

# BPP MANDANTEN-RUNDSCHREIBEN

## A. Steuer- und Bilanzrecht

I.	Unternehmer	S. 1
II.	Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter	S. 7
III.	Arbeitgeber/Arbeitnehmer	S. 8
IV.	Vermieter	S. 11
V.	Kapitalanleger	S. 12
VI.	Alle Steuerzahler	S. 13

## B. Wirtschaftsrecht

S. 14

## Sonderausgabe zum Jahreswechsel 2015/2016

### A. STEUER- UND BILANZRECHT

#### I. Unternehmer

##### 1. Steuerpauschalierung bei Zuwendungen an Geschäftsfreunde oder Kunden

In Bezug auf **Geschenke** an Geschäftsfreunde und **Einladungen** von Geschäftsfreunden ist ein neues Schreiben des Bundesfinanzministeriums (BMF) zu beachten:

Lädt ein Unternehmer einen Geschäftsfreund oder Kunden zu einer Veranstaltung oder Reise ein oder macht er ihm ein Geschenk, so kann er hierfür die Einkommensteuer für den Kunden/Geschäftsfreund übernehmen. Diese wird dann pauschal mit 30 % angesetzt und erhöht sich um den Solidaritätszuschlag und ggf. um die Kirchensteuer. Gleiches gilt für betrieblich veranlasste Sachzuwendungen an Arbeitnehmer (s. u. unter III. 1.).

**Hinweis:** Das Wahlrecht ist **einheitlich** für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen auszuüben. Dabei kann die Wahl **getrennt** nach Zuwendungen an Dritte (Geschäftsfreunde/Kunden) und nach Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer erfolgen. Zudem gibt es keine Pflicht zur Pauschalierung. Bei einer Außenprüfung wird der Unternehmer jedoch häufig vor die Wahl gestellt, einer Pauschalierung zuzustimmen oder hinnehmen zu müssen, dass der Prüfer Kontrollmitteilungen an die Finanzämter seiner Geschäftspartner schickt.

Die Finanzverwaltung folgt nun der Rechtsprechung des BFH und schließt die Pauschalsteuer in den Fällen aus, in denen die Zuwendung für den Kunden/Geschäftsfreund **keine steuerpflichtige Einnahme** darstellt. Eine Pau-

schalbesteuerung kann also unterbleiben, wenn der Geschäftsfreund/Kunde in Deutschland gar nicht steuerpflichtig ist, weil er z. B. im Ausland wohnt, oder wenn die Zuwendung aus Sicht des Kunden privat veranlasst ist, weil er Privatkunde ist oder sog. Überschusseinkünfte erzielt (z. B. aus Kapitalvermögen oder aus Vermietungseinkünften).

**Beispiel:** Die B-Bank schenkt ihren größeren Kunden zu Weihnachten jeweils eine Flasche Champagner im Wert von 30 €. Auch Kunde K erhält diese Flasche. Er unterhält bei der B-Bank jedoch nur ein privates Bankkonto und kein Geschäftskonto. Die Flasche Champagner zählt bei K daher nicht zu den Kapitaleinkünften und ist von ihm nicht zu versteuern. Deshalb kommt eine Pauschalierung durch die B-Bank nicht in Betracht.

Unternehmer, die einen gemischten Kundenkreis haben, also sowohl Privat- als auch Geschäftskunden, sind damit gezwungen, **Aufzeichnungen** anzufertigen, aus denen sich ergibt, bei welchen Kunden (Name und Anschrift sind erforderlich) die Zuwendung steuerpflichtig ist und bei welchen nicht. Soweit die Zuwendungen an Personen erbracht werden, bei denen die Zuwendung nicht steuerpflichtig ist, sollten die Aufwendungen hierfür auf gesonderten Konten gebucht werden, damit insoweit eine spätere Pauschalierung vermieden wird.

**Hinweis:** Es genügt, wenn die Aufzeichnungen für einen repräsentativen Zeitraum von mindestens drei Monaten geführt werden. Der sich danach ergebende Prozentsatz kann dann für die Zukunft übernommen werden, sofern sich keine wesentlichen Änderungen ergeben.

Von der Pauschalierung erfasst werden auch Geschenke, die mehr als 35 € pro Empfänger und Jahr wert sind und

daher nicht als Betriebsausgabe abgezogen werden können. Voraussetzung für die Pauschalierung ist auch hier, dass sie für den Empfänger steuerpflichtig sind.

**Hinweis:** Um die Pauschalierung bei nicht abziehbaren Geschenken zu vermeiden, kann es ratsam sein, diese **privat** zu überreichen, wenn der Unternehmer zu der beschenkten Person auch private Kontakte unterhält. Zuwendungen, die nicht von einem Unternehmen, sondern von einer Privatperson erbracht und bezahlt werden, unterliegen nämlich nicht der Pauschalierung. Das Geschenk sollte dann nicht nur privat bezahlt, sondern auch von der Privatanschrift des Unternehmers an die Privatanschrift des Zuwendungsempfängers gesendet werden.

Entwarnung gibt es bei sog. **Streuwerbeartikeln** mit einem Wert von bis zu 10 € (z. B. Kugelschreiber oder Kalender mit Firmenaufdruck). Dem BFH zufolge kommt zwar auch insoweit eine Pauschalierung in Betracht. Nach Auffassung der Finanzverwaltung muss hierfür jedoch keine Pauschalsteuer entrichtet werden. Gleiches gilt in der Regel für geschäftlich veranlasste angemessene Bewirtungen, es sei denn, sie finden im Rahmen von Incentive-Reisen oder im Rahmen von Repräsentationsveranstaltungen statt.

## 2. Fahrtkosten bei ständig wechselnden Einsatzstellen

Ein Unternehmer, der ausschließlich an ständig wechselnden Betriebsstätten tätig ist, von denen keine eine zentrale Bedeutung hat, kann die **tatsächlichen Kosten** für die Fahrten zwischen seiner Wohnung und den ständig wechselnden Betriebsstätten (Hin- und Rückfahrt) absetzen. Nach einer Entscheidung des BFH ist er hierbei nicht auf die Entfernungspauschale von 0,30 € (einfache Strecke) beschränkt.

Bedeutung hat dies für Unternehmer, die keinen festen Betriebssitz haben, sondern bei ihren Kunden arbeiten, z. B. Handwerker oder Musiklehrer.

**Hinweis:** Sobald aber der Selbständige eine **zentrale Betriebsstätte** hat, sind die Fahrten zwischen der Wohnung und dieser zentralen Betriebsstätte nur mit der Entfernungspauschale absetzbar.

## 3. Bildung und Aufstockung eines Investitionsabzugsbetrags

Durch die Bildung eines Investitionsabzugsbetrags kann der Gewinn gemindert werden. So kann ein Unternehmer unter bestimmten Voraussetzungen für künftige Investitionen bis zu 40 % der voraussichtlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten in Form eines sog. Investitionsabzugsbetrags vom Gewinn abziehen (maximal 200.000 €/Betrieb). Für die Durchführung der Investition hat der Unternehmer drei Jahre Zeit.

Es kann im Einzelfall sinnvoll sein, den Investitionsabzugsbetrag nicht sofort in voller Höhe in Anspruch zu nehmen, sondern zunächst nur zu einem Teil (z. B. 20 %) und den Rest im Folgejahr. Durch diese Verteilung/Aufstockung des

Abzugsbetrags kann die steuerliche **Progression abgemildert** werden.

**Beispiel:** A bildet im Jahr 2015 einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 20.000 € für die geplante Anschaffung einer Maschine, die insgesamt 100.000 € kosten soll. A kann im Folgejahr 2016 oder 2017 insgesamt noch weitere 20.000 € Investitionsabzugsbetrag bilden und auf diese Weise in diesen Jahren sein Einkommen in der Spitze mindern. Erwartet A hingegen im Jahr 2016 einen Verlust, sollte er den Investitionsabzugsbetrag in voller Höhe im Jahr 2015 in Anspruch nehmen.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat eine solche Aufstockung gebilligt und damit der Auffassung der Finanzverwaltung widersprochen. Diese hielt eine Aufstockung nur dann für zulässig, wenn und soweit sich die prognostizierten voraussichtlichen Investitionskosten erhöhen.

**Hinweis:** Sind die späteren Anschaffungskosten niedriger als erwartet, muss zunächst der Aufstockungsbetrag aufgelöst und die sich hieraus ergebende Nachzahlung verzinst werden. Zu beachten ist, dass sich durch eine Aufstockung der dreijährige Investitionszeitraum nicht verlängert.

Ab 2016 kommt es möglicherweise zu einer **Erleichterung bei der Bildung des Investitionsabzugs**. Einem Gesetzentwurf zufolge soll es künftig nicht mehr erforderlich sein, dass der Unternehmer das anzuschaffende Wirtschaftsgut seiner Funktion nach benennt. Auch soll die derzeit nötige Glaubhaftmachung der Investitionsabsicht entfallen. Im Gegenzug müssten dann aber die Abzugs- und Hinzurechnungsbeträge des Investitionsabzugsbetrags dem Finanzamt elektronisch übermittelt werden. Damit könnte ab dem Veranlagungszeitraum 2016 ohne konkreten Nachweis eine Aufstockung bis zum Höchstbetrag von 200.000 € erfolgen. Wir werden Sie über die weitere Entwicklung auf dem Laufenden halten.

## 4. Entlastung bei Betriebsaufgabe

Wer seinen Betrieb aufgeben oder veräußern will, erhält für den Aufgabe- bzw. Veräußerungsgewinn eine **Steuerermäßigung**, durch die die Steuerprogression in der Regel abgemildert wird (sog. Fünftelregelung). Unternehmer, die ihr 55. Lebensjahr vollendet haben oder dauernd berufsunfähig sind, können daneben einmal im Leben auf Antrag einen **Freibetrag** in Höhe von 45.000 € in Anspruch nehmen. Bei Aufgabegewinnen jenseits von 136.000 € wird der Freibetrag um den überschießenden Teil gekürzt. Alternativ zur Fünftelregelung können Unternehmer für Aufgabegewinne, die nicht über 5 Mio. € liegen, einen ermäßigten Steuersatz beantragen.

Um die einkommensteuerliche Progression, d. h. die Steuerbelastung durch den hohen Steuersatz, weiter abzumildern, kann es ratsam sein, eine **Betriebsaufgabe** auf zwei Veranlagungszeiträume **zu strecken**, indem z. B. im Jahr 2015 das Betriebsgrundstück und weitere wesentliche Betriebsgrundlagen entnommen werden und im Jahr 2016 der Rest des Betriebs verkauft wird.

Voraussetzung für eine steuerbegünstigte Aufgabe bzw. Veräußerung ist zwar, dass alle wesentlichen Betriebsgrundlagen in einem **einheitlichen Vorgang** innerhalb eines **kurzen Zeitraums** und nicht nach und nach einzeln veräußert und/oder ins Privatvermögen überführt werden. Von einem kurzen Zeitraum kann jedoch noch gesprochen werden, wenn sich dieser über verschiedene Veranlagungszeiträume erstreckt.

**Hinweis:** Eine Verteilung auf mehr als zwei Veranlagungszeiträume ist nicht möglich. Außerdem ist zu beachten, dass die Verteilung der Betriebsaufgabe/Betriebsveräußerung nicht zu einer mehrfachen Gewährung der Freibeträge führt.

## 5. Neues zur Außenprüfung

Ab 2016 gelten **neue Größenklassen** für die Außenprüfung. Die Finanzverwaltung teilt mit Hilfe der Größenklassen Unternehmen in Groß-, Mittel- und Kleinbetriebe ein. Diese Einteilung hat Bedeutung für die Häufigkeit und Dauer einer Außenprüfung. So sollen z. B. Großbetriebe fortlaufend geprüft werden. Hingegen soll der Prüfungszeitraum bei Mittel- und Kleinbetrieben grundsätzlich nicht mehr als drei Prüfungsjahre umfassen.

Ab 2016 erhöhen sich die Umsatz- und Gewinn Grenzen für die wichtigsten Branchen wie folgt:

Betrieb	Merkmale (in €)	Großbetrieb	Mittelbetrieb	Kleinbetrieb
Handel	Umsatz	8.000.000	1.000.000	190.000
	Gewinn	310.000	62.000	40.000
Fertigung	Umsatz	4.800.000	560.000	190.000
	Gewinn	280.000	62.000	40.000
Freie Berufe	Umsatz	5.200.000	920.000	190.000
	Gewinn	650.000	150.000	40.000
Andere Leistungsbetriebe	Umsatz	6.200.000	840.000	190.000
	Gewinn	370.000	70.000	40.000

**Hinweis:** Für die Einteilung in eine der Größenklassen genügt es, wenn eine der beiden Betragsgrenzen (Umsatz oder Gewinn) überschritten wird. Entscheidend ist die Größenklasse im Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung.

Neuigkeiten gibt es auch für Betriebe, die mit **Bargeld** arbeiten. Einerseits hat der BFH die Rechte der Unternehmer gestärkt, indem er die **Hinzuschätzungsmöglichkeiten** der Finanzverwaltung **begrenzt** hat. Andererseits hat der BFH aber auch die Kontrollmöglichkeiten der Finanzverwaltung im Bereich der digitalen Außenprüfung gestärkt.

Bei bargeldintensiven Betrieben, wie z. B. Gaststätten, darf die Finanzverwaltung künftig nicht mehr ohne Weiteres

Hinzuschätzungen auf einen sog. **Zeitreihenvergleich** stützen.

Bei einem Zeitreihenvergleich ermittelt der Außenprüfer für unterschiedliche Zeiträume des Jahres den jeweiligen Rohgewinnaufschlag des Unternehmers auf Grundlage des Wareneinsatzes und des Warenverkaufs. Anschließend vergleicht er die unterschiedlichen, von ihm ermittelten Rohgewinnaufschläge und prüft, ob sich Schwankungen ergeben. Falls dem so ist, wird der höchste Rohgewinnaufschlag zugrunde gelegt und auf dessen Basis werden Hinzuschätzungen vorgenommen. Bei Schwankungen des Rohgewinnaufschlags unterstellt das Finanzamt nämlich Schwarzverkäufe.

Der BFH hat nun entschieden, dass ein Zeitreihenvergleich grundsätzlich nur dann in Betracht kommt, wenn die Buchführung sowohl formell fehlerhaft ist als auch inhaltliche Mängel, wie z. B. nicht gebuchte Einnahmen oder Kassenfehlbeträge, aufweist. Weitere Voraussetzungen sind: Es darf keine andere Schätzungsmethode geben, die mit vertretbarem Aufwand angewendet werden kann und zu genaueren Ergebnissen führt. Und das Verhältnis zwischen Wareneinsatz und Erlösen muss im Wirtschaftsjahr konstant sein; insbesondere darf sich nicht die Betriebsstruktur während des Jahres derart geändert haben, dass der Zeitreihenvergleich keine Aussagekraft mehr hat.

Hingegen ist der Zeitreihenvergleich **unzulässig**, wenn die Buchführung formell ordnungsgemäß ist oder allenfalls geringfügige formelle Mängel aufweist. Selbst wenn die Buchführung formelle Mängel aufweist (z. B. nicht zeitnahe Erfassung von Verkäufen), ist der Zeitreihenvergleich grundsätzlich nachrangig gegenüber anderen Schätzungsmethoden wie der Nachkalkulation oder einer Geldverkehrsrechnung, solange keine konkreten inhaltlichen Mängel, wie z. B. „Schwarzverkäufe“, festgestellt worden sind.

**Hinweis:** Für Unternehmer, die einen Großteil ihrer Geschäfte bar abwickeln, stellt die Einschränkung des Zeitreihenvergleichs eine erhebliche Verbesserung ihrer Position bei einer Außenprüfung dar. Denn der Zeitreihenvergleich führt auch bei solchen Unternehmern, die eine korrekte Buchführung haben, stets zu Mehrergebnissen, weil der Prüfer den höchsten Rohgewinnaufschlag der von ihm zugrunde gelegten Zeiträume auf das ganze Jahr überträgt. Selbst wenn der Zeitreihenvergleich angewendet werden darf, stellt der BFH hohe Anforderungen an die Dokumentation des Zahlenwerks des Prüfers.

Gestärkt hat der BFH hingegen die Rechte der Finanzverwaltung bei einer **digitalen Außenprüfung**, bei der der Außenprüfer die Buchführungs- oder Kassendaten des Unternehmers prüft. Demzufolge ist ein Kaufmann grundsätzlich verpflichtet, jedes einzelne Geschäft aufzuzeichnen, insbesondere den Erlös, die Art und Anzahl der verkauften Waren sowie den Namen und die Anschrift des Käufers. Verwendet der Unternehmer eine elektronische Registrierkasse, die diese Aufzeichnungen tätigt – zumindest den Erlös und die Art und Anzahl der verkauften Waren erfasst –, muss er die Aufzeichnungen dem Prüfer

vorlegen und kann sich nicht darauf berufen, dass derartige Aufzeichnungen für ihn unzumutbar sind.

Diese Entscheidung betrifft alle Einzelhändler, die elektronische Registrierkassen oder PC-Kassen (mit oder ohne angeschlossenes Warenwirtschaftssystem) verwenden. Haben sie mit ihren Kassen noch weitere Daten aufgezeichnet, die sie dem Finanzamt nicht überlassen wollen, sollten sie von Anfang an für eine Trennung der Daten in vorlagepflichtige Daten (Erlöse, Art und Anzahl der Waren und ggf. auch Käufer) und nicht vorlagepflichtige Daten (z. B. Patientendaten) sorgen. Ansonsten müssen die gesamten Daten vorgelegt werden.

**Hinweis:** Es besteht keine Pflicht zur Verwendung moderner elektronischer Registrier- oder PC-Kassen. Der Unternehmer kann also auch eine offene oder mechanische Ladenkasse verwenden oder eine elektronische Kasse mit einem veralteten technischen Standard.

## 6. Buchführung

Zum 1. 1. 2016 steigen sowohl die handelsrechtlichen als auch die steuerlichen Grenzen für die **Buchführungspflicht**: Die Umsatzgrenze erhöht sich von 500.000 € auf 600.000 €, die Gewinngrenze steigt von 50.000 € auf 60.000 €.

Kaufleute, die diese Grenzen nicht überschreiten, können sich von der handelsrechtlichen Buchführungs- und Bilanzaufstellungspflicht befreien lassen; sie sind dann auch steuerlich nicht buchführungs- und bilanzierungspflichtig.

Der BFH hat jüngst deutlich gemacht, dass **Bedienungsanleitungen für elektronische Registrierkassen** sowie Anweisungen zur nachträglichen Kassenprogrammierung, insbesondere Programmierprotokolle, aufzubewahren sind. Anderenfalls handelt es sich um einen gravierenden **formellen Mangel der Buchführung**, der zu einer Schätzung führen kann.

Nach dem 31. 12. 2015 können Buchführungsunterlagen des Jahres 2005 und älter **vernichtet** werden. Hierzu gehören u. a. Eingangs- und Ausgangsrechnungen, Lageberichte und Buchungsbelege sowie Inventare und Jahresabschlüsse, die im Jahr 2005 erstellt wurden – nicht aber Inventurlisten und Jahresabschlüsse für 2005, die erst im Jahr 2006 erstellt wurden. Außerdem können nach dem 31. 12. 2015 die erhaltenen Handels- und Geschäftsbriefe und die Kopien der abgesandten Handels- und Geschäftsbriefe sowie sonstige Buchführungsunterlagen wie z. B. Stundenlohnzettel, Lohnkonten oder Speisekarten (bei Gaststätten) aus dem Jahr 2009 und älter vernichtet werden.

**Hinweis:** Die Aufbewahrungspflicht besteht fort, wenn noch ein Einspruchs- oder Klageverfahren, ein Steuerstrafverfahren oder eine Außenprüfung läuft, ein Antrag auf Änderung eines Steuerbescheids anhängig ist oder wenn die Steuerfestsetzung mit einem Vorläufigkeitsvermerk versehen ist.

## 7. Aktivierung von Abschlagzahlungen

Handlungsbedarf besteht für **bilanzierende Ingenieure und Architekten**. Sie müssen nach der neuen Rechtsprechung des BFH ihre in Rechnung gestellten Abschlagzahlungen gewinnerhöhend aktivieren. Dadurch kommt es zu einer Vorverlagerung des Gewinns. Bislang trat erst mit der Schlussabnahme oder einer Teilabnahme eine Gewinnerhöhung ein.

Architekten und Ingenieure können nach ihrer Honorarverordnung Abschlagzahlungen entweder zu schriftlich vereinbarten Zeitpunkten oder aber in angemessenen zeitlichen Abständen für nachgewiesene Grundleistungen verlangen und in Rechnung stellen. Stellen sie eine solche Abschlagzahlung in Rechnung, erhöht dies nun ihren Gewinn, ohne dass eine Teilabnahme erforderlich wäre.

Die neue Rechtsprechung des BFH wird zwar von Beratern und Verbänden kritisiert; die Finanzverwaltung folgt ihr dennoch und wendet sie auch auf Werkunternehmer wie z. B. Handwerker oder Bauunternehmer an, die nach Werkvertragsrecht Abschlagzahlungen verlangen können.

Anzuwenden sind die neuen Grundsätze der Finanzverwaltung zufolge ab 2015 bzw. – bei abweichenden Wirtschaftsjahren – ab dem Wirtschaftsjahr, das nach dem 23. 12. 2014 beginnt.

**Hinweis:** In der Bilanz 2015 müssen nicht nur die im Jahr 2015 in Rechnung gestellten Abschlagzahlungen gewinnerhöhend aktiviert werden, sondern auch die Abschlagzahlungen, die in den Vorjahren in Rechnung gestellt und noch nicht aktiviert wurden, sofern das Projekt noch nicht abgeschlossen ist. Der sich hierdurch ergebende Gewinn kann aber nach einer Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung auf zwei oder drei Jahre verteilt werden.

Eine Gewinnerhöhung unterbleibt jedoch, wenn keine Abschlagzahlungen in Rechnung gestellt werden; denn der BFH verlangt eine **prüfbare Rechnung**. Außerdem kommt es nicht zu einer Gewinnerhöhung bei der Vereinnahmung eines Vorschusses für eine künftige Leistung.

**Hinweis:** Keine Bedeutung hat die neue Rechtsprechung für Architekten, Ingenieure und Werkunternehmer, die ihren Gewinn durch **Einnahmen-Überschussrechnung** ermitteln. Hier kommt es unverändert auf den **Zufluss** der Zahlungen an.

## 8. Vereinbarung eines Rangrücktritts

Bei der Vereinbarung eines **Rangrücktritts** sollte unbedingt darauf geachtet werden, dass eine **Tilgung auch aus freiem Vermögen** vereinbart wird. Anderenfalls kann es zu einer Gewinnerhöhung kommen, weil die Verbindlichkeit, für die der Rangrücktritt vereinbart wird, auszubuchen ist.

Bei einem Rangrücktritt erklärt der Gläubiger, dass er seine Verbindlichkeit nicht durchsetzen wird, solange sich der Schuldner in der Krise befindet. In der Regel wird hierzu eine sog. Besserungsabrede getroffen, in der Schuldner und Gläubiger vereinbaren, dass der Gläubiger eine Tilgung nur aus künftigen Gewinnen, aus einem etwaigen

Liquidationsüberschuss und aus freiem bzw. sonstigem Vermögen verlangen kann. Insolvenzrechtlich kann durch einen Rangrücktritt eine Überschuldungslage vermieden werden.

In einer aktuellen Entscheidung hat der BFH seine umstrittene Rechtsprechung bestätigt, nach der Verbindlichkeiten gewinnerhöhend auszubuchen sind, wenn in der Besserungsabrede nur eine Tilgung aus einem künftigen Bilanzgewinn und aus einem etwaigen Liquidationsüberschuss vorgesehen ist, hingegen eine Tilgungsmöglichkeit aus freiem Vermögen fehlt. Nach Ansicht des BFH ist der Schuldner dann nicht mehr durch die Verbindlichkeit belastet.

**Hinweis:** Verfügt das Unternehmen des Schuldners aber über hohe Verluste, die z. B. wegen einer Umstrukturierung steuerlich unterzugehen drohen, kann es ratsam sein, in der Besserungsabrede eine Tilgung aus freiem Vermögen auszuschließen und so den Gewinn zu erhöhen, um ihn im Rahmen der Mindestbesteuerung, d. h. bis zu 1 Mio. €, mit dem Verlust zu verrechnen. Erzielt das Unternehmen eines Tages wieder Gewinne, kann dann die Verbindlichkeit gewinnmindernd eingebucht werden und insoweit der Verlustuntergang umgangen werden.

Verbessert hat sich die Rechtslage bei einem Rangrücktritt allerdings dann, wenn der Rangrücktritt zwischen einer GmbH als Schuldnerin und ihrem Gesellschafter als Gläubiger vereinbart wurde. Die Gewinnerhöhung wegen der fehlenden Tilgungsmöglichkeit aus freiem Vermögen kann nach der neuen BFH-Rechtsprechung nämlich durch eine sog. **verdeckte Einlage kompensiert** werden, wenn der Rangrücktritt durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Die verdeckte Einlage ist allerdings nur in der Höhe möglich, in der die Forderung des GmbH-Gesellschafters werthaltig ist.

**Hinweis:** Es gibt keine höchstrichterliche Rechtsprechung zu der Frage, ob Rangrücktrittsvereinbarungen, in denen eine Tilgungsmöglichkeit aus freiem Vermögen fehlt, mit Rückwirkung angepasst werden können. Die nachträgliche Ergänzung der Besserungsabrede durch eine zusätzliche Tilgungsmöglichkeit verhindert also möglicherweise nicht, dass bei einer Außenprüfung die Verbindlichkeit im Jahr des Rangrücktritts zunächst gewinnerhöhend aufgelöst wird und erst aufgrund der jetzt vorgenommenen Ergänzung wieder gewinnmindernd einzubuchen ist; hier droht dann eine erhebliche Zinsbelastung für die Steuernachzahlung.

## 9. Personengesellschaften

Eine gewisse Entwarnung kann für freiberufliche Personengesellschaften gegeben werden, die in kleinerem Umfang auch **gewerblich tätig** sind. Die gewerbliche Tätigkeit führt eigentlich dazu, dass der gesamte Gewinn infolge der sog. **Abfärbung** gewerbsteuerpflichtig wird. Der BFH hat nun aber eine **Bagatellgrenze** festgelegt, bis zu der gewerbliche Einkünfte bei Freiberufler-Personengesellschaften steuerlich unschädlich sind. Danach bleiben freiberufliche Einkünfte von der Gewerbesteuer verschont, wenn die

gewerblichen Nettoumsätze nicht mehr als 3 % der gesamten Nettoumsätze der Personengesellschaft ausmachen und sie den gewerbsteuerlichen Freibetrag von 24.500 € nicht übersteigen. Zusätzlich verlangt der BFH, dass die gewerbliche und die freiberufliche Tätigkeit nicht untrennbar miteinander verflochten sind.

**Beispiel:** Eine Band in der Rechtsform einer Personengesellschaft erzielt mit ihrer musikalischen Tätigkeit einen Jahresnettoumsatz von 98.000 €. Außerdem verkauft sie sog. Merchandising-Artikel wie T-Shirts und Poster und erzielt hieraus einen gewerblichen Umsatz von 2.000 €. Der Gesamtumsatz beträgt damit 100.000 €.

Hier wird die Bagatellgrenze nicht überschritten: Denn die gewerblichen Merchandising-Umsätze betragen lediglich 2 % des Gesamtumsatzes und überschreiten auch nicht den Betrag von 24.500 €. Außerdem sind die freiberufliche und die gewerbliche Tätigkeit nicht untrennbar miteinander verbunden, da die Musikband auch Konzerte geben und Tonträger aufnehmen kann, ohne Merchandising-Artikel zu verkaufen.

**Hinweis:** Droht hingegen eine Überschreitung der Bagatellgrenze, sollte die gewerbliche Tätigkeit frühzeitig auf eine andere Gesellschaft oder auf einen der Gesellschafter **ausgliedert** werden, um die Gewerbesteuerfreiheit der freiberuflichen Einkünfte nicht zu gefährden.

## 10. Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen

Beim Reverse-Charge-Verfahren muss der Leistungsempfänger (Auftraggeber) die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen und nicht der leistende Unternehmer. Das Reverse-Charge-Verfahren gilt u. a. bei Bauleistungen.

Bei Bauleistungen, die **vor dem 15. 2. 2014** an einen Bauträger erbracht und dem Reverse-Charge-Verfahren unterworfen wurden, kommt es vielfach zu einer **Rückabwicklung**. Denn der BFH hat im Jahr 2013 entschieden, dass das Reverse-Charge-Verfahren bei Bauleistungen gegenüber Bauträgern entgegen der Verwaltungsauffassung nicht hätte angewendet werden dürfen. Die Bauträger fordern aufgrund dieser Rechtsprechung nun ihre an das Finanzamt gezahlte Umsatzsteuer zurück. Im Gegenzug verlangt nun das Finanzamt die Umsatzsteuer von den Bauunternehmern. Der Gesetzgeber hat die Rückabwicklung zwar gesetzlich geregelt und dabei den Bauunternehmern die Möglichkeit eingeräumt, ihre Steuerschuld durch Abtretung ihres zivilrechtlichen Anspruchs gegen den Bauträger auf Zahlung der ausstehenden Umsatzsteuer zu erfüllen. Zugleich hat der Gesetzgeber auch den gesetzlichen **Vertrauensschutz** der Bauunternehmer, die das Reverse-Charge-Verfahren immerhin in Übereinstimmung mit der Verwaltungsauffassung angewendet hatten, **ausgeschlossen**.

Das Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg sowie das FG Münster halten den Ausschluss der Vertrauensschutzregelung für **verfassungswidrig**, weil es sich um eine unzulässige Rückwirkung handelt. Damit gilt der Vertrauens-

schutz in diesen beiden Verfahren vorläufig weiter und schützt den Bauunternehmer vor einer Änderung seiner Umsatzsteuerfestsetzung für Umsätze vor dem 15. 2. 2014. Eine abschließende höchstrichterliche Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit steht allerdings noch aus. Der Gesetzgeber hat bereits angekündigt, dass er trotz der Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg eine erneute Gesetzesänderung ausschließt.

**Hinweis:** Der Vertrauensschutz gilt nicht bei einer erstmaligen Umsatzsteuerfestsetzung, selbst wenn schon Umsatzsteuervoranmeldungen abgegeben wurden. Dies hat das Niedersächsische FG klargestellt. Der Vertrauensschutz greift also nur bei der Änderung einer Jahresfestsetzung.

Zudem gibt es Streit zwischen dem BFH und der Finanzverwaltung, ob das Reverse-Charge-Verfahren auch bei Bauleistungen, die sog. **Betriebsvorrichtungen** betreffen, anwendbar ist. Zu den Betriebsvorrichtungen gehören nach deutschem Recht Anlagen, die nicht für die Konstruktion oder den Bestand des Gebäudes erforderlich sind, sondern nur für den Betrieb benötigt werden, z. B. Lastenfahrstühle, Entrauchungsanlagen oder spezielle Transformatoren. Nach Auffassung des BFH soll das Reverse-Charge-Verfahren hier nicht anwendbar sein. Der Bauunternehmer bleibt also Schuldner der Umsatzsteuer und muss sie an das Finanzamt abführen. Die Finanzverwaltung wendet dieses Urteil jedoch nicht an, sondern hält das Reverse-Charge-Verfahren auch bei Bauleistungen an Betriebsvorrichtungen für anwendbar, es sei denn, die Anlage kann ohne größeren Aufwand vom Bauwerk getrennt werden. Nach dieser Auffassung schuldet also grundsätzlich der Auftraggeber die Umsatzsteuer.

Für Bauunternehmer kann es durchaus sinnvoll sein, sich der Auffassung der Finanzverwaltung anzuschließen und mit ihrem Auftraggeber das Reverse-Charge-Verfahren anzuwenden, so dass der Auftraggeber die Umsatzsteuer abführt und der Bauunternehmer nur den Nettobetrag vom Auftraggeber erhält. Damit vermeidet der Bauunternehmer nicht nur Streit mit seinem Finanzamt. Er muss ebenfalls nicht prüfen, ob die von ihm eingebaute oder reparierte Anlage eine Betriebsvorrichtung ist; denn diese Prüfung führt in der Praxis häufig zu keinem eindeutigen Ergebnis.

**Hinweis:** Handelt es sich um die Bauleistung eines ausländischen Bauunternehmers an einer Betriebsvorrichtung, greift in jedem Fall das Reverse-Charge-Verfahren, so dass der deutsche Auftraggeber, sofern er Unternehmer ist, die Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen muss.

## 11. Vorsteuerabzug bei Rechnungsverlust

Zwar setzt der Vorsteuerabzug eine Eingangsrechnung voraus. Aber selbst bei einem Verlust der Rechnung nach Geltendmachung des Vorsteuerabzugs kann der Vorsteuerabzug gesichert werden. Der BFH hat nämlich klargestellt, dass der Unternehmer **mit jedem verfahrensrechtlich zulässigen Beweismittel** nachweisen kann, im Zeitpunkt des Vorsteuerabzugs im Besitz der ordnungsgemäßen Rechnung gewesen zu sein.

**Hinweis:** Liegt von Anfang an keine Rechnung vor, weil sie z. B. auf dem Postweg verloren gegangen ist, darf keine Vorsteuer geltend gemacht werden. Hier muss die Rechnung vom Lieferanten erstmalig angefordert werden.

Der Unternehmer kann sich im Fall des Verlustes der Rechnungen insbesondere Zweitausfertigungen der Originalrechnungen von seinen Lieferanten besorgen. Hiermit sollte nicht bis zu einer Außenprüfung oder Umsatzsteuer-Sonderprüfung gewartet werden. Denn die Erlangung von Zweitausfertigungen wird mit zunehmender Dauer schwieriger. Nicht ausreichend ist eine Kopie des Vorsteuerkontos aus der Buchführung.

Als Beweismittel in Frage kommen auch Zeugenaussagen oder eidesstattliche Versicherungen, etwa von Mitarbeitern des Unternehmers. Hier genügt es jedoch nicht, wenn der Zeuge lediglich bestätigt, dass für alle Lieferungen und Leistungen entsprechende Originalrechnungen vorgelegen haben. Er muss vielmehr bestätigen, dass für eine **konkret bezeichnete Eingangsleistung** die Originalrechnung vorlag.

**Hinweis:** Zeugenaussagen sollten nur hilfsweise in Betracht gezogen werden, wenn es z. B. den Lieferanten nicht mehr gibt. Von elektronischen Rechnungen sollten im Übrigen gleich bei Eingang Sicherungskopien angefertigt werden.

## 12. Umsatzsteuer bei Kfz-Privatnutzung

Benutzt der Unternehmer sein unternehmerisches Kfz für **Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte**, muss er umsatzsteuerlich insoweit keine Entnahme (unentgeltliche Wertabgabe) versteuern. Nach der neuen Rechtsprechung des BFH gehören diese Fahrten zu seiner unternehmerischen Tätigkeit, da er in den Betrieb fahren muss, um Umsätze erzielen zu können.

Anders wäre dies, wenn ein Arbeitnehmer des Unternehmers den Dienstwagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen würde. Hier müsste grundsätzlich eine Entnahme versteuert werden. Eine Ausnahme gilt bei Arbeitnehmern nur bei besonderen Umständen, wenn der Betrieb z. B. nicht an den öffentlichen Nahverkehr angeschlossen ist, so dass der Arbeitgeber die Beförderung der Arbeitnehmer übernehmen muss, oder wenn der Arbeitnehmer an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt wird.

## 13. Umsatzsteuer bei Sicherheitseinbehalten

Ein Bauunternehmer braucht nach der neuen BFH-Rechtsprechung insoweit zunächst keine Umsatzsteuer abzuführen, als sein Auftraggeber eine **Sicherheit einbehalten** hat. Etwas anderes gilt nur dann, wenn der Bauunternehmer den Sicherheitseinbehalt durch eine Bankbürgschaft abwenden darf und diese auch tatsächlich von seiner Bank erhalten könnte.

Grundsätzlich akzeptiert die Finanzverwaltung diese Rechtsprechung. Allerdings verlangt sie vom Bauunternehmer, dass er für jeden abgeschlossenen Vertrag Ge-

währleistungsbürgschaften beantragt hat und diese von der Bank abgelehnt wurden.

**Hinweis:** Die Anforderungen der Finanzverwaltung scheinen überzogen zu sein, da ein Unternehmer, der wiederholt und erfolglos Bürgschaften bei seiner Bank einfordert, seine künftigen Kreditaussichten schmälert.

Aufpassen muss allerdings auch der Auftraggeber, der die Sicherheit einbehält. Er darf die Vorsteuer nicht geltend machen, sondern erst dann, wenn er nach Ablauf der Gewährleistungsfrist die Sicherheit ausbezahlt. Die Finanzämter des Bauunternehmers und des Auftraggebers sollen sich einer Anweisung des Bundesfinanzministeriums zufolge austauschen, um die Kürzung des Vorsteuerabzugs sicherstellen zu können.

## II. Kapitalgesellschaften und ihre Gesellschafter

### 1. Neue Schwellenwerte

Bei der Handelsbilanz werden die Schwellenwerte für die Bilanzsumme und die Umsatzerlöse erhöht. Die neuen Schwellenwerte betragen:

	Kleine Kapitalgesellschaft	Mittelgroße Kapitalgesellschaft	Große Kapitalgesellschaft
Bilanzsumme	≤ 6 Mio. €	≤ 20 Mio. €	≤ 20 Mio. €
Umsatzerlöse	≤ 12 Mio. €	≤ 40 Mio. €	≤ 40 Mio. €
Arbeitnehmer	≤ 50	≤ 250	≤ 250

Für die Einstufung in eine Größenklasse müssen mindestens zwei Schwellenwerte der niedrigeren Größenklasse überschritten werden. Die Schwellenwerte für Kleinst-Kapitalgesellschaften bleiben unverändert.

Die Einstufung der Kapitalgesellschaften hat Bedeutung für die Prüfungspflicht der Kapitalgesellschaft und die Pflicht zur Veröffentlichung der Gewinn- und Verlustrechnung. Außerdem gibt es je nach Größenklasse Erleichterungen für die Aufstellung der Bilanz, der Gewinn- und Verlustrechnung sowie des Lageberichts.

**Hinweis:** Die neuen Schwellenwerte können zusammen mit den weiteren handelsrechtlichen Neuregelungen bereits rückwirkend auf den Jahresabschluss 2014 angewendet werden.

### 2. Pensionszusage für Gesellschafter-Geschäftsführer

Der BFH wird prüfen müssen, ob er an seinen strengen Grundsätzen zur sog. **Übersorgung bei Pensionszusagen** noch festhält. Denn das FG Berlin-Brandenburg hält diese Grundsätze für falsch und hat die Revision zum BFH zugelassen.

Nach der BFH-Rechtsprechung darf eine Pensionszusage nicht zu einer sog. **Übersorgung** führen. Hiervon spricht man, wenn die Pensionszusage zusammen mit einer etwaigen gesetzlichen Rentenanwartschaft des Geschäftsführers höher als 75 % seines laufenden Gehalts ist. Im Fall einer Übersorgung ist die Pensionsrückstellung in voller Höhe gewinnerhöhend aufzulösen. Besondere Bedeutung hat der Grundsatz der Übersorgung bei der sog. **Nur-Pension**, bei der der Geschäftsführer kein laufendes Gehalt, sondern ausschließlich eine Pensionszusage erhält. Selbst wenn die Pensionszusage niedrig ist, übersteigt sie angesichts des fehlenden laufenden Gehalts stets die 75%-Grenze und wird daher bislang steuerlich nicht anerkannt.

Das FG Berlin-Brandenburg folgt dem nicht. Danach soll es allein darauf ankommen, ob die Pensionszusage **fremdüblich** und insbesondere **angemessen** ist. Falls die Pensionszusage überhöht sein sollte, wäre insoweit eine verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen, nicht aber die gesamte Pensionsrückstellung aufzulösen.

### 3. Weiterleitung rückerstatteter Arbeitgeberanteile an Geschäftsführer-Ehegatten

Nach neuer BFH-Rechtsprechung führt es nicht mehr zwingend zu einer verdeckten Gewinnausschüttung, wenn eine GmbH eine **Erstattung von Arbeitgeberanteilen durch die Rentenversicherung** an den angestellten Ehegatten ihres beherrschenden Gesellschafters weiterleitet, für den sie die Arbeitgeberanteile irrtümlich an die Rentenversicherung entrichtet hatte. Voraussetzung ist, dass die GmbH mit dem Ehegatten einen **fremdüblichen Arbeitsvertrag** vereinbart und auch tatsächlich durchgeführt hat und das Gehalt für den Ehegatten auch unter Berücksichtigung der Rückerstattung noch angemessen ist. Es ist dann unschädlich, dass die GmbH und der Arbeitnehmer-Ehegatte des beherrschenden Gesellschafters vorab keine Vereinbarung über die künftige Verwendung einer möglichen Rückerstattung durch die Rentenversicherung getroffen hatten.

**Hinweis:** Bislang forderte die Rechtsprechung bei Leistungen einer GmbH an einen beherrschenden Gesellschafter oder an dessen nahen Angehörigen eine klare und im Vorhinein getroffene Vereinbarung. Hieran hält der BFH nicht mehr fest, wenn eine **missbräuchliche Gestaltung ausgeschlossen** ist. Ein solcher Missbrauch ist bei der Weiterleitung von Erstattungen der Rentenversicherung nicht zu befürchten, weil der Arbeitnehmer-Ehegatte des beherrschenden Gesellschafters einen zivilrechtlichen Anspruch auf Weiterleitung der an die GmbH rückerstatteten Arbeitgeberanteile hat.

### 4. Steuerfreie Rückgewähr von Einlagen

Aufmerksamkeit ist geboten, wenn an den Gesellschafter der Kapitalgesellschaft **Einlagen steuerfrei zurückgezahlt** werden sollen, z. B. nach Auflösung einer Kapitalrücklage, die durch Einlagen gebildet worden war.

Die Rückzahlung von Einlagen an den Gesellschafter einer GmbH, die dieser zuvor an die GmbH geleistet hat, ist zwar – im Gegensatz zu Ausschüttungen – grundsätzlich steuerfrei. Für die Steuerfreiheit müssen jedoch nach der BFH-Rechtsprechung bestimmte **verfahrensrechtliche Voraussetzungen** erfüllt sein: Zum einen müssen die an die GmbH erbrachten – offenen und verdeckten – Einlagen durch Bescheid festgestellt worden sein, bevor sie steuerfrei rückgezahlt werden können; die handelsrechtliche Erfassung der Einlage in der Kapitalrücklage allein reicht nicht aus. Zum anderen muss auch die Rückzahlung der Einlage aus den festgestellten Beträgen erfolgen; hierzu muss in der Feststellungserklärung für das Jahr der Rückzahlung das steuerliche Einlagekonto entsprechend gemindert werden. Außerdem muss die GmbH eine Bescheinigung über die Einlagenrückgewähr erstellen. Sind diese Voraussetzungen nicht erfüllt, wird die Einlagenrückgewähr als steuerpflichtige Ausschüttung behandelt. Der Gesellschafter muss dann eine an sich steuerfreie Rückzahlung versteuern, und der GmbH droht ein Haftungsbescheid wegen nicht abgeführter Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag.

## 5. Angemessenheit von Pachtzahlungen bei Betriebsaufspaltung

Seit 2015 gilt Folgendes: Überlässt der Besitzunternehmer, der mit mehr als 25 % an der Betriebsgesellschaft beteiligt ist, Wirtschaftsgüter an die Betriebsgesellschaft verbilligt oder gar unentgeltlich, werden die Aufwendungen des Besitzunternehmens vom sog. **Teilabzugsverbot** erfasst und sind damit im Umfang der Verbilligung nur zu 60 % abziehbar. Zu den betroffenen Aufwendungen gehören insbesondere die laufenden Betriebsausgaben wie z. B. Schuldzinsen, Grundsteuer oder Versicherungsbeiträge, aber auch sog. Substanzaufwendungen wie laufende Abschreibungen, Teilwertabschreibungen oder Erhaltungsaufwendungen.

**Hinweis:** Bis einschließlich 2014 galt das Teilabzugsverbot nur für die laufenden Betriebsausgaben, nicht aber für die Substanzaufwendungen wie Abschreibungen und Instandhaltungskosten.

Um die Anwendung des Teilabzugsverbots zu vermeiden, sollte eine **Anpassung der Pacht** auf ein fremdübliches Niveau geprüft werden. Dabei ist darauf zu achten, dass die Pacht nicht überhöht vereinbart wird, weil ansonsten eine verdeckte Gewinnausschüttung droht.

Das Teilabzugsverbot kann auch dann greifen, wenn die Pacht nachträglich auf einen nicht marktüblichen Betrag herabgesetzt wird und dies durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. In diesem Fall kann das Teilabzugsverbot dadurch vermieden werden, dass der Besitzunternehmer nachweist, dass auch ein fremder Dritter die Pacht herabgesetzt hätte, z. B. wegen einer fremdüblichen Sanierung der Betriebsgesellschaft.

**Hinweis:** Nicht anwendbar ist das Teilabzugsverbot, wenn es sich bei dem Besitzunternehmen um eine Personenge-

sellschaft handelt, die an der Betriebsgesellschaft nicht beteiligt ist. Dann fehlt es an dem gesetzlichen Beteiligungserfordernis von mehr als 25 %.

## 6. Darlehen von GmbH-Gesellschaftern an die GmbH

Ähnlich wie bei der Betriebsaufspaltung kann auch bei der **Darlehensgewährung durch einen GmbH-Gesellschafter** das Teilabzugsverbot greifen, wenn der Gesellschafter als Darlehensgeber mit mehr als 25 % an der darlehensnehmenden GmbH beteiligt ist, das Darlehen zu seinem Betriebsvermögen gehört (z. B. Darlehen des Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung) und das Darlehen nicht fremdüblich ist. Seit 2015 werden nicht nur die laufenden Refinanzierungsaufwendungen vom Teilabzugsverbot erfasst, sondern auch Abschreibungen auf die Darlehensforderung oder der Aufwand aus der Stellung einer Sicherheit (z. B. Bürgschaft). Daher ist auch hier auf eine **fremdübliche Ausgestaltung** des Darlehensvertrags zu achten und ggf. eine Anpassung des Zinssatzes vorzunehmen.

## III. Arbeitgeber/Arbeitnehmer

### 1. Lohnsteuerpauschalierung bei Sachzuwendungen

Ebenso wie bei Geschenken und Sachzuwendungen eines Unternehmers an Kunden und Geschäftsfreunde (s. o. unter I. 1.) kann der Unternehmer auch bei betrieblich veranlassten **Sachzuwendungen an Arbeitnehmer** die Steuer für den Arbeitnehmer i. H. von 30 % übernehmen.

Die Finanzverwaltung hat sich hier ebenfalls der Rechtsprechung des BFH angeschlossen. Eine **Pauschalierung** ist damit **ausgeschlossen**, wenn die Zuwendung für den Arbeitnehmer nicht zum steuerpflichtigen Lohn gehört oder nicht betrieblich veranlasst ist. Unter anderem in folgenden Fällen braucht der Arbeitgeber daher keine Pauschalierung vorzunehmen:

- Die Sachbezugsfreigrenze i. H. von 44 € ist nicht überschritten. Hier liegt kein steuerpflichtiger Sachbezug vor.
- Der Arbeitnehmer ist nicht steuerpflichtig, sondern lebt im Ausland und arbeitet bei einer ausländischen Tochtergesellschaft oder in einer ausländischen Betriebsstätte.
- Der Arbeitnehmer erhält eine Mahlzeit anlässlich einer Auswärtstätigkeit, für die er eine steuerfreie Verpflegungspauschale beanspruchen kann. Der Preis der Mahlzeit liegt nicht über 60 €.
- Die Zuwendung erfolgt im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers, weil der Arbeitnehmer z. B. Kunden während eines geschäftlichen Ausflugs betreut.
- Die Sachzuwendungen werden nicht von der Arbeitgeberin – einer Gesellschaft – erbracht, sondern von einem Gesellschafter der Arbeitgeberin.



- Die Zuwendung stellt eine sog. Aufmerksamkeit dar, die dem Arbeitnehmer anlässlich eines besonderen persönlichen Ereignisses (Geburtstag, Heirat, Geburt eines Kindes) gewährt wird. Der Wert der Aufmerksamkeit überschreitet den Betrag von 60 € nicht. Geldgeschenke fallen nicht hierunter.

Handelt es sich hingegen um eine pauschalierbare Sachzuwendung, hat der Arbeitgeber grundsätzlich bis zum 28. 2. des Folgejahres Zeit, um sich für eine Pauschalierung zu entscheiden; denn bis zu diesem Zeitpunkt ist die elektronische Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln.

**Hinweis:** Das Wahlrecht zugunsten einer Pauschalierung kann neuerdings auch noch während einer Außenprüfung ausgeübt werden, wenn z. B. erst zu diesem Zeitpunkt die Sachzuwendung an den Arbeitnehmer festgestellt wird. Voraussetzung ist, dass die Lohnsteueranmeldung noch änderbar ist und die Sachzuwendung an den Arbeitnehmer bislang weder pauschal noch individuell besteuert wurde. Das Wahlrecht ist einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen auszuüben, wobei es getrennt für Zuwendungen an Dritte und für Sachleistungen an die eigenen Arbeitnehmer angewendet werden kann (s. o. unter I. 1.).

## 2. Ausbildungskosten

Ungeklärt bleibt der Abzug der Kosten für eine **erstmalige Berufsausbildung** oder ein **Erststudium**. Der Gesetzgeber hat zwar im Jahr 2011 ein Abzugsverbot für diese Aufwendungen rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2004 eingeführt und zudem die Anforderungen an eine Erstausbildung ab dem Jahr 2015 verschärft. Der BFH hat jedoch im Jahr 2014 das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) angerufen, weil er das Abzugsverbot für verfassungswidrig hält; eine Entscheidung des BVerfG liegt noch nicht vor.

**Hinweis:** Ausbildungs- und Studienkosten sind zwar in jedem Fall bis zur Höhe von 6.000 € als Sonderausgaben abziehbar. Dieser Abzug geht aber ins Leere, wenn keine positiven Einkünfte vorhanden sind. Anders als Verluste, die in Folgejahre vorgetragen werden können, gehen Sonderausgaben unter, wenn sie nicht im laufenden Veranlagungszeitraum genutzt werden können.

Zwischenzeitlich hat der BFH in einer weiteren Entscheidung die **verfahrensrechtliche Situation** der Auszubildenden bzw. Studenten gestärkt, wenn sie ausschließlich **Verluste aufgrund ihrer Ausbildungs- bzw. Studienkosten** geltend machen: Sie können ihre Verluste auch dann noch geltend machen, wenn die vierjährige Verjährungsfrist für die Einkommensteuerfestsetzung bereits abgelaufen ist; allerdings darf für das Jahr, in dem die Ausbildungskosten entstanden sind, noch keine Einkommensteuer festgesetzt worden sein, weil anderenfalls der Einkommensteuerbescheid für die Verlustfeststellung bindend wäre. Ob die Verlustfeststellung dann tatsächlich vorzunehmen ist, hängt von der Entscheidung des BVerfG ab.

**Hinweis:** Dem BFH zufolge können **bis zum 31. 12. 2015** noch Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. für

ein Erststudium aus dem Jahr **2008** als vorweggenommene Werbungskosten vorsorglich geltend gemacht werden, wenn für 2008 noch kein Einkommensteuerbescheid vorliegt. Hierzu ist eine Erklärung zur Feststellung eines Verlustes für 2008 abzugeben. Das Verfahren, in dem über die geltend gemachten Verluste für 2008 zu entscheiden ist, ist dann durch Einspruch offen zu halten, bis das BVerfG entscheidet.

Der Bundesrat hat bereits angekündigt, dass er mit der verfahrensrechtlichen Handhabung durch den BFH nicht einverstanden ist und eine weitere Gesetzesänderung angeregt. Wir halten Sie auf dem Laufenden.

## 3. Betriebsveranstaltungen

In Bezug auf die Erstellung und ggf. Berichtigung der Lohnsteueranmeldungen für 2015 und der Jahreslohnsteuerbescheinigungen für 2015 ist zu beachten, dass mit Wirkung ab 2015 der Bereich der Betriebsveranstaltungen neu geregelt worden ist.

Bislang führte die Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung zu Arbeitslohn, wenn die auf den Arbeitnehmer entfallenden Kosten eine Freigrenze von 110 € überstiegen; dann war der gesamte Betrag lohnsteuerpflichtig. Nach neuer Rechtslage gilt nunmehr ein **Freibetrag** von 110 € pro Betriebsveranstaltung und Arbeitnehmer. Anders als bei einer Freigrenze ist bei Überschreitung des Freibetrags also nur der übersteigende Betrag lohnsteuerpflichtig. Der Freibetrag wird für maximal zwei Betriebsveranstaltungen pro Jahr gewährt.

Im Gegenzug sind in die Bemessungsgrundlage für die auf die Arbeitnehmer entfallenden Kosten auch die sog. **nicht konsumierbaren Aufwendungen** wie die Saalmiete oder die Kosten für eine Veranstaltungsagentur einzubeziehen. Der Gesetzgeber hat damit der Auffassung des BFH widersprochen, der nur die konsumierbaren Kosten für Essen, Getränke und Musik in die Bemessungsgrundlage einbezogen hat.

**Hinweis:** Nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind weiterhin die **Gemeinkosten** des Arbeitgebers, weil nur Kosten, die gegenüber Dritten entstanden sind, zu einem lohnsteuerpflichtigen Vorteil führen können. Ebenfalls steuerfrei bleiben die Fahrtkosten zum Veranstaltungsort.

Die gesetzliche Neuregelung enthält einen weiteren Nachteil: Nunmehr werden auch die Kosten für **Begleitpersonen** dem Arbeitnehmer zugerechnet und müssen, soweit sie den Freibetrag von 110 € übersteigen, versteuert werden. Der BFH hatte dies anders gesehen.

## 4. Abschiedsfeier des Arbeitnehmers

Ein Arbeitnehmer, der seine berufliche Tätigkeit beendet, kann die **Kosten für seinen Abschied** unter Umständen als Werbungskosten absetzen, wenn die Abschiedsfeier auch im Übrigen beruflich veranlasst ist. Neben dem Anlass der Feier (z. B. Verabschiedung aus dem Berufsleben, Arbeitgeberwechsel) spricht für eine berufliche Veranlas-

sung, dass der Arbeitgeber als Gastgeber auftritt und die Gästeliste bestimmt, die Gäste ganz überwiegend aus dem beruflichen Umfeld kommen, die Feier im Betrieb oder zumindest an einem neutralen Ort (Restaurant, Hotel) und werktags stattfindet (nicht in der Wohnung des Arbeitnehmers und nicht am Wochenende) und dass die Aufwendungen nicht übertrieben hoch sind; ein Betrag von 50 € pro Gast wird beispielsweise anerkannt.

## 5. Doppelte Haushaltsführung

Neuerdings kann eine doppelte Haushaltsführung auch dann anerkannt werden, wenn beide Ehe- oder Lebenspartner bzw. Lebensgefährten **am selben auswärtigen Beschäftigungsort tätig** sind und dort in einer Zweitwohnung wohnen. Allein der Umstand, dass beide Partner am selben Ort arbeiten, spricht also nicht automatisch gegen eine doppelte Haushaltsführung. Allerdings darf sich der Lebensmittelpunkt nicht am Beschäftigungsort befinden.

**Beispiel:** Die Eheleute A und B wohnen in Hamburg und arbeiten in Oldenburg, wo sie eine Zweitwohnung unterhalten. Am Wochenende fahren sie stets nach Hamburg zurück. A und B können die Kosten für die Zweitwohnung in Oldenburg bis zu 1.000 € im Monat und die Kosten für wöchentliche Familienheimfahrten mit 0,30 € pro Entfernungskilometer für die Strecke Hamburg-Oldenburg sowie für die ersten drei Monate Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten absetzen.

Mit zunehmender Dauer einer solchen doppelten Haushaltsführung spricht allerdings eine Vermutung dafür, dass sich der **Lebensmittelpunkt** vom bisherigen Wohnort zum Beschäftigungsort hin **verlagert** und damit die doppelte Haushaltsführung endet. Die Arbeitnehmer sollen daher nachweisen können, dass sich ihr Lebensmittelpunkt weiterhin am bisherigen Wohnort befindet. Hierfür ist es hilfreich, wenn die Wohnung am Beschäftigungsort kleiner und nicht besser ausgestattet ist als die Hauptwohnung am Wohnort, wenn wöchentlich Fahrten vom Beschäftigungsort zum Wohnort unternommen und nachgewiesen werden können (z. B. anhand von Tankbelegen von Tankstellen, die sich auf der Strecke zwischen beiden Orten befinden) und wenn sich der Schwerpunkt der sozialen Kontakte weiterhin am Wohnort befindet (z. B. Vereinsmitgliedschaften, Freunde).

**Hinweis:** Es genügt nicht, wenn beide Partner ihren (bisherigen) Hauptwohntort lediglich für Familienbesuche aufsuchen.

## 6. Häusliches Arbeitszimmer

Die steuerliche Anerkennung eines Arbeitszimmers setzt voraus, dass es entweder den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit darstellt oder dass für die berufliche oder betriebliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Nach neuer BFH-Rechtsprechung können **Rentner oder Pensionäre**, die nach ihrem Ruhestand noch selbständig tätig werden, die Kosten für ihr häusliches Arbeitszimmer in voller Höhe als Be-

triebsausgaben absetzen. Das Arbeitszimmer stellt dann den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit dar. Die Renteneinkünfte sind unschädlich, weil der Ruheständler hierfür nicht mehr tätig werden muss.

Nach einer aktuellen Entscheidung des FG Münster gehören zu den Kosten des Arbeitszimmers im eigenen Haus nicht nur die anteiligen laufenden Grundstückskosten wie Grundsteuer, Versicherung, Strom etc. und die Kosten für die Einrichtung des Arbeitszimmers, sondern auch die anteiligen **Kosten für eine umfassende Badsanierung**, wenn hierdurch der Wert des eigenen Hauses dauerhaft erhöht wird. Denn ein Badezimmer ist für die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers zwingend erforderlich – im Gegensatz etwa zu einem Schlafzimmer.

**Hinweis:** Sanierungs- und Instandhaltungskosten, die das **gesamte Gebäude** betreffen, z. B. eine Dachreparatur, sind ohnehin anteilig als Kosten des Arbeitszimmers absetzbar. In der Entscheidung des FG Münster ging es jedoch um Sanierungs- und Instandhaltungskosten, die ausschließlich einen Raum betrafen, der nicht zum Arbeitszimmer gehörte. Gegen die Entscheidung des FG ist Revision beim BFH eingelegt worden, so dass in vergleichbaren Fällen der Bescheid offen gehalten werden sollte.

## 7. Jobtickets

Überlässt ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Jobtickets zu einem verbilligten Preis oder unentgeltlich, führt dies zu einem **lohnsteuerpflichtigen Vorteil**. Bleibt der Vorteil aber – zusammen mit anderen Sachbezügen – unter der monatlichen Freigrenze für Sachbezüge von 44 €, muss er nicht versteuert werden.

Bei Jobtickets ist somit entscheidend, ob der Vorteil **auf einen Schlag** entsteht – dann wird die monatliche Freigrenze in der Regel überschritten und führt zu keiner Entlastung – oder ob der Vorteil nur monatlich zufließt. Die Finanzverwaltung verschiedener Bundesländer geht dann von einem monatlichen Zufluss aus, wenn der Arbeitnehmer in jedem Monat nur eine Monatsmarke erhält oder wenn ihm eine Jahreskarte überlassen wird, die monatlich kündbar ist oder monatlich freigeschaltet wird. Beträgt der monatliche Vorteil aus dem Jobticket zusammen mit etwaigen anderen Sachbezügen nicht mehr als 44 €, bleibt er steuerfrei.

**Hinweis:** Allein die Weiterleitung eines üblichen Mengenrabatts, den der Arbeitgeber von dem Verkehrsverbund erhält, führt nicht zu einem lohnsteuerpflichtigen Vorteil.

Die vorzeitige Rückgabe einer Jahreskarte (z. B. bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses vor Ablauf des Vertragsjahres) führt in Höhe des zu viel versteuerten Sachbezugs zu „negativem Arbeitslohn“ und mindert damit die steuerliche Belastung des Arbeitnehmers im Lohnzahlungszeitraum der Rückgabe.

## 8. Weitere Neuerungen

Bei **kurzfristig beschäftigten Arbeitnehmern** kann die Lohnsteuer pauschal mit 25 % erhoben werden. Als kurzfristig beschäftigt gelten Arbeitnehmer, die nur gelegentlich beschäftigt werden, deren Beschäftigungsdauer 18 zusammenhängende Arbeitstage nicht übersteigt und deren durchschnittlicher Arbeitslohn pro Tag einen gewissen Euro-Betrag nicht übersteigt. Hier wurde der Tageslohn mit 68 € auf das Niveau des gesetzlichen Mindestlohns von 8,50 €/Stunde angehoben.

Außerdem wird es Erleichterungen beim sog. **Faktorverfahren** geben. Beim Faktorverfahren können Ehegatten sowie Lebenspartner bei ihren Lohnsteuerabzugsmerkmalen statt der Lohnsteuerklassenkombination IV/IV oder III/V einen Faktor eintragen lassen, der der Höhe des jeweiligen Anteils am Ehegatteneinkommen entspricht. Auf diese Weise kann der Vorteil aus dem Splittingtarif bereits während des laufenden Jahres optimal genutzt werden. Nach der Neuregelung gilt der eingetragene Faktor zwei Jahre lang.

**Hinweis:** Eheleute erhalten zudem die Möglichkeit, den Faktor jederzeit ändern zu lassen, wenn sich ihre für die Ermittlung des Faktors maßgeblichen Einkommen ändern.

Daneben können Arbeitnehmer künftig mit Wirkung ab dem 1. 1. 2016 einen Antrag auf Bildung eines **Lohnsteuerfreibetrags** für einen Zeitraum von bis zu **zwei Kalenderjahren** (und nicht nur für ein Jahr wie bisher) stellen. Die Antragstellung ist ab dem 1. 10. 2015 beim Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers möglich.

## IV. Vermieter

### 1. Steuerpflicht bei Versicherungsentschädigungen

Zu den steuerpflichtigen Einnahmen eines Vermieters gehört eine Versicherungsleistung der Gebäudeversicherung nach einem Gebäudeschaden nur, soweit der Vermieter den Schaden zuvor steuerlich geltend gemacht hat. Im Übrigen ist die Versicherungsleistung nach einer aktuellen Entscheidung des BFH **steuerfrei**, weil sie nicht für eine Vermietung gezahlt wird.

**Beispiel:** Vermieter V ist Eigentümer einer vermieteten Immobilie, die im Jahr 2015 durch einen Brand beschädigt wird. V macht eine Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung in Höhe von 400.000 € und 100.000 € für Aufräumarbeiten geltend. Im Jahr 2016 erhält er von seiner Gebäude- und Feuerversicherung eine Entschädigung in Höhe von 750.000 €. Hiervon muss er 500.000 € im Jahr 2016 versteuern, weil er diesen Betrag zuvor steuerlich geltend gemacht hat, während 250.000 € steuerfrei bleiben. Aufgrund der Absetzung und der Aufräumkosten im Jahr 2015 und der Versicherungsentschädigung im Jahr 2016 kann es zu steuerlichen Sprüngen bei den Vermietungseinkünften kommen.

Entschließt sich der Vermieter zu einer Neuerrichtung des beschädigten oder zerstörten Gebäudes, mindert die Ent-

schädigung übrigens nicht die Wiederherstellungskosten des Gebäudes und damit die künftige Abschreibung.

### 2. Werbungskostenabzug nach Verkauf der Immobilie

Auch nach Veräußerung einer vermieteten Immobilie können unter bestimmten Voraussetzungen noch Werbungskosten geltend gemacht werden. Hierbei sind die neuen Grundsätze der Finanzverwaltung zu beachten, da diese als Reaktion auf aktuelle BFH-Rechtsprechung Übergangs- bzw. Billigkeitsregelungen enthalten.

Zum einen können die **Schuldzinsen** für den Immobilienkredit als Werbungskosten berücksichtigt werden, soweit der Veräußerungserlös geringer ist als der Restkredit. Voraussetzung: das Grundstück wurde nach dem 31. 12. 1998 verkauft und die Absicht, mit dem Gebäude Einkünfte zu erzielen, wurde nicht bereits vor dem Verkauf aufgegeben.

Zum anderen lässt die Finanzverwaltung unter bestimmten Voraussetzungen den Werbungskostenabzug einer **Vorfälligkeitsentschädigung** zu, die anlässlich der Veräußerung der Immobilie an die Bank geleistet wurde, um den Kredit ablösen zu können. Hier muss der Kaufvertrag vor dem 27. 7. 2015 abgeschlossen worden sein.

**Hinweis:** In allen anderen Fällen kann die Vorfälligkeitsentschädigung zwar nicht als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften abgesetzt werden, wohl aber als Veräußerungskosten bei der Ermittlung eines Spekulationsgewinns, wenn die Immobilie innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist mit Gewinn veräußert worden ist.

Handelte es sich um einen Kredit, mit dem **sofort abziehbare Erhaltungsaufwendungen** finanziert wurden (z. B. Fassadenerneuerung), lässt die Finanzverwaltung einen nachträglichen Abzug der Schuldzinsen auch noch dann zu, wenn der Veräußerungserlös höher war als der Restkredit. Dies gilt allerdings nur in Fällen, in denen die Immobilie vor dem 1. 1. 2014 verkauft wurde.

### 3. Erlass der Grundsteuer bei Leerstand

Vermieter, deren Immobilie teilweise oder ganz leer steht, können einen **Teilerlass der Grundsteuer** beantragen. Danach wird die Grundsteuer zu 25 % erlassen, wenn der normale Rohertrag um mehr als 50 % gemindert ist. Voraussetzung ist allerdings, dass der Eigentümer diese Minderung **nicht zu vertreten** hat. War die Immobilie vollkommen ertraglos, können sogar 50 % der Grundsteuer erlassen werden. Anträge müssen jeweils bis zum 31. 3. des Folgejahres bei den Steuerämtern der Gemeinden (bzw. im Falle der Stadtstaaten bei den Finanzämtern) gestellt werden.

Ein Teilerlass ist auch dann möglich, wenn der Eigentümer das Gebäude wegen einer Sanierung leer stehen lässt. Voraussetzung ist allerdings, dass sich das Gebäude in einem **Sanierungsgebiet** befindet. Denn dann ist der Eigentümer zur Sanierung verpflichtet und hat den sanierungsbedingten Leerstand nicht zu vertreten.

## V. Kapitalanleger

### 1. Abgeltungsteuer bei Angehörigen-Darlehen

Die Abgeltungsteuer kann bei **Darlehen zwischen Ehegatten** vorteilhaft sein, wenn der darlehensnehmende Ehegatte die Zinsaufwendungen in voller Höhe absetzen kann und der darlehensgebende Ehegatte die Zinseinnahmen nur mit dem Abgeltungsteuersatz von 25 % versteuern muss. Zwar hat der Gesetzgeber den Abgeltungsteuersatz in derartigen Fällen ausgeschlossen; der BFH lässt dennoch eine Versteuerung der Zinseinnahmen mit 25 % zu, wenn **kein beherrschender Einfluss** unter den Ehegatten besteht, d. h. die Ehegatten voneinander finanziell unabhängig sind.

So ist der Abgeltungsteuersatz anwendbar, wenn der Ehemann seiner finanziell unabhängigen Ehefrau ein verzinlichtes Immobiliendarlehen für die Anschaffung einer vermieteten Immobilie gewährt. Der Ehemann muss die Zinsen nur mit 25 % versteuern, während seine Ehefrau die Zinsen mit dem individuellen (höheren) Steuersatz der Eheleute von z. B. 42 % als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften absetzen kann. Bei einer Zusammenveranlagung ergibt sich aus der Differenz der Steuersätze (17 Prozentpunkte) eine Steuerentlastung.

**Hinweis:** Der Abgeltungsteuersatz von 25 % scheidet jedoch aus, wenn die Ehefrau von einer Bank kein entsprechend hohes Darlehen erhalten hätte, weil sie z. B. kein oder nur ein niedriges Einkommen hat. Deshalb sollte bei derartigen Gestaltungen darauf geachtet werden, dass der Angehörige finanziell unabhängig ist. Außerdem sollte der Darlehensvertrag **fremdüblich** ausgestaltet sein und auch tatsächlich durchgeführt werden. Ansonsten wird der Abzug der Zinsaufwendungen beim Darlehensnehmer nämlich nicht anerkannt.

Dem BFH zufolge kann der Abgeltungsteuersatz auch bei Darlehen zwischen einer **GmbH und einem Angehörigen ihres Gesellschafters** (z. B. Ehefrau oder Kind des Gesellschafters) anwendbar sein, obwohl das Gesetz auch hier die Abgeltungsteuer ausschließt, wenn der GmbH-Gesellschafter mit mindestens 10 % an der GmbH beteiligt ist. Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Abgeltungsteuer ist auch hier, dass zwischen dem Gesellschafter und dem darlehensgewährenden Angehörigen kein sog. Beherrschungsverhältnis vorliegt.

**Hinweis:** Der Abgeltungsteuersatz von 25 % ist hingegen bei der **Gesellschafterfremdfinanzierung** ausgeschlossen. Dies betrifft Fälle, in denen nicht der Angehörige des GmbH-Gesellschafters, sondern der mit mindestens 10 % beteiligte GmbH-Gesellschafter selbst der GmbH ein verzinlichtes Darlehen gewährt. Der Gesellschafter muss die Zinsen dann mit seinem individuellen Steuersatz versteuern, kann dafür allerdings auch seine Werbungskosten geltend machen. Eine indirekte Finanzierung, bei der der Gesellschafter zunächst seinem Ehegatten ein Darlehen gewährt, das dieser dann an die GmbH weiterleitet, wird von der Finanzverwaltung vermutlich als gestaltungsmisbräuchlich angesehen werden.

### 2. Werbungskosten und Abgeltungsteuer

Weniger gute Nachrichten gibt es für ehemalige GmbH-Gesellschafter, die ihre Beteiligung an der GmbH verkauft haben, aber noch Zinsen für die Anschaffung der nunmehr verkauften Beteiligung oder Zinsen für die Finanzierung einer Bürgschaft zahlen müssen. Zwar hatte der BFH zunächst den **Abzug** derartiger **nachträglicher Schuldzinsen** ab dem Veranlagungszeitraum 1999 zugelassen. Nunmehr hat der BFH diesen Abzug aber auf Veranlagungszeiträume vor 2009 beschränkt. Seit Einführung der Abgeltungsteuer im Jahr 2009 können Schuldzinsen nach Veräußerung der Beteiligung nämlich nicht mehr als Werbungskosten bei den Kapitaleinkünften abgezogen werden.

**Hinweis:** Es kann daher ratsam sein, die Beteiligung nicht zu veräußern, sondern zu halten, wenn der zu erwartende Veräußerungserlös ohnehin nicht hoch ist. Denn trotz Abgeltungsteuer können Werbungskosten bei einer bestehenden GmbH-Beteiligung auf Antrag zu 60 % geltend gemacht werden, wenn die Beteiligung mindestens 25 % beträgt oder aber zumindest 1 % beträgt und der Gesellschafter gleichzeitig beruflich für die GmbH tätig ist, z. B. als Geschäftsführer. An diesen Antrag ist der Gesellschafter jedoch fünf Jahre lang gebunden.

Ausgeschlossen ist der Werbungskostenabzug auch für Kapitalanleger, die eine sog. **Günstigerprüfung** beantragen. Bei der Günstigerprüfung wird statt des Abgeltungsteuersatzes von 25 % der niedrigere individuelle Steuersatz angewendet; ratsam ist dies bei geringem Einkommen oder bei der Nutzung von Verlustvorträgen. Der BFH hat nun entschieden, dass auch bei der Günstigerprüfung ein Werbungskostenabzug nicht möglich ist. Berücksichtigt wird damit lediglich der Sparer-Pauschbetrag von 801 € bei Alleinstehenden bzw. 1.602 € bei zusammenveranlagten Ehegatten.

**Hinweis:** Die Günstigerprüfung ermöglicht also nur einen niedrigeren Steuersatz, nicht aber den Abzug von Werbungskosten. Der Abzug von Werbungskosten kann lediglich durch einen Antrag auf Anwendung des Teileinkünfteverfahrens erreicht werden, der aber nur bestimmten GmbH-Gesellschaftern möglich ist, oder bei einem gesetzlichen Ausschluss der Abgeltungsteuer wie z. B. bei Darlehensverträgen unter nahen Angehörigen, die finanziell abhängig sind (s. o. unter V. 1.).

### 3. Gültigkeit von Freistellungsaufträgen

Bereits seit dem 1. 1. 2011 können Freistellungsaufträge nur unter Angabe der **Steueridentifikationsnummer** geändert bzw. neu erteilt werden. Freistellungsaufträge, die vor diesem Stichtag gestellt wurden, blieben aufgrund einer Übergangsregel zunächst weiterhin wirksam. Ab dem 1. 1. 2016 verlieren nun auch sie ihre Gültigkeit.

**Hinweis:** Relevant ist dies insbesondere für **Freistellungsaufträge, die vor dem 1. 1. 2011 für einen unbefristeten Zeitraum erteilt wurden. Ein neuer Freistellungsauftrag muss nicht erteilt werden. Es reicht aus, wenn dem Institut, bei dem der Freistellungsauftrag**

**beauftragt wurde, die Steueridentifikationsnummer mitgeteilt wird.**

## VI. Alle Steuerzahler

### 1. Immobilien und Spekulationsgewinne

Gewinne aus der Veräußerung privater Immobilien sind steuerpflichtig, wenn die Immobilie innerhalb von zehn Jahren nach Anschaffung verkauft wird. Bei der Berechnung der zehnjährigen Spekulationsfrist sollten Immobilienbesitzer daran denken, dass die Spekulationsfrist durch Vereinbarung einer sog. **aufschiebenden Bedingung** im Verkaufsvertrag **nicht umgangen** werden kann. Dem BFH zufolge kommt es nämlich allein auf den Abschluss der jeweiligen Kaufverträge (An- und Verkauf) an.

**Beispiel:** A hat am 1. 12. 2005 eine Immobilie gekauft, die er vor Ablauf der Spekulationsfrist mit Kaufvertrag vom 1. 11. 2015 mit Gewinn veräußert. Im Kaufvertrag wird eine Bedingung vereinbart, nach der der Vertrag erst mit Genehmigung des Pächters wirksam werden soll. Der Pächter erteilt im Frühjahr 2016 – und damit nach Ablauf der Spekulationsfrist – seine Genehmigung. Der Veräußerungsgewinn ist dennoch steuerpflichtig.

### 2. Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen

Erweitert hat der BFH den Anwendungsbereich der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen. Nach dem Gesetz wird für Handwerkerleistungen wegen Renovierung, Instandhaltung oder Modernisierung im Haushalt des Steuerpflichtigen eine Steuerermäßigung von 20 % gewährt, höchstens 1.200 €. Begünstigt sind jedoch nur die in der Rechnung ausgewiesene Arbeitskosten, nicht die Materialkosten.

Der BFH hat nun entschieden, dass auch solche Handwerkerleistungen steuerlich begünstigt sind, mit denen lediglich die **Funktionsfähigkeit einer Anlage** überprüft werden soll, z. B. eine Dichtheitsprüfung für eine Wasserleitung im eigenen Haushalt.

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

Ebenfalls begünstigt sind die Arbeitskosten bei Malerarbeiten, der Modernisierung des Badezimmers, bei Garten- und Wegebauarbeiten, beim Fensteraustausch oder beim Austausch von Gas- und Wasserinstallationen sowie bei kleineren Reparaturen im Haushalt.

### 3. Änderung bestandskräftiger Bescheide

Erleichtert wird künftig die Änderung bereits bestandskräftiger Bescheide zugunsten der Steuerzahler, wenn diese **nachträglich neue Tatsachen** zu ihren Gunsten geltend machen. Zwar lässt das Gesetz eine Änderung des Bescheids bei grobem Verschulden des Steuerpflichtigen oder Steuerberaters nicht zu. Der BFH hat es in einer aktuellen Entscheidung aber nicht als grobes Verschulden angesehen,

wenn die Eintragung steuermindernder Angaben schlicht vergessen worden ist.

**Hinweise:** Wird bei der Vorbereitung der aktuellen Steuererklärung festgestellt, dass im Vorjahr steuerentlastende Angaben schlichtweg vergessen wurden, sollte umgehend ein Antrag auf Änderung des Vorjahresbescheids gestellt werden. Unproblematisch ist eine Änderung übrigens dann möglich, wenn der Bescheid für das Vorjahr noch unter dem Vorbehalt der Nachprüfung steht.

### 4. Entlastungsbetrag für Alleinerziehende

Alleinerziehende Steuerpflichtige erhalten einen steuerlichen Entlastungsbetrag, wenn zu ihrem Haushalt ein Kind gehört, für das ihnen Kindergeld zusteht.

**Hinweis:** Der Entlastungsbetrag wurde mit Wirkung zum 1. 1. 2015 um 600 € auf 1.908 € erhöht. Zugleich wird er künftig nach der Kinderzahl gestaffelt. Er steigt für das zweite und jedes weitere im Haushalt des alleinerziehenden Steuerpflichtigen lebende Kind jeweils um zusätzliche 240 €.

Der BFH hat vor kurzem deutlich gemacht, dass für die Zugehörigkeit des Kindes zum Haushalt allein die **Meldung des Kindes** im Haushalt des Steuerpflichtigen entscheidend ist – und nicht der tatsächliche Wohnort des Kindes. Es sollte daher darauf geachtet werden, dass das Kind auch im Haushalt des Steuerpflichtigen gemeldet ist; eine Meldung mit Nebenwohnsitz genügt.

**Hinweis:** Auf den tatsächlichen Aufenthaltsort des Kindes kommt es nur dann an, wenn das Kind bei mehreren Personen gemeldet ist.

### 5. Einheitliches Vertragswerk bei der Grunderwerbsteuer

Beim Kauf eines unbebauten Grundstücks, das bebaut werden soll, droht eine Erhöhung der Grunderwerbsteuer, wenn bereits vor Abschluss des Kaufvertrags ein konkretes Angebot für den Innenausbau von der Veräußererseite (z. B. Verkäufer oder ein mit dem Verkäufer wirtschaftlich verbundenes oder kooperierendes Innenausbauunternehmen) vorlag, das der Käufer auch tatsächlich angenommen hat. Der BFH nimmt dann ein sog. **einheitliches Vertragswerk** an und erhöht die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer um die Kosten für den Innenausbau. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Käufer erkennen konnte, dass das mit dem Innenausbau beauftragte Unternehmen zur Veräußererseite gehört.

Gleiches gilt nach bisheriger Rechtsprechung für den **Rohbau**. Auch diese Kosten erhöhen die Bemessungsgrundlage für die Grunderwerbsteuer, wenn bereits bei Abschluss des Grundstückskaufvertrags feststeht, dass der Käufer ein bebautes Grundstück erhalten soll, weil ihm bei Abschluss des Grundstückskaufvertrags von der Veräußererseite ein Angebot zur Bebauung vorliegt, das er dann tatsächlich auch annimmt. Der Käufer wird damit so gestellt, als ob er ein bebautes Grundstück erwirbt.

**Hinweis:** Will der Käufer eines unbebauten Grundstücks das Risiko eines einheitlichen Vertragswerks mindern, darf er keine Angebote für den Roh- oder Innenausbau annehmen, die ihm bereits bei Abschluss des Kaufvertrags vorlagen, oder er darf derartige Angebote nur mit erheblichen Veränderungen annehmen.

## 6. Verfassungswidrigkeit der Bedarfsbewertung bei der Grunderwerbsteuer

Das BVerfG hat die sog. Bedarfsbewertung bei der Grunderwerbsteuer für **Zeiträume ab 1. 1. 2009** für verfassungswidrig erklärt. Der Gesetzgeber muss rückwirkend zum 1. 1. 2009 eine Neuregelung verabschieden; hierfür hat er eine Frist bis zum 30. 6. 2016.

Die Bedarfsbewertung kommt bei der Grunderwerbsteuer zum Einsatz, wenn für die Grundstücksübertragung kein Kaufpreis gezahlt wird, z. B. bei Umwandlungen von Grundstücksgesellschaften oder beim Erwerb von Anteilen an Grundstücksgesellschaften. Hier wird im Rahmen der Bedarfsbewertung eine Ersatzbemessungsgrundlage herangezogen, die bei unbebauten Grundstücken 80 % des Bodenrichtwertes und bei bebauten Grundstücken den 12,5fachen Jahreswert der tatsächlichen Durchschnittsmiete bzw. – bei unvermieteten Grundstücken – das 12,5fache der üblichen Miete ausmacht.

Das BVerfG hält die Ersatzbemessungsgrundlage für verfassungswidrig, weil sie zu niedrig ist. Die Werte für bebaute Grundstücke liegen danach durchschnittlich 50 % unter dem Verkehrswert und die Werte für unbebaute Grundstücke durchschnittlich 70 % unter dem Verkehrswert.

**Hinweis:** Der Gesetzgeber wird nun zwar eine höhere Ersatzbemessungsgrundlage rückwirkend zum 1. 1. 2009 verabschieden müssen. Eine Änderung von Grunderwerbsteuerbescheiden zuungunsten der Grundstückskäufer dürfte wegen des gesetzlichen Vertrauensschutzes aber nicht möglich sein. Jedoch droht für künftige Fälle, in denen eine Bedarfsbewertung erforderlich ist, eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage und damit auch der Grunderwerbsteuer. Die Verwaltung will die Festsetzung der Grunderwerbsteuer zunächst einmal zurückstellen.

## 7. Steuerliche Entlastungen

Bereits in diesem Jahr wurden der steuerliche Grundfreibetrag, der Kinderfreibetrag, das Kindergeld, der Unterhaltshöchstbetrag sowie der Entlastungsbetrag für Alleinerziehende erhöht. Zum 1. 1. 2016 wird der Grundfreibetrag nochmals von 8.472 € auf 8.652 € angehoben. Ebenfalls wird die Steuerprogression etwas abgemildert.

Bei den Familienleistungen steigen der Kinderfreibetrag je Elternteil von 2.256 € auf 2.304 €, der jährliche Unterhaltshöchstbetrag von 8.472 € auf 8.652 € (bis zu diesem Betrag können Unterhaltsleistungen an unterhaltsberechtigte Personen als außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden) sowie das Kindergeld um 2 € pro Kind.

## B. WIRTSCHAFTSRECHT

### I. Neues zum Mindestlohn

**Dokumentationspflichten gelockert:** Nach dem Mindestlohngesetz (MiLoG) muss für bestimmte Arbeitnehmer die tägliche Arbeitszeit aufgezeichnet werden. Hiernach sind Beginn, Ende und Dauer der täglichen Arbeitszeit für Arbeitnehmer der im Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz genannten Wirtschaftsbereiche (z. B. Baugewerbe, Gaststätten und Herbergen, Speditions-, Transport- und Logistikbereich, Unternehmen der Forstwirtschaft, Gebäudereinigung, Messebau und Fleischwirtschaft) sowie für geringfügig Beschäftigte aufzuzeichnen.

Diese Aufzeichnungspflicht entfällt für Arbeitnehmer, deren regelmäßiges (Brutto-)Arbeitsentgelt 2.958 € im Monat übersteigt. Mit Wirkung zum 1. 8. 2015 wurde die Einkommensschwelle von 2.958 € dahingehend ergänzt, dass die **Arbeitszeitaufzeichnungspflicht** bereits dann **entfällt**, wenn das regelmäßige Arbeitsentgelt mehr als **2.000 €** brutto beträgt und das sich hieraus ergebende Nettoentgelt jeweils für die letzten tatsächlich abgerechneten **zwölf Monate** nachweislich **gezahlt** worden ist. Bei der Beschäftigung von **Ehegatten, eingetragenen Lebenspartnern, Kindern und Eltern** des Arbeitgebers kann auf die Aufzeichnungspflichten ebenfalls verzichtet werden. Ist der Arbeitgeber eine juristische Person oder eine rechtsfähige Personengesellschaft, kommt es auf das Bestehen einer entsprechenden verwandtschaftlichen Beziehung zu dem vertretungsberechtigten Organ der juristischen Person oder einem Mitglied eines solchen Organs oder einem vertretungsberechtigten Gesellschafter der rechtsfähigen Personengesellschaft an.

**Rechtsprechung:** Derzeit sprechen gute Gründe dafür, dass der Mindestlohn wohl auch an **Feiertagen und bei Krankheit** zu zahlen ist (und nicht nur für die tatsächlich geleisteten Arbeitsstunden).

Die entsprechende Entscheidung des Bundesarbeitsgerichts bezog sich zwar nicht direkt auf das MiLoG, sondern auf einen allgemeinverbindlichen Tarifvertrag für pädagogisches Personal in Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen. Allerdings dürfte das Urteil auf das MiLoG übertragbar sein, da den Branchenmindestlöhnen und dem gesetzlichen Mindestlohn derselbe Rechtsgedanke zugrunde liegt – die Mindestsicherung der Arbeitnehmer. Auch enthält das MiLoG keine Regelungen zur Frage, ob der Mindeststundensatz für Ausfallzeiten infolge von Krankheit gelten soll.

Verschiedene Arbeitsgerichte haben entschieden, dass **Urlaubsgeld** und eine **Jahressonderzahlung** (wie z. B. das Weihnachtsgeld) nicht auf den Mindestlohn angerechnet werden dürfen. Denn der Mindestlohn soll unmittelbar die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers entgelten. Das Urlaubsgeld sei im Gegensatz dazu dafür gedacht, Zusatzkosten im Urlaub abzudecken, die Jahressonderzahlung honoriere lediglich die Betriebstreue.

**Hinweis:** Diese Rechtsprechung steht im Widerspruch zur Auffassung der Bundesregierung, der Rentenversicherung

und des Bundesarbeitsministeriums. Zur Klärung wird hier die weiterführende Rechtsprechung beitragen müssen. Zu beachten ist, dass der Mindestlohn zur vertraglich vereinbarten Fälligkeit des Monatsentgelts fällig wird. Somit kann das Weihnachtsgeld, das im November ausgezahlt wird, auch nach Auffassung des Arbeitsministeriums nicht auf das Gehalt für Oktober und die Vormonate angerechnet werden, da diese Monatsgehälter bereits fällig waren. Weihnachts- und Urlaubsgeld, das die Normalleistung des Arbeitnehmers vergüten soll und nicht nur die Betriebstreue belohnt, kann aber wohl über das Jahr verteilt **jeden Monat anteilig** gezahlt werden.

Ein **Leistungsbonus** darf nach Auffassung des Arbeitsgerichts Düsseldorf auf den Mindestlohnanspruch angerechnet werden. Denn mindestlohnwirksam sind alle Zahlungen, die als Gegenleistung für die erbrachte Arbeitsleistung gezahlt würden. Und ein Leistungsbonus weist – anders z. B. als vermögenswirksame Leistungen – einen unmittelbaren Bezug zur Arbeitsleistung auf.

## II. Neue AU-Bescheinigung ab 2016

Die Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung ändert sich: Künftig wird die Bescheinigung für die **Krankengeldzahlung** in die klassische **AU-Bescheinigung integriert**. Vertragsärzte bescheinigen damit sowohl die Arbeitsunfähigkeit während der Entgeltfortzahlung durch den Arbeitgeber als auch während der Krankengeldzahlung durch die Krankenkasse. Der sog. Auszahlungsschein für das Krankengeld fällt damit weg.

**Hinweis:** Patienten erhalten ab Januar 2016 ebenfalls einen Durchschlag der AU-Bescheinigung. Dieser wird u. a. den Hinweis darauf enthalten, dass für den Bezug von Krankengeld ein **lückenloser Nachweis der Arbeitsunfähigkeit** erforderlich ist. Zum Nachweis muss der Patient spätestens an dem Werktag, der auf den letzten Tag der aktuellen AU-Bescheinigung folgt, seinen Arzt aufsuchen und sich eine Folgebescheinigung ausstellen lassen. Samstage gelten dabei nicht als Werktag.

---

Alle Beiträge in dieser Mandanten-Information haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Die Angaben erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall selbstverständlich nicht ersetzen.