschieden und zieht folgende unter Umständen negative Betrachtung nach sich.

Während bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon ausgegangen wird, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, Einnahmenüberschüsse zu erwirtschaften, selbst wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben, sieht das bei der Vermietung von Gewerbeimmobilien anders aus.

Hier muss anhand einer Überschussprognose die Einkünfteerzielungsabsicht nachgewiesen werden. Davon zu trennen ist der pauschale Bürokostenzuschuss des Arbeitgebers für das häusliche Arbeitszimmer. Es liegt in diesem Fall ein Ersatz von Werbungskosten vor, die steuer- und sozialversicherten Arbeitslohn darstellen.

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. Ein neues Urteil ist am 06.02.2018 hinsichtlich eines Möblierungszuschlages ergangen. In diesem Urteil hat der Bundesfinanzhof herausgearbeitet, dass ein Möblierungszuschlag nur dann zu berücksichtigen ist, wenn er sich aus dem örtlichen Mietspiegel oder aus am Markt realisierbaren Zuschlägen ermitteln lässt. Ist dies nicht möglich, dann ist die ortsübliche Miete ohne Zuschlag maßgebend.

Demnach stellt sich die Rechtslage wie folgt dar:

Prozentsatz der tatsächlichen zur ortsüblichen Miete einschließlich der umlagefähigen Kosten Rechtsfolge für den Werbungskostenabzug	< 66 %  Anteilige Kürzung der Werbungskosten	ab 66 %  Voller Werbungskostenabzug
---	---	--

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

Der Grund für die verbilligte Überlassung spielt keine Rolle.

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

Bei der Vermietung an Angehörige (z. B. Eltern, Kinder und Geschwister) ist zusätzlich darauf zu achten, dass der Mietvertrag einem Fremdvergleich standhält und auch tatsächlich vollzogen wird. Dabei ist auf regelmäßige Mietzahlungen zu achten. Auch sollte bei verbilligter Überlassung darauf geachtet werden, dass die Betriebskosten abgerechnet und auch bezahlt werden. Sonst besteht die Gefahr, dass das Mietverhältnis als solches insgesamt nicht anerkannt wird. Bei z. B. einer mitüberlassenen Einbauküche ist zu prüfen, ob der Mietspiegel hier einen prozentualen Zuschlag oder eine Erhöhung über ein Punktesystem vorsieht. Sieht der Mietspiegel hier keine Erhöhung vor, so ist die ortsübliche Miete ohne Zuschlag maßgebend.

12. Kurze Zeit nach § 11 EStG

Folgende Problematik ergibt sich bezüglich des § 11 EStG in der Praxis.

Bei Einnahmenüberschussrechtern stellt sich die Frage, ob im Januar des Folgejahres geleistete Zahlungen auf Umsatzsteuervoranmeldungen des Vorjahres noch Betriebsausgaben des alten Jahres darstellen oder ob diese erst in der Einnahmenüberschussrechnung des neuen Jahres zu berücksichtigen sind. Diese Frage stellt sich auch in den Fällen einer umsatzsteuerpflichtigen Vermietung nach § 21 EStG.

Lt. Gesetz gelten regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die kurze Zeit vor oder kurze Zeit nach Beendigung eines Kalenderjahres abgeflossen sind, als in dem Kalenderjahr abzugsfähig, zu dem diese Ausgaben wirtschaftlich gehören.

Nach Ansicht einiger Finanzgerichte ist als kurze Zeit ein Zeitraum von 12 Tagen anzunehmen (§ 11 EStG spricht von 10 Tagen). Fällt nämlich der 10. Januar auf einen Samstag oder Sonntag und verschiebt sich dadurch die Fälligkeit gem. § 108 Abs. 3 AO, (*„Fällt das Ende einer Frist auf einen Sonntag, einen gesetzlichen Feiertag oder einen Sonnabend, so endet die Frist mit dem Ablauf des nächstfolgenden Werktags“*), soll die Zahlung jedenfalls dann noch im alten Jahr als Betriebsausgabe abzugsfähig sein, wenn diese bis zum 12. Januar geleistet wird.

Gegen die Entscheidungen der Finanzgerichte ist Revision eingelegt.

Diese Konstellation wird es wieder zum Jahreswechsel 2020/2021 geben. Bis dahin werden wir hoffentlich Klarheit haben.

Anzumerken wäre hier noch, dass Silvester im Sinne des § 108 Abs. 3 AO keinen gesetzlichen Feiertag darstellt und einem solchen bei der Fristberechnung auch nicht gleichzustellen ist.

13. Schuldzinsen nach Verkauf des Mietobjekts

Schuldzinsen sind unter bestimmten Voraussetzungen als nachträgliche Werbungskosten abzugsfähig, auch wenn die Immobilie veräußert worden ist.

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

Zu beachten ist dabei, dass die Absicht zur Einkünfteerzielung bereits vor der Veräußerung der Immobilie bestanden hatte. Des Weiteren ist der Grundsatz der vorrangigen Schuldentilgung Grundvoraussetzung für die Abzugsfähigkeit nachträglicher Schuldzinsen. Die Schuldzinsen sind nachträgliche Werbungskosten, wenn die vollständige Tilgung der Finanzierungsschulden durch die vollständige Verwendung des Veräußerungserlöses nicht möglich ist, weil mit Verlust verkauft wurde. Wird der Erlös zum Erwerb eines neuen zur Vermietung bestimmten Mietobjekts eingesetzt (Umwidmung), besteht der Finanzierungszusammenhang regelmäßig fort und ein Schuldzinsenabzug kommt weiterhin in Betracht. Die bloße Absicht, den Veräußerungserlös zu reinvestieren, ist nicht ausreichend. Die Schuldzinsen sind dann nicht mehr absetzbar, obwohl der Kredit ursprünglich zum Erwerb einer Mietimmobilie aufgenommen worden war.

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

14. Verluste aus der Veräußerung einer fondsgebundenen Lebensversicherung

Bezüglich der Berücksichtigung von Veräußerungsverlusten aus Versicherungsleistungen ist nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 i. V. m. § 52a Abs. 10 S. 5 EStG von einer Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen.

Dies gilt gemäß dem zweiten Halbsatz des § 52a Abs. 10 S. 5 EStG, aber nicht für die Veräußerung von vor dem 01.01.2005 geschlossenen Alt-Verträgen, 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 Summe wesentlich höher waren als der Kaufpreis, ergab sich für ihn ein Verlust, den er in der Einkommensteuererklärung als negative Einkünfte geltend machte. Dies wurde vom Finanzamt nicht anerkannt.

15. Gewinne aus Immobilienverkäufen

Gewinne aus der Veräußerung privater Immobilien sind steuerpflichtig, sofern die Immobilie innerhalb von 10 Jahren nach der Anschaffung verkauft wird und nicht ausschließlich oder mindestens im Jahr des Verkaufs und in 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 zu laufen. Der Entnahmewert gilt als Anschaffungswert.

Fazit:

Beim privaten Immobilienverkauf sollte stets die Relevanz der Zehnjahresfrist beachtet werden.

16. 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. Juni 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 infrage, deren Gesellschafter eine andere Kapitalgesellschaft ist.

Leider ist noch keine einfachere Lösung für dieses leidige Verfahren in Sicht.

17. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen

Regelmäßig wird die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben und 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 ein individueller Steuersatz 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 – 15 K 1640/16).

18. 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 Fall des Anwendungsverzichts 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. Bislang sind diese Verfahren noch nicht entschieden, daher wenden Sie sich bitte in einschlägigen Fällen an Ihren Steuerberater, um hier die steuerlich interessanten Gestaltungsalternativen zu besprechen.

19. 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 aber in einem solchen Fall keine Anwendung, weil bei regelbesteuerten Einkünften aus Kapitalvermögen nur die tatsächlich angefallenen Werbungskosten berücksichtigt werden.

20. 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, das die Besteuerung mit dem Abgeltungsteuersatz verhindert, soll auszugehen sein, wenn eine der Vertragsparteien des Darlehensverhältnisses

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

Aufgrund der BFH-Rechtsprechung sind vorgenannte Ausschlussgründe bei Ehegatten aber nicht schon durch deren persönliches Näheverhältnis erfüllt, sondern es muss eine finanzielle Abhängigkeit des Darlehensnehmers vom Darlehensgeber bestehen. Von einer solchen finanziellen Abhängigkeit des Darlehensnehmers und somit einem beherrschenden Einfluss des Darlehensgebers ist auszugehen, wenn der Darlehensnehmer insbesondere wegen fehlender Sicherheiten weder von einer Bank noch von einem anderen fremden Dritten das zu beurteilende Darlehen erhalten würde.

Um den weiteren Ausschlussstatbestand vom Abgeltungssteuersatz, den Fremdvergleichsgrundsatz zu erfüllen, muss das Vereinbarte vor Beginn des Leistungsaustauschs klar und ernsthaft gewollt sein und tatsächlich durchgeführt werden, um einem Vergleich mit fremden Dritten standzuhalten. Hierbei spielen neben Zinssatz und den Tilgungsvereinbarungen dann auch wieder die Art / der Grad der Besicherung eine Rolle bzw. ob eine Besicherung vorliegt. 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 über die vorstehende Fragestellung hinaus ist es ratsam, Verträge zwischen nahen Angehörigen immer schriftlich abzuschließen, denn die objektive Beweislast bei einem Streit mit dem Finanzamt trägt regelmäßig der Steuerpflichtige.

21. Abgeltungsteuer bei haushaltsnahen Dienst- bzw. Handwerkerleistungen

Strittig ist beim Finanzgericht Hamburg (Gerichtsbescheid vom 23.11.2017 – 6 K 106/16), ob Steuerermäßigungen im Sinne des § 35a des Einkommensteuergesetzes (EStG) bei Anwendung des gesonderten Steuertarifs für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 32d EStG zu berücksichtigen sind.

Die Klägerin erzielte im Streitjahr u. a. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie darüber hinaus Kapitalerträge. In ihrer Steuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin zudem Aufwendungen für sozialversicherungspflichtige Beschäftigungen im Privathaushalt und diverse haushaltsnahe Dienstleistungen geltend. Sie beantragte die Günstigerprüfung für sämtliche Kapitalerträge sowie eine Überprüfung des Steuereinhalts für bestimmte Kapitalerträge.

Das Finanzamt veranlagte die Klägerin erklärungsgemäß mit Ausnahme der Berücksichtigung von Steuerermäßigungen gemäß § 35a EStG und setzte die Einkommensteuer fest; die Anträge auf Günstigerprüfung seien geprüft worden und es habe sich ergeben, dass die Besteuerung nach dem allgemeinen Tarif nicht günstiger sei.

Daraufhin legte die Klägerin Einspruch ein mit dem Begehren, den Ermäßigungsbetrag nach § 35a EStG bei der Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer im Wege der Kürzung zu berücksichtigen.

Den Einspruch wies das Finanzamt ab, hiergegen hatte die Steuerpflichtige Klage erhoben.

Ihrer Begründung nach sei § 35a wie folgt definiert: „Aufgrund haushaltsnaher Dienstleistungen ... ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, vermindert um die sonstigen Steuerermäßigungen ... (§ 35a EStG).“

Weiterhin sei die Abgeltungsteuer Teil der tariflichen Einkommensteuer und der Kürzung durch § 35a EStG zugänglich.

Gemäß § 32d Abs. 3 S. 2 EStG kann der Steuerpflichtige eine Einkommensteuererklärung für Kapitalerträge beantragen, in diesem Fall erhöht sich die tarifliche Einkommensteuer um den nach § 32d Abs. 1 EStG ermittelten Betrag (Abgeltungsteuer).

Nach Auffassung des Finanzgerichts wirkt die Kapitalertragsteuer allerdings nur abgeltend, wenn die in dieser Art besteuerten Einkünfte von der üblichen Einkünfteermittlung ausgenommen bleiben. Fließen somit Kapitalerträge nicht in die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens ein, gilt dies auch für die Ermittlung der tariflichen Einkommensteuer.

Außerdem könnten Steuerermäßigungen, die an die tarifliche Einkommensteuer anknüpfen – wie im Streitfall für haushaltsnahe Dienstleistungen/Beschäftigungsverhältnisse gemäß § 35a EStG – die Einkommensteuer nach dem gesonderten Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 32d Abs. 1 EStG nicht mindern. Dies entspreche der Verwaltungsauffassung (vgl. BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl. I 2016, 85, Rz. 132).

Gegen die Entscheidung des Finanzgerichts wurde Revision eingelegt und ist zurzeit beim BFH anhängig (VI R 54/17).

22. Bescheidänderung bei Günstigerprüfung und nachzuversteuernden Erträgen

Gemäß § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO müssen bestandskräftige Steuerbescheide geändert werden, wenn Tatsachen bekannt werden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und dem Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden an der Nachträglichkeit des Bekanntwerdens anzulasten ist. Ein Verschulden ist unbeachtlich, wenn die nachträglich bekannt gewordene Tatsache in einem unmittelbaren oder mittelbaren sachlichen Zusammenhang steht. Dies ist gegeben, wenn eine zu einer höheren Besteuerung führende Tatsache die zu einer Steuerermäßigung führende Tatsache ursächlich bedingt.

Das Finanzgericht Niedersachsen erkannte in der Nacherklärung von Kapitalerträgen eines Steuerpflichtigen sowie dessen Antragstellung auf Günstigerprüfung einen ursächlichen Zusammenhang zwischen den nacherklärten Kapitalerträgen, der Günstigerprüfung und den darin enthaltenen, noch nicht dem inländischen Steuerabzug unterworfenen Kapitalerträgen.

Das Verfahren ist beim BFH zur Revision zugelassen (VIII R 7/18).

23. Spenden

Spenden sind freiwillige Zuwendungen für einen religiösen, wissenschaftlichen, gemeinnützigen, kulturellen, wirtschaftlichen oder politischen Zweck und eine Sonderausgabe im Sinne des Einkommensteuerrechts, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind. Spendenempfänger können gemeinnützige Vereine, Stiftungen, politische Parteien oder Religionsgemeinschaften sein. Spenden können in Geld oder Sachleistungen bestehen oder in einem Verzicht auf Entlohnung für geleistete Arbeit.

Spenden sind bis zu einem Anteil von 20 % des Gesamtbetrages der Einkünfte als Sonderausgaben abzugsfähig.

Jede Spendenquittung zahlt sich aus, denn Sonderausgaben mindern das zu versteuernde Einkommen, sobald sie über dem Pauschbetrag von EUR 36,00 bei Ledigen bzw. EUR 72,00 bei Verheirateten/Lebenspartnerschaften liegen.

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

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

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

24. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung

Der Grundfreibetrag beträgt im Jahr 2018 EUR 9.000,00 und **soll** im Jahr 2019 auf EUR 9.168,00 und im Jahr 2020 um weitere EUR 240,00 auf EUR 9.408,00 angehoben werden.

Parallel dazu soll der Unterhaltshöchstbetrag von derzeit EUR 9.000,00 für das Jahr 2018 auf EUR 9.168,00 im Jahr 2019 und auf EUR 9.408,00 im Jahr 2020 steigen. Erst ab dieser Grenze muss das Einkommen versteuert werden.

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. Für 2019 setzt der Gesetzesentwurf eine Inflationsrate von 1,84 % und für 2020 eine von 1,95 % an. Dies ergibt sich aus § 32a Abs. 1 EStG-E.

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 3 Jahre. Damit erübrigt sich ein Freistellungsauftrag beim Kreditinstitut.

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

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

26. 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 das 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 muss. Nach Abschluss des Bauvertrages passte das zuständige Finanzamt die zunächst nur auf Grund und Boden erhobene Grunderwerbsteuer an, wogegen der Kläger Einspruch einlegte und der BFH festlegte:

- 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 Grundstückes 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) – Anforderungen an den Kontierungsvermerk auf elektronischen Belegen

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 Geschäftsvorfalles verlangt. Es sind ein Belegdatum sowie der verantwortliche Aussteller zu nennen (z. B. der Bediener der Kasse). Die Aufzählung ist nicht abschließend.

Anforderungen an den Kontierungsvermerk auf elektronischen Belegen

Elektronische Rechnungen können auch elektronisch weiterverarbeitet werden. Ein Ausdruck ist nicht erforderlich. Werden diese Eingangsrechnungen nicht ausgedruckt, kann die Kontierung auch nicht auf dem Beleg erfolgen. Dennoch ist zu beachten:

- Der Originalzustand des elektronischen Dokuments muss jederzeit lesbar (und damit prüfbar) gemacht werden können.
- Veränderungen oder andere Bearbeitungsvorgänge, wie z. B. das Anbringen von Buchungsvermerken, müssen protokolliert und mit dem Dokument abgespeichert werden.
- Eine Verfahrensdokumentation muss beschreiben, wie die elektronischen Belege erfasst, empfangen, verarbeitet, ausgegeben und aufbewahrt werden.
- Damit die Belegfunktion erfüllt ist, sind Angaben zur Kontierung, zum Ordnungskriterium für die Ablage und zum Buchungsdatum zwingend erforderlich.
- Pflichtangaben können entweder direkt auf dem elektronischen Beleg angebracht werden oder durch die Verbindung mit einem Datensatz mit den genannten Angaben zur Kontierung oder durch eine elektronische Verknüpfung, z. B. eindeutiger Index, Barcode, erfolgen.

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 Revisionsicherheit gegeben sein, das heißt, auf die Ursprungsdatei muss zurückgegriffen werden können.

Elektronische Aufbewahrung

Die GoBD fassen den Umfang der Aufbewahrungspflicht – unter Bezugnahme auf die einschlägige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – sehr weit. Aufzubewahren sind danach alle Unterlagen, die zum Verständnis und zur 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.

2. Wegfall der 17.500-Euro-Grenze (Anlage EÜR)

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 17.500-Euro-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

Ab dem 01.01.2019 gilt ein flächendeckender gesetzlicher Mindestlohn von brutto EUR 9,19 je Zeitstunde. Eine Erhöhung erfolgt bereits zum 01.01.2020 auf EUR 9,35.

Es ist jedoch möglich, dass dieser von den allgemein verbindlichen Tarifverträgen der entsprechenden Branchen abweicht. In diesem Fall gilt der Mindestlohn laut Tarifvertrag.

Der gesetzliche Mindestlohn gilt weiterhin NICHT für:

- **Jugendliche** unter 18 Jahren ohne abgeschlossene Berufsausbildung
- **Auszubildende** – unabhängig von ihrem Alter – im Rahmen der Berufsausbildung
- **Langzeitarbeitslose** während der ersten 6 Monate ihrer Beschäftigung nach Beendigung der Arbeitslosigkeit
- **Praktikanten**, wenn das Praktikum **verpflichtend** im Rahmen einer schulischen oder hochschulischen Ausbildung stattfindet
- **Praktikanten**, wenn das Praktikum **freiwillig** bis zu einer Dauer von 3 Monaten zur Orientierung für eine Berufsausbildung oder Aufnahme eines Studiums dient
- **Jugendliche**, die an einer Einstiegsqualifizierung als Vorbereitung zu einer Berufsausbildung oder an einer anderen Berufsbildungsvorbereitung nach dem Berufsbildungsgesetz teilnehmen
- **ehrenamtlich Tätige**

In keiner Branche darf 2019 (abgesehen von den oben genannten Personengruppen) weniger gezahlt werden, als es der gesetzliche Mindestlohn vorsieht.

Mindestlöhne in Deutschland

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

Allgemeiner gesetzlicher Mindestlohn

Mindestlohn		
Euro/Std.	von	bis
9,19	01/2019	12/2019
9,35	01/2020	12/2020

Bauhauptgewerbe

		Mindestlohn		
		Euro/Std.	von	bis
West	Werker	11,75	03/2018	02/2019
		12,20	03/2019	12/2019
	Fachwerker	14,95	03/2018	02/2019
		15,20	03/2019	12/2019
Berlin	Werker	11,75	03/2018	02/2019
		12,20	03/2019	12/2019
	Fachwerker	14,80	03/2018	02/2019
		15,05	03/2019	12/2019
Ost	Werker	11,75	03/2018	02/2019
		12,20	03/2019	12/2019

Berufliche Aus- und Weiterbildung

		Mindestlohn		
		Euro/Std.	von	bis
	Pädagogische/r			
	Mitarbeiter/in	15,72	01/2019	12/2019
		16,19	01/2020	12/2020
	Pädagogische/r			

Mitarbeiter/in			
mit Bachelorabschluss	15,79	01/2019	12/2019
	16,38	01/2020	12/2020

Dachdeckerhandwerk

	Mindestlohn		
	Euro/Std.	von	bis
Ungelernter AN	12,20	03/2018	12/2019
Geselle	13,20	01/2019	12/2019

Elektrohandwerk (Montage*)

	Mindestlohn		
	Euro/Std.	von	bis
	11,40	01/2019	12/2019

* AN in Betrieben oder selbstständigen 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.

Gebäudereinigerhandwerk

	Mindestlohn		
	Euro/Std.	von	bis
West inkl.			
Berlin			
Innen- und Unterhaltsreinigung	10,56	01/2019	12/2019
	10,80	01/2020	12/2020
Glas- und Fassadenreinigung	13,82	01/2019	12/2019
	14,10	01/2020	12/2020
Ost			
Innen- und Unterhaltsreinigung	10,05	01/2019	12/2019
	10,55	01/2020	11/2020
	10,80	12/2020	11/2021
Glas- und Fassadenreinigung	12,83	01/2019	12/2019
	13,50	01/2020	11/2020

14,10

12/2020

11/2021

Gerüstbauerhandwerk

Mindestlohn		
Euro/Std.	von	bis
11,35	07/2018	05/2019

Leiharbeit/Zeitarbeit

Mindestlohn			
Euro/Std.	von	bis	
West	9,49	04/2018	03/2019
	9,79	04/2019	09/2019
	9,96	10/2019	12/2019
Ost inkl. Berlin	9,27	04/2018	12/2018
	9,49	01/2019	09/2019
	9,66	10/2019	12/2019

Maler- und Lackiererhandwerk

Mindestlohn				
Euro/Std.	von	bis		
West, Berlin, Ost	ungelernter AN	10,60	05/2018	04/2019
		10,85	05/2019	04/2020
		11,10	05/2020	04/2021
West inkl. Berlin	Geselle	13,30	05/2018	04/2020
		13,50	05/2020	04/2021
Ost	Geselle	12,40	05/2018	04/2019
		12,95	05/2019	04/2020
		13,50	05/2020	04/2021

Pflegebranche

	Mindestlohn		
	Euro/Std.	von	bis
West inkl. Berlin	10,55	01/2018	12/2018
	11,05	01/2019	12/2019
	11,35	01/2020	12/2020
Ost	10,55	01/2019	12/2019
	10,85	01/2020	12/2020

Steinmetz- und Steinbildhauerhandwerk

	Mindestlohn		
	Euro/Std.	von	bis
West inkl. Berlin	11,40	05/2018	04/2019
Ost	11,40	05/2018	04/2019

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 iSv. § 4 Abs. 1a Satz 1 EFZG, der im Krankheitsfall nicht geschuldet ist.

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. 1a 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. 1a 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, das 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 Arbeitsversäumnis 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 auszuführen.

Damit ergibt sich folgende Aufteilung:

Arbeitsverdienst im Sinne des § 11 Bundesurlaubsgesetz

- Grundlohn
- bei Azubis die Ausbildungsvergütung
- alle gezahlten Erschwernis- und Leistungszuschläge
- Zuschläge für Sonntags-, Feiertags-

Aus der Durchschnittsberechnung herausfallende Lohnbestandteile

- der für Überstunden gezahlte Arbeitslohn (Grundlohn und Überstundenzuschlag)
- möglicherweise gezahlte einmalige Zuwendungen (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Prämien,

- | | |
|-----------------|---------------------------|
| und Nachtarbeit | Jubiläumszuwendungen ...) |
| • Provisionen | • Reisekostenersatz |
| • Sachbezüge | |

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 13 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 3 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 Verdienstausschlag. Bei Gehaltsempfängern wird das Gehalt an den Feiertagen weitergezahlt.

Kein 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 aufgrund 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 Abs. 1 LStÄR 2015 „Abgrenzung von Barlohn und Sachlohn“), wurde gestrichen.

Gutscheine an Arbeitnehmer im Rahmen der 44-Euro-Grenze (pro Monat inkl. MwSt.) 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 S. 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 S. 1 LStR).

Damit bei regelmäßiger Gutscheinübergabe 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 Sach-bezug 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 Rechts-anspruch 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 Abs. 2 S. 1 EStG). Aus Vereinfachungsgründen können 96 % des Endpreises angesetzt werden, zu dem sie der Abgebende fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet.

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

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

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-Euro-Freigrenze für Gelegenheitsgeschenke aus besonderem Anlass und die 44-Euro-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 pauschaler 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, scheidet der Betriebsausgabenabzug. Bei der 35-Euro-Grenze handelt es sich nicht um einen Freibetrag, sondern um eine Freigrenze. Allerdings ist bei der Prüfung der 35-Euro-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 mit einzubeziehen.

Hinweis: Die 35-Euro-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 35-Euro-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 Abs. 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 35-Euro-Freigrenze. Lediglich Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 10,00 nicht übersteigen, sind als Streuerbeartikel 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 10-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

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 S. 1 Nr. 1a S. 1 EStG). Durch eine solche Veranstaltung erhalten Arbeitnehmer grundsätzlich einen Vorteil, der zum Arbeitslohn gehört.

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

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

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

Wird nur ein beschränkter Teilnehmerkreis eingeladen, darf es sich nicht um eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen handeln. Begünstigt sind jedoch Feiern für alle Mitarbeiter, die ein rundes Arbeitnehmerjubiläum (10, 20, 30, 40, 50 oder 60 Jahre) begehen.

Das BMF stellt ausdrücklich klar, dass bei 40-, 50- oder 60-jähriger Betriebszugehörigkeit die Feier schon bis zu 5 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, sodass 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 44-Euro-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG ist für Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen nicht anwendbar.

Besonderheiten bei der Teilnahme von Firmenfremden

Laut BMF ist die Anwendbarkeit der Regelung auf Leiharbeiter und Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen auch gegeben. 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 110-Euro-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 EUR 60,00 (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	6.700 €	80.400 €	6.150 €	73.800 €
Beitragsbemessungsgrenze: Arbeitslosenversicherung	6.700 €	80.400 €	6.150 €	73.800 €
Beitragsbemessungsgrenze: Kranken- u. Pflegeversicherung	4.537,50 €	54.450 €	4.537,50 €	54.450 €
Bezugsgröße Kranken- u. Pflegeversicherung	3.115 €	37.380 €	3.115 €	37.380 €
Bezugsgröße Renten- u. Arbeitslosenversicherung	3.115 €	37.380 €	2.870 €	34.440 €
Beitragsbemessungsgrenze: knappschaftliche Rentenversicherung	8.200 €	98.400 €	7.600 €	91.200 €

Jahresarbeitsentgeltgrenze	60.750 €
Besondere Jahresarbeitsentgeltgrenze	54.450 €

Höchstzuschüsse des Arbeitgebers für Mitglieder der privaten Krankenversicherung/Pflegeversicherung (monatlich)	
Krankenversicherung mit Anspruch auf Krankengeld	331,24 €
Pflegeversicherung (bundeseinheitlich außer Sachsen)	69,20 €
Geringverdiener (bundeseinheitlich)	
Geringverdienergrenze (monatlich)	325 €
Familienversicherung	
Gesamteinkommengrenze für den Anspruch auf Familienversicherung (monatlich) ein Siebtel der Bezugsgröße (3.045,00 EUR ÷ 7)	445 €
Gesamteinkommengrenze für den Anspruch auf Familienversicherung, wenn das Familienmitglied geringfügig entlohnt ist (monatlich). Ein Überwiegen des Arbeitsentgelts aus der geringfügigen Beschäftigung ist nicht notwendig.	450 €
Geringfügigkeit (bundeseinheitlich)	
Geringfügigkeitsgrenze (monatlich)	450,00 €
Mindestbemessungsgrundlage in der Rentenversicherung für geringfügig Beschäftigte (bei Wahl der Rentenversicherungspflicht)	175,00 €
Gleitzone (bundeseinheitlich)	
Gleitzonebeginn (monatlich)	450,01 €
Gleitzoneende (monatlich)	1.300 €

Sachbezugswerte (bundeseinheitlich)	
Sachbezugswert für freie Verpflegung (monatlich)	251,00 €
Sachbezugswert Frühstück kalendertäglich	1,77 €
Sachbezugswert Mittagessen kalendertäglich	3,30 €
Sachbezugswert Abendessen kalendertäglich	3,30 €
Sachbezugswert für freie Unterkunft (monatlich)	231,00 €

Voraussichtliche Beitragssätze für 2019

Beitragssätze zur Sozialversicherung 2019	Voraussichtliche Werte
Krankenversicherung	
Allgemeiner Beitragssatz	14,60 %
Ermäßigter Beitragssatz	14,0 %
Durchschnittlicher Zusatzbeitrag	1,0 %
Pflegeversicherung	3,05 % Besonderheit in Sachsen: Arbeitnehmer: 2,025 % Arbeitgeber: 1,025 %
Beitragszuschlag für Kinderlose in der Pflegeversicherung (kinderlose Versicherte, die das 23. Lebensjahr vollendet haben) Den Beitragszuschlag trägt der Arbeitnehmer allein.	0,25 %
Rentenversicherung	18,60 %
Knappschaftliche Rentenversicherung	24,70 %
Arbeitslosenversicherung	2,50 %
Insolvenzgeldumlage	0,06 %
Faktor F	0,7556
Pauschale zur Krankenversicherung im Minijob	13 %

Pauschale zur Rentenversicherung im Minijob	15 %
--	------

10. Künstlersozialabgabe-Verordnung

Wer selbstständige Künstler beschäftigt, muss an diese Sozialversicherung die sogenannte Künstlersozialabgabe entrichten. Sie beträgt seit dem 01.01.2018 4,2 % und soll in 2019 voraussichtlich unverändert bleiben.

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

- (1) Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe sind die Entgelte für künstlerische oder publizistische 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 abgabepflichtiger Dritter für künstlerische oder publizistische Werke oder Leistungen zahlt, die für einen zur Abgabe Verpflichteten erbracht werden.*

- (2) Entgelt im Sinne des Absatzes 1 ist alles, was der zur Abgabe Verpflichtete aufwendet, um das Werk oder die Leistung zu erhalten oder zu nutzen, abzüglich der in einer Rechnung oder Gutschrift gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer. Ausgenommen hiervon sind:*
 - die Entgelte, die für urheberrechtliche Nutzungsrechte, sonstige Rechte des Urhebers oder Leistungsschutzrechte an Verwertungsgesellschaften gezahlt werden,*
 - steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die in § 3 Nr. 26 des Einkommensteuergesetzes genannten steuerfreien Einnahmen.*

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

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

Nicht zur Bemessungsgrundlage gehören:

- gesondert ausgewiesene Umsatzsteuer
- Reisekosten
- Bewirtungskosten
- Übernachtungskosten
- steuerfreie Aufwandsentschädigungen (z. B.: Übungsleiterpauschale i. H. v. EUR 2.400,00)
- Zahlungen an Urhebergesellschaften (Gema, VG Wort etc.)

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

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

Die Prüfung der Sozialversicherung ist zum 01.01.2015 ausgeweitet worden. 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 4 Jahre auf etwaige Melde- und Zahlungspflichten geprüft.
- Bei Arbeitgebern unter 20 Beschäftigten wird ein jährliches Prüfkontingent gebildet. Hier wird durchschnittlich alle 10 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 Künstler-sozialabgabe. 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

- **GKV-Versichertenentlastungsgesetz**

Mit dem Versichertenentlastungsgesetz werden die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung ab 2019 wieder zu gleichen Teilen von Arbeitgebern und Versicherten getragen. Die Mindestbemessungsgrundlage für hauptberuflich Selbstständige wird halbiert. Für die Finanzreserven der Krankenkassen werden gesetzlich definierte Höchstgrenzen vorgesehen und Abbaumechanismen geschaffen, damit überschüssige Mittel der Gesundheitsversorgung zugeführt und die Zusatzbeiträge stabilisiert bzw. abgesenkt werden können.

- **Arbeitgeberzuschuss zur privaten Krankenversicherung ab 2019**

Bisher ist der Zusatzbeitragssatz der gesetzlichen Krankenkassen für den Beitragszuschuss des Arbeitgebers zur privaten Krankenversicherung des Arbeitnehmers ohne Bedeutung, da er allein von den gesetzlich versicherten Arbeitnehmern gezahlt wird. Mit dem Versichertenentlastungsgesetz werden ab 2019 die Beiträge zur gesetzlichen Krankenversicherung wieder zu gleichen Teilen von Arbeitgebern und Versicherten getragen. Der bisherige Zusatzbeitrag wird damit paritätisch finanziert. Damit wird die Hälfte des durchschnittlichen Zusatzbeitragssatzes auch beim maximalen Arbeitgeberzuschuss zur privaten Krankenversicherung berücksichtigt.

- **Kurzfristige Minijobs ab 2019**

Für alle Arbeitnehmer, die einen kurzfristigen Minijob ausüben, ändert sich ab dem Jahr 2019 nichts. Sie dürfen ihrer Beschäftigung weiterhin 3 Monate oder 70 Arbeitstage im Kalenderjahr nachgehen. Ursprünglich sollte die Regelung auf 4 Jahre für die Zeit vom 01.01.2015 bis zum 31.12.2018 begrenzt sein. Vorbehaltlich der abschließenden Entscheidung des Gesetzgebers bleibt alles beim Alten.

- **Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kfz an Arbeitnehmer**

Vom 01.01.2019 an ist der Arbeitgeber bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren zur Einzelbewertung verpflichtet, wenn der Arbeitnehmer das verlangt und sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt. Die Einzelbewertung ist bei regelmäßig weniger als 15 Fahrten im Monat günstiger.

- **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 2 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 bekannt zu geben, für den die Regelung erstmals anzuwenden ist. Mit dem Steuerumgebungsbekämpfungsgesetz wurde als erster Veranlagungszeitraum das Jahr 2019 festgelegt (Bundesrat hat in seiner 958. Sitzung am 02.06.2017 zugestimmt).

- **Bundesarbeitsgericht zur Verzugspauschale bei verspäteter Gehaltszahlung**

In dem Grundsatzurteil vom 25.09.2018 – 8 AZR 26/18 hat sich das Bundesarbeitsgericht gegen Verzugspauschalen im Arbeitsrecht ausgesprochen.

- **A1-Bescheinigung (elektronisches Antrags- und Bescheinigungsverfahren)**

Für eine vorübergehende Tätigkeit im europäischen Ausland (inkl. Schweiz, Liechtenstein, Norwegen und Island) gelten für die Arbeitnehmer u. U. weiterhin die deutschen Rechtsvorschriften zur sozialen Sicherheit. Der Arbeitgeber muss dazu bei der jeweils zuständigen Stelle (Krankenkasse, Deutsche Rentenversicherung oder Arbeitsgemeinschaft berufsständischer Versorgungseinrichtungen) für den betroffenen Arbeitnehmer einen Antrag auf Ausstellung einer A1-Bescheinigung stellen.

Die A1-Bescheinigung bestätigt, welches Sozialsystem für den Versicherten/Arbeitnehmer zuständig ist. Damit wird vermieden, dass Sozialversicherungsbeiträge gleichzeitig in zwei EU-Mitgliedstaaten fällig werden.

Seit dem 01.01.2018 können Arbeitgeber den Antrag auf A1-Bescheinigung elektronisch stellen.

Wurden die A1-Bescheinigungen elektronisch beantragt, mussten ab dem 01.07.2018 die Bescheinigungen den Arbeitgebern von der zuständigen Stelle auch auf dem elektronischen Weg zur Verfügung gestellt werden.

Ab dem 01.01.2019 ist das elektronische Antrags- und Bescheinigungsverfahren für die Arbeitgeber und die am Verfahren beteiligten Stellen verpflichtend.

Ausnahme: Die Bescheinigung der Ausnahmerevereinbarung wird weiterhin auf dem Postweg zur Verfügung gestellt.

Für Beamte und Angestellte des Öffentlichen Dienstes, die vorübergehend eine Tätigkeit im europäischen Ausland aufnehmen, ist ebenfalls eine A1-Bescheinigung zu beantragen.

- **Eintragung auf Lohnsteuerbescheinigung**

**Eintragung des Buchstabens M auf der Lohnsteuerbescheinigung ab 2019
verpflichtend**

Ist dem Arbeitnehmer anlässlich einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber eine mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewertende Mahlzeit zur Verfügung gestellt worden, so ist seit dem Jahr 2014 grundsätzlich in Zeile 2 der Lohnsteuerbescheinigung der **Buchstabe „M“** zu bescheinigen.

Hierdurch soll sichergestellt werden, dass die Reisekosten des Arbeitnehmers bei der Einkommensteuer-Veranlagung in zutreffender Höhe als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Die Bescheinigung ist auch vorzunehmen, wenn die Besteuerung der Mahlzeit im Hinblick auf die Kürzung der Verpflegungspauschale unterbleibt oder die Mahlzeit wegen des fehlenden Anspruchs auf eine Verpflegungspauschale individuell oder pauschal besteuert worden ist.

Buchstabe M entfällt, wenn dem Arbeitnehmer Mahlzeiten zur Verfügung gestellt werden, die keinen Arbeitslohn darstellen (z. B. geschäftlich veranlasste Bewirtung) oder deren Preis EUR 60,00 übersteigt und die daher nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten sind.

Bescheinigung des Buchstabens FR

Zur Feststellung des Ausgleichsanspruchs im Rahmen des Fiskalausgleichs hat der Arbeitgeber für französische Grenzgänger, bei denen aufgrund der Grenzgängerregelung von einem Lohnsteuerabzug abzusehen ist, in Zeile 2 der Lohnsteuerbescheinigung den **Großbuchstaben „FR“** zu bescheinigen und um das Bundesland zu ergänzen, in dem der Grenzgänger im Bescheinigungszeitraum zuletzt tätig war:

„FR1“ für Baden-Württemberg

„FR2“ für Rheinland-Pfalz

„FR3“ für Saarland

13. Nettoentgeltoptimierung

Art	Erklärung	Betrag	Intervall	Fundstelle	Pauschale Lohnsteuer	Besonderheiten
Aufmerksamkeiten	besonderer Anlass persönliches Ereignis	inkl. USt. 60,00 €	pro Anlass	R 19.6 Abs. 1 S. 2 LStR	keine	kein Bargeld
Erholungsbeihilfen	für Erholungszwecke	Arbeitnehmer 156,00 € Ehepartner 104,00 € je Kind 52,00 €	jährlich jährlich 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 20a SGB V	keine	zusätzlich zum Arbeitslohn, keine Entgeltumwandlung; keine Mitgliedsbeiträge an Sportvereine/Fitnessstudios
Internetpauschale	für privaten Anschluss; Kosten Internet-Cafés	50,00 €	monatlich	R 40.2 LStR	25 %	AN muss jährlich Erklärung unter- schreiben, dass ihm Aufwendungen für neue Medien in dieser Höhe entstehen
Job-Ticket	AN erhält von AG Jobticket 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 S. 11 EStG	keine	Freigrenze
Verpflegungsmehraufwand	einfacher Betrag steuerfrei	je nach Land und Dauer	aufenthalts- bezogen	R 9.6 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 S. 2 u. 3	15 %	
Arbeitskleidung	mit Arbeitgeber-Aufdruck			§ 3 Nr. 31 EStG	keine	

14. Abgabefrist Umsatzsteuer

Die **Umsatzsteuererklärung** für den Veranlagungszeitraum **2018** ist bis zum 31.07.2019 bzw. bei steuerlicher Beratung bis zum 29.02.2020 beim Finanzamt einzureichen (§ 149 Abs. 3 AO).

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

Bei verspäteter Abgabe der Steuererklärungen 2018 wird ein Verspätungszuschlag gemäß § 152 Abs. 2 AO festgesetzt. Er beträgt für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung 0,25 % der um die festgesetzten Vorauszahlungen und die anzurechnenden Steuerabzugsbeträge verminderten festgesetzten Steuer. Mindestens jedoch EUR 25,00 für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung.

Beispiel:

Wenn die Umsatzsteuererklärung 2018 erst am 31.05.2020 beim Finanzamt eingereicht wird, beträgt der festzusetzende Verspätungszuschlag mindestens EUR 75,00.

15. Ordnungsgemäße Rechnung

Für den Vorsteuerabzug gemäß § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist es zwingend erforderlich, eine ordnungsgemäße Rechnung über den Umsatz zu haben.

Welche Angaben in einer ordnungsgemäßen Rechnung enthalten sein müssen, regelt § 14 Abs. 4 UStG. Sämtliche Pflichtangaben müssen zusammen vorliegen.

Pflichtangaben der Rechnung

Nr. 1 Name und Anschrift des Leistungsempfängers und des leistenden Unternehmers

Nr. 2 Steuernummer oder USt-IdNr. des leistenden Unternehmers

Nr. 3 Ausstellungsdatum

Nr. 4 fortlaufende Rechnungsnummer

Nr. 5 (handelsübliche) Leistungsbeschreibung

Nr. 6 Leistungszeitpunkt

Nr. 7 Entgelt

Nr. 8 Steuersatz und Steuerbetrag bzw. Hinweis auf Steuerbefreiung

Seit dem 01.01.2017 gilt die neue Grenze für sog. Kleinbetragsrechnungen. Diese wurde 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 und Briefkastenanschrift

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 S. 2 UStG).

Wie zuvor beschrieben ist eine Pflichtangabe in der Rechnung die Anschrift des leistenden Unternehmers. Bislang war streitig, ob eine Briefkastenanschrift an dieser Stelle ausreichend ist.

Mit seiner Entscheidung vom 21.06.2018 hat der BFH festgestellt, dass eine wirtschaftliche Betätigung an der in der Rechnung angegebenen Adresse nicht erforderlich ist (Änderung der Rechtsprechung). Nunmehr reicht es aus, wenn der Unternehmer unter der angegebenen Rechnungsanschrift erreichbar ist. Das heißt nun also, dass auch eine Briefkastenanschrift ausreichend ist.

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 S. 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 S. 1 Nr. 1 UStG.

Der Anspruch auf Vorsteuerabzug entsteht auch bei einer Anzahlung auf eine vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung. Der vorgenommene Vorsteuerabzug ist zu berichtigen, wenn die vereinbarte Lieferung oder sonstige Leistung nicht ausgeführt wird und der Anzahlende den Rechnungsbetrag zurückerhalten hat. Nun hat der EuGH auf Anfrage des BFH zu entscheiden, ob eine Rückzahlung an den Geschäftspartner die Voraussetzung für die Rückzahlung der geltend gemachten Vorsteuer ist.

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. Vorsteuervergütungsverfahren

Sobald beim im Inland ansässigen Unternehmer die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug im Sinne des § 15 UStG erfüllt sind, kann er auch die in einem anderen EU-Mitgliedstaat gezahlte Umsatzsteuer als Vorsteuer zurückerhalten.

Dazu muss gemäß § 18g UStG er bis zum 30.09. des auf die Ausstellung der Rechnung folgenden Jahres für jeden Mitgliedstaat getrennt einen Vergütungsantrag in elektronischer Form über das BZSt stellen.

Voraussetzung ist, dass der Vergütungsanspruch mindestens EUR 50,00 beträgt und folgende Angaben im Antrag enthalten sind (A 18g.1 Abs. 4 ff. UStAE):

- der Mitgliedstaat der Erstattung
- Name und vollständige Anschrift des Unternehmers
- eine Adresse für die elektronische Kommunikation
- eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit des Unternehmers, für die die Gegenstände bzw. Dienstleistungen erworben wurden, auf die sich der Antrag bezieht
- der Vergütungszeitraum, auf den sich der Antrag bezieht
- eine Erklärung des Unternehmers, dass er während des Vergütungszeitraums im Mitgliedstaat der Erstattung keine Lieferungen von Gegenständen bewirkt und Dienstleistungen erbracht hat, mit Ausnahme bestimmter steuerfreier Beförderungsleistungen (vgl. § 4 Nr. 3 UStG), von Umsätzen, für die ausschließlich der Leistungsempfänger die Steuer schuldet, oder innergemeinschaftlicher Erwerbe und daran anschließender Lieferungen im Sinne des § 25b Abs. 2 UStG
- die USt-IdNr. oder StNr. des Unternehmers
- seine Bankverbindung (inklusive IBAN und BIC)

Gemäß A 18g.1 Abs. 5 UStAE sind in dem Vergütungsantrag für jeden Mitgliedstaat der Erstattung und für jede Rechnung oder jedes Einfuhrdokument folgende Angaben zu machen:

- Name und vollständige Anschrift des Lieferers oder Dienstleistungserbringers

- außer im Falle der Einfuhr die USt-IdNr. des Lieferers oder Dienstleistungserbringers oder die ihm vom Mitgliedstaat der Erstattung zugeteilte Steuerregisternummer
- außer im Falle der Einfuhr das Präfix des Mitgliedstaats der Erstattung
- Datum und Nummer der Rechnung oder des Einfuhrdokuments
- Bemessungsgrundlage und Steuerbetrag in der Währung des Mitgliedstaats der Erstattung
- Betrag der abziehbaren Steuer in der Währung des Mitgliedstaats der Erstattung
- ggf. einen (in bestimmten Branchen anzuwendenden) Pro-rata-Satz
- Art der erworbenen Gegenstände und Dienstleistungen aufgeschlüsselt nach Kennziffern (u. a. Kraftstoff, Maut, Taxi, Übernachtung, Speisen und Getränke u. v. m.)

Eine Unternehmerbescheinigung ist nicht erforderlich.

Das BZSt überprüft die Zulässigkeit der übermittelten Anträge und leitet innerhalb von 15 Tagen die Anträge elektronisch an den Mitgliedstaat der Erstattung weiter. Das BZSt hat zudem dem Antragsteller eine elektronische Empfangsbestätigung über den Eingang des Antrags zu übermitteln (A 18g.1 Abs. 9 und 10 UStAE).

Die Einhaltung der Formerfordernisse ist besonders zu beachten. Ein unvollständiger Antrag kann regelmäßig nicht mehr im Nachhinein durch nachgereichte fehlende Angaben geheilt werden. Vor allem nicht mehr, nachdem die Antragsfrist abgelaufen ist.

19. Virtuelle Währungen / Kryptowährungen und Umsatzsteuer

Virtuelle Währungen gewinnen immer mehr an Bedeutung im wirtschaftlichen Umfeld.

Der Umtausch konventioneller Währungen in Einheiten der virtuellen Währung Bitcoins u. Ä. und umgekehrt stellt gemäß Art. 2 Abs. 1 Buchst. c MwStSystRL eine Dienstleistung gegen Entgelt dar. Sie wird allerdings nach Art. 135 Abs. 1 Buchst. e MwStSystRL von der Mehrwertsteuer befreit. Im deutschen Umsatzsteuerrecht erfolgt die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 8 Buchst. b UStG.

Werden Bitcoins zur Zahlung eines Entgelts verwendet, wird dies der Verwendung von konventionellen Zahlungsmitteln gleichgestellt. Die Umrechnung erfolgt zum Zeitpunkt der Leistung mit dem Gegenwert der Währung des Mitgliedstaates, in dem die Leistung ausgeführt wird. Der leistende Unternehmer hat den letzten veröffentlichten Umrechnungskurs zu dokumentieren.

20. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer

Folgende Änderungen sind für das Jahr 2019 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. RFTE-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
- Ab dem 01.01.2019 soll die umsatzsteuerliche Behandlung von innerhalb der EU gehandelten Gutscheinen geändert werden. Die Unterscheidung in Wert- und Warengutscheine soll aufgegeben werden und die Unterscheidung in Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheine erfolgen. Mit § 3 Abs. 13–15 UStG soll die Gutscheinrichtlinie der EU umgesetzt werden.
- Die Ermittlung der unentgeltlichen Wertabgabe für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge soll gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 UStG mit 0,5 % des inländischen Brutto-Listenpreises bei Erstzulassung erfolgen. Die Regelung soll für Fahrzeuge gelten, die zwischen dem 01.01.2019 und dem 31.12.2021 angeschafft bzw. geleast werden.

Die wichtigste geplante Änderung betrifft:

die Verhinderung von Umsatzsteuerausfällen beim Handeln mit Waren auf elektronischen Marktplätzen im Internet

Die Neuregelung soll für im Drittland ansässige Unternehmer ab dem 01.03.2019 und für alle anderen Unternehmer ab dem 01.10.2019 gelten.

Betreiber von elektronischen Marktplätzen werden durch § 22 f. UStG dazu verpflichtet, Nutzer aufzuzeichnen, für die eine Steuerpflicht in Deutschland in Betracht kommt. Ziel ist

es, die Finanzverwaltung zu ermächtigen zu überprüfen, ob der liefernde Unternehmer oder Nutzer der Plattform seinen steuerlichen Pflichten nachkommt.

Weiterhin haftet der Betreiber der Plattform gemäß § 25e Abs. 1 UStG für die nicht entrichtete Steuer des Nutzers. Es liegt also in seinem Interesse, dass er die erforderlichen Angaben korrekt aufzeichnet. Dies ist durch die Vorlage einer Bescheinigung über die steuerliche Erfassung des Händlers möglich.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit diese Änderungen gesetzlich umgesetzt werden.

21. Kassenführung und kein Ende in Sicht

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.

Die Finanzverwaltung vertritt die Meinung, dass EC-Kartenumsätze nicht in der Barkasse aufgezeichnet werden dürfen. Dies ist bislang allerdings gängige Praxis. Die Gesamttageeinnahmen werden als Einnahme im Kassenbuch erfasst und die darin enthaltenen EC-Kartenumsätze werden als Ausgaben wieder aus der Kasse ausgebucht. Das BMF sieht in dieser Vorgehensweise einen formellen Mangel in der Kassenführung. Dieser Mangel soll bei der Gewichtung weiterer formeller Mängel in Hinblick auf eine eventuelle Verwerfung der Buchführung im Sinne des § 158 AO regelmäßig außer Acht bleiben. Hierzu muss allerdings gewährleistet sein, dass der Zahlungsweg ausreichend dokumentiert ist und die Nachprüfbarkeit des Kassenbestandes jederzeit besteht. Hier ist eine praxistaugliche Lösung zur Erfassung der bargeldlosen Umsätze erforderlich.

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

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

Eine elektronische Registrier- oder PC-Kasse ist nur dann ordnungsgemäß, wenn das System alle einzelnen Geschäftsvorfälle, einschließlich evtl. vorgenommener Stornierungen, dokumentiert (FG Niedersachsen, 02.09.2004 – 10 V 52/04). Die Registrierkasse und die dazugehörigen Auswertungen sind Teil der Buchhaltungsunterlagen. Die Unternehmer haben sicherzustellen, dass der Außenprüfer im Rahmen seiner Prüfungstätigkeit darauf

zurückgreifen kann. Der Kassenspeicher wird mit dem Ausdruck des Tagesendsummenbons (sog. Z-Bon) auf 0 zurückgesetzt. Es ist zum Nachweis der Vollständigkeit sicherzustellen, dass alle Z-Bon-Ausdrucke lückenlos für alle Geschäftstage archiviert werden.

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 Auskunft- 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 Kassennachschau sein.

22. Reform des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes

Die Erbschaftsteuerreform wurde am 09.11.2016 im BGB 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 anderen Finanzmitteln, 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 2 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 2 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 5 Jahren (85%-Verschonung)	Innerhalb 7 Jahren (100%-Verschonung)
6–10 Mitarbeiter	250 %	500 %
11–15 Mitarbeiter	300 %	565 %
> 15 Mitarbeiter	400 %	700 %

4. Begrenzung bei Unternehmenswertermittlung

Im Rahmen der Unternehmenswertermittlung besteht die Option, auf das sogenannte „vereinfachte Ertragswertverfahren“ zurückzugreifen. Im Zuge der Reform wurde das Verfahren strukturell unverändert beibehalten, jedoch wurde der anzuwendende Kapitalisierungsfaktor („multiple“) als reziproker Ausfluss des zugrunde liegenden Kapitalisierungszinses nunmehr auf das 13,75-Fache des Durchschnittsgewinns im Sinne von § 199 ff. 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 zusammenzurechnen, die ein Erwerber von derselben Person erhalten hat.

Soweit die Grenze von EUR 26 Mio. überschritten ist, kommt bis zu einer Schwelle von EUR 90 Mio. das sogenannte „Abschmelzungsmodell“ zum Tragen, hier sinkt der Verschonungsabschlag vom Ausgangswert (Regelverschonung 85 % / Optionsverschonung 100 %) um 1 % je EUR 750.000,00, die der Wert des 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 so weit 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 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. Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer – Zusammentreffen von Erwerben von Todes wegen und Vorerben

Der BFH geht in seinem Urteil vom 13.03.2018 – IX R 23/17 nochmals auf die Bedeutung der Steuerermäßigung bei Belastung mit der Erbschaftsteuer gemäß § 35b EStG ein und stellt klar:

Die nach Satz 1 begünstigten Einkünfte betreffen nur solche veräußerten Vermögensgegenstände, die sowohl von Todes wegen erworben worden sind als auch tatsächlich der Erbschaftsteuer unterliegen.

Liegen veräußerte Anteile vor, die sowohl nach § 35b S. 1 EStG begünstigt sind, als auch solche, die nicht im Wege der Erbfolge oder nicht in dem in § 35b EStG vorgesehenen zeitlichen Zusammenhang mit der Erbfolge erworben worden sind, so ist der persönliche Freibetrag (§ 16 ErbStG) anteilig zu ermitteln.

Der Ermäßigungsprozentsatz des § 35b S. 2 EStG ermittelt sich durch Gegenüberstellung der anteiligen, auf die bei von Todes wegen erworbenen Vermögensgegenstände entfallende Erbschaftsteuer sowie des Betrags, der sich aus dem anteiligen steuerpflichtigen Erwerb (§ 10 Abs. 1 ErbStG) und dem hinzuzurechnenden anteiligen Freibetrag ergibt.

24. Feststellung des Bedarfswerts von Grundbesitz im Vergleichswertverfahren der Erbschaftsteuer

Derzeit verwenden die Finanzämter landesspezifische Berechnungsmodule („EFH-Rechner“ bzw. „WE-Rechner“) zur Ermittlung des Bedarfswerts von Einfamilienhäusern und Wohnungseigentum, welche auf Datengrundlagen des Oberen Gutachterausschusses der Vermessungs- und Katasterverwaltung (VermKV) basieren und an die Vorgaben des Bewertungsgesetzes angepasst sind.

Die von der VermKV selbst bereitgestellten Rechenmodule nach der Immobilienwertverordnung weichen allerdings von den Rechenmodulen der Finanzverwaltung ab. Dies liegt daran, dass die gutachterliche Verkehrsermittlung nicht an die Einschränkungen des § 183 Abs. 3 BewG gebunden ist und keine bewertungsrechtlich zulässigen Pauschalisierungen oder Typisierungen berücksichtigt.

Die von den Finanzämtern eingesetzten Rechenmodule inklusive Arbeitsanleitung werden auf der Homepage des Landesamtes für Steuern (www.lfst-rlp.de) bereitgestellt. Die Datenbasis (z. B. Vergleichsfaktoren) ist allerdings nicht enthalten und muss vorab beim Landesamt für Vermessung und Geobasisinformationen kostenpflichtig erworben werden (www.gutachterausschuesse.rlp.de/de/wertermittlung/grundstuecksmarktberichte/ bzw. www.vermkv.service24.rlp.de/shop/index_gmb.html).

Nunmehr kann für den Mandanten auf Basis der Rechenmodule der Finanzverwaltung überprüft werden, ob das Vergleichswertverfahren oder ein Gutachten günstiger wäre.

25. Pflegebeitrag für gesetzlich unterhaltspflichtige Personen in der Erbschaftsteuer

Die Pflege von bedürftigen Personen nimmt aufgrund der Anzahl der Pflegebedürftigen eine immer größere Rolle ein. Deshalb fördert der Staat die Heimpflege durch Verwandte 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 im 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

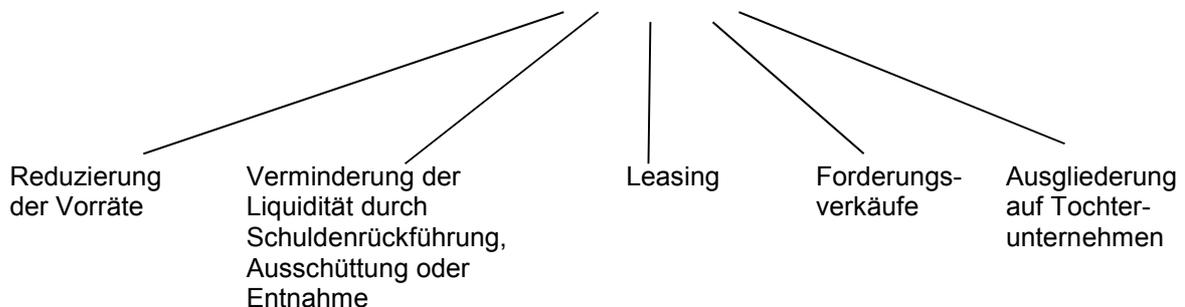
1. Größenklassen

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 31.12.2018**



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	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
• Gewinn- und Verlustrechnung	<input type="checkbox"/> (1)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
• Anhang	<input checked="" type="checkbox"/> (2) (3)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Lagebericht	<input type="checkbox"/> (4)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Vorschlag über die Verwendung des Ergebnisses	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)
Beschluss über die Verwendung des Ergebnisses	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)	<input checked="" type="checkbox"/> (5) (6)
Bestätigungsvermerk (nur bei prüfungspflichtigen Gesellschaften)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Bericht des Aufsichtsrats (nur bei AG)	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Datum der Feststellung (Billigung) des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Verpflichtungen nach Gesellschaftsvertrag oder Satzung (§ 325 Abs. 5 HGB)	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
Spezialvorschriften nach anderen Gesetzen	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>

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

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

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

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

(5) Mit Änderung BilRUG ab 2016 Pflicht bei Jahresabschlüssen 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 31.12.2017 sind bis zum 31.12.2018 im elektronischen Bundesanzeiger offenzulegen.

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 Kleinunternehmen

Kleinunternehmen 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, sodass 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 S. 1 Nr. 2 AktG genannten Angaben (Bestand eigener Aktien)

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

- Haftungsverhältnisse (Verbindlichkeiten aus der Begebung von Wechseln, aus Bürgschaften, Wechsel- und Scheckbürgschaften und aus Gewährleistungsverträgen sowie Haftungsverhältnisse aus der Bestellung von Sicherheiten für fremde Verbindlichkeiten)
- Vorschüsse/Kredite an Geschäftsführer/Aufsichtsrat sowie zugunsten dieser Personen eingegangene Haftungsverhältnisse
- Bestand eigener Aktien (bei AG/KGaA – ab BilRUG KGaA nicht mehr)
- Ausleihungen/Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Gesellschaftern
- Angaben zu Pensionsverpflichtungen bei Altzusagen und mittelbaren Zusagen
- Inanspruchnahme der 15-jährigen Übergangsregelung bei Pensionsverpflichtungen
- Angaben zur Vermittlung eines den tatsächlichen 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.