

<b>A. INFORMATIONEN FÜR ARBEITNEHMER UND STEUERZAHLER</b>	<b>4</b>
1. Modernisierung des Besteuerungsverfahrens	4
2. Kindergeld / Kinderfreibetrag	6
3. Kinderbetreuungskosten	8
4. Berufsausbildungskosten	9
5. Beiträge zur Kranken- und Pflegeversicherung eines Kindes sind Sonderausgaben bei den Eltern	11
6. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung	12
7. Außergewöhnliche Belastungen	13
8. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende	15
9. Haushaltsnahe Dienstleistungen und Beschäftigungsverhältnisse	16
10. Häusliches Arbeitszimmer	19
11. Vermietung und Verpachtung – verbilligte Vermietung	22
12. Nebenberuflich tätige Übungsleiter	23
13. Förderung des Mietwohnungsneubaus	24
14. Berücksichtigung von Vermögensverlusten bei Einkünften aus Kapitalvermögen	26
15. Gewinne aus Immobilienverkäufen	27
16. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen	28
17. Abgeltungsteuer bei Darlehen zwischen nahen Angehörigen	29
18. Verlustberücksichtigung bei Beteiligung an Kapitalgesellschaften – Eigenkapitalersatz im Steuerrecht	30
19. Antragsfrist für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Kapitaleinkünften aus unternehmerischer Beteiligung	31
20. Abgeltungsteuer bei haushaltsnahen Dienst- bzw. Handwerkerleistungen	32
21. Bescheidänderung bei Günstigerprüfung und nachzuversteuernden Erträgen	33
22. Spenden	34
23. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung	35
24. Änderung der grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei Abschluss eines nachträglichen Bauerrichtungsvertrages	36
<b>B. INFORMATIONEN FÜR UNTERNEHMER, FREIBERUFLER, ARBEITGEBER</b>	<b>37</b>
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	37
2. Wegfall der 17.500-EUR-Grenze (Anlage EÜR)	40
3. Gesetzlicher Mindestlohn	41
4. Lohnfortzahlung bei Krankheit, Urlaub und an Feiertagen	42
5. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen	47
6. Betriebsveranstaltungen Freibetrag von EUR 110,00	56
7. Bewirtungen von Arbeitnehmern	59
8. Künstlersozialabgabe-Verordnung	59
9. Flexi-Rente	62
10. Förderung dienstlicher Elektro- und Hybridfahrzeuge	64
11. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung ab 2020	64
12. Ausblick	65
13. Sofortmaßnahmen im innergemeinschaftlichen Handel ab dem 01.01.2020	68
14. Ordnungsgemäße Rechnung	70
15. Vorsteuervergütungsverfahren	71
16. Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung	73
17. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 2020	74
18. Kassennachschau	75
19. Kassenführung – was ist ab dem 01.01.2020 zu beachten?	76
20. Steuerermäßigung bei Belastung mit Erbschaftsteuer – Zusammentreffen von Erwerben von Todes wegen und Vorerben	77
21. Feststellung des Bedarfswerts von Grundbesitz im Vergleichswertverfahren der Erbschaftsteuer	78
22. Minderung der Erbschaftsteuer durch Einkommensteuerschulden	79
<b>C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN</b>	<b>80</b>
1. Größenklassen	80
2. Offenlegung des Jahresabschlusses	82
3. Hinterlegung für Kleinstunternehmen	84
4. Gesellschafterfinanzierung – Rechtsprechungsänderung – eigenkapitalersetzende Maßnahmen des Gesellschafters	85
5. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2018 ist elektronisch zu übermitteln	88
6. Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Mitunternehmerschaften	91
7. Zweifel des BFH an der Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Leistungen von Sportvereinen	92
8. Aufweichung der 75%-Grenze bei Pensionszusagen?	93
9. Finanzierung von Pensionszusagen durch Tantiemen	94
10. Geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen	95
11. Besonderheiten der Abfindungsklausel bei Pensionszusagen	96

12. Untergang von körperschaftsteuerlichen Verlustvorträgen bei Anteilsübertragung im Wege der vorweggenommenen Erbfolge	97
13. Neuregelung zum körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag § 8d KStG	98
14. Digitaler Finanzbericht	99
15. GmbH – „Gesellschafterlistenverordnung“	100
16. Jahressteuergesetz 2019: Änderungen bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer	102

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

### **1. Modernisierung des Besteuerungsverfahrens**

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.

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

Die Abgabefrist von Jahressteuererklärungen wurde neu gefasst. Bei der Einkommensteuererklärung 2018 endete sie bei unberatenden Steuerpflichtigen am 31.07.2019, bei Steuerpflichtigen mit Steuerberater endet sie am 02.03.2020 (da 29.02.2020 = Samstag). Die Erklärung 2019 ist bei unberatenden Steuerpflichtigen bis zum 31.07.2020 abzugeben, bei beratenen Steuerpflichtigen bis zum 28.02.2021.

Vor Fristende können Vorabanforderungen bei beratenen Steuerpflichtigen erfolgen. Beispiel: verspätete Abgabe im Vorjahr. Nach einer Vorabanforderung (frühestens ab 31.07.) wird die Erklärungsfrist auf 4 Monate verkürzt. Von diesem Instrument macht die Finanzverwaltung seit 2019 im Rahmen von Kataloggründen Gebrauch: verspätete Abgabe/Nichtabgabe im vorangegangenen Besteuerungszeitraum, nachträgliche Vorauszahlungen für den vorangegangenen Besteuerungszeitraum, herabgesetzte Vorauszahlungen außerhalb einer Veranlagung sowie hohe Abschlusszahlung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum. Das Gesetz sieht in einem späteren Schritt auch die Vorabanforderung durch automationsgestützte Zufallsauswahl sowie die Einführung eines Kontingentierungsverfahrens vor. In Rheinland-Pfalz sollen diese Verfahren derzeit nicht zur Anwendung kommen.

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

## **Vollautomationsgestützte Veranlagung**

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

## **Belegvorhaltepflcht bei der Einkommensteuer**

Durch die zunehmende Digitalisierung hat der Gesetzgeber eine Belegvorhaltepflcht ab dem Veranlagungszeitraum 2017 bei der Einkommensteuer eingeführt. Belege sollen danach durch den Steuerpflichtigen nicht mehr direkt mit eingereicht werden, sondern fallbezogen risikoorientiert durch das Finanzamt angefordert werden.

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) und NACHDIGAL 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.

## 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. Ab Januar 2018 gelten kürzere Antragsfristen für rückwirkende Kindergeldanträge von jetzt nur noch sechs Monaten.

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

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

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

### Rechtslage für volljährige Kinder

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

Die sonstigen Voraussetzungen sind:

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

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

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

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

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

Der Besuch einer allgemeinbildenden Schule gilt nicht als Erstausbildung.

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

### **Ende der Berufsausbildung / Ende des Kindergeldes von volljährigen Kindern**

Die Zahlung von Kindergeld und die steuerliche Berücksichtigung von volljährigen Kindern ist 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 (z. B. bei Kranken- und Altenpflegern). 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.

### 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
- Hausaufgabenbetreuung, insbesondere nachmittägliche Schulbetreuung
- Haushaltshilfe, soweit ein Kind betreut wird

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

- Aufwendungen für Unterricht (z. B. Schulgeld, Nachhilfe)
- Aufwendungen für die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z. B. Musikunterricht)
- Aufwendungen für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z. B. Mitgliedschaft in Sportvereinen oder anderen Vereinen)
- 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.

## **4. Berufsausbildungskosten**

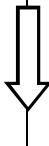
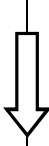
### **Erstausbildung**

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.

### **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>	

Allerdings stellt sich 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.

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 kann z. B. dann steuerlich sinnvoll sein, wenn sich die Kinder in der Berufsausbildung befinden (Abzug der Beiträge vom Arbeitslohn) oder in einer studentischen Versicherung versichert sind und von den Eltern unterstützt werden. 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.

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.

Der Bundesfinanzhof hatte Ende letzten Jahres entschieden, dass entgegen der Verwaltungsauffassung eine Geltendmachung der Vorsorgeaufwendungen des Kindes bei den Sonderausgaben der Eltern nur dann möglich ist, wenn diese die Beiträge direkt als Zahlung oder im Wege des Barunterhaltes getragen haben.

Die Finanzverwaltung wendet diese einschränkende Auffassung des BFH allerdings nicht an (BMF-Schreiben vom 3. April 2019). „Also bleibt wieder alles beim Alten“:

Haben die Eltern die entsprechenden Beiträge des Kindes wirtschaftlich getragen, können diese bei ihnen als Sonderausgaben angesetzt werden, egal ob diese in Form von Bar- oder Sachunterhaltsleistungen getragen wurden.

Es ist geplant, dies in das „Jahressteuergesetz 2019“ aufzunehmen.

## **6. Aufwendungen für doppelte Haushaltsführung**

Eine steuerlich doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn neben dem eigenen Hausstand am Wohnort eine weitere Wohnung am Beschäftigungsort unterhalten wird. Dann sind notwendige Mehraufwendungen wie Kosten der Zweitwohnung (z. B. Miete, Nebenkosten, Abschreibung, Schuldzinsen u. a.) und eine wöchentliche Familienheimfahrt als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig.

Im Jahr 2019 sind zwei Entscheidungen zur steuerlichen Berücksichtigung von weiteren Aufwendungen im Zusammenhang mit der doppelten Haushaltsführung ergangen.

Positiv ist die Rechtsprechung des BFH, nach der ein Arbeitnehmer die Kosten für die Einrichtung auch dann absetzen kann, wenn der gesetzliche Höchstbetrag von monatlich EUR 1.000,00, der nach dem Gesetz für die Nutzung der Unterkunft abgesetzt werden darf, ausgeschöpft ist. Einrichtungsgegenstände und Hausrat sind somit in vollem Umfang als Werbungskosten geltend zu machen, soweit sie notwendig sind, und zwar ohne betragsmäßige Begrenzung. Entweder in Form von Abschreibungen oder Aufwendungen für geringwertige Wirtschaftsgüter oder direkt – je nach Höhe der Aufwendungen. Die Nutzung der Einrichtungsgegenstände sei nicht mit der Nutzung der Unterkunft als solcher gleichzusetzen. Bei einer möblierten Wohnung muss die Miete in eine Miete für die Wohnung und in eine Miete für die Möbel aufgeteilt werden, sofern dies nicht bereits im Mietvertrag geschehen ist. Der auf die Möbel entfallende Mietanteil ist unbeschränkt abziehbar. Bei der zweiten Entscheidung ging es um die Abzugsfähigkeit einer Vorfälligkeitsentschädigung, die im Zusammenhang mit dem Verkauf der Zweitwohnung am Beschäftigungsort als notwendige Mehraufwendung der doppelten Haushaltsführung berücksichtigt werden sollte. Nach Auffassung des Gerichts wurde durch die Beendigung der doppelten Haushaltsführung und die Veräußerung der Wohnung der ursprüngliche Veranlassungszusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit aufgelöst und ein neuer Veranlassungszusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft (regelmäßig nicht steuerbar) begründet. Daher konnte die gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung nicht als Werbungskosten aus nichtselbstständiger Arbeit berücksichtigt 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.

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

### Besonderheiten beim Nachweis von Krankheitskosten:

Die Zwangsläufigkeit von Krankheitskosten muss durch

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

nachgewiesen werden. Dieser Nachweis muss bereits vor Beginn der Maßnahme ausgestellt werden. Krankheitskosten bis zum Selbstbehalt, die bei einer privaten Krankenversicherung angefallen sind, können als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

### **Aufwendungen für Zivilprozesskosten**

Nach § 33 (2) S. 4 EStG können Prozesskosten (u. a. Scheidungskosten) grundsätzlich nicht als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden. Etwas anderes kann ausnahmsweise dann gelten, wenn ein Rechtsstreit einen für den Steuerpflichtigen existenziell wichtigen Bereich oder den Kernbereich menschlichen Lebens berührt.

Der Begriff „Existenzgrundlage“ in § 33 Abs. 2 S. 4 EStG erfasst nicht allein die materielle Lebensgrundlage des Steuerpflichtigen. Vielmehr kann dieser Begriff ebenso wie die Formulierung „lebensnotwendige Bedürfnisse“ in den Fällen, in denen der Kernbereich des menschlichen Lebens betroffen ist, auch die Gefahr des Verlustes psychischer oder ideeller Bedürfnisse erfassen. Demzufolge ist es verfassungsrechtlich geboten, Prozesskosten auch dann, wenn sie – unabhängig von der Betroffenheit der materiellen Existenzgrundlage – durch den grundgesetzlich geschützten Kernbereich des menschlichen Lebens veranlasst sind und zwangsläufig erwachsen, zum Abzug zuzulassen. So hatte das FG München entschieden, dass die Existenzgrundlage auch immateriell zu verstehen ist.

Gegen dieses Urteil ist Revision eingelegt worden, die Entscheidung des BFH steht noch aus.

### **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 gemäß § 33a (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 (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 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
- Keine Hausgemeinschaft mit einer anderen volljährigen Person bildet, es sei denn, für diese Person steht dem Alleinerziehenden ein Kinderfreibetrag oder Kindergeld zu

Es dürfen somit keine weiteren erwachsenen Personen zu dem Haushalt der Alleinerziehenden gehören. Erwachsene Kinder, für welche die Alleinerziehende Kindergeld erhält, sind eine Ausnahme von dieser Regel. Eine Ausnahme bilden somit die volljährigen Kinder im Haushalt, die sich in Berufsausbildung befinden oder auf einen Ausbildungsplatz warten oder einen Freiwilligendienst leisten. Eine weitere Ausnahme bilden pflegebedürftige erwachsene Personen (Pflegestufe I, II, III). 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.

## 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. Zum Haushalt können auch mehrere, räumlich voneinander getrennte Orte (Zweit-, Wochenend- oder Ferienwohnung) gehören.

### 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. / Dachrinnenreinigung
- Arbeitskosten für das Aufstellen eines Baugerüsts (nicht Miete und Materialkosten)
- Gebühren für den Schornsteinfeger (für sämtliche Schornsteinfegerleistungen)

- Hausanschlüsse (z. B. Kabel für Strom oder Fernsehen)
- Maßnahmen der Gartengestaltung, auch Neuanlage des Gartens
- 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, Feuerlöscher
- Reparatur und Wartung von Gegenständen im Haushalt des Steuerpflichtigen (z. B. Waschmaschine, Geschirrspüler, Herd, Fernseher, PC, Klavier ...)
- Streichen/Lackieren von Türen, Fenstern, Heizkörpern und -rohren
- Nachträglicher Dachgeschossausbau (auch bei einer Nutz-/Wohnflächenerweiterung)
- Nachträgliche Errichtung eines Carports, einer Fertiggarage, eines Wintergartens oder einer Terrassenüberdachung

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

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

Barzahlungen sind nicht begünstigt. Dies gilt auch für Abschlagszahlungen. 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).

## 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 Ist nicht zu prüfen	Es steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung + <u>Kein</u> Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit	Es steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung + Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit
Umfang der Nutzung des Arbeitszimmers			
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. Es handelt sich dann nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, 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 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.

### **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.

### **Keine Spekulationssteuer auf häusliches Arbeitszimmer**

Ein FG hat entschieden, dass allein das Vorhandensein eines Arbeitszimmers die Steuerfreiheit einer selbst genutzten Immobilie bei Spekulationsgeschäften nicht beseitigt. Da diese Rechtsfrage umstritten ist, hat das FG die Revision zugelassen. Es sollte sorgfältig beobachtet werden, wie der Bundesfinanzhof sie entscheidet. Bis dahin sollte in vergleichbaren Fällen Einspruch eingelegt und das Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

### **Vermietung eines „Homeoffice“ an den Arbeitgeber**

Die Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers durch einen Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber führt beim Arbeitnehmer entweder zu Einkünften aus Vermietung oder zu Arbeitslohn. Von Arbeitslohn ist dann auszugehen, wenn die Nutzung des Arbeitszimmers im Interesse des Arbeitnehmers erfolgt. Das kann vorkommen, wenn der Arbeitnehmer an der Betriebsstätte des Arbeitgebers einen Arbeitsplatz hat, aber aus privaten Gründen gerne von zu Hause ausarbeiten möchte. Zahlt der Arbeitgeber in diesem Fall ein Entgelt für die Nutzung des Homeoffice, gehört dieses zum steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn. Vermietungseinkünfte werden bejaht, wenn das Arbeitszimmer in erster Linie im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers genutzt wird, weil der Arbeitgeber nicht über genügend Arbeitsplätze im Betrieb verfügt.

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.

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. Werden andere Räume als das häusliche Arbeitszimmer renoviert, z. B. das angrenzende Badezimmer, sind diese Kosten nicht anteilig beim Arbeitszimmer anzusetzen. Etwas anderes gilt, wenn die Aufwendungen das gesamte Haus betreffen, wie z. B. eine Dachreparatur.

## 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 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	< 66 % ↓	ab 66 % ↓
Rechtsfolge für den Werbungskostenabzug	Anteilige Kürzung der Werbungskosten	voller Werbungskostenabzug

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

Bei der Vermietung an Angehörige (z. B. Eltern, Kinder und Geschwister) ist zusätzlich darauf zu achten, dass der Mietvertrag einem Fremdvergleich standhält und auch tatsächlich vollzogen wird. Dabei ist auf regelmäßige Mietzahlungen zu achten. Auch sollte bei verbilligter Überlassung darauf geachtet werden, dass die Betriebskostenabrechnung erstellt und die sich daraus ergebende Nachzahlung bzw. Erstattung ausgeglichen worden ist. Sonst besteht die Gefahr, dass das Mietverhältnis als solches insgesamt nicht anerkannt wird.

## 12. Nebenberuflich tätige Übungsleiter

Einnahmen (manchmal auch als Aufwendungsersatz oder Aufwandsentschädigungen bezeichnet), die im Zusammenhang mit einer nebenberuflichen Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder Betreuer im Dienst oder im Auftrag für Vereine, Schulen, gemeinnützige Körperschaften, öffentliche Einrichtungen o. Ä. erzielt werden, sind bis zu einem Betrag von EUR 2.400,00/Jahr steuer- und sozialversicherungsfrei. Fallen mit dieser Tätigkeit Aufwendungen an, weil Fahrtkosten und das sonstige finanzielle Engagement größer sind als die in der Regel geringe Aufwandsentschädigung, stellt sich die Frage, inwieweit diese Ausgaben steuerlich berücksichtigt werden können.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (siehe R 3.26 Abs. 9 LStR) kommt ein Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur dann in Betracht, wenn sowohl die Einnahmen als auch die damit zusammenhängenden Ausgaben den Übungsleiterfreibetrag übersteigen. Die Finanzverwaltung hat bisher Verluste in der Regel nicht anerkannt, wenn die Einnahmen unter dem Freibetrag von EUR 2.400,00 lagen. Dem hat der BFH nun widersprochen. Nebenberuflich tätige Übungsleiter können Verluste auch dann steuerlich berücksichtigen bzw. geltend machen, wenn ihre Einnahmen den Übungsleiterfreibetrag von EUR 2.400,00 jährlich nicht übersteigen. Das Gericht war der Auffassung, dass bei einer Nichtberücksichtigung der Ausgaben der vom Gesetzgeber bezweckte Steuervorteil für nebenberufliche Übungsleiter in einen Steuernachteil umschlagen würde.

Allerdings muss der nebenberuflich tätige Übungsleiter seine Einkünfteerzielungsabsicht nachweisen. Eine Berücksichtigung von Verlusten ist daher ausgeschlossen, wenn über die gesamte Dauer seiner Tätigkeit kein Gewinn zu erwarten ist. Der Übungsleiter hat hier die Nachweispflicht.

### 13. Förderung des Mietwohnungsneubaus

Der Bundestag hat, nachdem im September 2018 das Verfahren zur Zahlung des sogenannten Baukindergelds bei der KfW-Bank gestartet wurde, nun dem Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsbaus zugestimmt. Der Wohnungsneubau soll durch die neue Sonderabschreibung für Mietwohnungen im unteren bis mittleren Preissegment gefördert werden. Danach können für die Anschaffung oder Herstellung neuer Mietwohnungen in einem EU-Mitgliedstaat (= einschließlich Inland) oder einem Staat, der in vergleichbarer Weise Amtshilfe leistet, im Jahr der Anschaffung bzw. Herstellung und in den folgenden 3 Jahren auf Antrag Sonderabschreibungen bis zu 5 % jährlich zusätzlich zu der „normalen“ Gebäudeabschreibung von 2 % in Anspruch genommen werden → neuer § 7b EStG → bis zu 28 % AfA in den ersten 4 Jahren.

Gefördert wird sowohl die Schaffung von neuem, d. h. zusätzlich und erstmalig geschaffenen Mietwohnraum im Zusammenhang mit dem Neubau von Gebäuden als auch die entsprechenden Baumaßnahmen in bestehenden Gebäuden → wenn z. B. ein Ladenlokal in eine neue Mietwohnung umgebaut oder wenn ein Altbau um eine oder mehrere Mietwohnungen erweitert wird. Die Anschaffung einer neuen Wohnung wird nur gefördert, wenn sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erfolgt.

Um in den Genuss der (bis zum 31.12.2026 befristeten) Sonderabschreibung zu kommen, sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- Der Bauantrag oder die Bauanzeige (nicht die Fertigstellung) ist in der Zeit zwischen dem 01.09.2018 und dem 31.12.2021 zu stellen.
- Die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten dürfen EUR 3.000,00 pro qm nicht übersteigen → sogenannte Baukostenobergrenze → zu den Anschaffungskosten zählen auch die typischen Anschaffungsnebenkosten wie z. B. Maklergebühren, Provisionen, Notargebühren, Grundbuchgebühren, Grunderwerbsteuer, Gerichtskosten, Vermessungskosten, Gutachterkosten, aber ohne Boden und Außenanlagen.
- Die neue Wohnung muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden 9 Jahren entgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden. Nicht als Wohnzwecken dienend gelten solche Wohnungen, die nur zur vorübergehenden Beherbergung von Personen bestimmt sind, wie z. B. Ferienwohnungen. Hierbei ist auch zu beachten, dass eine Überlassung einer begünstigten Wohnung zu weniger als 66 % der ortsüblichen Marktmiete als unentgeltlich und damit förderungsschädlich anzusehen ist, während ein nur vorübergehender Leerstand nicht schadet. Eine Mietobergrenze ist nicht vorgesehen.

Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibung ist auf EUR 2.000,00 je qm Wohnfläche einschließlich Nebenräumen und Garagen begrenzt.

Folgendes ist noch zu beachten:

Die Sonderabschreibungen können letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2026 geltend gemacht werden, das gilt selbst dann, wenn der vierjährige Abschreibungszeitraum noch nicht abgelaufen ist. Nach Ablauf des Begünstigungszeitraums bestimmt sich die AfA nach dem Restwert und der Restnutzungsdauer → was dann einem Abschreibungssatz von jährlich 1,56 % entspricht.

Eine bereits in Anspruch genommene Sonderabschreibung ist rückgängig zu machen, wenn die begünstigte Wohnung innerhalb von 10 Jahren nicht mehr dauerhaft zu Wohnzwecken vermietet wird (z. B. Nutzung zu eigenen Wohnzwecken, unentgeltliche Überlassung, Umwidmung zu Ferienwohnung, Vermietung zu betrieblichen Zwecken, „steuerfreie“ Veräußerung) oder wenn die Baukostenobergrenze von EUR 3.000,00 pro qm Wohnfläche innerhalb des 4-jährigen Abschreibungszeitraums durch nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten überschritten wird.

Die Sonderabschreibung ist nicht auf Bauherren beschränkt. Sie steht auch dem Käufer einer neu hergestellten Wohnung zu, wenn der sie im Jahr der Fertigstellung erwirbt. Dann erhält der Bauherr aber keine Sonderabschreibung.

Für die Gewährung der Sonderabschreibung ist die Einhaltung der De-minimus-Verordnung zu beachten. Entsprechend wird die Sonderabschreibung nach § 7b EStG nur gewährt, wenn der wirtschaftliche Vorteil aus der vorgezogenen höheren Abschreibungsmöglichkeit innerhalb von 3 Jahren den Betrag von EUR 200.000,00 nicht übersteigt.

## **14. Berücksichtigung von Vermögensverlusten bei Einkünften aus Kapitalvermögen**

Ein bereits seit dem 24.10.2017 bestehendes Urteil des BFH (VIII R 13/15), welches jedoch noch nicht amtlich im Bundessteuerblatt veröffentlicht worden ist, widerspricht der bisherigen Auffassung der Verwaltung, wonach ein Forderungsausfall von Kapitalvermögen keine Veräußerung im Sinne des § 20 Abs. 2 S. 2 EStG darstellt.

Der BFH begründet seine Meinung damit, dass der Gesetzgeber mit der Einführung der Abgeltungsteuer eine vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertveränderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen erreichen wollte. Da er damit die quellentheoretische Trennung von Vermögens- und Ertrageebene aufgegeben hat, ist ein endgültiger Ausfall einer Kapitalforderung nunmehr als steuerlich relevanter Verlust zu sehen.

Mit der ab 2020 geplanten Gesetzesänderung durch das sog. „Jahressteuergesetz 2019“ ist eine Ergänzung in § 20 Abs. 2 um einen Satz 3 zu erwarten, der regeln soll, dass insbesondere der durch den Ausfall einer Kapitalforderung oder die Ausbuchung einer wertlosen Aktie entstandene Verlust steuerlich unbeachtlich ist. Jedoch hat sich der Bundesrat dagegen ausgesprochen.

Die Entwicklung bleibt also weiterhin abzuwarten.

Folgende Revisionsverfahren sind durch die ungeklärte Gesetzesänderung noch offen:

- FG Düsseldorf, Urteil vom 18.07.2018 (7 K 3302/17 E, Revision VIII R 28/18) bezüglich der Fragestellung, ob ein endgültiger Ausfall der Forderung in dem Jahr zu berücksichtigen ist, in dem der Insolvenzverwalter dem Insolvenzgericht die Masseunzulänglichkeit anzeigt.
- Diverse Entscheidungen zum Ausfall eines vor 2009 begründeten Gesellschafterdarlehens.
- FG Münster, Urteil vom 12.03.2018 (2 K 3127/15 E) bezüglich der Fragestellung, ob der Verlust aus einem Forderungsverzicht bei einem Gesellschafterdarlehen als steuerlich im Rahmen der Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG zu berücksichtigen ist.
- Diverse Entscheidungen im Zusammenhang mit wertlosen Aktien.

## 15. Gewinne aus Immobilienverkäufen

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

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

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

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

### **Fazit:**

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

## **16. Kirchensteuerabzug bei tariflich besteuerten Kapitalerträgen**

Regelmäßig wird die Kirchensteuer als Zuschlag zur Kapitalertragsteuer erhoben und wird im Zuge dessen mit abgegolten. Dasselbe gilt für die Kirchensteuer, die auf die Einkommensteuer erhoben wird, die nach dem gesonderten Tarif des § 32d 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, Az. 15 K 1640/16).

Wenn jedoch Kapitalerträge zunächst nach Tarif besteuert, dann aber im Rahmen eines Änderungsbescheids nachträglich der Abgeltungsteuer unterworfen worden sind, ist es fraglich, inwieweit die Erstattung der Kirchensteuer im Jahr des Wechsels den Sonderausgabenabzug mindert.

Das Finanzgericht Düsseldorf ist der Auffassung, dass die Kirchensteuer für das Jahr als Sonderausgaben zu berücksichtigen ist, in dem sie von dem Steuerpflichtigen tatsächlich entrichtet worden ist. Nachträgliche Kirchensteuererstattungen seien, dem Zuflussprinzip folgend, im Erstattungsjahr zu berücksichtigen. § 10 Abs. 1 Nr. 4 Halbs. 2 EStG enthalte keine Rechtsgrundlage, den Sonderausgabenabzug des Kirchensteuerbetrags, welcher vorigen Jahren zuzuordnen ist, unabhängig von der tatsächlichen Zahlung zu kürzen.

Demnach sei eine nachträgliche Kürzung des Sonderausgabenabzugs unzulässig.

Gegen diese Entscheidung des FG Düsseldorf ist ein Revisionsverfahren beim BFH (X R 23/19) anhängig.

## 17. 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 Abgeltungsteuersatz, den Fremdvergleichsgrundsatz zu erfüllen, muss das Vereinbarte vor Beginn des Leistungsaustauschs klar und ernsthaft gewollt sein und tatsächlich durchgeführt werden, um einem Vergleich mit fremden Dritten standzuhalten. Hierbei spielen neben Zinssatz und den Tilgungsvereinbarungen dann auch wieder die Art / der Grad der Besicherung bzw. ob eine Besicherung vorliegt, eine Rolle. Als Nachweis für die Erfüllung eines Fremdvergleiches eignet sich somit insbesondere das Kreditangebot eines fremden Dritten, insbesondere einer Bank, um vergleichbare Konditionen nachweisen zu können.

Auch 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.

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

Mit Urteil vom 11.07.2017 hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung geändert und entschieden, dass seit Inkrafttreten des MoMiG ab 2009 für Inanspruchnahmen aus Bürgschaften für die Kapitalgesellschaft und Fremdkapitalhilfen nicht mehr auf die dargestellten BMF-Schreiben vom 21.10.2010 und vom 08.06.1999 zurückgegriffen werden kann. Somit führen diese nicht mehr zu steuerlich nutzbaren Verlusten. Aus Gründen des Vertrauensschutzes soll die Änderung der Rechtsprechung aber erst für Dispositionen gelten, die ab dem 27. September 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. Antragsfrist für die Anwendung des Teileinkünfteverfahrens bei Kapitaleinkünften aus unternehmerischer Beteiligung**

Der Antrag auf Besteuerung von Kapitaleinkünften aus einer unternehmerischen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nach der tariflichen Einkommensteuer unter Anwendung des Teileinkünfteverfahrens ist bekanntermaßen spätestens mit der Einkommensteuererklärung des entsprechenden Jahres zu stellen (§ 32d Abs. 2 Nr. 3 S. 4 EStG).

Der BFH hat jedoch mit seinem Urteil vom 14.05.2019 (VIII R 20/16) klargestellt, dass diese Antragsfrist auch für die Besteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen gilt, die erst durch eine Außenprüfung festgestellt werden.

Das Teileinkünfteverfahren kann ebenfalls nicht nachträglich gewährt werden, wenn der Steuerpflichtige zwar irrtümlich von einer anderen Einkunftsart ausgegangen, ihm aber grundsätzlich sein Antragsrecht auf Anwendung des Verfahrens bekannt gewesen war.

Auch ergibt sich nicht durch eine fristgerecht beantragte Günstigerprüfung ein fristgerechter konkludenter Antrag auf das Teileinkünfteverfahren. Hierfür fehlt es an notwendigen Angaben.

Das Antragsrecht muss allerdings nicht erst für einen definitiv vorliegenden Sachverhalt, sondern kann auch vorsorglich ausgeübt werden.

## **20. 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).

## **21. 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).

## 22. 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 (Einkommensteuerdurchführungsverordnung) 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.

### **23. Grundfreibetrag / Unterhaltshöchstbetrag / NV-Bescheinigung**

Der Grundfreibetrag beträgt im Jahr 2019 EUR 9.168,00 und wird im Jahr 2020 um weitere EUR 240,00 auf EUR 9.408,00 angehoben.

Parallel dazu beträgt der Unterhaltshöchstbetrag im Jahr 2019 EUR 9.168,00 und wird im Jahr 2020 ebenfalls um weitere EUR 240,00 auf EUR 9.408,00 angehoben.

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.

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

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

## **24. Änderung der Grunderwerbsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei Abschluss eines nachträglichen Bauerrichtungsvertrages**

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

In dem Urteil vom 25.01.2017, II R 19/15 bezog sich der BFH auf einen Kläger, der von der Stadt ein Grundstück erwarb, welches für die Bebauung durch eines von mehreren Reihenhäusern vorgesehen war. In dem Kaufvertrag war bereits vermerkt, dass die Stadt die Bauausführung an die X-GmbH übertragen hatte, aber der Erwerber einen gesonderten Bauvertrag mit der X-GmbH abschließen 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**

Derzeit gilt das BMF-Schreiben vom 14. November 2014 fort. Das Bundesministerium der Finanzen hat kurzfristig das am 18. Juli 2019 auf der BMF-Webseite veröffentlichte GoBD-Schreiben (Version 2.0 vom 11. Juli 2019) wieder von der Website genommen. Es wurde noch Nachbesserungsbedarf an verschiedenen Stellen gesehen (u. a. Datenträgerüberlassung bei Kassennachschau). Erfreulicherweise werden bei Überarbeitung des Schreibens einige Forderungen des Steuerberaterverbandes mit aufgegriffen, wie z. B. Klarstellungen bei Cloud-Systemen und der bildlichen Erfassung (Scannen), Zumutbarkeit von Einzelaufzeichnungen, Datenzugriff bei Systemwechsel etc. Es bleibt abzuwarten, wann eine erneute Veröffentlichung erfolgt.

#### **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 Revisionssicherheit 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-Managements (DMS/ECM) erforderlich.

## **2. Wegfall der 17.500-EUR-Grenze (Anlage EÜR)**

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. 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 01.01.2020 gilt ein flächendeckender gesetzlicher Mindestlohn von brutto EUR 9,35 je Zeitstunde.

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 sechs 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 drei 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 (abgesehen von den oben genannten Personengruppen) **weniger** gezahlt werden, als es der gesetzliche Mindestlohn vorsieht.

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

### 4.1 Lohnfortzahlung bei Krankheit

Während der Krankheit wird das Entgelt weitergezahlt, das der Arbeitnehmer ohne die Arbeitsunfähigkeit bezogen hätte. Tarifierhöhungen oder Arbeitszeitverkürzungen wirken sich auf die Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall aus. Es gilt somit das **Lohnausfallprinzip** (aktuelle, gegenwartsbezogene Betrachtungsweise).

In Tarifverträgen wird häufig als Berechnungsgrundlage für die Lohnfortzahlung der Durchschnittsverdienst festgelegt. Sobald der Stundenlohn erhöht wird, ist der Durchschnittswert anzupassen. Es erfolgt eine Neubewertung der Stunden des Durchschnittszeitraums mit dem geänderten Stundenlohn.

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, jedoch wegen Krankheit ausfällt, muss die Lohnfortzahlung einen vereinbarten Sonntags- bzw. Feiertagszuschlag enthalten. Einen gesetzlichen Anspruch auf Lohnzuschlag für Sonn- und Feiertagsarbeit gibt es nicht. Wird er den anderen Arbeitnehmern gewährt, ist der Zuschlag auch dem erkrankten Arbeitnehmer zu gewähren.

Überstundenvergütungen und -zuschläge, Auslagenersatz, Auslösungen, Fahrkostenzuschüsse sowie Schmutzzulagen finden bei der Ermittlung des Arbeitsentgeltes **keine Berücksichtigung**.

Gemäß § 3 Abs. 1 EFZG ist dem Arbeitnehmer das ihm bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit zustehende Arbeitsentgelt fortzuzahlen. Probleme gab es in der Vergangenheit bezüglich der Definition von Überstunden bzw. der Festlegung der maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit.

Klarheit schaffte hierzu ein Grundsatzurteil vom Bundesarbeitsgericht in Erfurt. 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.

#### 4.2 Lohnfortzahlung bei Urlaub

Das Urlaubsentgelt ist die Lohnfortzahlung während des Urlaubs. Hierauf besteht ein gesetzlicher Anspruch. Das Urlaubsentgelt wird als laufender Arbeitslohn behandelt. Folglich gibt es keine Besonderheiten bei der Berechnung der Lohnsteuer und der Sozialversicherungsbeiträge.

Gemäß § 11 Abs. 1 Bundesurlaubsgesetz bemisst sich das Urlaubsentgelt nach dem durchschnittlichen Arbeitsverdienst, den der Arbeitnehmer in den letzten 13 Wochen vor dem Beginn des Urlaubs erhalten hat.

Hieraus ergibt sich folgende Aufteilung:

<b>Arbeitsverdienst im Sinne des § 11 Bundesurlaubsgesetz</b>	<b>aus der Durchschnittsberechnung herausfallende Lohnbestandteile</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Grundlohn</li> <li>• bei Azubis die Ausbildungsvergütung</li> <li>• alle gezahlten Erschwernis- und Leistungszuschläge</li> <li>• Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit</li> <li>• Provisionen</li> <li>• Sachbezüge</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Der für Überstunden gezahlte Arbeitslohn (Grundlohn und Überstundenzuschlag)</li> <li>• Möglicherweise gezahlte einmalige Zuwendungen (Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, Prämien, Jubiläumszuwendungen ...)</li> <li>• Reisekostenersatz</li> </ul>

Strittig ist, wie hoch der Lohnanspruch ist, wenn der Arbeitnehmer regelmäßig Überstunden geleistet hat.

Grundsätzlich ist die für den Arbeitnehmer übliche regelmäßige Arbeitszeit laut Arbeitsvertrag zu vergüten. Weicht die Regelung des Arbeitsvertrages jedoch von dem tatsächlich gelebten Arbeitsverhältnis ab, ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen.

Beispiel:

Beträgt die regelmäßige Arbeitszeit 30 Stunden wöchentlich und sind im Arbeitsvertrag nur 20 Stunden wöchentlich vereinbart, besteht im Urlaubs- bzw. Krankheitsfall Anspruch auf Bezahlung von 30 Stunden wöchentlich.

Bei dieser Vorgehensweise findet das **Durchschnittsprinzip** Anwendung. Die Vorschrift zur Berechnung des Durchschnittsverdienstes der letzten 13 Wochen vor dem Beginn des Urlaubs stammt noch aus früherer Zeit. Bei einer monatlichen Lohnabrechnung ist diese Regelung ungeeignet. Allein aus Praktikabilitätsgründen kann aber keine abweichende Regelung vereinbart werden. Nach § 13 Abs. 1 Bundesurlaubsgesetz kann von der Regelung des § 11 Bundesurlaubsgesetz nur in Tarifverträgen abgewichen werden.

**In der Praxis werden die letzten drei abgerechneten Monate zur Durchschnittsberechnung herangezogen.**

#### **4.3 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.

Gemäß § 2 Abs. 1 EntgFG hat der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das Arbeitsentgelt zu zahlen, das er ohne den Arbeitsausfall erhalten hätte für die Arbeitszeit, die infolge eines gesetzlichen Feiertages ausfällt. Diese Anspruchsvoraussetzung ist erfüllt, wenn ein Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer sonst regelmäßig zur Arbeitsleistung verpflichtet ist, für ihn infolge eines Feiertags ausfällt.

Im umgekehrten Fall muss ein Arbeitgeber kein Arbeitsentgelt zahlen, wenn im Rahmen einer flexiblen Arbeitszeitregelung ein freier Tag auf einen gesetzlichen Feiertag fällt. Fällt ein Feiertag auf einen nach einem Dienstplan regelmäßig für den Arbeitnehmer arbeitsfreien Tag,

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 bereits am 09.10.1996 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 bei **Teilzeitbeschäftigten** ist, 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, liegt eine Diskriminierung vor. Damit ist eine arbeitsrechtliche Handhabe nach § 4 TzBfG (Verbot der Diskriminierung) möglich.

Aufgrund des **Lohnausfallprinzips** 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 kommt in bestimmten Grenzen 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. Gemäß § 2 Abs. 3 EntgFG hat ebenfalls derjenige keinen Anspruch auf Bezahlung für den Feiertag, der am letzten Arbeitstag vor oder am ersten Arbeitstag nach einem Feiertag unentschuldig nicht zur Arbeit erschienen ist.

Bei **Kurzarbeit** gibt es eine Sonderregelung im § 2 Abs. 2 EntgFG:

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 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.

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

## 5. Steuerliche Behandlung von Sachzuwendungen

Bei der steuerlichen Beurteilung von Sachzuwendungen unterscheidet man grundsätzlich zwischen Sachzuwendungen an Geschäftsfreunde bzw. sonstige Nichtarbeitnehmer und den Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer.

Unter Sachzuwendungen fallen Geschenke, die ohne rechtliche Verpflichtung und ohne Erwartung einer Gegenleistung zugewendet werden. Geldgeschenke fallen nicht hierunter.

Bei Geschenken **gelten besondere Aufzeichnungspflichten**. Wird diese Aufzeichnungspflicht nicht erfüllt, ist ein Abzug der Aufwendung und der darin enthaltenen Vorsteuer nicht zulässig.

### 5.1 Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

#### 5.1.1 Sachzuwendungen aus besonderem Anlass

Hierunter fallen **Gelegenheitsgeschenke** wie z. B. Blumen und Bücher, die vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus besonderem persönlichem Anlass (z. B. Geburtstag, Heirat, Geburt eines Kindes) gewährt werden. Diese Geschenke sind lohnsteuer- und beitragsfrei, sofern sie den Wert i. H. v. **EUR 60,00 einschließlich Umsatzsteuer** nicht übersteigen.

**Übersteigt** der Wert der Sachzuwendung diese **Freigrenze**, so ist diese Zuwendung in vollem Umfang **steuer- und beitragspflichtig**.

Die Freigrenze i. H. v. EUR 60,00 ist kein Jahresbetrag, sondern kann unter Umständen mehrfach im Jahr oder gar mehrfach im Monat ausgeschöpft werden (z. B. Sachgeschenke zum Namenstag, Geburtstag, zur Verlobung oder zur Einschulung des Kindes).

#### 5.1.2 Sachzuwendungen ohne besonderen Anlass

Ohne besonderen Anlass kann der Arbeitgeber monatlich Sachbezüge bis zu **EUR 44,00 einschließlich Umsatzsteuer** seinen Mitarbeitern lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei gewähren. Diese Sachzuwendung existiert zusätzlich zu der Sachzuwendung aus besonderem Anlass.

In die Ermittlung des geldwerten Vorteils sind nach Auffassung des BFH Versand- und Verpackungskosten mit einzubeziehen, wenn die Ware direkt zum Arbeitnehmer nach Hause geliefert wird. Es sind jedoch strenge Vorgaben zu beachten. Unter diese Sachzuwendungen fallen bspw. Tank- und Geschenkgutscheine sowie Jobtickets.

### 5.1.2.1 Tank- und Geschenkgutscheine

Während Barlohn „vom ersten Euro an“ steuer- und sozialversicherungspflichtig ist, gelten für Gutscheine, sofern sie Sachlohn darstellen, Steuervergünstigungen. Hierbei ist auf die arbeitsvertragliche Vereinbarung abzustellen. Kann der Arbeitnehmer lediglich eine Sachleistung (Ware) und kein Bargeld oder Barauszahlung verlangen, liegt Sachlohn vor.

Gutscheine an Arbeitnehmer können immer dann als steuerfreier Sachlohn gewährt werden, wenn der Gutschein den Arbeitnehmer zum Bezug einer Sache berechtigt und betragsmäßige Euro-Angaben (unter Beachtung des Höchstbetrages) enthält. Eine der Alternativen für die Gutscheine sind die sogenannten Stadtgutscheine. Hier hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, den Gutschein in verschiedenen Geschäften einzulösen.

Beim **Zufluss** des Sachlohns sind bei den Gutscheinen zwei Fallkonstellationen zu unterscheiden. 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 hingegen, die bei einem 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 Gutscheinhingabe nicht versehentlich die Monatsgrenze überschritten wird, sollten sich Arbeitgeber den Empfang vom Arbeitnehmer unter Angabe des Datums quittieren lassen.

Eine arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine könnte wie folgt aussehen:

<b>Arbeitsvertragliche Vereinbarung für Warengutscheine zwischen</b>		
<b>Arbeitgeber:</b>		
<b>und</b>		
<b>Arbeitnehmer:</b>		
1. Der Arbeitgeber gewährt dem Arbeitnehmer neben dem Gehalt einen steuerfreien Sachbezug im Wert von EUR 44,00 (brutto) monatlich, in Form eines Gutscheins.		
2. Der Arbeitnehmer darf den Gutschein nur gegen Ware und nicht gegen Bargeld einlösen.		
3. Der Arbeitnehmer hat den Erhalt des Gutscheins mit Datum und Unterschrift zu bestätigen		
4. Die Zahlung erfolgt ohne Anerkennung einer Rechtspflicht freiwillig und unter dem Vorbehalt des jederzeitigen Widerrufs. Auch bei wiederholter Zahlung wird kein Rechtsanspruch für die Zukunft begründet. Der Widerruf kann sowohl auf wirtschaftliche Gründe als auch auf Gründe im Verhalten des Arbeitnehmers gestützt werden.		
----- Datum	----- Arbeitgeber	----- Arbeitnehmer

Bei der **Bewertung** von Sachbezügen wird als Ausgangswert grundsätzlich der um übliche Preisnachlässe geminderte 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. Dies **gilt jedoch nicht für Gutscheine**.

Gemäß H 8.1 Abs. 2 „96%-Grenze bei Sachbezügen“ LStH ist der 4%-Abschlag bei der Bewertung von Sachbezügen **nicht vorzunehmen**, 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.

### 5.1.2.2 Jobticket

Mit Wirkung ab dem 01.01.2019 wurde die Steuerfreistellung von Arbeitgeberleistungen für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel eingeführt. Gemäß § 3 Nr. 15 EStG können Arbeitgeberleistungen für Fahrten des Arbeitnehmers mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr **lohnsteuerfrei** gewährt werden. Die Steuerbefreiung setzt jedoch voraus, dass die Arbeitgeberleistung **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erbracht wird.

Es wird nicht zwischen beruflich und privat veranlassten Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln, sondern nach Fahrten im Personennah- und Personenfernverkehr unterschieden. Danach gilt Folgendes:

Im **Personenfernverkehr** sind nur Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte begünstigt. Die Steuerfreistellung setzt daher ein aktives Beschäftigungsverhältnis voraus.

Zu den öffentlichen Verkehrsmitteln im Personenfernverkehr zählen Fernzüge der Deutschen Bahn (ICE, IC, EC) oder vergleichbare Hochgeschwindigkeitszüge und schnell fahrende Fernzüge anderer Anbieter und Fernbusse auf festgelegten Linien oder Routen und mit festgelegten Haltepunkten.

Zum öffentlichen **Personennahverkehr** zählen alle begünstigten öffentlichen Verkehrsmittel, die nicht zum Personenfernverkehr zählen. Darunter ist die Personenbeförderung auf Linien im Stadt-, Vorort- und Regionalverkehr zu verstehen.

Die überlassenen Fahrberechtigungen können vom Arbeitnehmer uneingeschränkt beruflich und auch vollumfänglich **privat genutzt werden**. Anders als im Personenfernverkehr ist die Art der Nutzung der Fahrberechtigung für den Personennahverkehr nicht zu überprüfen und somit vollständig begünstigt. Ferner ist für die Steuerfreiheit im Personennahverkehr **kein aktives Dienstverhältnis** notwendig, sodass Fahrberechtigungen auch von zuvor im Unternehmen beschäftigten Rentnern genutzt werden können.

Berechtigt eine Fahrberechtigung lediglich zur Nutzung für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, so ist davon auszugehen, dass sie auch nur für diese Fahrten genutzt wird. Die tatsächliche Mitbenutzung zu privaten Zwecken ist dann unbeachtlich.

In den Fällen der Nutzung der Fahrberechtigung bei Auswärtstätigkeiten, für Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung, für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Privatfahrten ist eine **Prüfung der Steuerfreiheit** vorzunehmen.

Der Arbeitgeber hat die steuerfreien Leistungen im **Lohnkonto aufzuzeichnen** und in der **Lohnsteuerbescheinigung** des Arbeitnehmers auszuweisen. Die Aufzeichnung der steuerfreien Leistung muss grundsätzlich individuell je Arbeitnehmer erfolgen.

Gewährt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen **Barzuschuss** zu den Anschaffungskosten der Fahrberechtigung, muss er als **Nachweis** der zweckbestimmten Verwendung die Fahrausweise, die Rechnungen oder ähnliche Belege zum Lohnkonto aufbewahren. Der Zuschuss bleibt nur lohnsteuerfrei, soweit der Arbeitnehmer die bezuschussten Aufwendungen einschließlich Umsatzsteuer belegen kann.

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Fahrberechtigung für den öffentlichen Personennahverkehr oder für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im öffentlichen Personenfernverkehr, muss er den entsprechenden Kaufbeleg zum Lohnkonto aufbewahren. Berechtigt die zuvor genannte Fahrberechtigung für den öffentlichen Personenfernverkehr auch zu Privatfahrten und Dienstreisen, hat der Arbeitgeber zusätzlich den Nachweis für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3 Nr. 15 EStG zum Lohnkonto aufzubewahren.

Die steuerfreien Arbeitgeberleistungen mindern die Entfernungspauschale, die der Arbeitnehmer im Rahmen der Einkommensteuererklärung als Werbungskosten für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte geltend machen kann. Die Kürzung der Entfernungspauschale erfolgt maximal bis auf EUR 0,00.

Im Falle der Überlassung einer Fahrberechtigung kann als deren Wert der Aufwand des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer angesetzt werden. Ist die Fahrberechtigung über den Jahreswechsel hinaus gültig, gilt für die Steuerfreistellung das Zuflussprinzip. Für die Anrechnung der Leistung auf die Entfernungspauschale ist der Wert der Fahrberechtigung zeitanteilig auf den Gültigkeitszeitraum zu verteilen.

Macht der Arbeitnehmer seine tatsächlichen Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel als Werbungskosten geltend, sieht § 3 Nr. 15 EStG keine Kürzung vor. In diesem Fall greift jedoch die allgemeine steuerliche Regelung des § 3c Abs. 1 EStG, wonach Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen (hier: Barzuschüsse nach § 3 Nr. 15 EStG) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürfen. Im Ergebnis sind die Fahrtkosten um die Zuschüsse zu mindern.

### **5.1.3 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 Arbeitslohn 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.

## **5.2 Sachzuwendungen an Geschäftspartner bzw. Nichtarbeitnehmer**

### **5.2.1 Auf der Seite des Zuwendenden**

#### **5.2.1.1 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.

### **5.2.1.2 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 EStG).

Die Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG findet Anwendung bei Geschenken, aber auch bei 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.

Zu beachten 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 Streuwerbeartikel anzusehen und fallen daher nicht in den Anwendungsbereich der Vorschrift. Gleiches gilt für die Teilnahme an geschäftlich veranlassten Bewirtungen.

Macht der Schenker von der Pauschalierung Gebrauch, ist er verpflichtet, den Beschenkten hierüber zu unterrichten.

Durch eine zum 1. Januar 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.

### **5.2.2 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.

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

Das Bundesfinanzministerium hat mit Datum vom 14.10.2015 ein umfangreiches Schreiben zur Behandlung von Betriebsveranstaltungen veröffentlicht. Hierin ist Folgendes geregelt:

### **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. Außerdem wird die Vorsteuer nicht erstattet.

Die neuen steuerlichen Vergünstigungen gelten für „Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter“ wie z. B. Weihnachtsfeiern und Betriebsausflüge. 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 Nichtarbeitnehmer 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-Schreiben stellt klar, dass bei 40-, 50- oder 60-jähriger Betriebszugehörigkeit die Feier schon bis zu fünf Jahre vor dem eigentlichen Jubiläum stattfinden kann. Begünstigt ist auch eine Betriebsveranstaltung, die 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, sofern sie vom **Arbeitnehmer** organisiert sind
- Eigene Personalkosten für Vorbereitung und Abwicklung
- Rechnerische Selbstkosten des Arbeitgebers (z. B. Lohnbuchhaltung)

**Ermittlung des Freibetrags**

Das FG Köln hat mit seiner Entscheidung vom 27. Juni 2018 zur Verteilung der Gesamtkosten bei einer Betriebsveranstaltung Stellung bezogen. Das FG Köln hat dabei der Berechnungsweise des geldwerten Vorteils der Finanzverwaltung eine Absage erteilt. Das Nichterscheinen von Kollegen anlässlich einer Betriebsveranstaltung geht hiernach steuerrechtlich nicht zulasten der tatsächlich Feiernden (entgegen der bisherigen Berücksichtigung der Teilnehmer, die sich angemeldet haben).

Das Revisionsverfahren des Finanzamtes beim BFH ist noch anhängig. Betroffene Unternehmen sollten bis zum Verfahrensabschluss aus Dokumentationsgründen die angemeldeten und die tatsächlichen Teilnehmer aufzeichnen.

Somit ermittelt sich die Höhe der dem einzelnen Arbeitnehmer gewährten Zuwendungen wie folgt: Alle zu berücksichtigenden Aufwendungen sind zu gleichen Teilen auf alle bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer aufzuteilen. Der auf eine Begleitperson entfallende Anteil der Aufwendungen ist 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. Im Anschluss ist der auf die Begleitperson entfallende geldwerte Vorteil dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen. 50 Arbeitnehmer haben somit einen geldwerten Vorteil von EUR 100,00, der den Freibetrag von EUR 110,00 nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist. Bei 25 Arbeitnehmern beträgt der geldwerte Vorteil EUR 200,00; nach Abzug des Freibetrags von EUR 110,00 ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils EUR 90,00.

Die EUR-44,00-Freigrenze des § 8 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 EUR-110,00-Grenze übersteigt) aus Anlass von Betriebsveranstaltungen pauschal mit 25 % versteuern. Hinzu kommen Solidaritätszuschlag und pauschale Kirchensteuer. Die Pauschalierung führt zur Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SVEV).

## **7. Bewirtungen von Arbeitnehmern**

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. (H 19.6 Abs. 2 „Arbeitsessen“ LStH).

## **8. Künstlersozialabgabe-Verordnung**

Wer selbstständige Künstler beschäftigt, muss an diese Sozialversicherung, die sog. 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) Die Bemessungsgrundlage der Künstlersozialabgabe sind die Entgelte für die künstlerischen oder publizistischen Werke oder Leistungen, die ein nach § 24 Abs. 1 oder 2 zur Abgabe Verpflichteter im Rahmen der dort aufgeführten Tätigkeiten im Laufe eines Kalenderjahres an selbstständige Künstler oder Publizisten zahlt, auch wenn diese selbst nach diesem Gesetz nicht versicherungsverpflichtet 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 wie:

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

**Nicht** zur Bemessungsgrundlage gehören:

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

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

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

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

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

Seit 2015 müssen alle mit strengen Prüfroutinen rechnen:

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

Wer einmal bei der Künstlersozialkasse geführt ist, muss ggf. auch eine Nullmeldung abgeben.

Durch das Künstlersozialabgabestabilisierungsgesetz (KSASTabG) wurde zum 01.01.2015 eine Geringfügigkeitsgrenze eingeführt. Solange die Bemessungsgrundlage für die kumulierten 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 Gesetzes als „nur gelegentlich“ und unterliegen danach nicht der Künstlersozialabgabe. Diese Regelung gilt nicht rückwirkend.

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

## 9. 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 1. Januar 2017 beziehungsweise zum 1. Juli 2017 in Kraft; seit 1. Juli 2017 können Teilrente und Hinzuverdienst flexibler und einfacher als bisher miteinander kombiniert werden. Es besteht seitdem 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 beim Übergang 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.

## 10. Förderung dienstlicher Elektro- und Hybridfahrzeuge

Durch das Jahressteuergesetz 2018 wurde befristet auf den Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2021 die Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenbesteuerung für Elektro- und Hybridfahrzeuge eingeführt. Zu beachten ist, dass die Halbierung der Bemessungsgrundlage nur für einkommensteuerrechtliche Zwecke vorgenommen wird und nicht für umsatzsteuerliche Zwecke gilt.

Die Begünstigung soll bis zum 31.12.2030 stufenweise mit steigenden Anforderungen an die zu erreichende Mindestreichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine verlängert werden. Folgende Tabelle gibt einen Überblick über die geplanten Voraussetzungen und den geplanten zeitlichen Anwendungsbereich:

<b>Anschaffungszeitraum</b>	<b>Höchstschadstoffausstoß</b>	<b>Mindestreichweite</b>	<b>Gesetzliche Regelung für 1%-Methode bzw. Fahrtenbuchmethode</b>
1.1.2019 – 31.12.2021	50 g CO <sub>2</sub> / gefahrenem km	40 km	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 2 bzw. S. 3 Nr. 2 EStG
1.1.2022 – 31.12.2024	50 g CO <sub>2</sub> / gefahrenem km	60 km	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 3 bzw. S. 3 Nr. 3 EStG-E
1.1.2025 – 31.12.2030	50 g CO <sub>2</sub> / gefahrenem km	80 km	§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 Nr. 5 bzw. S. 3 Nr. 4 EStG-E

Gemäß der Gesetzesbegründung soll die bisherige Regelung zur Minderung der Bemessungsgrundlage in Abhängigkeit von der Kapazität der Batterie für das Jahr 2022 für Fahrzeuge, die diese Vorgaben nicht erfüllen, fortgelten. Die Regelung soll am 01.01.2020 in Kraft treten.

## 11. Voraussichtliche Rechengrößen der Sozialversicherung ab 2020

Die Beiträge und Rechengrößen in der Sozialversicherung für das Jahr 2020 können unter folgendem Link aufgerufen werden:

<https://www.aok.de/fk/tools/weitere-inhalte/beitraege-und-rechengroessen-der-sozialversicherung/>

## 12. Ausblick

Die Bundesregierung hat am 31. Juli 2019 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (sog. Jahressteuergesetz 2019) vorgelegt. In seiner Stellungnahme am 20.09.2019 hat der Bundesrat insgesamt 92 Änderungs- und Ergänzungswünsche bezüglich des Gesetzesentwurfs formuliert. Mit dem Abschluss dieses Gesetzgebungsverfahrens wird noch dieses Jahr gerechnet. Nachfolgend wird auf die wesentlichen Änderungen in Bezug auf die Lohnsteuer eingegangen.

### Jobticket

Nach dem Gesetzesentwurf sollen zukünftig gem. § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG-E Arbeitgeberleistungen i. S. des § 3 Nr. 15 EStG mit **25 % pauschaler Lohnsteuer besteuert** werden können. Infolgedessen entfällt die Anrechnung des Vorteils auf die Entfernungspauschale.

Diese Pauschalierungsregelung setzt nicht voraus, dass die Arbeitgeberleistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden muss. Daher werden auch **Entgeltumwandlungen** zugunsten einer Arbeitgeberleistung für Fahrten des Arbeitnehmers mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr begünstigt. Arbeitgeber sollten bei der Anwendung der Steuerpauschalierung beachten, dass sie einheitlich für alle Leistungen i. S. des § 3 Nr. 15 EStG anzuwenden ist, die er dem Arbeitnehmer im Kalenderjahr gewährt.

### Anhebung der Verpflegungspauschalen

Ab dem 01.01.2020 sollen die Verpflegungspauschalen für volle Kalendertage (Abwesenheit von 24 Stunden) von derzeit EUR 24,00 auf zukünftig EUR 28,00 angehoben werden. Für die An- und Abreisetage sowie für Tage mit mehr als acht Stunden Abwesenheit ist gem. § 9 Abs. 4a S. 3 EStG-E eine Anhebung von EUR 12,00 auf EUR 14,00 geplant.

Außerdem plant der Gesetzgeber die Einführung einer fakultativen Werbungskostenpauschale für Arbeitnehmer, die ihre berufliche Tätigkeit vorwiegend in Kraftfahrzeugen wie bspw. Berufskraftfahrer ausüben, i. H. v. EUR 8,00 pro Tag (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5b EStG-E). Höhere Aufwendungen sollen nachgewiesen und geltend gemacht werden können. Das Wahlrecht bezüglich der Anwendung der Pauschale oder des Kostennachweises soll einheitlich im Kalenderjahr ausgeübt werden.

## **Gesundheitsförderungsmaßnahmen**

Die nach § 3 Nr. 34 EStG steuerfreien Arbeitgeberleistungen zugunsten einer qualifizierten Gesundheitsförderung sollen ab 2020 von bisher EUR 500,00 auf EUR 600,00 im Kalenderjahr und je Arbeitnehmer erhöht werden.

## **Bewertungsabschlag bei vom Arbeitgeber überlassenen Wohnungen**

Ebenfalls ab dem 01.01.2020 soll ein Bewertungsabschlag bei der Ermittlung des Sachbezugs bei einer vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer zu eigenen Wohnzwecken überlassenen Wohnung vorgenommen werden. Entspricht das gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und übersteigt die Kaltmiete nicht mehr als 20 EUR/m<sup>2</sup>, soll gem. § 8 Abs. 2 S. 12 EStG-E der Sachbezugsansatz unterbleiben.

Der Bundesrat fordert die Einführung einer Pauschalsteuer i. H. v. 25 % auf den geldwerten Vorteil unter Beibehaltung der übrigen Voraussetzungen.

## **Lohnsteuerbescheinigung**

Der Arbeitgeber hat bei Beendigung eines Dienstverhältnisses oder am Ende des Kalenderjahres das Lohnkonto des Arbeitnehmers abzuschließen und eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln.

Bislang waren u. a. folgende Angaben zu übermitteln:

- die auf die Entfernungspauschale anzurechnenden steuerfreien Arbeitgeberleistungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG sowie
- die pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG).

Durch das Jahressteuergesetz 2019 sollen folgende Angaben geändert werden:

- die auf die Entfernungspauschale nach § 3 Nr. 15 S. 3 und § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 5 EStG anzurechnenden steuerfreien Arbeitgeberleistungen sowie
- die auf die Entfernungspauschale nach § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 2. Halbsatz EStG anzurechnenden pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen.

Durch die geplante Gesetzesänderung soll sichergestellt werden, dass sämtliche steuerfreie Leistungen, die zu einer Minderung der Entfernungspauschale führen, auch in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen sind.

Zu beachten ist, dass die Arbeitgeberleistungen, die mit 25 % ohne Anrechnung auf die Entfernungspauschale pauschal besteuert werden, zukünftig nicht in der Lohnsteuerbescheinigung ausgewiesen werden sollen.

### 13. Sofortmaßnahmen im innergemeinschaftlichen Handel ab dem 01.01.2020

Das Ziel des innergemeinschaftlichen Mehrwertsteuersystems ist die Schaffung eines **Bestimmungslandprinzips**. Dies bedeutet, dass alle Umsätze grundsätzlich in dem Land besteuert werden sollen, in dem der Leistungsempfänger ansässig ist. Somit wird die bislang steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung auf lange Sicht abgeschafft werden. Folglich hat der ausführende Unternehmer den Umsatz im EU-Bestimmungsland zu versteuern. Diese Systemumstellung soll geschätzte Umsatzsteuerausfälle mit einem Volumen von rund 147 Milliarden Euro vermeiden. Geplant ist die Umstellung bis zum Jahr 2028. Die Umstellung erfolgt nicht in einem einheitlichen Vorgang, sondern Schritt für Schritt.

**Ab dem 01.01.2020 sollen** in den folgenden Bereichen **Sofortmaßnahmen**, sog. „Quick Fixes“, gelten:

- a. Zuordnung der Warenbewegung bei innergemeinschaftlichen Reihengeschäften
- b. Änderungen bei den Belegnachweisen
- c. Aufnahme einer Konsignationslagerregelung
- d. Aufzeichnung der USt-IdNr. des Abnehmers und Abgabe der Zusammenfassenden Meldung (ZM) durch den leistenden Unternehmer

Was sollen Sie zu den angesprochenen Punkten wissen?

- a. Ein **innergemeinschaftliches Reihengeschäft** liegt vor, wenn mehrere Unternehmer über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte abschließen, der Liefergegenstand unmittelbar vom ersten Unternehmer an den letzten Abnehmer gelangt und dabei von einem Mitgliedstaat in einen anderen Mitgliedstaat befördert oder versendet wird. Die Warenbewegung wird nur einer einzigen Lieferung in der Reihe zugerechnet und diese wird dann von der Umsatzsteuer befreit. Wenn der erste Unternehmer in der Reihe den Gegenstand befördert oder versendet, so ist seine Lieferung die bewegte Lieferung. Erfolgt die Beförderung/Versendung durch den letzten Abnehmer, so ist die Lieferung an ihn die bewegte Lieferung. Falls nun einer der sogenannten Zwischenhändler (er ist sowohl Abnehmer als auch Lieferer) die Beförderung/Versendung beauftragt, gilt grundsätzlich die Lieferung an ihn als die bewegte Lieferung. Es sei denn, er kann nachweisen, dass er in seiner Eigenschaft als Lieferer befördert/versendet.
- b. Vom liefernden Unternehmer sind zukünftig **zwei sich nicht widersprechende Dokumente vorzuhalten**, welche von zwei verschiedenen Parteien ausgestellt sein müssen. Der Nachweis kann unter anderem durch den unterzeichneten CRM-Frachtbrief, ein Konnossement, eine Luftfracht-Rechnung oder eine Rechnung des befördernden Unternehmens geführt werden.

- c. Der neue § 6b UStG wird definieren, wann von einer Lieferung in ein **Konsignationslager** auszugehen ist. Das Ruhen der Ware in einem Konsignationslager unterbricht die grenzüberschreitende Warenbewegung. Ist dies der Fall, liegt auf der einen Seite ein innergemeinschaftliches Verbringen in das Konsignationslager und auf der anderen Seite, bei Entnahme aus dem Lager, eine lokale Lieferung im anderen Mitgliedstaat vor.

Voraussetzungen für die neue Regelung sind:

- Das Verbringen der Ware in ein Konsignationslager in einem anderen Mitgliedstaat mit dem Ziel, die Ware ausschließlich an einen anderen Unternehmer zu liefern
- Der Lieferant hat im Bestimmungsland weder einen Sitz seiner wirtschaftlichen Tätigkeit noch eine feste Niederlassung
- Der Abnehmer verwendet gegenüber dem Lieferer die USt-IdNr. aus dem Bestimmungsland und führt die geforderten Aufzeichnungen
- Der Lieferant muss das Verbringen in ein besonderes Register eintragen und in der ZM melden
- Die Ware muss spätestens bis Ablauf von 12 Monaten nach der Bestückung des Lagers wieder entnommen werden

Die Aufzeichnungspflichten im Rahmen der Konsignationslagerregelung sind durch eine Durchführungsverordnung der EU ab nächstem Jahr unmittelbar geltendes Recht und dementsprechend bereits bekannt.

Es empfiehlt sich bei betroffenen Unternehmen, die Verträge zu überprüfen und ggf. anzupassen.

- d. Der liefernde Unternehmer hat eine **Zusammenfassende Meldung (ZM)** mit allen erforderlichen Informationen zur jeweiligen Lieferung einzureichen. Er ist dazu verpflichtet, eine unrichtige ZM zu berichtigen.

Der Erwerber ist dazu verpflichtet, sich im anderen Mitgliedstaat zu registrieren und die ihm von diesem Staat erteilte USt-IdNr. dem Lieferer mitzuteilen.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist, dass die USt-IdNr. vor Ausführung der Leistung erteilt wurde und in der ZM korrekt gemeldet wurde.

Werden Mängel in der Nachweisführung festgestellt, so entfällt die Steuerbefreiung.

Diese Regelungen sind Teil des Gesetzesentwurfs zum Jahressteuergesetz 2019.

## 14. 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 1. Januar 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

## 15. 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 er gemäß § 18g UStG 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 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. ein (in bestimmten Branchen anzuwendender) 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 (Abschn. 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.

## 16. Abgabefristen für die Umsatzsteuererklärung

Die **Umsatzsteuererklärung** für den Veranlagungszeitraum **2019** ist bis zum 31. Juli 2020 bzw. bei steuerlicher Beratung bis zum 28.02.2021 beim Finanzamt einzureichen (§ 149 Abs. 3 AO).

Bei verspäteter Abgabe der Steuererklärungen 2019 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 25,00 € für jeden angefangenen Monat der eingetretenen Verspätung.

Beispiel:

Wenn die Umsatzsteuererklärung 2019 (auch bei steuerlicher Beratung) erst am 31.05.2021 beim Finanzamt eingereicht wird, beträgt der festzusetzende Verspätungszuschlag mindestens 75,00 € (drei angefangene Monate je 25,00 €).

Das Finanzamt ist dazu berechtigt, Steuererklärungen bevorzugt vorab anzufordern. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn in der Vergangenheit die Abgabefrist regelmäßig überschritten wurde.

## 17. Geplante Änderungen bei der Umsatzsteuer ab 2020

Folgende Änderungen sind für das Jahr 2020 geplant, allerdings **noch nicht verabschiedet**:

- Die **Umsatzsteuervoranmeldungen** sind grundsätzlich vierteljährlich einzureichen, soweit die Umsatzsteuerschuld im Vorjahr nicht mehr als 7.500,00 € betragen hat. Für **Existenzgründer** wurde zum 01.01.2022 eine abweichende Regelung eingeführt. So müssen diese im Gründungsjahr und im darauffolgenden Jahr ihre Umsatzsteuervoranmeldungen monatlich beim Finanzamt einreichen. Es ist geplant, die Abgabefrist für Existenzgründer auf das Kalenderjahr zu ändern.
- Die Umsatzsteuer wird für sog. **Kleinunternehmer** nicht erhoben, wenn der Umsatz im vorangegangenen Jahr nicht mehr als 17.500,00 € betragen hat und im laufenden Jahr 50.000,00 € nicht überschreiten wird. Unionsrechtlich wird eine regelmäßige Anpassung der Grenze erforderlich. Die Grenze für die Anwendung der sog. Kleinunternehmer-Regelung soll auf 22.000,00 € angehoben werden.
- Der Unternehmer ist grundsätzlich dazu verpflichtet, die Umsatzsteuer auf die vereinbarten Entgelte an das Finanzamt abzuführen (sog. Soll-Versteuerung). Soweit die Umsätze 500.000,00 € nicht überschreiten, kann das Finanzamt auf Antrag der sog. **Ist-Versteuerung** zustimmen. Dies bedeutet, dass die Umsatzsteuer erst im Veranlagungszeitraum des Zahlungseingangs an das Finanzamt abzuführen ist. Nun soll diese Grenze auf 600.000,00 € angehoben werden. Die Grenze würde auch der Grenze zur steuerlichen Buchführungspflicht entsprechen.

Es bleibt abzuwarten, inwieweit diese Änderungen gesetzlich umgesetzt werden.

## 18. Kassennachschau

Das Finanzamt hat seit 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 Auskunftspflicht 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 dürften auch die elektronischen Aufzeichnungssysteme Bestandteil der Kassennachschau sein.

## 19. Kassenführung – was ist ab dem 01.01.2020 zu beachten?

Bei der Nutzung bestimmter elektronischer Kassen gelten ab dem 01.01.2020 verschärfte Regelungen. Die Kassen müssen ab dem Stichtag mit einer sog. **technischen Sicherheitseinrichtung (TSE)** ausgerüstet sein. Diese soll vor Manipulationen schützen und muss vom Bundesamt für Sicherheit in der Informationstechnik (BSI) zertifiziert sein. Diese Frist wird voraussichtlich bis 30.09.2020 verlängert.

Der Deutsche Steuerberaterverband (DStV) hat in seiner Stellungnahme vom 07.03.2019 klargestellt, dass die Manipulationen in bargeldintensiven Branchen selbstverständlich einzudämmen sind. Es kann dem Steuerpflichtigen allerdings nicht zum Nachteil gereichen, wenn eine fristgerechte Umrüstung der eingesetzten Kasse aufgrund von durch ihn nicht zu beeinflussenden Ursachen misslingt. Der DStV hat empfohlen, die Frist zu verlängern, da aufgrund der Vielzahl der umzustellenden Kassen Lieferengpässe zu erwarten sind.

Ein weiterer wichtiger Punkt ist, dass die elektronischen Aufzeichnungssysteme innerhalb eines Monats nach Anschaffung oder Außerbetriebnahme mittels eines amtlich vorgeschriebenen Vordrucks an das zuständige Finanzamt gemeldet werden müssen (§ 146a Abs. 4 S. 1+2 AO). Für alle bestehenden Kassensysteme kann die entsprechende Meldung bis zum 31.12.2020 erfolgen. Im Rahmen dieser Meldung ist die Seriennummer der TSE anzugeben. Es handelt sich hierbei nach den Vorgaben des BSI um einen sog. Hashwert, der beispielsweise folgendermaßen aufgebaut sein könnte:

4PIKOGRLFJAWLHRJD62WZ4QTZCCY6BPLBGE5LMZOYHWKSJX6VAA

Dies in einer Mitteilung in Papierform unterzubringen bringt voraussichtlich weitere Schwierigkeiten mit sich, da aktuell nicht davon auszugehen ist, dass eine elektronische Meldung möglich sein wird. Die manuelle Eingabe eines derart langen Werts ist höchst fehleranfällig. Auch vor diesem Hintergrund ist nach Ansicht des DStV ein digitales Verfahren zur Registrierung der Kassen notwendig. Nur so ließen sich Fehleingaben reduzieren oder – idealerweise – gänzlich vermeiden, etwa im Rahmen einer Plausibilitätsprüfung.

Ab dem 01.01.2020 gilt zusätzlich die sog. **Belegausgabepflicht** gemäß § 146a Abs. 2 S. 1 AO. Demgemäß ist allen am Geschäftsvorgang Beteiligten in unmittelbarem zeitlichen Zusammenhang ein Beleg zur Verfügung zu stellen. Beim Verkauf von Waren an eine Vielzahl von nicht bekannten Personen kann die Finanzbehörde aus Zumutbarkeitsgründen von einer Belegausgabepflicht absehen (§ 146a Abs. 2 S. 2 in Verbindung mit § 148 AO). Diese Regelung umfasst explizit nicht Dienstleistungen. Hier kann zunächst nicht auf die Belegausgabepflicht verzichtet werden!

## **20. 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.

## **21. 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](http://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/](http://www.gutachterausschuesse.rlp.de/de/wertermittlung/grundstuecksmarktberichte/)) bzw. [www.vermkv.service24.rlp.de/shop/index\\_gmb.html](http://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.

## **22. Minderung der Erbschaftsteuer durch Einkommensteuerschulden**

Der BFH entschied am 14.11.2018 (II R 34715), dass Einkommensteuerschulden eines Verstorbenen, die auf einem im Einspruchsverfahren befindlichen Bescheides basieren und dessen Vollziehung ausgesetzt wurde, als Nachlassverbindlichkeiten in der Erbschaftsteuererklärung anerkannt werden können.

Es widerspricht somit der Begründung des beklagten Finanzamtes, dass aufgrund der ausgesetzten Vollziehung keine wirtschaftliche Belastung der Erben gegeben sei. Laut BFH ist es nämlich bei dem Übergang von Steuerschulden auf die Erben unerheblich, ob diese bereits festgesetzt worden sind oder nicht. Außerdem hatte das Finanzamt die Tatsache ignoriert, dass die ausgesetzten Steuerschulden nach Beendigung der Einspruchsprüfung sehr wohl zu einer wirtschaftlichen Belastung der Erben werden können.

Eine Kürzung oder gar Streichung der Nachlassverbindlichkeiten durch das Finanzamt ist nur dann gerechtfertigt, wenn eine entsprechende Minderung oder Streichung der noch zu Lebzeiten entstandenen Steuerschuld des Erblassers infolge des Einspruchsverfahrens zu erwarten ist. Alleine aus der Aussetzung der Vollziehung lässt sich dies jedoch nicht ableiten.

### **Praxistipp:**

Besteht bei Erben eine wirtschaftliche Belastung aus Steuerschulden, sollten sie diese Nachlassverbindlichkeiten grundsätzlich in ihrer Erbschaftsteuererklärung geltend machen. Das Finanzamt wird dann einen Vorläufigkeitsvermerk in den Erbschaftsteuerbescheid aufnehmen. Erst nach endgültiger Bestandskraft des Steuerbescheids steht fest, ob und in welcher Höhe Nachlassverbindlichkeiten anfallen.

## C. INFORMATIONEN RUND UM KAPITALGESELLSCHAFTEN

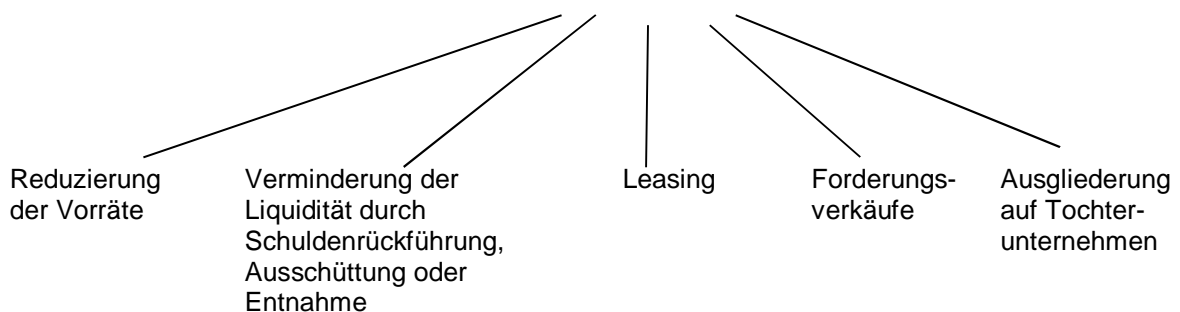
### 1. Größenklassen

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
<b>Bilanzsummen in Mio. EUR</b>	> 0,35 – 6	> 6 – 20	> 20
<b>Umsatz in Mio. EUR</b>	> 0,7 – 12	> 12 – 40	> 40
<b>Mitarbeiter</b>	> 10 – 50	> 50 – 250	> 250

- deutliche Heraufsetzung der Schwelle vom **kleinen** zum **mittleren** Unternehmen
- deswegen evtl. **keine Prüfungspflicht** mehr / Vermeidung der **Publizitätspflicht**
- in Grenzbereichen: Einflussnahme auf die **Bilanzsumme zum 31.12.2019**



## Einzureichende Unterlagen zur Offenlegung, Erklärungen und Angaben

Die Übersicht zeigt den Umfang der einzureichenden Unterlagen, Erklärungen und Angaben unter Berücksichtigung der rechtsformspezifischen Besonderheiten sowie der 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) (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 31.12.2018 sind bis zum 31.12.2019 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. Der Jahresabschluss ist zwingend beim elektronischen Bundesanzeiger im Internet zu veröffentlichen oder bei Kleinstkapitalgesellschaften zu hinterlegen. Bei Verstößen gegen diese Verpflichtung wird das Bundesministerium der Justiz automatisch tätig. Abschlüsse für 2018 sind also spätestens bis zum 31.12.2019 einzureichen, wenn das Wirtschaftsjahr gleich dem Kalenderjahr ist.

Zu beachten ist, dass bei den Jahresabschlüssen auch das **Feststellungsdatum** mit zu veröffentlichen ist. Das Feststellungsdatum ist das Datum, an dem die Gesellschafterversammlung den Jahresabschluss genehmigt, dem Geschäftsführer Entlastung erteilt und den Beschluss über die Gewinn-/Verlustverwendung trifft (Protokoll der Gesellschafterversammlung).

Nach den §§ 331 ff. HGB sind Verstöße gegen Vorschriften zur Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung von Jahresabschlüssen sanktionsbewehrt. Das Bundesamt für Justiz kann Ordnungsgelder festsetzen, um die Offenlegungspflichten der §§ 325, 325a HGB zu erzwingen. Die Bundesanzeiger Verlagsgesellschaft mbH prüft die fristgerechte und vollständige Einreichung der Unterlagen und unterrichtet bei fehlerhafter Offenlegung von Amts wegen das Bundesamt für Justiz.

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

### **Mindestordnungsgeld**

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

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

### **Zulassung einer Rechtsbeschwerde**

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

### 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. 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.

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

#### **Die Bilanz für Kleinstkapitalgesellschaften**

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

#### **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

#### **4. Gesellschafterfinanzierung – Rechtsprechungsänderung – eigenkapitalersetzende Maßnahmen des Gesellschafters**

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

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

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

Gesellschafterdarlehen sind im **Überschuldungsstatus** grundsätzlich als **Verbindlichkeit auszuweisen**. Ein Ausweis kann nur dann unterbleiben, wenn der Gesellschafter einen **Rangrücktritt** erklärt. Durch die Nichtberücksichtigung der mit dem Rangrücktritt belegten Gesellschaftsschuld soll die (insolvenzrechtliche) Überschuldung vermieden werden. Trotz Vorliegens eines (wirksamen) Rangrücktrittes ist die Verbindlichkeit in der Handelsbilanz zu passivieren. In der Steuerbilanz ist die Verbindlichkeit gewinnwirksam auszubuchen und wird je nach Werthaltigkeit der Gesellschafterforderung außerbilanziell korrigiert. Der steuerliche Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöht sich um den nicht werthaltigen Teil der Verbindlichkeiten.

Ein wirksamer **Rangrücktritt** (z. B. für einen Gesellschafter, der seiner GmbH Darlehen gewährt hat) hat nach der neuesten Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes und der Praxis der Finanzverwaltung auch wichtige steuerliche Voraussetzungen. Risiken gibt es, wenn der Rangrücktritt falsch formuliert ist, also nicht den Anforderungen der Zivilrechtsprechung (BGH), der Steuerrechtsprechung (BFH) bzw. der Finanzverwaltung (BMF) entspricht. Hier ist rechtlicher Rat erforderlich, denn ein Gesellschafterdarlehen ist mit einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen wirtschaftlich vergleichbar, wenn ein Rangrücktritt i. S. d. § 5 Abs. 2a EStG (Darlehenstilgung nur aus künftigen Einnahmen) vereinbart ist. Die Rangrücktrittsvereinbarung muss vorsehen, dass der Rückzahlungsanspruch nur aus künftigen Jahresüberschüssen, Steuerbilanzgewinnen oder aus einem Liquidationsüberschuss befriedigt werden darf und eine Liquidation nicht konkret absehbar ist. Ein solcher Fall liegt auch vor, wenn eine Rückzahlung auch aus künftigen Bilanzgewinnen zugelassen ist, ein Bilanzgewinn aber nicht entstehen kann. Ein Gesellschafterdarlehen ist nicht mit einer Einlage gleichzusetzen, wenn zwar ein Rangrücktritt geschlossen ist, dieser aber eine Tilgung aus dem sonstigen „freien“ Vermögen zulässt. Der Gläubiger sollte die Erfüllung seiner Forderungen nur insoweit verlangen, wie ein Jahres- oder Liquidationsüberschuss oder ein die sonstigen Verbindlichkeiten übersteigendes Vermögen der Gesellschaft hierfür zur Verfügung steht.

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

Der BFH hat jetzt eine Rechtsprechungsänderung zu eigenkapitalersetzenden Finanzierungshilfen in die Wege geleitet: Wird ein Gesellschafter im Insolvenzverfahren als Bürge für Verbindlichkeiten der Gesellschaft in Anspruch genommen, führt dies entgegen einer langjährigen Rechtsprechung nach Aufhebung des Eigenkapitalersatzrechts durch das Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen vom 23.10.2008 nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten auf seine Beteiligung, wie der Bundesfinanzhof (BFH) mit Urteil vom 11.07.2017 – IX R 36/15 entschieden hat. Der BFH hat jetzt entschieden, dass nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung – wie auch ansonsten im Einkommensteuerrecht – nur noch nach Maßgabe der handelsrechtlichen Begriffsdefinition in § 255 HGB anzuerkennen sind.

Der handelsrechtliche Begriff der Anschaffungskosten gilt danach auch für § 17 EStG. Nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung können daher grundsätzlich nur diejenigen Aufwendungen des Gesellschafters zugeordnet werden, die nach handels- und bilanzsteuerlichen Grundsätzen zu einer offenen oder verdeckten Einlage in das Kapital der GmbH führen, wie insbesondere: Zuzahlungen, Nachschüsse und Rangrücktritt i. S. d. § 5 Abs. 2a EStG. Aufwendungen aus Finanzierungshilfen wie Krisendarlehen oder Bürgschaftsübernahmen führen danach nicht mehr zu nachträglichen Anschaffungskosten der GmbH-Beteiligung. Für die steuerlichen Konsequenzen im Verlustfall kommt es darauf an, ob die Forderung eine „normale“ Forderung ist oder die Forderung wirtschaftlich vergleichbar ist mit einer Einlage in das Gesellschaftsvermögen.

Der BFH gewährt jedoch Vertrauensschutz in die bisherige Rechtsprechung für alle Fälle, in denen bis zum 27.09.2017 eine Finanzierungshilfe eines Gesellschafters eigenkapitalersetzend geworden ist. Zum Beispiel wenn der Gesellschafter seiner GmbH ein eigenkapitalersetzendes Darlehen bis zum 27.09.2017 gewährt hat (Krisendarlehen, krisenbestimmtes Darlehen, stehen gelassenes Darlehen, das bis zum 27.09.2017 eigenkapitalersetzend geworden ist) oder der Gesellschafter eine Bürgschaft zugunsten der GmbH gegeben hat und er bis zum 27.09.2017 aus der Bürgschaft in Anspruch genommen wurde. Zu den Auswirkungen der Rechtsprechungsänderung des BFH hat die Finanzverwaltung mit dem BMF-Schreiben vom 05.04.2019 Stellung genommen und manifestierte die Vertrauensschutzregelung.

Durch einen neuen § 17 Abs. 2a EStG (Entwurf) in Anlehnung an § 255 Abs. 1 HGB sollen die Anschaffungskosten einschließlich nachträglicher Anschaffungskosten für Anteile an Kapitalgesellschaften im Anwendungsbereich des § 17 EStG erstmals definiert werden. Neu ist, dass nunmehr ausdrücklich auch nachträgliche Anschaffungskosten beispielhaft in einer nicht abschließenden Aufzählung definiert werden. Hierzu zählen:

1. Offene oder verdeckte Einlagen
2. Darlehensverluste, soweit die Gewährung des Darlehens oder das Stehenlassen des Darlehens in der Krise der Gesellschaft gesellschaftsrechtlich veranlasst war
3. Ausfälle von Bürgschaftsregressforderungen und vergleichbaren Forderungen, soweit die Hingabe oder das Stehenlassen der betreffenden Sicherheit gesellschaftsrechtlich veranlasst war

Eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung liegt regelmäßig vor, wenn ein fremder Dritter das Darlehen oder Sicherungsmittel bei sonst gleichen Umständen zurückgefordert oder nicht gewährt hätte. Mit dem Inkrafttreten der Neuregelung wird die steuerliche Gleichbehandlung von Eigen- und Fremdkapital wiederhergestellt. Der Ausfall von gewährten und in der Krise der Gesellschaft stehen gelassenen Finanzierungshilfen wird dann wieder – ebenso wie der Verlust von Eigenkapital – im Teileinkünfteverfahren zu 60 % berücksichtigt. Das Gesetz soll voraussichtlich ab dem 31.07.2019 anwendbar sein – auf Antrag des Steuerpflichtigen ggf. auch schon früher.

## **5. Die E-Bilanz – der Jahresabschluss 2018 ist elektronisch zu übermitteln**

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

### **Zu veröffentlichen sind:**

- laufende Abschlüsse bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich
- buchführungspflichtige Landwirte und freiwillig bilanzierende Freiberufler, aufgrund gesetzlicher Verpflichtung sowie freiwillig bilanzierende Gewerbetreibende

- andere Abschlüsse bei Betriebsveräußerung, Betriebsaufgabe, Änderung der Gewinnermittlungsart, Umwandlung, Zwischenbilanz beim Gesellschafterwechsel, Liquidationsbilanzen
- Sonder- und Ergänzungsbilanzen
- Kapitalkontenentwicklungen für jeden Mitunternehmer von Personenhandelsgesellschaften. Diese müssen der von der Finanzverwaltung aufgestellten Taxonomie entsprechen (verkürzt: Anfangskapital, Kapitalanpassungen, Einlagen, Entnahmen, Kapitaländerungen, Jahresüberschuss, Kapitalumgliederungen). Daneben werden Angaben je Gesellschafter gefordert (davon: Festkapitalkonto, variables Kapitalkonto, Verlustvortragskonto). Die Buchungen der gesellschafterbezogenen Kapitalkontenentwicklung in DATEV muss in 2018 umgestellt werden von der Endnummernlogik auf die Zuordnung zu Gesellschaftern über die zentralen Stammdaten. Der selbstbuchende Mandant sollte hierauf hingewiesen werden.
- inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen
- ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen, sofern getrennt darstellbar
- steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einer steuerbegünstigten Körperschaft (z. B. Verein)
- Betrieb gewerblicher Art einer juristischen Person des öffentlichen Rechts
- Der Anlagespiegel kann als Fußnote oder optional im Berichtsteil „Anhang“ übermittelt werden.
- Unternehmen, die ein detailliertes Anlageverzeichnis übermitteln möchten oder dazu aufgefordert worden sind, können das in einer Fußnote gezielt zu beliebigen Positionen des Anlagevermögens oder als Fußnote zur zusätzlich eingefügten Position „Anlageverzeichnis“ im Anhang übermitteln.
- Zur außerbilanziellen Hinzurechnung des Investitionsabzugsbetrages nach § 7g Abs. 2 EStG sind im Berichtsteil „steuerliche Gewinnermittlung“ neue Positionen aufgenommen worden. Neue Positionen gibt es für Investitionsabzugsbeträge, hinzuzurechnende Beträge und rückgängig zu machende Beträge i. S. des § 7g EStG, die nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung zu übermitteln sind.
- Unternehmen, deren Finanzbuchhaltung auf dem Gesamtkostenverfahren aufgebaut ist und die zum Ausweis der handelsrechtlichen Gewinn- und Verlustrechnung über die Kosten-Leistungs-Rechnung eine Gewinn- und Verlustrechnung nach dem Umsatzkostenverfahren (UKV) ausweisen, können für Zwecke der steuerlichen E-Bilanz alternativ auch das Gesamtkostenverfahren nutzen.

## **Für Veranlagungszeiträume ab 2018**

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

## **Für Veranlagungszeiträume ab 2019/2020**

Mit BMF-Schreiben vom 06.06.2018 wurde eine überarbeitete Version der Taxonomien, die Taxonomie-Version 6.2, veröffentlicht. Mit BMF-Schreiben vom 02.07.2019 wurde eine überarbeitete Version der Taxonomien, die Taxonomie-Version 6.3, veröffentlicht. Diese Taxonomien sind grundsätzlich für die Übermittlung von Jahresabschlüssen für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2019 beginnen, zu verwenden. Es ist jedoch möglich, diese Taxonomien auch für das Wirtschaftsjahr 2019 oder 2019/2020 zu verwenden. Die Übermittlungsmöglichkeit mit dieser Taxonomie-Version wird für Testfälle voraussichtlich durch das ERiC-Release im November 2019 und für Echtfälle durch das ERiC-Release im Mai 2020 gegeben sein.

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

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

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

## **6. Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an Mitunternehmerschaften**

Das Bundesverfassungsgericht hat mit dem Urteil vom 10.04.2018 entschieden, dass die Einführung der Gewerbesteuerpflicht für Gewinne aus der Veräußerung von Anteilen an einer Mitunternehmerschaft im Juli 2002 nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verstößt. Das Leistungsfähigkeitsprinzip der Personengesellschaft als Mitunternehmerschaft würde nach Auffassung des Verfassungsgerichts nicht verletzt werden, wenn sie die Gewerbesteuer schuldet, obwohl der Gewinn aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils beim veräußernden Gesellschafter verbleibt.

Hauptsächlich wurde die Rückwirkbarkeit dieser Regelung infrage gestellt.

Gemäß § 36 Abs. 1 GewStG in der Fassung von Art. 5 Nr. 2 StBAÄG war § 7 Satz 2 GewStG erstmals für den Erhebungszeitraum 2002 anzuwenden, das heißt, die Norm wirkt auf den 1. Januar 2002 zurück. Nach der Rechtsprechung handelt es sich hierbei um eine zulässige unechte Rückwirkung. Eine Norm unterliegt der unechten Rückwirkung dann, wenn sie auf gegenwärtige, noch nicht abgeschlossene Sachverhalte für die Zukunft einwirkt, aber belastende Rechtsfolgen erst nach der Verkündung eintreten (= tatbestandliche Rückanknüpfung), was hier vom BVerfG bejaht wurde.

## **7. Zweifel des BFH an der Umsatzsteuerfreiheit bestimmter Leistungen von Sportvereinen**

Aufgrund eines aktuell beim BFH anhängigen Verfahrens stellt er die Umsatzsteuerfreiheit von Leistungen, die Sportvereine gegen gesondertes Entgelt erbringen, infrage.

Gemäß Art. 132 Abs. 1 (m) MwStSystRL befreien die Mitgliedstaaten von der Steuer bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben.

Weiterhin heißt es in Art. 133 (a) MwStSystRL, dass die Mitgliedstaaten die Gewährung der Befreiungen nach Art. 132 Abs. 1 Buchst. b, g, h, i, l, m und n für Einrichtungen, die keine Einrichtungen des öffentlichen Rechts sind, im Einzelfall von der Erfüllung einer oder mehrerer der folgenden Bedingungen abhängig machen können:

- Die betreffenden Einrichtungen dürfen keine systematische Gewinnerzielung anstreben.
- Etwaige Gewinne, die trotzdem anfallen, dürfen nicht verteilt, sondern müssen zur Erhaltung oder Verbesserung der erbrachten Leistung verwendet werden.

Art. 134 MwStSystRL regelt den Ausschluss der Steuerbefreiung für den Fall, dass die Umsätze aus Dienstleistungen nicht unerlässlich sind sowie im Wesentlichen dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen durch Umsätze zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb mit Umsätzen von der Mehrwertsteuer unterliegenden gewerblichen Unternehmen bewirkt werden.

Mit seinem Beschluss vom 21.06.2018 (V R 20/17) hat der BFH folgende Fragen zu dem Art. 132 Abs. 1 (m) MwStSystRL dem EuGH zur Vorabentscheidung vorgelegt:

- Kommt ihm eine unmittelbare Wirkung zu, sodass sich Einrichtungen ohne Gewinnstreben bei fehlender Umsetzung unmittelbar auf diese Bestimmung berufen können?
- Wenn ja, handelt es sich bei der „Einrichtung ohne Gewinnstreben“ um einen autonom unionsrechtlichen Begriff oder sind die Mitgliedstaaten befugt, das Vorliegen einer derartigen Einrichtung von Bedingungen wie § 52 i. V. m. § 55 AO abhängig zu machen?

- Falls es sich um einen autonom unionsrechtlichen Begriff handelt: Muss eine Einrichtung ohne Gewinnstreben über Regelungen für den Fall ihrer Auflösung verfügen, nach denen sie ihr dann vorhandenes Vermögen auf eine andere Einrichtung ohne Gewinnstreben zur Förderung von Sport und Körperertüchtigung zu übertragen hat?

Sollte der EuGH eine unmittelbare Wirkung von Art. 132 Abs. 1 (m) MwStSystRL verneinen, würde dies zu einer Rechtsprechungsänderung führen, da der BFH in der Vergangenheit eine unmittelbare Wirkung bejaht hatte.

## **8. Aufweichung der 75%-Grenze bei Pensionszusagen?**

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

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

Die Revision beim BFH (Aktenzeichen I R 4/15) hob das oben genannte Urteil am 20.12.2016 auf mit der Begründung, dass das FG Berlin-Brandenburg fehlerhaft von einer einkommens- und gewerbeertragswirksamen Kürzung der Rückstellung für die Pensionsverpflichtung sowie von einem Ansatz von anteiligen Pensionsleistungen schon dem Grunde nach abgesehen hat.

Da diese Angelegenheit für den BFH nicht abschließend geklärt ist, wurde der Fall zurückverwiesen an das FG, wo die erforderlichen Feststellungen der zur Berechnung der Überversorgung heranzuziehenden Aktivbezüge des Begünstigten nachgeholt werden sollen, weshalb man diesen Fall weiterhin beobachten sollte.

## 9. Finanzierung von Pensionszusagen durch Tantiemen

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

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

- **Aufbau (Anspar-/Anwartschaftsphase)**

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

- **Auszahlung (Versorgungsphase)**

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

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

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

## 10. Geänderte Bewertung von Pensionsrückstellungen

Die Bewertung von Altersvorsorgeverpflichtungen wurde neu geregelt. Die Änderung betrifft die Ermittlung des Rechnungszinssatzes. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 2015 enden, wird dieser auf Basis eines Zehn- statt Sieben-Jahres-Durchschnitts berechnet. Gründe für diese Änderung sind die anhaltende Niedrigzinsphase sowie die damit verbundenen Folgewirkungen. Diese Neureglung betrifft ausschließlich Pensionsrückstellungen, nicht dagegen Rückstellungen für ähnlich langfristig fällige Verpflichtungen wie solche für Dienstjubiläen oder Altersteilzeit.

Die zusätzlichen Informationspflichten sind:

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

Durch die am 20. Juli 2018 neu veröffentlichten „Heubeck-Richttafeln 2018 G“ wird wieder eine neue Herausforderung auf viele Unternehmen zukommen. Die Heubeck-Richttafeln liegen der Berechnung der Pensionsrückstellungen im Hinblick auf die Lebenserwartung der Anspruchsberechtigten zugrunde und werden die notwendigen Rückstellungsbeträge weiter in die Höhe treiben.

Daher sollte bei Unternehmen mit wenig Eigenkapital über eine Reduzierung der künftigen, noch nicht verdienten Ansprüche (Reduzierung des Future Service) nachgedacht werden.

## **11. Besonderheiten der Abfindungsklausel bei Pensionszusagen**

Der in § 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG verwendete Begriff „eindeutige Angabe(n)“ lässt offen, ob sich alle Berechnungsparameter für die Höhe der Abfindung (zum Beispiel die anzuwendende Sterbetafel) wörtlich aus der schriftlichen Pensionszusage ergeben müssen.

Bei der Bewertung von Pensionsrückstellungen entspricht die Anwendung der Heubeck-Richttafeln langjähriger Verwaltungspraxis. Der BFH hat in seinem Urteil vom 10.07.2019 (XI R 47/179) definiert, dass der Hinweis auf die Anwendung dieser Richttafeln aufgrund einer Auslegung der Abfindungsklausel ausreicht.

In einem weiteren Urteil des BFH (vom 23.07.2019, XI R 48717) sind Pensionszusagen auch nach Einfügung des sog. Eindeutigkeitsgebots (§ 6a Abs. 1 Nr. 3 Halbsatz 2 EStG) anhand der geltenden Auslegungsregeln auszulegen, soweit ihr Inhalt nicht klar und eindeutig ist. Lässt sich eine Abfindungsklausel nicht dahin auslegen, dass die für die Berechnung der Abfindungshöhe anzuwendende sog. Sterbetafel und der maßgebende Abzinsungssatz ausreichend sicher bestimmt sind, ist die Pensionsrückstellung unter dem Gesichtspunkt eines schädlichen Vorbehalts (§ 6a Abs. 1 Nr. 2 EStG) steuerrechtlich nicht anzuerkennen.

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

Mit der sogenannten „Mantelkauf-/§ 8c-Regelung“ des Körperschaftsteuergesetzes besteht eine Vorschrift, die bei Anteilsübertragungen an Kapitalgesellschaften von über 25 % zu einem anteiligen und bei Übertragungen von über 50 % (jeweils innerhalb von 5 Jahren) zu einem vollständigen Untergang der Altverluste führt. Zur Frage, wann davon Ausnahmen zulässig sein könnten, gab es unterschiedliche Auffassungen, die noch nicht abschließend geklärt waren.

Das Bundesverfassungsgericht hat nun in seinem Urteil vom 12.05.2017 Teile des § 8c KStG für mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (allgemeiner Gleichheitssatz) unvereinbar erklärt und sich dagegen gewandt, dass ein anteiliger Untergang der Verluste eintritt, obwohl sich nichts an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Kapitalgesellschaft geändert hat. Dadurch fehlt ein sachlicher Grund für die durch die Verlustabzugsbeschränkung eintretende Ungleichbehandlung.

Ausgeschlossen von der Verfassungswidrigkeit sind folgende Fälle:

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

Das BVerfG hat den Gesetzgeber verpflichtet, spätestens bis zum 31.12.2018 eine gesetzliche Neuregelung des § 8c KStG zu treffen, die rückwirkend zum 01.01.2008 gelten muss. Sollte bis dahin keine Neuregelung verabschiedet sein, würde ab dem 01.01.2019 rückwirkend auf den Zeitpunkt des Inkrafttretens (01.01.2008) die unvereinbare Regelung des § 8c Abs. 1 Satz 1 KStG für nichtig erklärt.

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

### **13. Neuregelung zum körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag § 8d KStG**

Das Gesetz zur Weiterentwicklung der steuerlichen Verlustverrechnung bei Körperschaften wurde zum 20.12.2016 ins BGB eingeführt. Damit wird das Körperschaftsteuergesetz um einen § 8d erweitert. Inhalte sind u. a. der Wegfall (ganz oder teilweise) nicht genutzter Verluste bei Erwerb von Anteilen an einer Körperschaft bzw. dass diese nicht wegfallen, wenn die Körperschaft über stille Reserven verfügt (sog. Stille-Reserven-Klausel) oder die Voraussetzungen der Konzernklausel erfüllt sind.

Des Weiteren können Körperschaften nunmehr nicht genutzte Verluste trotz eines qualifizierten Anteilseignerwechsels auf Antrag weiter nutzen, wenn der Geschäftsbetrieb der Körperschaft nach dem Wechsel erhalten bleibt und eine anderweitige Verlustnutzung ausgeschlossen ist.

Die Neuregelung gilt rückwirkend ab dem 01.01.2016.

## 14. Digitaler Finanzbericht

Im Zuge der Digitalisierung von Geschäftsprozessen werden Finanzinformationen wie Jahresabschlüsse und Einnahmenüberschussrechnungen heute fast ausnahmslos per EDV aufbereitet. Auch die Übermittlung an die Finanzverwaltung (E-Bilanz) und den elektronischen Bundesanzeiger (EHUG) erfolgt bereits digital. Bei den Banken und Sparkassen werden bisher jedoch noch Jahresabschlüsse in Papier oder als PDF eingereicht.

Banken und Sparkassen haben jetzt, begleitet von den berufsständischen Organisationen der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, Anbietern von Buchhaltungssoftware und weiteren Beteiligten, den einheitlichen Standard „Digitaler Finanzbericht“ entwickelt. Damit steht ein effizientes, medienbruchfreies und sicheres Verfahren zur Verfügung.

Die Vorteile sind:

- Der digitale Finanzbericht ist rechtlich dem bisherigen Papierabschluss gleichgestellt
- sichere Übermittlung
- schnellere Bearbeitungszeit bei Kreditinstituten
- keine Veränderung der Haftungssituation gegenüber der „klassischen“ Vorgehensweise
- Datentiefe und Umfang wie bisher
- Ein standardisierter Ablauf reduziert zeit-, kosten- und arbeitsintensive Rückfragen

Zur Teilnahme am Verfahren ist lediglich die Abgabe der Teilnahme- und Verbindlichkeitserklärung (TVE) an die Hausbank notwendig. Das entsprechende Formular erhalten Sie bei Ihrer Bank oder Sparkasse. Informieren Sie dann Ihren Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer mit einer Kopie der TVE, damit dieser die elektronische Übermittlung übernehmen kann und eine entsprechende Vereinbarung mit Ihnen geschlossen werden kann. Sie erklären mit der TVE die Verbindlichkeit der übermittelten Jahresabschlüsse. In der TVE ist der Steuerberater/Wirtschaftsprüfer als Übermittler einzutragen, um ihn gegenüber der Bank oder Sparkasse zu autorisieren.

## 15. GmbH – „Gesellschafterlistenverordnung“

Am 01.07.2018 ist die „Verordnung über die Ausgestaltung der Gesellschafterliste“ (Gesellschafterlistenverordnung) in Kraft getreten. Nicht nur Notare, sondern auch GmbH-Geschäftsführer müssen die neue Verordnung kennen, da sie für die Ordnungsmäßigkeit der Gesellschafterliste beim Handelsregister verantwortlich sind.

Nach § 40 Abs. 1 GmbHG haben Geschäftsführer unverzüglich nach jeder Veränderung in den Personen der Gesellschafter oder des Umfangs ihrer Beteiligung eine von ihnen unterschriebene Liste der Gesellschafter zum Handelsregister einzureichen. In dieser Liste müssen folgende Angaben gemacht werden:

- Name, Vorname, Geburtsdatum und Wohnort des Gesellschafters
- die Nennbeträge und die laufenden Nummern der von jedem Gesellschafter übernommenen Geschäftsanteile
- die mit jedem Geschäftsanteil verbundene prozentuale Beteiligung am Stammkapital
- der Gesamtumfang der Beteiligung am Stammkapital als Prozentsatz, wenn ein Gesellschafter mehrere Geschäftsanteile hält
- bei Gesellschaften, die ihrerseits im Handelsregister eingetragene Gesellschaften sind: die Firma, der Satzungssitz, das zuständige Register und die Registernummer, bei nicht im Handelsregister eingetragenen Gesellschaften: deren jeweilige Gesellschafter mit Name, Vorname, Geburtsort und Wohnort

Aus der Abfolge der eingereichten Gesellschafterlisten muss sich die Entwicklung des Gesellschafterbestands lückenlos ergeben. Kommt es zu Änderungen bei den in der Gesellschafterliste zu erfassenden Mindestangaben, werden diese in einer Veränderungsspalte eingetragen, um die die Gesellschafterliste künftig ergänzt wird.

Gesellschaften, die vor dem Inkrafttreten der Verordnung gegründet worden sind, müssen die Anforderungen laut Verordnung erstmals dann beachten, wenn sie aufgrund einer Veränderung im Gesellschafterbestand eine neue Gesellschafterliste nach dem 01.07.2018 einreichen müssen.

GmbH-Geschäftsführer, die ihre Pflicht zur ordnungsgemäßen Einreichung der Gesellschafterliste verletzen, haften gegenüber den Gesellschaftern, deren Beteiligung sich geändert hat, und den Gläubigern der Gesellschaft für den daraus entstandenen Schaden.

Soweit ein deutscher Notar an der Änderung des Gesellschafterkreises beteiligt war, ist er allein für die Erstellung einer aktuellen Gesellschafterliste und deren Einreichung zum Handelsregister zuständig. Für die Geschäftsführung verbleibt dann nur noch die Prüfungspflicht.

## **16. Jahressteuergesetz 2019: Änderungen bei der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer**

Die Sanierungsklausel des § 8c Abs. 1a KStG ist wieder (rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2008) anwendbar. Hinsichtlich der in bestimmten Fällen maßgebenden Einhaltung der Lohnsummenregelung soll der Verweis auf die entsprechende Anwendung des § 13a Abs. 1 Satz 3 und 4 und Abs. 4 ErbStG statisch auf die Fassung des Gesetzes vom 24.12.2008 (BGBl. I S. 3018) festgeschrieben werden (Verweis auf den zum Zeitpunkt der Normierung der Sanierungsklausel geltenden § 13a Abs. 1 Satz 3 und 4 ErbStG).

Eine Entscheidung des EuGH am 20.09.2018 (C-685/16) macht die Änderung des § 9 Nr. 7 GewStG-E notwendig: Die im Vergleich zu inländischen Schachteldividenden (§ 9 Nr. 2a GewStG) erhöhten Anforderungen an das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg in Drittstaatenfällen sei unionsrechtswidrig.

Die Finanzverwaltung hatte in ihrem Ländererlass vom 25.01.2019 bereits reagiert und wendet die Anforderungen bei Drittlandsdividenden in allen offenen Fällen nicht mehr an.

Nun sollen die erhöhten Anforderungen auch im Gewerbesteuergesetz gestrichen werden. In diesem Zusammenhang sollen auch die bisher für EU-Gesellschaften geltenden besonderen Anforderungen (u. a. 10%-Beteiligungsgrenze) aufgehoben werden.

Eine Unterscheidung zwischen einer Geschäftsleitung im EU-Ausland und im übrigen Ausland ist künftig – ab dem Veranlagungszeitraum 2020 – nicht mehr vorgesehen. Einheitlich soll das gewerbesteuerliche Schachtelprivileg bei einer Beteiligung von mindestens 15 % greifen.

Künftig – ab Verträgen nach dem 31.12.2019 – sollen bei Elektrofahrzeugen und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, die bestimmte Schadstoffausstoß- oder Reichweitenkriterien (zeitlich gestaffelt) erfüllen, nur noch 10 % der Miet- und Leasingaufwendungen in die Hinzurechnung einfließen. Entsprechendes soll für Fahrräder gelten, die keine Kraftfahrzeuge sind.