
Für alle Steuerpflichtigen

- 1 Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das aktuelle Erbschaftsteuerrecht
 - 2 Berücksichtigung von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen
 - 3 Erd- und Pflanzarbeiten im Garten als Handwerkerleistungen
-

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 4 ELENA-Verfahren endgültig abgeschafft
 - 5 Regelmäßige Arbeitsstätte - Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte
 - 6 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2012
 - 7 Lohnsteuerabzug im Kalenderjahr 2012 und Einführung des Verfahrens der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ab 2013
 - 8 Häusliches Arbeitszimmer für Fortbildungsmaßnahmen
 - 9 Aufwendungen für einen Strafverteidiger können als Werbungskosten abzugsfähig sein
 - 10 Pauschaler Kilometersatz für Auswärtstätigkeiten bei Nutzung des eigenen Pkw als Werbungskosten
-

Für Unternehmer und Freiberufler

- 11 Betriebliche Steuererklärungen sind für 2011 erstmals elektronisch abzugeben
 - 12 Beleg- und Buchnachweispflichten bei der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen und für innergemeinschaftliche Lieferungen - neue gesetzliche Anforderungen
 - 13 Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR beruht auf einer wirksamen Rechtsgrundlage
 - 14 Nur noch "eine" Betriebsstätte bei selbständiger Tätigkeit
 - 15 Geltend gemachte Betriebsausgaben müssen ausreichend nachgewiesen werden
 - 16 Umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen
-

Für Personengesellschaften

- 17 Herabsetzung der Pacht in Betriebsaufspaltungsfällen
 - 18 Auch isolierte Übernahme der Haftung durch Komplementär unterliegt der Umsatzsteuer
-

Für Hauseigentümer

- 19 Veräußerung einer Immobilie innerhalb der Zehnjahresfrist bei zeitweiser Zugehörigkeit zum steuerlichen Betriebsvermögen
 - 20 Vorsteuerabzug aus der Sanierung von Dächern anlässlich der Installation einer Photovoltaikanlage grundsätzlich möglich
 - 21 Vergütungssätze für Photovoltaikanlagen bei Inbetriebnahme ab 1.1.2012
-

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 22 Aktuelles Erbschaftsteuergesetz verfassungswidrig?
 - 23 Führt die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens auch zu einer Erstattung von Solidaritätszuschlag?
 - 24 Betriebliche Steuererklärungen sind für 2011 erstmals elektronisch abzugeben
 - 25 Anteilsveräußerung: Keine Anwendung des Halbabzugsverbots wegen eines symbolischen Kaufpreises
 - 26 Anteilsveräußerung: Wirtschaftliches Eigentum an formal unrichtig gekennzeichneten Aktien
 - 27 Kein wirtschaftliches Eigentum allein auf Grund der Mitwirkung an einer inkongruenten Kapitalerhöhung
 - 28 An ausländische Körperschaften gezahlte Streubesitzdividenden dürfen nicht mit abgeltender Wirkung besteuert werden
 - 29 Tantiemезahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)
 - 30 Ruhendes Arbeitsverhältnis eines Geschäftsführers
 - 31 Versicherung des Geschäftsführers betreffend die Bestellungshindernisse nach § 6 GmbHG
 - 32 Musterprotokoll: Eintragung einer GmbH im vereinfachten Verfahren bei Änderungen/Ergänzungen ohne inhaltliche Auswirkungen
-

Aktuelle Änderungen im Steuerrecht

- 33 Für alle Steuerpflichtigen
- 34 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
- 35 Für Unternehmer und Freiberufler
- 36 Für Hauseigentümer
- 37 Auslandsreisekostensätze 2012

Für alle Steuerpflichtigen

1 Verfassungsrechtliche Bedenken gegen das aktuelle Erbschaftsteuerrecht

Der Bundesfinanzhof äußert verfassungsrechtliche Bedenken gegen das aktuelle Erbschaftsteuerrecht. Mit Beschluss vom 5.10.2011 (Aktenzeichen II R 9/11) hat das Gericht die Finanzverwaltung zum Verfahrensbeitritt aufgefordert. Konkret geht es um zwei Fragen:

- Verfassungsrechtlich bedenklich könnte sein, dass im Jahr 2009 derselbe Steuersatz bei der Steuerklasse II und der Steuerklasse III zur Anwendung kam. Ab dem Jahr 2010 existieren jedoch wieder unterschiedliche Steuersätze. In die Steuerklasse II werden nahe Verwandte eingereiht, in die Steuerklasse III dagegen entfernt Verwandte oder auch nicht verwandte Personen.
- Des Weiteren erscheint dem Bundesfinanzhof die Verschonungsregelung für Unternehmensvermögen insofern als problematisch, als auch Übertragungen durch Gestaltungen in die Verschonung hineingebracht werden können, obwohl deren Verschonung nicht sachgerecht erscheint. Wird z.B. vor einer Schenkung eine Sparanlage, ein Festgeldkonto oder Bargeld in ein Betriebsvermögen eingelegt, so kann im Rahmen der Übertragung des Betriebs auch das zuvor eingelegte Vermögen steuerbegünstigt übertragen werden. In Frage kommt eine Steuerbefreiung i.H.v. 85 % (Regelverschonung) oder sogar in voller Höhe (Optionsverschonung). Ohne die vorherige Einlage würde das Geldvermögen in voller Höhe der Erbschaftsteuer unterworfen. Auch zahlreiche andere Gestaltungsmöglichkeiten führen zu Bedenken. Die folgerichtige Umsetzung des Gleichheitsgrundsatzes ist hier verfassungsrechtlich zu prüfen.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof scheint mit diesem Fall eine generelle verfassungsrechtliche Überprüfung des aktuellen Erbschaftsteuerrechts anzustreben. Wie dieses Verfahren letztlich ausgeht, ist noch völlig offen. Wahrscheinlich wird die Entscheidung letztlich durch das Bundesverfassungsgericht gefällt werden müssen. Aktuell ist jedenfalls anzuraten, Erbschaftsteuerbescheide sehr sorgfältig daraufhin zu überprüfen, ob nicht ein **Einspruch eingelegt und Ruhen des Verfahrens bis zur Klärung dieser Frage beantragt werden** sollte. Aktuell werden Schenkung- und Erbschaftsteuerbescheide jedenfalls noch nicht generell vorläufig erlassen.

2 Berücksichtigung von Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen

Mit Urteil vom 12.5.2011 (Aktenzeichen VI R 42/10) hat der **Bundesfinanzhof** entschieden, dass Zivilprozesskosten als außergewöhnliche Belastungen bei der Einkommensteuer mindernd zu berücksichtigen sind, wenn der Stpfl. darlegen kann, dass die Rechtsverfolgung oder -verteidigung eine hinreichende Aussicht auf Erfolg bietet und nicht mutwillig erscheint.

Nach dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 20.12.2011 (Aktenzeichen IV C 4 – S 2284/07/0031 :002, DOK 2011/1025909) wendet die **Finanzverwaltung** dieses Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an. Begründet wird dies damit, dass der Finanzverwaltung für eine eindeutige, zuverlässige und rechtssichere Einschätzung der Erfolgsaussichten eines Zivilprozesses bzw. der Motive der Verfahrensbeteiligten keine Instrumente zur Verfügung stehen würden. Im Hinblick auf eine mögliche gesetzliche Neuregelung der steuerlichen Berücksichtigung von Zivilprozesskosten, die auch die rückwirkende Anknüpfung an die bisher geltende Rechtslage einschließt, können daher grundsätzlich Prozesskosten auch für eine Übergangszeit nicht als außergewöhnliche Belastungen berücksichtigt werden.

Hinweis:

In einschlägigen Fällen ist anzuraten, die Kosten geltend zu machen und ggf. den Rechtsweg zu beschreiten.

3 Erd- und Pflanzarbeiten im Garten als Handwerkerleistungen

Für Handwerkerleistungen im selbst genutzten Haus bzw. der selbst genutzten Wohnung kann bei der Einkommensteuer eine **Steuerermäßigung** beantragt werden. Voraussetzung ist, dass

der Stpfl. über die Leistung eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf ein Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist. Berücksichtigt werden können der Arbeitslohn, in Rechnung gestellte Anfahrtpauschalen und Maschinenkosten. Materialkosten sind hingegen nicht begünstigt.

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.7.2011 (Aktenzeichen VI R 61/10) gilt dies auch bei Ausgaben für **Erd- und Pflanzarbeiten im Garten**. Es komme zudem nicht darauf an, ob der Garten neu angelegt oder lediglich umgestaltet wird, da eine Unterscheidung zwischen Erhaltungsaufwand und Herstellungskosten nicht erforderlich ist. Im Urteilsfall ließen die Stpfl. durch einen Handwerksbetrieb umfangreiche Erd- und Pflanzarbeiten im Garten ihres Hauses ausführen und in diesem Zusammenhang wurde auch die Errichtung einer Stützmauer zum Nachbargrundstück hin erforderlich.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

4 ELENA-Verfahren endgültig abgeschafft

Mit Wirkung ab dem 3.12.2011 wurde das ELENA (Elektronischer Entgeltnachweis)-Verfahren nun endgültig abgeschafft. Meldungen sind damit nicht mehr abzugeben.

5 Regelmäßige Arbeitsstätte – Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Der Bundesfinanzhof hat in drei Urteilen vom 9.6.2011 (Aktenzeichen VI R 55/10, VI R 36/10 und VI R 58/09) zur regelmäßigen Arbeitsstätte bei mehreren Tätigkeitsstätten seine Rechtsprechung grundlegend geändert. Diese Rechtsprechungsänderung hat **erhebliche praktische Auswirkungen für den Lohnsteuerabzug**, erfordert ggf. auch die Korrektur des Lohnsteuerabzugs vergangener Jahre.

Aus zweierlei Gründen muss bestimmt werden, wo die regelmäßige Arbeitsstätte eines Arbeitnehmers liegt:

1. Die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sind durch die Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer abgedeckt. Andere berufliche Fahrten können dagegen als **Reisekosten** mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer geltend gemacht werden. Des Weiteren können bei Dienstreisen ab einer Abwesenheitsdauer von acht Stunden auch Verpflegungspauschalen geltend gemacht werden.
2. Wird dem Arbeitnehmer ein **Firmenwagen** gestellt, so ist der damit verbundene geldwerte Vorteil im Regelfall mittels der sog. 1 %-Regelung zu ermitteln. Kann der Firmenwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte verwendet werden, so ist dieser Betrag für jeden Monat um 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer zu erhöhen.

Hinweis:

Aus diesen Gründen muss für jeden Einzelfall bestimmt werden, ob überhaupt eine regelmäßige Arbeitsstätte anzunehmen ist und wo diese liegt. Im Einzelfall können sich ganz erhebliche materielle Auswirkungen ergeben, welche zu einer geringeren Steuerlast führen.

Begrifflich ist die regelmäßige Arbeitsstätte der **Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers**. Im Regelfall ist dies der Betrieb oder die Betriebsstätte des Arbeitgebers.

Beispiel I:

Sachverhalt: Ein Außendienstmitarbeiter sucht mehrmals wöchentlich den Betriebssitz des Arbeitgebers auf und erledigt dort berufstypische Arbeiten. An den anderen Tagen fährt der Mitarbeiter von seiner Wohnung aus unmittelbar zu Kunden.

Lösung: Der Außendienstmitarbeiter hat am Betriebssitz des Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte. Die Fahrten zu den Kunden sind dagegen als Dienstreisen einzustufen.

Als Arbeitsstätte in diesem Sinne gilt allerdings nur der **Tätigkeitsort, an dem der Schwerpunkt der Arbeitsleistung erbracht wird**. Dies ist nicht nach quantitativen, sondern nach qualitativen Aspekten abzugrenzen. Für die Begründung einer regelmäßigen Arbeitsstätte genügt es nun allerdings nicht mehr, dass ein Arbeitnehmer den Betriebssitz des Arbeitgebers regelmäßig aufsucht, sondern es kommt entscheidend auf die Art der ausgeübten Tätigkeit an.

Beispiel II:

Sachverhalt: Ein Außendienstmitarbeiter besucht einmal wöchentlich den Betriebssitz des Arbeitgebers, um dort Besuchsprotokolle abzugeben und neue Aufträge entgegenzunehmen. In der übrigen Arbeitszeit ist der Arbeitnehmer ausschließlich auf Kundenbesuch.

Lösung: Da am Betriebssitz des Arbeitgebers keine berufstypischen Arbeiten erledigt werden, liegt dort nicht der qualitative Mittelpunkt der Tätigkeit. Dem Arbeitnehmer ist damit gar keine regelmäßige Arbeitsstätte zuzuordnen, so dass alle Fahrten nach Reisekostengrundsätzen abzurechnen sind bzw. bei einer Firmenwagengestellung kein Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte vorzunehmen ist.

Beispiel III:

Sachverhalt: Ein Mitarbeiter erledigt seine Tätigkeit zu Hause in einem Arbeitszimmer (Home-Office). Lediglich an wenigen Tagen im Monat fährt der Arbeitnehmer zum Betrieb des Arbeitgebers, um Arbeitsabläufe zu besprechen und Unterlagen auszutauschen.

Lösung: Der qualitative Mittelpunkt der Tätigkeit befindet sich zu Hause im Arbeitszimmer. Eine regelmäßige Arbeitsstätte ist nicht anzunehmen.

Beispiel IV:

Sachverhalt: Ein Ingenieur arbeitet im Auftrag seines Arbeitgebers an drei bis vier Tagen in der Woche bei einem Kunden, wo diesem ein Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Im Übrigen arbeitet der Mitarbeiter zu Hause im Arbeitszimmer.

Lösung: Der Arbeitnehmer hat beim Kunden keine regelmäßige Arbeitsstätte, da nach der Rechtsprechung Räume eines Dritten nicht als eine solche angesehen werden.

Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs kann der Arbeitnehmer **immer nur eine regelmäßige Arbeitsstätte** haben. Wird nun die Berufstätigkeit in mehreren betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers ausgeübt, so ist für den konkreten Fall zu ermitteln, wo der qualitative Mittelpunkt der Tätigkeit liegt.

Beispiel V:

Sachverhalt: Eine als Distriktmanagerin tätige Arbeitnehmerin ist für den Erfolg einer größeren Anzahl von Filialen zuständig. Unter Nutzung des Dienstwagens sucht sie diese Filialen in regelmäßigen Abständen bzw. auch anlassbezogen auf.

Lösung: Zu prüfen ist, ob im konkreten Fall überhaupt eine regelmäßige Arbeitsstätte vorliegt. Dies setzt voraus, dass einer der Tätigkeitsorte in zeitlicher oder sachlicher Hinsicht dominant für die Gesamttätigkeit ist. Liegt keine regelmäßige Arbeitsstätte vor, so sind insgesamt Dienstreisen gegeben.

Hinweis:

Diese Änderung der Rechtsprechung kann im Einzelfall **ganz erhebliche Auswirkungen** auf den Lohnsteuerabzug haben. Deshalb sollte in allen einschlägigen Fällen sorgfältig geprüft werden, ob sich Änderungen ergeben. Dies gilt auch in den Fällen der **Firmenwagengestellung**. Bestehen Zweifel hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung, so empfiehlt es sich für den Arbeitgeber für den konkreten Fall eine **Anrufungsauskunft beim Betriebsstättenfinanzamt** einzuholen.

Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 15.12.2011 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/11/10010, DOK 2011/1015706) mitgeteilt, dass die Grundsätze der Urteile in allen offenen Fällen anzuwenden sind.

Hinweis:

Dies bedeutet auch, dass noch offene Lohnsteuereinbehalte geändert werden können, wenn sich nach der neuen Rechtsprechung ein günstigeres Ergebnis ergibt. Hierzu sind auch die vergangenen Jahre zu überprüfen. Alternativ kann auch der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung eine Korrektur der beim Lohnsteuerabzug angesetzten Werte vornehmen.

Nach **Ansicht der Finanzverwaltung** ist in der Regel von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen, wenn der Arbeitnehmer auf Grund der dienstrechtlichen bzw. arbeitsvertraglichen Festlegung

- einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers dauerhaft zugeordnet ist oder

- in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers
- arbeitstäglich,
- je Arbeitswoche einen vollen Arbeitstag oder
- mindestens 20 % seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (Prognoseentscheidung).

Wird im Einzelfall hiervon abweichend geltend gemacht, dass entsprechend den Grundsätzen der genannten Entscheidungen des Bundesfinanzhofs eine andere betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte ist oder keine regelmäßige Arbeitsstätte vorliegt, ist dies anhand des inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkts der beruflichen Tätigkeit nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

6 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2012

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert zu bewerten. Darüber hinaus wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn auch Mahlzeiten zur **üblichen Beköstigung bei Auswärtstätigkeit** oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung unter den sonstigen Voraussetzungen mit dem maßgebenden Sachbezugswert angesetzt werden.

Die Sachbezugswerte für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr 2012 gewährt werden, betragen:

- für ein Mittag- oder Abendessen 2,87 € und
- für ein Frühstück 1,57 €.

7 Lohnsteuerabzug im Kalenderjahr 2012 und Einführung des Verfahrens der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ab 2013

Der ursprünglich zum 1.1.2012 vorgesehene Starttermin für das **neue Verfahren der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale (elektronisches Abrufverfahren)** und den erstmaligen Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale verzögert sich. Ein Einsatz des elektronischen Abrufverfahrens ist derzeit zum 1.11.2012 mit Wirkung **zum 1.1.2013 geplant**. Bis dahin ist ein Abruf elektronischer Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM) zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs nicht möglich. Durch diese Verzögerungen **besteht der bereits in 2011 geltende Übergangszeitraum fort**. Beim Lohnsteuerabzug im Kalenderjahr 2012 sind daher die folgenden Regelungen zu beachten, die die Finanzverwaltung mit Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 6.12.2011 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2363/07/0002-03, DOK 2011/0978994) mitteilt.

a) Grundsätze

Die **Lohnsteuerkarte 2010** sowie die vom Finanzamt ausgestellte Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011 (Ersatzbescheinigung 2011) oder eine vom Finanzamt bereits ausgestellte Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2012 (Ersatzbescheinigung 2012) und die darauf eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Steuerklasse, Zahl der Kinderfreibeträge, Freibetrag, Hinzurechnungsbetrag, Religionsmerkmal, Faktor) bleiben bis zum Start des elektronischen Verfahrens weiterhin gültig und sind dem Lohnsteuerabzug in 2012 zu Grunde zu legen. Ein erneuter Antrag des Arbeitnehmers ist hierfür nicht erforderlich. Daraus folgt, dass die zuletzt eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmale – unabhängig von der eingetragenen Gültigkeit – vom Arbeitgeber auch im Lohnsteuerabzugsverfahren 2012 zu berücksichtigen sind.

Der Arbeitgeber braucht nicht zu prüfen, ob die einzelnen Lohnsteuerabzugsmerkmale dem Grunde bzw. der Höhe nach noch vorliegen.

Beispiel:

Ist auf der Lohnsteuerkarte 2010 ein Jahresfreibetrag mit einem Gültigkeitsbeginn 1.7.2011 eingetragen und auf weniger als 12 Monate verteilt worden, muss der Arbeitgeber den weiterhin zu berücksichtigenden Jahresfreibetrag für den Lohnsteuerabzug 2012 auf das gesamte Kalenderjahr 2012 aufteilen:

- Jahresfreibetrag 2011: 12 000 €, gültig ab 1.7.2011 = 2 000 € Monatsfreibetrag (1/6)
- Jahresfreibetrag 2012: 12 000 €, gültig ab 1.1.2012 = 1 000 € Monatsfreibetrag (1/12).

b) Arbeitnehmer

Sind auf Grund geänderter Lebensverhältnisse für das Kalenderjahr 2012 gegenüber den Verhältnissen des Jahres 2011 abweichende Lohnsteuerabzugsmerkmale maßgebend, kann das Finanzamt die Lohnsteuerkarte 2010 oder die Ersatzbescheinigung 2011 berichtigen. Aus Vereinfachungsgründen kann der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber des ersten Dienstverhältnisses die im Übergangszeitraum **2012 anzuwendenden Lohnsteuerabzugsmerkmale auch anhand folgender amtlicher Bescheinigungen nachweisen:**

- Mitteilungsschreiben des Finanzamts zur „Information über die erstmals elektronisch gespeicherten Daten für den Lohnsteuerabzug (Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale)“ oder
- Ausdruck oder sonstige Papierbescheinigung des Finanzamts mit den ab dem 1.1.2012 oder zu einem späteren Zeitpunkt im Übergangszeitraum 2012 gültigen elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen.

Das Mitteilungsschreiben oder der Ausdruck bzw. die sonstige Papierbescheinigung des Finanzamts sind nur dann für den Arbeitgeber maßgebend, wenn ihm gleichzeitig die Lohnsteuerkarte 2010 oder die Ersatzbescheinigung 2011 für das erste Dienstverhältnis des Arbeitnehmers vorliegt (Steuerklassen I bis V). Legt der Arbeitnehmer das Mitteilungsschreiben oder den Ausdruck bzw. die sonstige Papierbescheinigung des Finanzamts dem Arbeitgeber zum Zweck der Berücksichtigung beim Lohnsteuerabzug vor, sind allein die ausgewiesenen Lohnsteuerabzugsmerkmale auf der zuletzt ausgestellten amtlichen Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug maßgebend; sämtliche auf einer Lohnsteuerkarte 2010 oder Ersatzbescheinigung 2011 eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmale werden überschrieben. Diese vereinfachte Nachweismöglichkeit besteht auch dann, wenn der Arbeitnehmer im Kalenderjahr 2012 in ein neues erstes Dienstverhältnis wechselt.

Wechselt der Arbeitnehmer im Übergangszeitraum 2012 seinen Arbeitgeber, hat er sich die Lohnsteuerkarte 2010 oder die Ersatzbescheinigung 2011 sowie eine ggf. vom Finanzamt ausgestellte amtliche Bescheinigung vom bisherigen Arbeitgeber aushändigen zu lassen und dem neuen Arbeitgeber vorzulegen.

Weicht die Eintragung der Steuerklasse oder die Zahl der Kinderfreibeträge auf der Lohnsteuerkarte 2010 oder der Ersatzbescheinigung 2011 von den Verhältnissen zu Beginn des Kalenderjahres 2012 zu Gunsten des Arbeitnehmers ab oder ist die Steuerklasse II bescheinigt und entfallen die Voraussetzungen für die Berücksichtigung des Entlastungsbetrags für Alleinerziehende im Laufe des Kalenderjahres 2012, besteht auch im Jahr 2012 – wie bisher – eine Anzeigepflicht des Arbeitnehmers gegenüber dem Finanzamt.

Beispiel:

Die Ehegatten leben seit 2011 dauernd getrennt. Die auf der Lohnsteuerkarte 2010 eingetragene Steuerklasse III ist ab 2012 in die Steuerklasse I zu ändern. Der Arbeitnehmer ist verpflichtet, dem Finanzamt die Änderung seiner Lebensverhältnisse mitzuteilen. Für die Anzeige ist der amtliche Vordruck „Erklärung zum dauernden Getrenntleben“ zu verwenden.

Arbeitnehmer ohne Lohnsteuerkarte 2010 oder Ersatzbescheinigung 2011, die im Übergangszeitraum 2012 Lohnsteuerabzugsmerkmale für ein neues oder weiteres Dienstverhältnis benötigen, haben beim Finanzamt eine Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2012 (Ersatzbescheinigung 2012) zu beantragen. Dazu ist der amtliche Vordruck „Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2012“ zu verwenden. Die vom Finanzamt erteilte Bescheinigung ist dem Arbeitgeber vorzulegen.

Hiervon betroffen sind vor allem Fälle, in denen

- die Gemeinde für den Arbeitnehmer im Kalenderjahr 2010 keine Lohnsteuerkarte oder das Finanzamt keine Ersatzbescheinigung 2011 ausgestellt hat,
- die Lohnsteuerkarte 2010/Ersatzbescheinigung 2011 bzw. 2012 verloren gegangen, unbrauchbar geworden oder zerstört worden ist,

- der Arbeitgeber die Lohnsteuerkarte 2010/Ersatzbescheinigung 2011 bzw. 2012 (versehentlich) vernichtet oder an das Finanzamt übersandt hat,
- für den Arbeitnehmer auf der Lohnsteuerkarte 2010 eine Lohnsteuerbescheinigung erteilt wurde und die Lohnsteuerabzugsmerkmale sich im Kalenderjahr 2011/2012 geändert haben,
- der Arbeitnehmer im Kalenderjahr 2012 erstmals eine nichtselbständige Tätigkeit aufnimmt,
- der Arbeitnehmer im Kalenderjahr 2012 ein neues Dienstverhältnis beginnt und auf der Lohnsteuerkarte 2010 eine Lohnsteuerbescheinigung erteilt wurde,
- ein weiteres Dienstverhältnis im Kalenderjahr 2012 erstmals aufgenommen wird.

Beispiel:

Der bisher selbständig tätige Stpfl. beginnt in 2012 erstmalig ein Dienstverhältnis. Da weder die Gemeinde für 2010 eine Lohnsteuerkarte noch das Finanzamt für 2011 eine Ersatzbescheinigung ausgestellt haben, hat der Arbeitnehmer beim Finanzamt auf amtlichem Vordruck die Ausstellung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2012 zu beantragen („Antrag auf Ausstellung einer Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2012“) und diese Bescheinigung seinem Arbeitgeber zur Durchführung des Lohnsteuerabzugs vorzulegen.

Für unbeschränkt einkommensteuerpflichtige ledige Arbeitnehmer, die im Kalenderjahr 2012 ein **Ausbildungsverhältnis** als erstes Dienstverhältnis beginnen oder in 2011 begonnen haben, kann der Arbeitgeber die folgenden Vereinfachungsregelungen anwenden:

- **Steuerklasse I ohne Lohnsteuerkarte 2010 oder Ersatzbescheinigung:** Bei diesen Arbeitnehmern wird typischerweise unterstellt, dass Lohnsteuerkarten für 2010 und Ersatzbescheinigungen 2011 nicht ausgestellt wurden und regelmäßig die Steuerklasse I gilt, weil es sich vornehmlich um Schulabgänger handelt, die erstmalig berufstätig werden. Folglich kann der Arbeitgeber in diesen Fällen den Lohnsteuerabzug ohne Vorlage einer Lohnsteuerkarte 2010 oder Ersatzbescheinigung 2011 bzw. 2012 nach der Steuerklasse I vornehmen. Dazu hat der Auszubildende seinem Arbeitgeber die Identifikationsnummer, den Tag der Geburt und ggf. die rechtliche Zugehörigkeit zu einer steuererhebenden Religionsgemeinschaft mitzuteilen und schriftlich zu bestätigen, dass es sich um ein erstes Dienstverhältnis handelt.
- **Bestehendes Ausbildungsverhältnis:** Wurde die vorstehende Vereinfachungsregelung bereits im Kalenderjahr 2011 in Anspruch genommen, kann im Übergangszeitraum 2012 die Lohnsteuer weiterhin nach der Steuerklasse I ermittelt werden. Voraussetzung hierfür ist eine schriftliche Bestätigung des Auszubildenden, dass es sich weiterhin um sein erstes Dienstverhältnis handelt.

Hinweis:

Liegen für den Auszubildenden die Voraussetzungen für die Anwendung der Vereinfachungsregelung nicht vor, hat er beim Finanzamt eine Ersatzbescheinigung 2012 zu beantragen und dem Arbeitgeber vorzulegen. Dasselbe gilt, wenn von der Vereinfachungsregelung kein Gebrauch gemacht wird.

Entspricht ein für das Kalenderjahr 2010 oder 2011 **eingetragener Freibetrag** im Kalenderjahr 2012 nicht mehr den tatsächlichen Verhältnissen, z. B. Minderung des Freibetrags auf Grund geringerer Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte als Werbungskosten oder geringeren Verlusts aus Vermietung und Verpachtung, ist der Arbeitnehmer zwar nicht verpflichtet, die Anpassung des Freibetrags zu veranlassen. Unterbleibt jedoch ein Antrag auf Herabsetzung des Freibetrags, kann dies zu Nachzahlungen im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung führen. Von einer Anpassung von Einkommensteuervorauszahlungen für das Veranlagungsjahr 2013 wird das Finanzamt keinen Gebrauch machen.

Hinweis:

Eine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht immer dann, wenn im Rahmen des Lohnsteuerabzugs ein Freibetrag berücksichtigt wurde und der Arbeitslohn einen Betrag von 10 200 € bei ledigen Arbeitnehmern bzw. 19 400 € bei Ehegatten überschritten hat. Zur Abgabe sind auch Ehegatten verpflichtet, für die auf Antrag ein Faktor zur Ermittlung der Lohnsteuer eingetragen wurde.

c) Ermäßigungsverfahren für das Kalenderjahr 2013

Im elektronischen Abrufverfahren ab dem 1.1.2013 sind die Grundsätze des Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahrens weiter anzuwenden.

Die auf der Lohnsteuerkarte 2010/Ersatzbescheinigung 2011 bzw. 2012 für den Übergangszeitraum **eingetragenen Freibeträge und antragsgebundenen Kinderzähler** (z.B. für Kinder, die zu Beginn des Kalenderjahres 2012 oder zu Beginn des Kalenderjahres 2013 das 18. Lebensjahr vollendet haben oder Pflegekinder) gelten im elektronischen Abrufverfahren grundsätzlich nicht weiter. Folglich sind für das Kalenderjahr 2013 die **antragsgebundenen Lohnsteuerabzugsmerkmale beim zuständigen Finanzamt neu zu beantragen**. Diese Anträge sind ab dem 1.10.2012 bis zum 30.11.2013 auf amtlichen Vordrucken zu stellen. Wurde die mehrjährige Berücksichtigung antragsgebundener Kinderzähler bereits für das Kalenderjahr 2012 beantragt, ist eine erneute Antragstellung für das Kalenderjahr 2013 nicht erforderlich.

d) Arbeitgeber

Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuerkarte 2010, Ersatzbescheinigung für 2011 bzw. 2012 oder eine der amtlichen Bescheinigungen im Übergangszeitraum 2012 entgegenzunehmen, aufzubewahren, die darauf eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmale in das Lohnkonto zu übernehmen und sie dem Lohnsteuerabzug im Übergangszeitraum 2012 zu Grunde zu legen. Der Arbeitgeber hat sie sowie ggf. die o.g. ihm zusätzlich vorgelegten amtlichen Bescheinigungen dem Arbeitnehmer zur Änderung nicht mehr zutreffender Lohnsteuerabzugsmerkmale durch das Finanzamt oder bei Beendigung des Dienstverhältnisses im Übergangszeitraum innerhalb einer angemessenen Frist nach Beendigung des Dienstverhältnisses zur Vorlage beim neuen Arbeitgeber auszuhändigen.

Legt der Arbeitnehmer eine amtliche Bescheinigung (Mitteilungsschreiben oder Ausdruck bzw. die sonstige Papierbescheinigung des Finanzamts) vor, sind allein die darin ausgewiesenen Lohnsteuerabzugsmerkmale für den Lohnsteuerabzug maßgebend. Neben diesen im ersten Dienstverhältnis zugelassenen Bescheinigungen muss dem Arbeitgeber zusätzlich die Lohnsteuerkarte 2010 oder die Ersatzbescheinigung 2011 vorliegen (Steuerklassen I bis V). Diese Lohnsteuerabzugsmerkmale sind gemäß der eingetragenen Gültigkeitsangabe auf der zuletzt ausgestellten amtlichen Bescheinigung anzuwenden und überschreiben sämtliche auf einer Lohnsteuerkarte 2010 oder Ersatzbescheinigung 2011 eingetragenen Lohnsteuerabzugsmerkmale. Folglich überschreibt eine amtliche Bescheinigung den in einer Lohnsteuerkarte 2010 oder Ersatzbescheinigung 2011 ausgewiesenen Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag auch dann, wenn in der Bescheinigung kein Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag oder ein Freibetrag oder Hinzurechnungsbetrag in anderer Höhe enthalten ist.

Beispiel:

Dem Arbeitgeber liegt die Lohnsteuerkarte 2010 des Arbeitnehmers vor (erstes Dienstverhältnis). Auf der Lohnsteuerkarte ist unter III. ein vom Arbeitslohn abzuziehender Freibetrag als Lohnsteuerabzugsmerkmal eingetragen.

Weil sich die persönlichen Verhältnisse des Arbeitnehmers ab 2012 geändert haben (z.B. Heirat, Geburt eines Kindes, Änderung der Religionszugehörigkeit), legt er dem Arbeitgeber das in 2011 versandte Mitteilungsschreiben des Finanzamts zur „Information über die erstmals elektronisch gespeicherten Daten für den Lohnsteuerabzug (Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale)“ vor, in dem die Änderungen der persönlichen Verhältnisse berücksichtigt sind. In diesem Schreiben wird in den Zeilen der „Lohnsteuerabzugsmerkmale“ kein Freibetrag ausgewiesen.

Der Arbeitgeber hat für den Lohnsteuerabzug ab 2012 lediglich die in dem Mitteilungsschreiben ausgewiesenen Lohnsteuerabzugsmerkmale (Steuerklasse, Kirchensteuermerkmal, Zahl der Kinderfreibeträge) zu berücksichtigen. Ein Freibetrag ist nicht anzuwenden. Das Mitteilungsschreiben ist zusammen mit der Lohnsteuerkarte 2010 aufzubewahren.

Hinweis:

Ist auf der Lohnsteuerkarte 2010 eine Lohnsteuerbescheinigung erteilt und die Lohnsteuerkarte an den Arbeitnehmer herausgegeben worden, kann der Arbeitgeber bei fortbestehendem Dienstverhältnis die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Lohnsteuerkarte 2010 im Übergangszeitraum 2012 weiter anwenden, wenn der Arbeitnehmer schriftlich bestätigt, dass die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Lohnsteuerkarte 2010 auch weiterhin für den Lohnsteuerabzug im Übergangszeitraum 2012 zutreffend sind. Eine amtliche Bescheinigung ist hierfür nicht vorgesehen, so dass eine formlose Erklärung des Arbeitnehmers als Nachweis ausreicht. Diese schriftliche Bestätigung ist als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen.

Der Arbeitgeber hat die vom Arbeitnehmer vorgelegte Lohnsteuerkarte 2010 oder Ersatzbescheinigung 2011 bzw. 2012 als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen und zumindest bis nach der erstmaligen Anwendung der ELStAM oder einer erteilten Härtefallregelung aufzubewahren. Dies

gilt auch für die vorgelegten amtlichen Bescheinigungen (Mitteilungsschreiben bzw. Ausdruck oder sonstige Papierbescheinigung des Finanzamts). Der Arbeitgeber hat die amtliche Bescheinigung des Arbeitnehmers mit dessen Lohnsteuerkarte 2010 oder Ersatzbescheinigung 2011 bzw. 2012 zusammenzuführen und entsprechend aufzubewahren.

e) Im Inland nicht meldepflichtige Arbeitnehmer

Für nicht meldepflichtige Personen, z.B. im Ausland lebende und auf Antrag als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandelnde Arbeitnehmer oder beschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer, wird keine steuerliche Identifikationsnummer vergeben.

Deshalb wird diesen Personen das Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers – wie bisher – auf Antrag eine **kalenderjahrbezogene Papierbescheinigung als Grundlage für die Lohnsteuererhebung** ausstellen.

Damit die Finanzverwaltung in diesen Fällen die vom Arbeitgeber übermittelte Lohnsteuerbescheinigung maschinell zuordnen kann, ist als lohnsteuerliches Ordnungsmerkmal die bisher zur Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung benötigte eTIN (= elektronische Transfer-Identifikations-Nummer) zu verwenden.

f) Einführung des elektronischen Abrufverfahrens ab 1.1.2013

Zum Beginn der nun ab dem Kalenderjahr 2013 geplanten Einführung des neuen Verfahrens sind zwei Schreiben der Finanzverwaltung vorgesehen. Zum einen für die Bestimmung des Starttermins und die damit verbundene Beendigung des seit dem 1.1.2011 bestehenden Übergangszeitraums sowie zum anderen mit Regelungen zu Start und Anwendung des neuen Verfahrens (Einführungsschreiben).

8 Häusliches Arbeitszimmer für Fortbildungsmaßnahmen

Ausgaben für Fortbildungsmaßnahmen können steuerlich als Werbungskosten geltend gemacht werden. Abzugsfähig sind insbesondere die Gebühren für den Fortbildungskurs, Ausgaben für angeschaffte Literatur, Fahrtkosten zur Ausbildungsstätte und auch Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers, wenn dieses für die Fortbildung genutzt wird. Für diese Kosten des **häuslichen Arbeitszimmers** gelten allerdings die allgemeinen Abzugsbeschränkungen. Handelt es sich bei dem Arbeitszimmer nicht um den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit, ist ein Abzug von Kosten i.H.v. bis 1 250 € nur möglich, **wenn für die Fortbildungsmaßnahme kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht**.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 5.10.2011 (Aktenzeichen VI R 91/10) einschränkend entschieden, dass dann, wenn dem Arbeitnehmer ein Büroarbeitsplatz auch für betrieblich gewünschte Fortbildungsmaßnahmen zur Verfügung steht, dies die Berücksichtigung von Kosten für ein zur Fortbildung genutztes häusliches Arbeitszimmer ausschließt. Im Urteilsfall war der Stpfl. als Elektrotechniker beschäftigt und verfügte in einem Großraumbüro des Arbeitgebers über einen eigenen Arbeitsplatz. Geltend gemacht wurden Kosten für einen Englischsprachkurs. Der Stpfl. absolvierte zu Hause einen interaktiven Computersprachkurs. Er argumentierte, dass die Installierung der entsprechenden Software auf seinem dienstlichen PC in den Räumen des Arbeitgebers nicht zulässig gewesen sei und daher für die berufliche Fortbildung „ein anderer Arbeitsplatz“ nicht zur Verfügung gestanden habe.

Der Bundesfinanzhof folgte dieser Argumentation nicht. Vielmehr stand dem Stpfl. der Büroarbeitsplatz zur Verfügung, was ausreichend sei, damit die Abzugsbeschränkung greife, da insoweit grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet sei, ausreichend sei. Unmaßgeblich sind die verwendeten bzw. notwendigen Arbeitsmittel.

Hinweis:

Im Zweifel sollte eine **Bescheinigung des Arbeitgebers** vorgelegt werden, dass der Arbeitsplatz in den Betriebsräumen des Arbeitgebers für die Fortbildungsmaßnahme nicht genutzt werden darf.

9 Aufwendungen für einen Strafverteidiger können als Werbungskosten abzugsfähig sein

Streitig war die Frage, ob Anwaltskosten im Zusammenhang mit einem Strafverfahren wegen Vorwurfs der Beihilfe zur Untreue als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständi-

ger Arbeit zu berücksichtigen sind. In dem Beschluss vom 17.8.2011 (Aktenzeichen VI R 75/10) hat der Bundesfinanzhof den Werbungskostenabzug bejaht. Strafverteidigungskosten sind dann als Werbungskosten abziehbar, wenn der strafrechtliche Vorwurf, gegen den sich der Arbeitnehmer zur Wehr setzt, durch sein berufliches Verhalten veranlasst ist.

10 Pauschaler Kilometersatz für Auswärtstätigkeiten bei Nutzung des eigenen Pkw als Werbungskosten

Nach den Anweisungen der Finanzverwaltung können Kosten für die Fahrten mit dem eigenen Pkw, die als Reisekosten zu berücksichtigen sind, ohne Einzelnachweis mit pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden. Diese werden von der Finanzverwaltung nach der höchsten Wegstrecken- und Mitnahmeentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz (BRKG) festgesetzt. Nach dem BRKG beträgt die Wegstreckenentschädigung bei Nutzung eines eigenen Pkw unverändert 0,30 €.

Vermeehrt machen nun Stpfl. in Anlehnung an die reisekostenrechtliche Regelungen anderer Bundesländer für durch Auswärtstätigkeit veranlasste Kosten für Fahrten mit dem eigenen Pkw einen pauschalen Kilometersatz von 0,35 €/km als Werbungskosten geltend. Beim Bundesverfassungsgericht ist zu dieser Problematik eine Verfassungsbeschwerde anhängig (Aktenzeichen 2 BvR 1008/11).

Die Oberfinanzdirektion Münster weist in der Kurzinformation vom 20.7.2011 darauf hin, dass dann, wenn in einem Einspruch Bezug auf die anhängige Verfassungsbeschwerde genommen wird, das Einspruchsverfahren bis zur Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts ruht. Zur Klarstellung weist die Oberfinanzdirektion Münster aber darauf hin, dass dies nicht gilt, wenn ein höherer (als der gesetzlich vorgesehene) Ansatz der Entfernungspauschale für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte begehrt wird.

Hinweis:

Es ist zu prüfen, ob bei umfangreicher Reisetätigkeit ein Pauschalsatz von 0,35 € je gefahrenem Kilometer geltend gemacht werden soll und dies in der Steuererklärung offen ausgewiesen wird. Alternativ kann auch ein Satz von 0,30 €/km geltend gemacht werden und erst im anschließenden Einspruchsverfahren Bezug auf das anhängige Verfahren genommen werden.

Für Unternehmer und Freiberufler

11 Betriebliche Steuererklärungen sind für 2011 erstmals elektronisch abzugeben

Erstmals für das Jahr 2011 sind die **betrieblichen Steuererklärungen elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln**. Dies betrifft folgende Erklärungen:

- Umsatzsteuerjahreserklärung,
- Einkommensteuererklärung, soweit auch Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit oder Land- und Forstwirtschaft) erklärt werden,
- Gewerbesteuererklärung,
- Körperschaftsteuererklärung und
- einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungserklärung bei Personengesellschaften.

Hinweis:

Für beschränkt Stpfl. – also Personen, die im Inland weder Wohnsitz noch gewöhnlichen Aufenthalt haben, aber inländische Einkünfte beziehen – kann aus technischen Gründen zum 1.1.2012 noch kein Zugang für die elektronische Übermittlung eröffnet werden. Die Einkommensteuererklärungen beschränkt Stpfl. sind deshalb bis zur Eröffnung eines entsprechenden Zugangs – nach derzeitigem Planungsstand ist die Eröffnung zum 1.1.2013 vorgesehen – in Papierform einzureichen.

Die Umsatzsteuer-Voranmeldungen sind schon bislang elektronisch an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Hinweis:

Zur Vermeidung unbilliger Härten kann die Finanzbehörde in Ausnahmefällen gestatten, die betrieblichen Steuererklärungen weiterhin nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck beim Finanzamt einzureichen.

12 Beleg- und Buchnachweispflichten bei der Steuerbefreiung für Ausfuhrlieferungen und für innergemeinschaftliche Lieferungen – neue gesetzliche Anforderungen

Die Beleg- und Buchnachweispflichten umsatzsteuerlicher Ausfuhrlieferungen wurden an die seit 1.7.2009 bestehende EU-einheitliche Pflicht zur Teilnahme am elektronischen Ausfuhrverfahren (sog. Verfahren „ATLAS-Ausfuhr“) angepasst. Außerdem wurden für die Steuerbefreiung innergemeinschaftlicher Lieferungen neue Nachweisregelungen geschaffen. Im Bereich der innergemeinschaftlichen Lieferungen ergeben sich hierdurch deutliche Veränderungen, die innerbetrieblich umzusetzen sind. Aber auch für Drittlandslieferungen ist der Nachweis künftig enger geregelt. Da die Änderung zugleich dazu genutzt wurde, die bisherigen Soll-Vorschriften in Muss-Vorschriften umzuwandeln, kommt der Beachtung künftig noch größere Bedeutung als bereits bislang zu.

Hinweis:

Diese Neuregelungen sind für die Praxis von äußerst großer Bedeutung, da die Erfüllung der Beleg- und Buchnachweise Tatbestandsvoraussetzung für die Gewährung der Umsatzsteuerbefreiung ist. Insofern muss unbedingt eine Anpassung der betrieblichen Praxis an die neuen Anforderungen erfolgen.

Die Neuregelungen gelten ab dem 1.1.2012. Für **bis zum 31.3.2012 ausgeführte Ausfuhrlieferungen und für bis zum 31.3.2012 ausgeführte innergemeinschaftliche Lieferungen** wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der beleg- und buchmäßige Nachweis der Voraussetzungen der Steuerbefreiung noch auf Grundlage der bis zum 31.12.2011 geltenden Rechtslage geführt wird.

Ausfuhren sind spätestens ab dem 1.4.2012, soweit sie im elektronischen Ausfuhrverfahren ATLAS angemeldet werden, durch den Ausgangsvermerk oder den Alternativausgangsvermerk nachzuweisen. Dies gilt unabhängig davon, ob die Waren vom Lieferer oder Abnehmer selbst transportiert werden oder eine Spedition eingeschaltet ist. Nur wenn in den Versandungsfällen die genannte Nachweisführung nicht möglich oder zumutbar ist, kann auf die bislang bekannte Spediteursbescheinigung zurückgegriffen werden. Alternativ kommt in diesen Fällen die Nachweisführung durch einen Frachtbrief in Betracht, der nunmehr vom Auftraggeber des Frachtführers unterschrieben sein muss, oder durch ein Konnossement oder einen Einlieferungsschein für im Postverkehr beförderte Sendungen. Das Dokument muss dann jeweils die Versandungsbezugsnummer der Ausfuhranmeldung enthalten.

Für Ausfuhren, die nicht elektronisch angemeldet werden, z.B. weil sie die hierfür relevante Wertgrenze unterschreiten, bleibt im Wesentlichen die Nachweisführung wie bislang erhalten.

Der Nachweis **innergemeinschaftliche Lieferungen** wird deutlich umfangreicher geändert. Die in diesem Bereich bislang geltende Unterscheidung in Beförderungen, bei denen der Lieferer oder Abnehmer die Ware selbst transportieren, und in Versandungen über einen beauftragten selbständigen Transporteur wird aufgegeben. Als jetzt einheitliches Nachweisdokument wird neben einem Doppel der Rechnung eine sog. **Gelangensbestätigung** eingeführt. Dabei handelt es sich um einen Beleg, der vom Abnehmer, also Vertragspartner des Lieferers, ausgestellt sein muss und folgende Angaben zu enthalten hat:

- Name und Anschrift des Abnehmers,
- Menge des Gegenstands der Lieferung und handelsübliche Bezeichnung einschließlich Fahrzeug-Identifikationsnummer bei Fahrzeugen,
- im Fall der Beförderung oder Versandung durch den Unternehmer oder im Fall der Versandung durch den Abnehmer den Ort und Tag des Erhalts des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet und im Fall der Beförderung des Gegenstands durch den Abnehmer den Ort und Tag des Endes der Beförderung des Gegenstands im übrigen Gemeinschaftsgebiet,
- Ausstellungsdatum der Bestätigung,
- Unterschrift des Abnehmers.

Die Bescheinigung kann entweder direkt gegenüber dem Lieferer oder aber gegenüber dem Spediteur abgegeben werden. Wird sie vom Spediteur eingeholt, so muss dieser gegenüber dem Lieferer schriftlich versichern, dass er über eine solche Bestätigung des Abnehmers verfügt.

Hinweis:

Da künftig Ort und Tag des Erhalts bzw. des Endes der Beförderung des Gegenstands quittiert werden müssen, ist das Ausstellen von Bescheinigungen im Vorfeld des Transports nicht mehr möglich. Die Gelangensbestätigung kann nur unter Mitwirkung des ausländischen Unternehmers erstellt werden. Der Lieferer trägt – soweit nicht vorab vorsichtshalber mit Steuer abgerechnet wird – das Risiko, dass die Bestätigung uneinbringlich ist und die Steuerbefreiung somit entfällt.

13 Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR beruht auf einer wirksamen Rechtsgrundlage

Wird der Gewinn durch Einnahmen-Überschussrechnung (EÜR) ermittelt, so fordert die Finanzverwaltung als Anlage zur Steuererklärung die „Anlage EÜR“. Diese sieht eine standardisierte Aufschlüsselung der Betriebseinnahmen und -ausgaben vor, welche der Finanzverwaltung zur automatisierten Kontrolle der eingereichten Gewinnermittlung dient.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 16.11.2011 (Aktenzeichen X R 18/09) entschieden, dass die Verpflichtung zur Abgabe der Anlage EÜR auf einer wirksamen Rechtsgrundlage beruht. Dies war bislang umstritten.

Geklagt hatte ein Schmied. Er hatte seiner Steuererklärung die von einem großen deutschen Buchführungsunternehmen erstellte Gewinnermittlung beigelegt und argumentiert, zu mehr sei er nicht verpflichtet. Die Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR ist nicht im Einkommensteuergesetz geregelt, sondern in der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung. Das Finanzgericht hatte der Klage stattgegeben. Nach Ansicht des Finanzgerichts sei es nicht ausreichend, dass nur der Verordnungsgeber, nicht aber der Parlamentsgesetzgeber tätig geworden war. Die Pflicht zur Abgabe der Anlage EÜR sei daher nicht wirksam begründet worden.

Dieser Argumentation ist der Bundesfinanzhof nicht gefolgt. Nach seiner Auffassung konnte die Pflicht wirksam durch eine Rechtsverordnung begründet werden. Dazu bestehe im Einkommensteuergesetz eine ausreichende Ermächtigungsgrundlage. Nach dieser Vorschrift können Rechtsverordnungen über die Unterlagen, die den Einkommensteuererklärungen beizufügen sind, erlassen werden, soweit dies zur Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens erforderlich ist. Beide Zwecke sind hier erfüllt. Die Standardisierung führt zu besseren Kontroll- und Vergleichsmöglichkeiten der Finanzverwaltung und trägt damit zur Gleichmäßigkeit der Besteuerung bei. Auch bewirkt die Standardisierung zumindest im Bereich der Finanzverwaltung eine Vereinfachung des Verfahrens. Die Entscheidung zur Einführung der Anlage EÜR sei nicht so wesentlich, dass sie ausschließlich vom Parlamentsgesetzgeber hätte getroffen werden dürfen.

14 Nur noch „eine“ Betriebsstätte bei selbständiger Tätigkeit

Der Bundesfinanzhof hat in drei Urteilen vom 9.6.2011 (Aktenzeichen VI R 55/10, VI R 36/10 und VI R 58/09) zur regelmäßigen Arbeitsstätte bei mehreren Tätigkeitsstätten eines Arbeitnehmers seine Rechtsprechung grundlegend geändert. Entschieden wurde, dass ein Arbeitnehmer nur eine regelmäßige Arbeitsstätte haben kann und alle anderen Fahrten zu häufig aufgesuchten Arbeitsstätten nach den wesentlich günstigeren Reisekostengrundsätzen, also mit 0,30 € je gefahrenem Kilometer steuerlich geltend gemacht werden können. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat mit Urteil vom 27.10.2011 (Aktenzeichen 3 K 1849/09) diese Rechtsprechung auch auf Selbstständige übertragen.

Im Streitfall war der Stpfl. als Personalberater tätig. Seine Tätigkeit bestand vor allem in der Übernahme von vorbereitenden Tätigkeiten bei der Auswahl von qualifizierten Bewerbern für die jeweiligen Auftraggeber. Diese Tätigkeit übte der Stpfl. von einer Betriebsstätte im Erdgeschoss eines Mehrfamilienhauses in F aus. Im 2. OG des Hauses befand sich auch die gemeinschaftliche Ehwohnung. Neben der Tätigkeit als Personalberater war der Stpfl. in den Streitjahren außerdem als Dozent bzw. Prüfer an verschiedenen Bildungseinrichtungen, und zwar in L, V, A und F tätig.

Im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2001 bis 2003 behandelte der Stpfl. – ohne gesonderten Ausweis in der Gewinnermittlung – sämtliche Fahrtkosten als Reisekosten. Steuerfreie Erstattungen für die Fahrten erfasste er weder als Betriebseinnahmen noch kürzte er die Betriebsausgaben um den erstatteten Betrag.

Nach der Durchführung einer Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass es sich bei den Fahrten um Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Betriebsstätte handele, und zwar selbst dann, wenn die Büroräume im Erdgeschoss in F auch für die Unterrichtstätigkeit genutzt werden. Das Finanzamt änderte daraufhin den Einkommensteuerbescheid für 2001 bis 2003 und versagte den Abzug der erklärten tatsächlichen Kosten zum ganz überwiegenden Teil; lediglich für die Fahrtkosten nach F in den Jahren 2002 und 2003 wurde auf Grund der räumlichen Nähe zur Wohnung des Stpfl. von einer Kürzung abgesehen. Die Fahrtkostenerstattungen des Stpfl. wurden als steuerfreie Einnahmen angesehen, weshalb der Betriebskostenabzug in Höhe der Entfernungspauschale für die Fahrten zu den verschiedenen Bildungseinrichtungen versagt wurde.

Das Finanzgericht entschied dagegen, dass im Streitfall der Stpfl. überhaupt keine regelmäßige Betriebsstätte habe und daher alle Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen als Betriebsausgaben abgerechnet werden können. Nach der Rechtsprechung werden Räumlichkeiten in räumlicher Nähe zur Wohnung des Stpfl. nicht als Betriebsstätte angesehen, so dass im Urteilsfall die Wohnung im Erdgeschoss des Mehrfamilienhauses nicht als Betriebsstätte im Sinne dieser Vorschrift einzustufen ist. Die Bildungseinrichtungen in L, V, A und F waren im Streitfall aber auch nicht als Betriebsstätten anzusehen, da dort wegen der vergleichsweise geringen Tätigkeit vor Ort nicht der ortsgebundene Mittelpunkt der Tätigkeit lag.

Das Finanzgericht hebt maßgeblich auf die Rechtsprechungsänderung für Arbeitnehmer ab und stellt heraus, dass Selbstständige nicht anders behandelt werden können, da es sonst zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Ungleichbehandlung käme.

Hinweis:

Gegen dieses Urteil ist die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig, so dass diese Frage noch nicht endgültig geklärt ist. Dennoch ist anzuraten, entsprechende Fahrtkosten nach den Reisekostengrundsätzen als Betriebsausgaben geltend zu machen.

15 Geltend gemachte Betriebsausgaben müssen ausreichend nachgewiesen werden

In der Praxis entstehen oftmals Unstimmigkeiten zwischen dem Stpfl. und der Finanzverwaltung über die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben. Zwei Urteile des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 23.9.2010 (Aktenzeichen 6 K 1585/09 und 6 K 2286/08), welche jetzt veröffentlicht wurden, geben Anlass auf diese Problematik nochmals hinzuweisen.

Zunächst ging es um den Betriebsausgabenabzug für ein Kfz eines Freiberuflers (einen Zweitwagen im Betriebsvermögen). Ein Fahrzeug kann nur dann dem Betriebsvermögen zugeordnet werden, wenn der betriebliche Nutzungsanteil mindestens 10 % beträgt. Hierfür konnte der Stpfl. aber keine hinreichenden Nachweise erbringen. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt. Das Gericht betont, dass der bloße Hinweis auf ein für die private Nutzung zur Verfügung stehendes weiteres Kfz im Privatvermögen nicht zur Zuordnung des Kfz zum (gewillkürten) Betriebsvermögen bei der Einnahmen-Überschussrechnung führt. Notwendig sind vielmehr zeitnah gefertigte Aufzeichnungen über den Umfang der betrieblichen Nutzung des Fahrzeugs. Nicht zeitnah geführte Aufzeichnungen können dagegen im Regelfall nicht als Nachweis dienen.

Daneben war der Betriebsausgabenabzug für Telefonkosten strittig. Hier stellt das Finanzgericht heraus, dass das reine Abstreiten privater Telefonate über einen betrieblichen Telefonanschluss die Annahme nach der Lebenserfahrung, dass von einem solchen Anschluss regelmäßig auch private Telefongespräche geführt werden, nicht beseitigt, auch wenn weitere Telefonanschlüsse genutzt werden können. Das Finanzamt hatte einen privaten Anteil der Telefonkosten geschätzt.

Hinweis:

Auch wenn gegen beide Urteile die Revision beim Bundesfinanzhof anhängig ist, sollte klar sein, dass **Betriebsausgaben ausreichend nachgewiesen werden müssen**. Dies gilt vor allem für solche Ausgaben, bei denen die Trennung zwischen betrieblicher und privater Sphäre schwierig ist, bzw. eine private Mitver-

anlassung nicht von vorneherein ausgeschlossen werden kann. In der Praxis empfiehlt sich in solchen Fällen auch ein maßvoller Ansatz der Betriebsausgaben.

16 Umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen

In der Praxis wirft die umsatzsteuerliche Behandlung von Gutscheinen oftmals Schwierigkeiten auf. Zu prüfen ist immer, ob bereits bei Ausgabe des Gutscheins von einer Anzahlung auf eine Leistung auszugehen ist, welche bereits der Umsatzsteuer unterliegt, oder ob erst mit Einlösung des Gutscheins und Erbringung der Leistung Umsatzsteuer anfällt. Die Oberfinanzdirektion Karlsruhe hat mit Verfügung vom 25.8.2011 (Aktenzeichen S 7270) zu dieser Unterscheidung hilfreiche Beispiele genannt. Es gilt Folgendes:

Werden Gutscheine ausgegeben, die nicht zum Bezug von hinreichend bezeichneten Leistungen berechtigen, handelt es sich lediglich um den Umtausch eines Zahlungsmittels (z.B. Bargeld) in ein anderes Zahlungsmittel (Gutschein). Die Hingabe des Gutscheins selbst stellt keine Lieferung dar. Eine umsatzsteuerlich relevante Anzahlung liegt ebenfalls nicht vor, da die Leistung nicht hinreichend konkretisiert ist. Erst bei Einlösung des Gutscheins unterliegt die Leistung der Umsatzsteuer.

Beispiele:

- Ein Kino stellt einen Gutschein aus, der sowohl für Filmvorführung als auch beim Erwerb von Speisen (z.B. Popcorn) und Getränken eingelöst werden kann.
- Ein Kaufhaus stellt einen Gutschein aus, der zum Bezug von Waren aus seinem Sortiment berechtigt.
- Ein Buchhändler stellt Geschenkgutscheine aus, die zum Bezug von Büchern oder Kalendern berechtigen.

Werden dagegen **Gutscheine über bestimmte, konkret bezeichnete Leistungen** ausgestellt, unterliegt der gezahlte Betrag als Anzahlung der Umsatzbesteuerung. Bei Ausführung der Leistung unterliegt lediglich der ggf. noch zu zahlende Differenzbetrag der Umsatzsteuer.

Beispiele:

- Ein Restaurant stellt einen Gutschein über ein Frühstücks- und Lunchbuffet aus.
- Ein Kino erstellt Gutscheine über Filmvorführungen.
- Ein Fitnessstudio stellt einen Gutschein zur Benutzung der Sonnenbank aus

Für Personengesellschaften

17 Herabsetzung der Pacht in Betriebsaufspaltungsfällen

In Fällen einer steuerlichen Betriebsaufspaltung kann es dann, wenn sich die Betriebskapitalgesellschaft in wirtschaftlichen Schwierigkeiten befindet, angezeigt sein, die an das Besitzunternehmen zu zahlende Pacht herabzusetzen oder vorübergehend auch ganz auf eine Pachtzahlung zu verzichten. Die Finanzverwaltung will in solchen Fällen allerdings den Abzug von mit den verpachteten Wirtschaftsgütern zusammenhängenden Aufwendungen beim Besitzunternehmen nur begrenzt nach dem Teileinkünfteverfahren zulassen.

Diese Sichtweise hat das Finanzgericht Münster in dem rechtskräftigen Urteil vom 14.4.2011 (Aktenzeichen 6 K 2973/09 E F) zumindest für den Fall abgelehnt, wenn sich die Betriebskapitalgesellschaft in einer wirtschaftlich schwierigen Situation befindet, also von dieser keine Gewinnausschüttungen getätigt werden. Das Finanzgericht entschied vielmehr, dass eine Kürzung des Betriebsausgabenabzugs nicht in Frage komme, weil die Herabsetzung der Pacht regelmäßig auch im eigenen betrieblichen Interesse des Besitzunternehmens erfolge. Vorrangig erfolge die Herabsetzung nicht um Ausschüttungen der Betriebsgesellschaft zu bewirken, sondern um

die Einkünfte aus der Verpachtung auch langfristig zu sichern. Ein Zusammenhang mit teilweise steuerbefreiten Ausschüttungen könne somit nicht hergestellt werden.

Hinweis:

Die Finanzverwaltung beurteilt diesen Fall anders. In einschlägigen Fällen sollte sich auf dieses Urteil des Finanzgerichts Münster berufen werden. Bei anstehenden Pachtherabsetzungen ist dennoch Vorsicht geboten, da die steuerlichen Auswirkungen noch ungeklärt sind.

18 Auch isolierte Übernahme der Haftung durch Komplementär unterliegt der Umsatzsteuer

Vor allem bei der GmbH & Co. KG unterliegen die Leistungen der Komplementär-GmbH an die KG der Umsatzsteuer, soweit diese gegen ein Leistungsentgelt erbracht werden. Mit Urteil vom 3.3.2011 (Aktenzeichen V R 24/10) hatte der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Festvergütung, die der geschäftsführungs- und vertretungsberechtigte Komplementär einer KG von dieser für seine Haftung als Komplementär erhält, als Entgelt für eine einheitliche Leistung, die Geschäftsführung, Vertretung und Haftung umfasst, umsatzsteuerpflichtig ist.

Aus dieser Rechtsprechung ergibt sich aber auch, dass die **isolierte Übernahme der Haftung eine der Umsatzsteuer unterliegende Leistung ist**. Diese Sichtweise hat die Finanzverwaltung nun mit Schreiben vom 14.11.2011 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7100/07/10028 :003, DOK 2011/0877938) in den Umsatzsteuer-Anwendungserlass übernommen.

Hinweis:

Es wird von der Finanzverwaltung allerdings nicht beanstandet, wenn eine gegen Sonderentgelt erbrachte **isolierte Haftungsübernahme vor dem 1.1.2012** als nicht umsatzsteuerbar behandelt wird. Dies gilt allerdings nicht für die Fälle, in denen der persönlich haftende Gesellschafter gegenüber der Personengesellschaft zudem umsatzsteuerbare Geschäftsführungs- und Vertretungsleistungen erbringt.

In der Praxis muss in einschlägigen Fällen geprüft werden, ob die Leistungen der Komplementär-GmbH an die KG der Umsatzsteuer zu unterwerfen sind. In diesen Fällen hat die Komplementär-GmbH die hierfür vereinnahmten Entgelte in den Umsatzsteuer-Voranmeldungen und Jahresanmeldung zu erklären und Umsatzsteuer abzuführen. Die KG hat – nach entsprechender Rechnungsstellung durch die Komplementär-GmbH – unter den übrigen Voraussetzungen einen Anspruch auf Erstattung der Vorsteuern. Ggf. kann von der umsatzsteuerlichen Kleinunternehmerregelung Gebrauch gemacht werden. Beträgt das Entgelt für die Leistungen nicht mehr als 17 500 € im Jahr, so kann auf die Abgabe von Umsatzsteueranmeldungen und auf das Abführen von Umsatzsteuer verzichtet werden.

Für Hauseigentümer

19 Veräußerung einer Immobilie innerhalb der Zehnjahresfrist bei zeitweiser Zugehörigkeit zum steuerlichen Betriebsvermögen

Werden Immobilien des Privatvermögens innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren nach dem Erwerb veräußert, so unterliegt der Veräußerungsgewinn – außer bei einer zwischenzeitlichen Selbstnutzung zu Wohnzwecken der Immobilie, wenn diese Selbstnutzung seit Anschaffung bis zur Veräußerung oder mindestens im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren erfolgte – der Einkommensteuer. Der Bundesfinanzhof hatte nun über einen Fall zu entscheiden, bei dem eine Veräußerung aus dem Privatvermögen heraus erfolgte und auch der Erwerb weniger als zehn Jahre zurücklag. Allerdings lag die Besonderheit vor, dass die Immobilie zwischenzeitlich dem Betriebsvermögen des Stpfl. zuzuordnen war. Der Bundesfinanzhof bestätigte mit Urteil vom 23.8.2011 (Aktenzeichen IX R 66/10), dass der Veräußerungsgewinn in der Differenz zwischen dem Veräußerungserlös und den ursprünglichen Anschaffungskosten (abzüglich vorgenommener Abschreibungen) der Besteuerung unterliegt. Allerdings ist dieser zu korrigieren um die Differenz zwischen dem Wert der Einlage in das Betriebsvermögen und dem Wert der Entnahme aus diesem Betriebsvermögen, da diese Wertveränderung bei der Entnahme aus dem Betriebsvermögen bereits der Besteuerung unterlegen hat.

20 Vorsteuerabzug aus der Sanierung von Dächern anlässlich der Installation einer Photovoltaikanlage grundsätzlich möglich

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage wird als unternehmerische Tätigkeit i.S.d. Umsatzsteuergesetzes angesehen und damit können die Vorsteuern aus der Errichtung einer solchen Anlage beim Finanzamt geltend gemacht werden. Strittig war bislang aber, ob Vorsteuern aus der Sanierung eines Dachs im Zusammenhang mit der Errichtung einer Photovoltaikanlage oder aus der vollständigen Neuerrichtung eines Gebäudes, auf dessen Dach die Photovoltaikanlage errichtet wird, geltend gemacht werden können. Der Bundesfinanzhof hat mit Datum vom 19.7.2011 hierzu drei Grundsatzurteile gefällt (Aktenzeichen XI R 21/10, XI R 29/10 und XI R 29/09). Im Grundsatz wird der Vorsteuerabzug anerkannt. Dies allerdings nur, als die Maßnahme bzw. das Gebäude dem unternehmerischen Bereich (Betrieb der Photovoltaikanlage) zugeordnet werden kann.

Hinsichtlich des Anteils der abzugsfähigen Vorsteuern lehnt der Bundesfinanzhof allerdings einen Flächenschlüssel ab. Das heißt, wenn das gesamte Dach neu eingedeckt wird und anschließend auf der Hälfte der Dachfläche eine Photovoltaikanlage errichtet wird, kann nicht die Vorsteuer aus der Dachsanierung zu 50 % geltend gemacht werden. Vielmehr hält der Bundesfinanzhof einen Umsatzschlüssel für sachgerecht. Es muss ermittelt werden, welcher Umsatz aus einer (fiktiven) Dachvermietung an einen Dritten zum Betrieb einer Photovoltaikanlage und aus der Vermietung des Gebäudes im Übrigen erzielt werden kann.

Hinweis:

Zunächst ist allerdings zu beachten, dass ein Wirtschaftsgut – hier das Dach – nur dann zum Unternehmensvermögen gezählt werden kann, wenn dieses mindestens zu 10 % unternehmerisch genutzt wird. Der vom Bundesfinanzhof geforderte Umsatzschlüssel kann in vielen Fällen dazu führen, dass letztlich ein Vorsteuerabzug aus der Dachsanierung ausscheidet. Wird z.B. auf einem Einfamilienhaus mit einer Wohnfläche von 100 qm, welches jährlich für 9 000 € vermietet werden könnte, eine Dachfläche von 50 qm für die Photovoltaikanlage genutzt, so ist für diese Dachnutzung ein Mietzins von vielleicht 2,50 € je qm und Jahr, insgesamt also 125 € anzusetzen, so dass die 10 %-Grenze nicht erreicht wird.

In den drei Entscheidungen des Bundesfinanzhofs vom 19.7.2011 ging es um folgende Sachverhalte:

- In dem Verfahren mit dem Aktenzeichen XI R 29/10 wurde das Dach einer im Übrigen nicht genutzten, im Jahr 1920 erbauten Scheune insgesamt neu eingedeckt und auf der Südhälfte des Daches eine Photovoltaikanlage installiert. Der Bundesfinanzhof ließ die Vorsteuern aus der Dachsanierung für den unternehmerisch genutzten Teil des Daches, welcher nach dem Umsatzschlüssel zu ermitteln ist, zu.
- Im Verfahren mit dem Aktenzeichen XI R 29/09 wurde ein Schuppen neu errichtet, auf dem eine Photovoltaikanlage installiert wurde. Der Schuppen blieb ansonsten völlig ungenutzt. Auch in diesem Fall gewährte der Bundesfinanzhof den Vorsteuerabzug aus der Errichtung des Schuppens, soweit dieser nach dem noch zu ermittelnden Umsatzschlüssel unternehmerisch genutzt wird.
- Schließlich ging es in dem Verfahren mit dem Aktenzeichen XI R 21/10 um Vorsteuern aus der **Neuerrichtung eines Carports**, auf dem eine Photovoltaikanlage installiert wurde. Der Carport wurde im Übrigen für die Unterstellung eines Privatwagens genutzt. Hier hat der BFH den Vorsteuerabzug abhängig von der unternehmerischen Nutzung gemacht und Hinweise zur Ermittlung des unternehmerischen Nutzungsanteils gegeben.

Hinweis:

Im Einzelfall ist also der Aufteilungsschlüssel für die Vorsteuern anhand der (fiktiv) erzielbaren Umsätze zu ermitteln.

Auch bei der Vermietung anderer Gebäudeteile, z.B. eines Teils einer Wand für Plakate, ist ein Flächenschlüssel ungeeignet und vielmehr ein Umsatzschlüssel zu ermitteln.

21 Vergütungssätze für Photovoltaikanlagen bei Inbetriebnahme ab 1.1.2012

Festgelegt wurden die Vergütungssätze für Photovoltaikanlagen, die nach dem 31.12.2011 in Betrieb gehen. Die Vergütungssätze belaufen sich nach den Angaben der Bundesnetzagentur im Vergleich zu 2010 auf folgende Werte:

Inbetriebnahme		1.1.-31.12.2011	1.1.-30.6.2012
Mindest-Solarstromvergütung in Ct/kWh	≤ 30 kW	28,74	24,43
	> 30-100 kW	27,33	23,23
	> 100-1000 kW	25,86	21,98
	> 1000 kW	21,56	18,33
	Anlage auf/an Gebäuden oder Lärmschutzwänden		
	Eigenverbrauch bis ≤ 30 kW Anteil bis 30 % (Anteil über 30 %)	12,36 (16,74)	8,05 (12,43)
	Eigenverbrauch > 30-100 kW Anteil bis 30 % (Anteil über 30 %)	10,95 (15,33)	6,85 (11,23)
Eigenverbrauch > 100-500 kW Anteil bis 30 % (Anteil über 30 %)	9,48 (13,86)	5,6 (9,98)	
Anlagen auf versiegelten und Konversions-Flächen	22,07	18,76	
Anlagen auf allen anderen Freiflächen z.B. auf Gewerbeflächen oder längs von Autobahnen und Schienenwegen	21,11	17,94	
Anlagen auf Ackerflächen	0 *) **)	0 *) **)	
*) Die Förderung von Freiflächenanlagen auf Ackerflächen entfällt ab 1.7.2010.			
**) Bei Vorliegen eines Bebauungsplanes bis zum 25.3.2010 wurde die Freiflächenvergütung in den Vergütungssätzen bis 30.6.2010 gewährt, wenn die Anlage noch bis zum 31.12.2010 errichtet wurde.			

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

22 Aktuelles Erbschaftsteuergesetz verfassungswidrig?

Der BFH hat ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der derzeitigen Regelungen des Schenkung-/Erbschaftsteuergesetzes. Mit Beschluss vom 5.10.2011 (Aktenzeichen II R 9/11, HFR 2011, 1312) hat der BFH das BMF aufgefordert, dem Verfahren beizutreten.

Betroffen ist auch die **unentgeltliche Übertragung von GmbH-Anteilen**. So moniert das Gericht z.B., dass in begünstigte GmbH-Anteile Geldforderungen aus dem Privatvermögen in großer Höhe eingebracht werden können, welche sodann ebenfalls unter die Begünstigung fallen. Bei Übertragung der Geldforderung aus dem Privatvermögen hingegen würde keine Begünstigung erfolgen.

Hinweis:

In der Fachliteratur besteht Einigkeit darüber, dass derzeit ergehende begünstigende Bescheide unabhängig von der Beantwortung der Frage der Verfassungsmäßigkeit des Gesetzes einen Bestandsschutz genießen. Bei Bescheiden, in denen z.B. der Verschonungsabschlag für GmbH-Anteile nicht gewährt wird, sollte geprüft werden, ob Einspruch eingelegt und ein Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des BFH in dieser Frage beantragt wird.

23 Führt die Auszahlung des Körperschaftsteuerguthabens auch zu einer Erstattung von Solidaritätszuschlag?

Nach früherem Recht konnte bestehendes Körperschaftsteuerguthaben durch Gewinnausschüttungen geltend gemacht werden und führte dann auch zu einer Minderung des Solidaritätszuschlags. Diese Regelung wurde abgeschafft und ersetzt durch eine über zehn Jahre erfolgende ratierliche Auszahlung des am 31.12.2006 noch bestehenden Körperschaftsteuerguthabens. Diese ratierliche Auszahlung führt nun allerdings nicht zu einer Erstattung des Solidaritätszuschlags, also im Ergebnis zu einer Schlechterstellung gegenüber dem bisherigen Recht.

Mit Beschluss vom 10.8.2011 (Aktenzeichen I R 39/10, DStR 2011, 2287) wird nun die Entscheidung des BVerfG darüber eingeholt, ob das Solidaritätszuschlaggesetz insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als Auszahlungen des Körperschaftsteuerguthabens die Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags nicht mindern und auch nicht die Festsetzung eines Solidaritätszuschlag-Guthabens angeordnet wird. Der BFH bejaht eine Verfassungswidrigkeit. Es bleibt die Entscheidung des BVerfG mit Spannung abzuwarten.

Die Verfassungswidrigkeit begründet der BFH damit, dass diejenigen Stpfl. benachteiligt würden, die im Vertrauen auf die ursprüngliche Regelung davon abgesehen hätten, durch Gewinnausschüttungen ihr Körperschaftsteuerguthaben anzufordern. Ein sachlicher Grund für diese Benachteiligung sei nicht ersichtlich. Die vom Gesetzgeber angeführten Gründe für die Änderung des KStG – Missbrauchsabwehr, Verwaltungsvereinfachung, Vorhersehbarkeit der finanziellen Auswirkungen auf die öffentlichen Haushalte – rechtfertigten die nachteilige Änderung für den Solidaritätszuschlag nicht. Bestätige der Gesetzgeber durch eine bestimmte Regelung für einen Übergangszeitraum die Fortdauer des bisherigen Rechts, setze er einen besonderen Vertrauenstatbestand. Eine Änderung dieser Übergangsregelung zu Lasten der Stpfl. sei nur zulässig, wenn erhebliche Gründe des Gemeinwohls dies geböten. Solche Gründe seien nicht ersichtlich.

Hinweis:

Es sollte dringend darauf geachtet werden, dass der Bescheid über die letztmalige Feststellung des Körperschaftsteuerguthabens und über die Höhe des rätierlichen Auszahlungsbetrags verfahrensrechtlich offen bleibt, um von einer möglichen positiven Entscheidung des BVerfG profitieren zu können.

24 Betriebliche Steuererklärungen sind für 2011 erstmals elektronisch abzugeben

Erstmals für das Jahr 2011 sind die betrieblichen Steuererklärungen elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. Dies betrifft folgende Erklärungen:

- Umsatzsteuerjahreserklärung,
- Einkommensteuererklärung, soweit auch Gewinneinkünfte (Einkünfte aus Gewerbebetrieb, selbständiger Tätigkeit oder Land- und Forstwirtschaft) erklärt werden,
- Gewerbesteuererklärung,
- Körperschaftsteuererklärung und
- einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellungserklärung bei Personengesellschaften.

25 Anteilsveräußerung: Keine Anwendung des Halbabzugsverbots wegen eines symbolischen Kaufpreises

Bei Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen an Kapitalgesellschaften (d.h.: bei Vorliegen einer Beteiligungsquote von mindestens 1 %) – oder von Teilen einer solchen wesentlichen Beteiligung – kommt das Teileinkünfteverfahren (bzw. bis 2008 das Halbeinkünfteverfahren) zur Anwendung. Dies bedeutet, dass der Veräußerungsgewinn zu 40 % (bzw. bis 2008 zu 50 %) steuerfrei ist. Im Gegenzug können dann allerdings entsprechende Veräußerungsverluste auch nur zu 60 % (bzw. 50 %) mit anderen Einkünften verrechnet werden. Dies ist dann besonders nachteilig, wenn eine GmbH liquidiert werden muss, damit die geleistete Einlage endgültig verloren ist und aus der GmbH zu keiner Zeit Gewinne ausgeschüttet worden sind. Zu dieser Problematik hatte der BFH in jüngster Zeit mehrfach entschieden, dass das Teileinkünfte- bzw. Halbeinkünfteverfahren nicht zur Anwendung kommt (also Veräußerungsverluste doch vollständig verrechenbar sind), wenn aus der Beteiligung zu keiner Zeit teilweise steuerfreigestellte Einkünfte geflossen sind. In diesem Fall stünden die Aufwendungen (bei Liquidation die geleistete Einlage sowie ggf. nachträgliche Anschaffungskosten) nicht im Zusammenhang mit Einkünften, die dem Teil- bzw. Halbeinkünfteverfahren unterlagen, so dass auch das Teilabzugsverbot nicht greife.

Diese Rechtsprechung hat der BFH nun mit seinen Urteilen vom 6.4.2011 (Aktenzeichen IX R 31/10, BFH/NV 2011, 2028 und IX R 49/10, www.stotax-first.de) dahingehend bestätigt, dass Halbeinkünfteverfahren und Halbabzugsverbot dann nicht anzuwenden sind, wenn objektiv

wertlose Anteile an Kapitalgesellschaften zu einem symbolischen Kaufpreis von 1 € veräußert werden.

Beide Streitfälle hat der BFH dahingehend entschieden, dass in Gestalt des jeweils symbolischen Kaufpreises keine für einen Vollabzug schädliche Einnahmen i.S.d. § 3c Abs. 2 EStG vorgelegen haben und insoweit eine Anwendung dieser Norm ausscheidet. 1 € werde typischerweise nicht als Gegenleistung für die Werthaltigkeit eines Veräußerungsgegenstands „GmbH-Anteil“ bezahlt.

Hinweis:

Mit diesen beiden Entscheidungen zum Halbabzugsverbot wiederholt der BFH seine aktuelle Rechtsprechung aus 2011:

- BFH v. 6.4.2011 (Aktenzeichen IX R 61/10, HFR 2011, 960): Kein Halbabzugsverbot bei Veräußerung objektiv wertloser Anteile zu einem nur symbolischen Kaufpreis (im Streitfall zu 1 €);
- BFH v. 6.4.2011 (Aktenzeichen IX R 28/10, BStBl II 2011, 814): kein Halbabzugsverbot bei Vorliegen von Einnahmen, die lediglich dem Anrechnungsverfahren unterlegen haben;
- BFH v. 6.4.2011 (Aktenzeichen IX R 40/10, BStBl II 2011, 785): Anwendbarkeit des Halbabzugsverbots auch bei nur geringfügigem Veräußerungspreis, auch wenn durch die Veräußerung insgesamt ein Verlust entsteht;
- BFH v. 6.4.2011 (Aktenzeichen IX R 29/10, www.stotax-first.de): Anwendbarkeit des Halbabzugsverbots auch bei Auflösungsverlusten.

Rückwirkend ab 2010 hat der Gesetzgeber das gesetzliche Halbabzugsverbot dahingehend verschärft, dass Veräußerungs- bzw. Liquidationsverluste in jedem Fall nur noch zu 60 % mit anderen Einkünften verrechnet werden dürfen; die vorgenannte Rechtsprechung bleibt danach immerhin noch für Altfälle anwendbar.

26 **Anteilsveräußerung: Wirtschaftliches Eigentum an formal unrichtig gekennzeichneten Aktien**

Der BFH hat mit Urteil vom 7.7.2011 (Aktenzeichen IX R 2/10, HFR 2011, 1297) seine Rechtsprechung zur Relevanz des wirtschaftlichen Eigentums fortgeführt. Wie schon zuvor stellt der BFH darauf ab, dass das wirtschaftliche Eigentum an einem Kapitalgesellschaftsanteil dann auf den Erwerber übergeht, wenn

- dieser auf Grund eines (bürgerlich-rechtlichen) Rechtsgeschäfts bereits eine rechtlich geschützte, auf den Erwerb des Rechts gerichtete Position erworben hat, die ihm gegen seinen Willen nicht mehr entzogen werden kann,
- die mit dem Anteil verbundenen wesentlichen (Verwaltungs- und Vermögens-)Rechte auf ihn übergegangen sind (insbesondere Gewinnbezugsrecht und Stimmrecht) und
- Risiko und Chance von Wertveränderungen auf ihn übergegangen sind.

Vor diesem Hintergrund ist der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse im jeweiligen Einzelfall zu bestimmen, so dass eine von der zivilrechtlichen Inhaberstellung abweichende Zuordnung eines Wirtschaftsguts auch anzunehmen sein kann, wenn die vorgenannten Voraussetzungen nicht in vollem Umfang erfüllt sind.

Im konkreten Streitfall, für den der BFH im Ergebnis die Berücksichtigung eines Veräußerungsverlusts nach § 17 EStG bejahte, waren einem Stpfl. Nennbetragsaktien übergeben worden, obwohl laut Satzung der AG nur Stückaktien vorgesehen waren. Gegen die Auffassung der Finanzverwaltung erkannte der BFH einen im Jahr nach der Anschaffung verwirklichten Veräußerungsverlust steuerlich an, weil – so der BFH – die Beteiligten zweifelsfrei eine Gesellschafterstellung des Stpfl. begründen wollten und die Verbriefung des Mitgliedschaftsrechts in Gestalt von Aktienurkunden lediglich deklaratorische Bedeutung habe. Eine mögliche Unrichtigkeit der Aktie hindere den Erwerb der Anteile nicht.

Hinweis:

Die Grundsätze dieser Entscheidung müssen auch für die Übertragung (und die Verwirklichung von Verlusten aus der Veräußerung) von GmbH-Geschäftsanteilen, die mit unterschiedlichen Rechten und Pflichten ausgestattet sein können, gelten. Weil Gesellschafter auf Grund der Teilbarkeit von Geschäftsanteilen mehrere identische Geschäftsanteile haben können, sollte bei einem Verkauf aber gleichwohl sorgfältig auf

die genaue Bestimmung der zu übertragenden Anteile geachtet werden (z.B. durch die Nummer in der Gesellschaftsliste), da ansonsten das dingliche Verfügungsgeschäft unwirksam ist.

27 Kein wirtschaftliches Eigentum allein auf Grund der Mitwirkung an einer inkongruenten Kapitalerhöhung

Mit seinem Urteil vom 25.5.2011 (Aktenzeichen IX R 23/10, HFR 2011, 1283) hat der BFH anlässlich der Veräußerung eines GmbH-Geschäftsanteils entschieden, dass hinsichtlich der Anwendung des § 17 EStG das rechtliche Eigentum dann nicht von Bedeutung ist, wenn rechtliches und wirtschaftliches Eigentum auseinanderfallen. Im konkreten Streitfall hatte ein Stpfl. unstreitig das zivilrechtliche Eigentum an einem GmbH-Geschäftsanteil erworben, nicht aber auch das wirtschaftliche Eigentum.

Die Besonderheit des Streitfalls lag darin, dass ein Stpfl. mit einheitlichem notariellem Vertrag zunächst einen Geschäftsanteil von 12,6 % an einer GmbH (mit einem Stammkapital von 50 000 €) erworben hatte, zu deren Geschäftsführer er zugleich bestellt worden war. Unmittelbar danach wurde unter Verzicht auf alle Form- und Fristvorschriften eine Gesellschafterversammlung der GmbH abgehalten und eine Erhöhung des Stammkapitals auf 24 Mio. € beschlossen. Damit verminderte sich die Beteiligung des Stpfl. auf 0,0208 %. Die spätere Veräußerung dieser Beteiligung wurde von der Finanzverwaltung nach § 17 EStG der Besteuerung unterworfen, da der Gesellschafter – zumindest für eine logische Sekunde vor der Kapitalerhöhung – eine wesentliche Beteiligung i.S.d. Vorschrift (damals noch mindestens 10 % des Stammkapitals) begründet haben sollte.

Der Stpfl. trug dagegen vor, er sei zu keiner Zeit wirtschaftlicher Eigentümer einer 12,6 %igen Beteiligung gewesen. Denn er habe die Beteiligung i.H.v. 12,6 % von Seiten der ehemaligen Alleininhaberin sämtlicher Geschäftsanteile nur zu dem Zweck erhalten, in der unmittelbar anschließenden Gesellschafterversammlung an der Herstellung der von Anfang an zwischen den Geschäftspartnern verabredeten Gesellschaftsstruktur mitzuwirken. Es habe auch von Anfang an festgestanden, dass der Stpfl. keine vermögensrechtlichen Ansprüche aus dieser Beteiligung i.H.v. 12,6 % würde geltend machen können.

Der BFH bestätigt diese Auffassung und stellt in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung heraus, dass notwendige und hinreichende Voraussetzung für die Zurechnung einer Beteiligung i.S.d. § 17 EStG (zumindest) das wirtschaftliche Eigentum ist. Dieses sei dann zu bejahen, wenn der (wirtschaftliche) Eigentümer alle mit der Beteiligung verbundenen wesentlichen Rechte (Vermögens- und Verwaltungsrechte) ausüben und auch „im Konfliktfall effektiv durchsetzen“ könne.

Gerade im Streitfall habe der Stpfl. aber vor der inkongruenten Kapitalerhöhung keine tatsächliche freie Verfügungsbefugnis über eine Beteiligung von 12,6 % erworben. Es sei ihm zu keinem Zeitpunkt möglich gewesen, über die Mitwirkung an der inkongruenten Kapitalerhöhung hinaus aus einer wesentlichen Beteiligung resultierende Rechte auszuüben, so dass der Veräußerungsgewinn letztendlich auch nicht zu besteuern war.

Hinweis:

Fallen rechtliches und wirtschaftliches Eigentum (wie in der Praxis wohl regelmäßig) zusammen, so sollte die Feststellung einer Veräußerung unproblematisch sein. Fallen rechtliches und wirtschaftliches Eigentum hingegen auseinander, so ist allein auf das wirtschaftliche Eigentum abzustellen.

28 An ausländische Körperschaften gezahlte Streubesitzdividenden dürfen nicht mit abgeltender Wirkung besteuert werden

Mit Urteil vom 20.10.2011 (Aktenzeichen C-284/09, HFR 2011, 1387) hat der EuGH entschieden, dass die abgeltende Wirkung der Kapitalertragsteuer auf Streubesitzdividenden, die an ausländische Muttergesellschaften ausgeschüttet werden, gegen die Kapitalverkehrsfreiheit verstößt.

In seiner Begründung stellt der EuGH – verkürzt dargestellt – darauf ab, dass bei Ausschüttungen von Kapitalgesellschaften ein Steuerabzug durch den Schuldner der Kapitalerträge für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge i.H.v. 25 % vorzunehmen ist und dieser Steuerabzug bei Muttergesellschaften mit Sitz in Deutschland angerechnet wird. Demgegenüber wird ei-

ne Anrechnung dann nicht gewährt, wenn die Muttergesellschaft in einem anderen Mitgliedstaat ansässig ist und eine Mindestbeteiligung von 10 % an der ausschüttenden Tochtergesellschaft nicht erreicht (sog. Streubesitzdividenden).

Hinweis:

Diese Entscheidung gilt für alle noch offenen Fälle, d.h., dass deutsche Tochtergesellschaften (auch GmbH) von „Muttergesellschaften“ ohne Sitz in Deutschland, die zudem zu weniger als 10 % an der ausschüttenden Tochtergesellschaft beteiligt sind, ihre Muttergesellschaften über die Möglichkeit in Kenntnis setzen sollten, entsprechende Erstattungsanträge zu stellen, bevor die inländischen Verjährungsvorschriften greifen.

29 Tantiemezahlungen als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)

Zur Frage der Berechnung der Höhe einer steuerlich anzuerkennenden Tantieme hat der BFH mit Beschluss vom 4.5.2011 (Aktenzeichen IB 93/10, BFH/NV 2011, 1920) seine bisherige Rechtsprechung unterstrichen, nach der die Zusage einer Gewinnantante an einen Gesellschafter-Geschäftsführer eine vGA auslösen kann, wenn bei der Bemessung der Tantiemen in früheren Jahren angefallene Jahresfehlbeträge nicht berücksichtigt werden.

Die klagende Kapitalgesellschaft hatte im Streitfall bei der Bemessung der Tantiemen entsprechende Jahresfehlbeträge nicht berücksichtigt und argumentiert, dass diese Jahresfehlbeträge schließlich nicht unter der Verantwortung des begünstigten Geschäftsführers entstanden seien – über eine solche Konstellation hatte der BFH bislang nicht explizit entschieden.

Dazu stellt der BFH nun fest, dass eine rein zeitliche Betrachtung maßgeblich ist, d.h., dass es insoweit auf die „Verantwortlichkeit des Geschäftsführers i.S. eines individuellen Verschuldens nicht ankommt“.

Hinweis:

Der BFH räumt im Rahmen seiner weiteren Ausführungen allerdings ein, dass ausnahmsweise aber dann doch keine vGA vorläge, wenn im konkreten Einzelfall ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter bei einem Fremdgeschäftsführer „aus besonderen Gründen“ bei der Bemessung der Tantiemen auf die Berücksichtigung eines bestehenden Fehlbetrags verzichtet hätte.

30 Ruhendes Arbeitsverhältnis eines Geschäftsführers

Mit Urteil vom 15.3.2011 (Aktenzeichen 10 AZB 32/10, GmbHR 2011, 30) hat das BAG entschieden, dass mit dem Abschluss des Geschäftsführer-Dienstvertrags das bisherige Arbeitsverhältnis eines angestellten Mitarbeiters dann aufgehoben wird, wenn das Schriftformerfordernis eingehalten werde.

Im Streitfall war der Kläger bei der beklagten GmbH zunächst als kaufmännischer Angestellter beschäftigt, bevor er zum Geschäftsführer bestellt wurde – dies allerdings ohne Abschluss eines schriftlichen Geschäftsführer-Dienstvertrags und ohne Regelung über eine etwaige Beendigung des (bisherigen) Arbeitsverhältnisses. In der Folge wurde das Geschäftsführer-Dienstverhältnis ebenso gekündigt wie „alle etwaig bestehenden Arbeits- oder Dienstverhältnisse“. Der Kläger macht die Unwirksamkeit dieser Kündigung geltend.

Zu diesem Sachverhalt stellt das BAG fest, dass das frühere Arbeitsverhältnis mangels schriftlicher Aufhebung während der Dauer der Berufung als Geschäftsführer geruht habe und mit der Abberufung als Geschäftsführer wieder aufgelebt sei.

Zwar werde mit dem Abschluss des Geschäftsführer-Dienstvertrags das bisherige Arbeitsverhältnis des angestellten Mitarbeiters im Zweifel aufgehoben. Dies gelte aber nur, wenn zumindest der Geschäftsführer-Dienstvertrag schriftlich abgeschlossen wurde und dieser Vertrag dann als konkludente schriftliche Beendigung des Arbeitsvertrags gewertet werden könne.

Hinweis:

Geschäftsführer-Dienstverträge sollten demnach nicht nur unter steuerlichen, sondern auch unter arbeitsrechtlichen Aspekten möglichst in schriftlicher Form abgeschlossen werden.

31 Versicherung des Geschäftsführers betreffend die Bestellungshindernisse nach § 6 GmbHG

§ 6 GmbHG regelt, wer Geschäftsführer einer GmbH sein kann. Nicht zum Geschäftsführer kann danach bestellt werden, wer wegen bestimmter Straftaten rechtskräftig verurteilt worden ist. Das Bestellungshindernis greift auf eine Dauer von fünf Jahren seit dem Zeitpunkt der Rechtskraft der Verurteilung. Im Rahmen der Handelsregistereintragung ist dazu eine Versicherung abzugeben, dass keines der Bestellungshindernisse i.S.d. § 6 GmbHG vorliegt.

Zu dieser Problematik hat der BGH (Beschluss vom 7.6.2011, Aktenzeichen II ZB 24/10, GmbHR 2011, 864) hervorgehoben, dass eine Formulierung nicht genüge, die lediglich auf den Zeitpunkt der Verurteilung abstelle. Stattdessen müsse in der Registeranmeldung auf den später liegenden Zeitpunkt der Rechtskraft der Verurteilung abgestellt werden, da die fünfjährige Ausschlussfrist nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut seit der Rechtskraft der strafrechtlichen Verurteilung gelte.

Diese Problematik kann sogar haftungsrechtlich brisant sein: Denn nach § 6 Abs. 5 GmbHG haften GmbH-Gesellschafter, die vorsätzlich oder grob fahrlässig einer Person, die nicht Geschäftsführer sein kann, die Führung der Geschäfte überlassen, der GmbH solidarisch für den Schaden, der dadurch entsteht, dass diese Person die ihr gegenüber der GmbH bestehenden Obliegenheiten verletzt.

Hinweis:

Im Idealfall kann (und sollte) der zu bestellende Geschäftsführer formulieren, er sei „noch nie – weder im Inland noch im Ausland – wegen einer Straftat verurteilt worden“; diese Formulierung genügt den gesetzlichen Anforderungen (so schon BGH mit Beschluss vom 17.5.2010, Aktenzeichen II ZB 5/10, GmbHR 2010, 812).

32 Musterprotokoll: Eintragung einer GmbH im vereinfachten Verfahren bei Änderungen/Ergänzungen ohne inhaltliche Auswirkungen

Eine GmbH-Gründung kann in einem vereinfachten Verfahren erfolgen, was Zeit und Gebühren spart. Voraussetzung ist dann allerdings, dass das dem Gesetz beigefügte Musterprotokoll verwendet wird. Individuelle Abreden sind dann im Gesellschaftsvertrag nicht möglich.

Insoweit hat das OLG Düsseldorf mit Beschluss vom 12.7.2011 (Aktenzeichen I-3 Wx 75/11, GmbHR 2011, 1319) entschieden, dass dann, wenn das gesetzliche Musterprotokoll Abänderungen und Ergänzungen erfährt, eine „normale“ GmbH-Gründung vorliegt, für die die Erleichterungen nach dem GmbHG nicht gelten.

Änderungen und Ergänzungen des Musterprotokolls, die durch das Beurkundungsgesetz geboten sind, sind allerdings stets zulässig. Das Gericht stellt weiterhin heraus, dass auch völlig unbedeutende Abwandlungen bei Zeichensetzung, Satzstellung und Wortwahl, die keinerlei Auswirkungen auf den Inhalt haben, keine unzulässigen Änderungen und Ergänzungen des Musterprotokolls darstellen.

Hinweis:

Die vereinfachte GmbH-Gründung ist also an enge Voraussetzungen geknüpft.

Aktuelle Änderungen im Steuerrecht

33 Für alle Steuerpflichtigen

In Kraft getreten sind mehrere steuerliche Änderungsgesetze. Insbesondere sind zu nennen:

- **Steuervereinfachungsgesetz 2011:** Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 enthält eine Vielzahl an punktuellen Änderungen. Überwiegend sind dies tatsächlich Vereinfachungen im Hinblick auf die Anwendung von Gesetzesvorschriften. Wesentliche Entlastungen sind hingegen nicht festzustellen.

- **Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz:** Dieses Gesetz dient in erster Linie der Umsetzung einer EU-Richtlinie. In dieses Gesetz wurden aber auch einzelne steuerliche Änderungen aufgenommen. Bestimmte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Gunsten von Stpfl. wird per gesetzlicher Änderungen im Sinne der Finanzverwaltung „korrigiert“.

Im Folgenden werden die wichtigsten gesetzlichen Änderungen erläutert.

a) Berücksichtigung volljähriger Kinder beim Familienleistungsausgleich (Kindergeld und Kinderfreibetrag)

Die Anspruchsvoraussetzungen für die Berücksichtigung volljähriger Kinder im Familienleistungsausgleich, also bei **Kindergeld und Kinderfreibeträgen** sind durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 neu geregelt worden. Zunächst entfällt durch die gesetzliche Neuregelung ab 2012 die bisherige Einkünfte- und Bezügeregelung. Für die steuerliche Berücksichtigung eines volljährigen Kindes sind dessen eigene Einkünfte und Bezüge künftig unbeachtlich; **die Einkommensgrenze von 8 004 € im Kalenderjahr ist abgeschafft.**

Hinweis:

Der Wegfall der Einkünfte- und Bezügeregelung kann dazu führen, dass für volljährige Kinder nunmehr wieder Kindergeld gewährt wird. Als Beispiel können Kinder genannt werden, die in einem Ausbildungsverhältnis stehen, deren Ausbildungsvergütung aber so hoch liegt, dass die bisherige Grenze von 8 004 € je Jahr überschritten wurde.

Nunmehr wird ein **volljähriges Kind grundsätzlich bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ohne Beachtung der bisherigen Einkommensgrenze berücksichtigt.** Darüber hinaus wird es nur noch berücksichtigt, wenn es sich weiterhin in einer Ausbildung befindet und keiner die Ausbildung hindernden Erwerbstätigkeit nachgeht. Diese Regelung gilt nicht für Kinder bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres, die bei einer Agentur für Arbeit als arbeitsuchend gemeldet sind, sowie für behinderte Kinder.

Hinweis I:

Die Berufsausbildung ist als **erstmalige Berufsausbildung** anzusehen, wenn ihr keine andere abgeschlossene Berufsausbildung bzw. kein abgeschlossenes berufsqualifizierendes Hochschulstudium vorausgegangen ist. Wird ein Kind ohne entsprechende Berufsausbildung in einem Beruf tätig und führt es die zugehörige Berufsausbildung nachfolgend durch (nachgeholt), handelt es sich dabei um eine erstmalige Berufsausbildung.

Hinweis II:

Ein Studium im Sinne der Vorschrift liegt dann vor, wenn es sich um ein Studium an einer Hochschule handelt. Ein Studium stellt dann ein **Erststudium** dar, wenn es sich um eine Erstausbildung handelt. Es darf ihm kein anderes durch einen berufsqualifizierenden Abschluss beendetes Studium bzw. keine andere abgeschlossene nichtakademische Berufsausbildung vorangegangen sein. Bei einem Wechsel des Studiums ohne Abschluss des zunächst betriebenen Studiengangs stellt das zunächst aufgenommene Studium kein abgeschlossenes Erststudium dar. Bei einer Unterbrechung eines Studiengangs ohne einen berufsqualifizierenden Abschluss und seiner späteren Weiterführung stellt der der Unterbrechung vorangegangene Studienteil kein abgeschlossenes Erststudium dar.

Die von den Hochschulen angebotenen Studiengänge führen in der Regel zu einem berufsqualifizierenden Abschluss. Im Zweifel ist davon auszugehen, dass die entsprechenden Prüfungen berufsqualifizierend sind.

Nach dem Hochschulrahmengesetz ist der **Bachelorgrad** einer inländischen Hochschule ein berufsqualifizierender Abschluss. Daraus folgt, dass der Abschluss eines Bachelorstudiengangs den Abschluss eines Erststudiums darstellt und ein nachfolgender Studiengang als weiteres Studium anzusehen ist. Dies gilt auch, wenn ein Masterstudium auf einem Bachelorstudiengang aufbaut (konsekutives Masterstudium).

Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung wie auch nach Abschluss eines Erststudiums gilt die gesetzliche Vermutung, dass ein volljähriges Kind in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten. Dies hat zur Folge, dass das Kind, wenn es nicht als arbeitsuchend gemeldet (bis 21 Jahre) oder behindert ist, nicht mehr zu berücksichtigen ist. Die Vermutung des Gesetzgebers gilt als widerlegt, wenn der Nachweis erbracht wird, dass das Kind weiterhin für einen Beruf ausgebildet wird und tatsächlich keiner Erwerbstätigkeit nachgeht, die Zeit und Arbeitskraft des Kindes überwiegend beansprucht. Eine unschädliche Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn diese 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit nicht übersteigt oder ein Ausbildungsverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis darstellt.

Bei der Prüfung, ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist **auf den Kalendermonat abzustellen**. Es genügt, wenn in dem jeweiligen Monat an einem Tag die Anspruchsvoraussetzungen vorliegen.

Beispiel:

Ein Kind schließt nach dem Abitur zunächst eine Berufsausbildung mit der Gesellenprüfung ab und studiert ab dem Jahr 2010. Ab dem 20.7.2012 nimmt es unbefristet eine Teilzeitbeschäftigung mit 30 Stunden pro Woche auf.

Auf Grund des Studiums ist das Kind grundsätzlich zu berücksichtigen. Das Studium wird jedoch nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung durchgeführt, so dass das Kind nur berücksichtigt werden kann, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Die Erwerbstätigkeit des Kindes ist auf Grund des zeitlichen Umfangs als schädlich einzustufen. Das Kind kann aber für jeden Kalendermonat berücksichtigt werden, in dem wenigstens an einem Tage die Anspruchsvoraussetzungen – hier „keiner Erwerbstätigkeit nachgeht“ – vorgelegen haben, somit für die Monate Januar bis Juli 2012. Für die Monate August bis Dezember 2012 kann das Kind nicht berücksichtigt werden.

Werden die Grenzen für eine geringfügige Beschäftigung während eines Monats überschritten, kann das Kind ab dem auf das Überschreiten folgenden Monat nicht mehr berücksichtigt werden. Dies gilt, solange die Grenzen überschritten werden bzw. die entsprechende Beschäftigung ausgeübt wird.

b) Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium

Der Gesetzgeber hatte angeordnet, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. für ein Erststudium allenfalls als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig sind, was sich vielfach nicht auswirkt, da in dieser Lebensphase oftmals keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Mit einer gesetzlichen Regelung wollte der Gesetzgeber festlegen, dass es sich nicht um Werbungskosten handelt. Diese würden nämlich zu vortragsfähigen Verlusten bei der Einkommensteuer führen, welche später, wenn Einkünfte erzielt werden, „genutzt“ werden könnten. Der Bundesfinanzhof hatte in Fortentwicklung seiner Rechtsprechung mit Urteilen vom 28.7.2011 (Aktenzeichen VI R 7/10 und VI R 38/10) festgestellt, dass die gesetzliche Regelung nicht daran hindert, Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium als vorweggenommene Werbungskosten abzuziehen. Der Abzug als Werbungskosten ist vorrangig vor einem etwaigen Sonderausgabenabzug zu prüfen. Bei ausreichendem sachlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit der angestrebten Berufstätigkeit kann der Werbungskostenabzug begehrt werden. Der Bundesfinanzhof bejaht den Abzug von Kosten eines Erststudiums oder einer erstmaligen Berufsausbildung als vorab entstandene Werbungskosten, wenn gewährleistet ist, dass das Studium bzw. die Ausbildung Berufswissen vermittelt und damit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.

Der Gesetzgeber hat nun auf diese Rechtsprechung reagiert und die bisherige gesetzliche Intention durch eine **gesetzliche „Klarstellung“** versucht wieder herzustellen und dies rückwirkend. D.h. **Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums können nicht als vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend gemacht werden**, sondern nur eingeschränkt als Sonderausgaben. Allerdings wird ab dem Jahr 2012 der Sonderausgabenabzug für diese Kosten von 4 000 € auf dann **6 000 € je Jahr** angehoben.

Hinweis:

Es ist fraglich, ob die geplante rückwirkende gesetzliche Klarstellung einer gerichtlichen Überprüfung standhält. Für abgelaufene Jahre ist daher zu prüfen, ob entsprechende Kosten zumindest vorsorglich noch nachträglich als Werbungskosten geltend gemacht werden sollen. Ggf. sind rückwirkend Steuererklärungen abzugeben und die Feststellung eines Verlustvortrags zu beantragen.

Als Kosten der Berufsausbildung kommen Studien- oder Kursgebühren, Fahrtkosten zum Studienort und Kosten für Literatur in Betracht. Im Grundsatz müssen diese Kosten vom Stpfl. selbst getragen werden. Unerheblich ist aber, woher die Mittel stammen, mit denen der Stpfl. die Aufwendungen begleicht. Hat dieser die Mittel geschenkt bekommen, steht dies dem Werbungskostenabzug nicht entgegen. Dies gilt auch dann, wenn ein Dritter die Aufwendungen für den Stpfl. übernommen hat, also unmittelbar an den Gläubiger des Stpfl. für diesen zahlt. So z.B. wenn die Eltern Berufsausbildungskosten des Kindes zahlen. Offen ist allerdings, ob auch solche Kosten als Werbungskosten des Stpfl. anerkannt werden, wenn ein Dritter in eigenem Namen einen Vertrag für den Stpfl. schließt.

c) Kinderbetreuungskosten

Bislang konnten Kinderbetreuungskosten in verschiedenster Weise unter jeweils bestimmten Voraussetzungen steuerlich geltend gemacht werden. Ab 2012 gibt es nur noch einen **einheitlichen Abzug der Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben**. Damit entfällt die Möglichkeit, solche Kosten wie Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzuziehen. Keine Änderung ergibt sich hinsichtlich der Höhe der abziehbaren Aufwendungen; diese beträgt weiterhin 2/3 der Aufwendungen und maximal 4 000 € je Kalenderjahr und pro Kind.

Der Vorteil dieser Änderung liegt für die Stpfl. darin, dass die Unterscheidung nach erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten entfällt, weil es auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen bei den Eltern (Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung) nicht mehr ankommt. Damit verbessert sich regelmäßig die Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten.

Hinweis:

Da Betreuungskosten künftig nur noch als Sonderausgaben berücksichtigt werden, mindern sie nicht mehr wie Werbungskosten oder Betriebsausgaben die Einkünfte. Da die steuerlichen Einkünfte oftmals aber Grundlage für die Berechnung des Elternbeitrags für die Kindertagesstätte sind, kann es zu einer steigenden Belastung bei berufstätigen Eltern kommen.

Im Ergebnis sind **Kinderbetreuungskosten ab dem Jahr 2012 unter folgenden Restriktionen als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig**:

- Abzugsfähig sind 2/3 der Aufwendungen, höchstens 4 000 € je Kind, für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außer Stande ist, sich selbst zu unterhalten.
- Die Abzugsfähigkeit gilt nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbeschäftigungen. Auch die Kosten der Verpflegung des Kindes im Rahmen der Betreuung sind nicht begünstigt.
- Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

Hinweis I:

Berücksichtigt werden können danach z.B. Aufwendungen für die Unterbringung von Kindern in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderheimen und Kinderkrippen sowie bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und in Ganztagespflegestellen, die Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Erzieherinnen und Kinderschwestern, die Beschäftigung von Hilfen im Haushalt, soweit sie ein Kind betreuen, und die Beaufsichtigung des Kindes bei Erledigung seiner häuslichen Schulaufgaben.

Aufwendungen für Kinderbetreuung durch einen Angehörigen des Stpfl. können nur berücksichtigt werden, wenn den Leistungen klare und eindeutige Vereinbarungen zu Grunde liegen, die zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen, tatsächlich so auch durchgeführt werden und die Leistungen nicht üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage unentgeltlich erbracht werden.

Hinweis II:

Für anfallende Kinderbetreuungskosten kann auf der Bescheinigung für den **Lohnsteuerabzug 2012** ein **Freibetrag** eingetragen werden, so dass sich der steuerliche Abzug bereits bei der Lohnsteuer mindernd auswirkt.

d) Nachweis von Krankheitskosten

Geändert werden die **Nachweisanforderungen bei der Geltendmachung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen**. Konkret werden die bisherigen Verwaltungsanweisungen in die Einkommensteuerrichtlinien übernommen und bekommen damit Gesetzeskraft.

Der Gesetzgeber reagiert damit auf die geänderte Rechtsprechung. Der Bundesfinanzhof hatte entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass der Nachweis einer Krankheit und der medizinischen Indikation der Behandlung nicht mehr zwingend durch ein vor Beginn der

Behandlung eingeholtes amts- oder vertrauensärztliches Gutachten oder Attest geführt werden muss. Ausreichend seien vielmehr alle geeigneten Beweismittel zum Nachweis der Krankheitskosten.

Für alle noch nicht bestandskräftigen Einkommensteuerveranlagungen sind nun **folgende Nachweisanforderungen** für die Zwangsläufigkeit der angefallenen Kosten zu beachten:

- In der Regel erfolgt der Nachweis durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers. Diese muss vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein.
- Alternativ kommt der Nachweis durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung für gesetzlich definierte Maßnahmen in Betracht, z.B. eine Bade- oder Heilkur, psychotherapeutische Behandlung, Betreuung durch eine Begleitperson, medizinische Hilfsmittel als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens oder wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie Frisch- und Trockenzellenbehandlungen.
- Eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarztes wird für Besuchsfahrten zu einem für längere Zeit im Krankenhaus liegenden Ehegatten oder Kind des Stpfl. benötigt. Diese muss bestätigen, dass der Besuch zur Heilung oder Linderung einer Krankheit entscheidend beitragen kann.

Hinweis:

Diese verschärften Nachweisanforderungen sind dringend zu beachten, da ansonsten die angefallenen Krankheitskosten nicht steuermindernd berücksichtigt werden können.

e) Neuordnung der Veranlagungsarten für Ehegatten

Erstmals für das Jahr 2013 werden die Möglichkeiten der **Einkommensteuerveranlagung von Ehegatten** neu geregelt. Ab diesem Jahr besteht nur noch die Wahl zwischen

- Einzelveranlagung und
- Zusammenveranlagung.

Im Falle der Einzelveranlagung werden Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und Beschäftigte im Haushalt demjenigen Ehegatten zugerechnet, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten werden diese Positionen jeweils zur Hälfte berücksichtigt.

Hinweis:

Neu ist auch, dass die **Wahl der Veranlagungsart** für das entsprechende Jahr grundsätzlich mit Abgabe der Steuererklärung **bindend** ist. Aus diesem Grunde muss die günstigste Veranlagungsart mit der Steuererklärung sorgfältig geprüft werden. Eine Änderung der Wahl der Veranlagungsart ist nachträglich nur noch möglich, wenn der Steuerbescheid aufgehoben, geändert oder berichtigt wird, die Änderung innerhalb der Einspruchsfrist des geänderten oder berichtigten Bescheids beantragt wird und insgesamt weniger Steuer anfällt.

f) Nicht umgesetzt: Abgabe der Steuererklärung für zwei Jahre

Ursprünglich war vorgesehen, dass in bestimmten Fällen die Einkommensteuererklärung für zwei Jahre abgegeben werden kann. Diese Änderung wurde aber nicht umgesetzt.

g) Änderung bei der Einkommensteuerberechnung

Ab dem Jahr 2012 werden der 25 %igen Abgeltungsteuer unterliegende Kapitalerträge nicht mehr einbezogen bei der Berechnung

- der zumutbaren Eigenbelastung für außergewöhnliche Belastungen sowie
- des Höchstbetrags für den Spendenabzug.

Grund dieser Änderung ist, dass für diese Zwecke die der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitalerträge nicht mehr in der Einkommensteuererklärung aufgeführt werden müssen, was zu einer merklichen Vereinfachung führt.

Hinweis:

Die materiellen Auswirkungen sind regelmäßig gering. Bei der Ermittlung der zumutbaren Belastung wirkt sich die Neuregelung für die Stpfl. positiv aus, bei der Ermittlung des Spendenhöchstbetrags dagegen negativ.

34 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

a) Arbeitnehmer-Pauschbetrag

Der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** ist von 920 € auf **1 000 €** erhöht worden. Diese Neuregelung gilt bereits ab dem Jahr 2011 und war erstmals bei der Lohnabrechnung für Dezember 2011 zu berücksichtigen.

Hinweis:

Die Entlastungswirkung ist für den einzelnen Stpfl. gering. Generell bringt diese Maßnahme nur den Arbeitnehmern Vorteile, die entweder geringe Werbungskosten haben oder denen die beruflichen Aufwendungen vom Arbeitgeber erstattet werden. Da zum Jahresbeginn oftmals nicht absehbar ist, ob der Pauschbetrag voraussichtlich überschritten wird, müssen viele Arbeitnehmer auch weiterhin Belege über angefallene Werbungskosten sammeln.

b) Entfernungspauschale

Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann die Entfernungspauschale unabhängig von dem gewählten Verkehrsmittel steuerlich geltend gemacht werden. Werden **öffentliche Verkehrsmittel** genutzt, so können die Kosten auch dann angesetzt werden, soweit sie den als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs war tageweise zu überprüfen, ob die Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel höher liegen als die Entfernungspauschale. Ab dem Jahr 2012 wird nunmehr gesetzlich angeordnet, dass die Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angesetzt werden können, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen. Mithin entfällt die tageweise Überprüfung.

Hinweis:

Diese Regelung trägt zwar zur Steuervereinfachung bei, kann sich aber zu Lasten des betreffenden Arbeitnehmers auswirken.

c) Pflichtveranlagung bei Arbeitnehmern

Bislang bestand eine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, wenn die beim Lohnsteuerabzug berücksichtigte Vorsorgepauschale größer ist als die tatsächlich abziehbaren Vorsorgeaufwendungen. Betroffen sind Arbeitnehmer, bei denen im Lohnsteuerabzugsverfahren Vorsorgepauschalen berücksichtigt wurden, die im Veranlagungsverfahren dagegen nicht angesetzt werden können, da dann nur der Abzug von tatsächlich geleisteten Aufwendungen möglich ist. Dies betrifft z.B. Arbeitnehmer, die keine Beiträge zu einer inländischen Krankenversicherung zahlen, wie z.B. **Polizeivollzugsbeamte**, bei denen Krankheitskosten im Rahmen der Heilfürsorge in voller Höhe vom Dienstherrn übernommen werden, und Berufssoldaten sowie **Soldaten** auf Zeit, die Anspruch auf eine unentgeltliche truppenärztliche Versorgung haben.

Rückwirkend ab 2010 gilt nun, dass Arbeitnehmer mit geringem Jahresarbeitslohn (bis 10 200 € bzw., wenn die Voraussetzungen für die Ehegattenbesteuerung erfüllt sind, bis 19 400 €) von der Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung befreit sind. In diesem Fall ist dann mit dem Lohnsteuerabzug die Steuerpflicht abgegolten.

Hinweis:

In Einzelfällen kann dennoch eine freiwillige Einkommensteuerveranlagung sinnvoll sein. Zu denken ist nur an die Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen, von über dem Pauschbetrag liegenden Werbungskosten oder von Spenden.

35 Für Unternehmer und Freiberufler

a) Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung

Erfolgt die Aufgabe eines Betriebs, so sind alle zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven zu ermitteln und der Besteuerung zu unterwerfen. Konkret sind alle Vermögensgegenstände

und Schulden mit dem Veräußerungswert oder bei Überführung von Gegenständen in das Privatvermögen mit dem gemeinen Wert zum Entnahmzeitpunkt zu bewerten. Diese Werte sind den steuerlichen Buchwerten gegenüber zu stellen. Gerade bei Immobilien, die schon langfristig im Unternehmen genutzt werden, können erhebliche stille Reserven stecken, was bei der Betriebsaufgabe zu einer hohen Steuerbelastung führt.

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung liegt allerdings dann nicht zwingend eine Betriebsaufgabe vor, wenn eine **Betriebsverpachtung im Ganzen** gegeben ist, also alle in funktionaler Sicht wesentlichen Betriebsgrundlagen zur Gänze an einen Dritten zur Nutzung überlassen werden und für den bisherigen Unternehmer die Möglichkeit besteht, den Betrieb später wieder fortzuführen. In diesem Fall hat der Unternehmer ein **Wahlrecht**:

1. Möglich ist die Erklärung der Betriebsaufgabe. Dies führt zur Versteuerung der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven. Vorteilhaft ist aber, dass spätere Wertsteigerungen in den verpachteten Vermögensgegenständen regelmäßig steuerlich nicht mehr erfasst werden.
2. Daneben kann auch der Gewerbebetrieb fortgeführt werden. Die Aufdeckung und Versteuerung vorhandener stiller Reserven erfolgt dann noch nicht, sondern wird hinausgeschoben. Die Pachteinnahmen aus der Nutzungsüberlassung des Betriebsvermögens sind gewerbliche Einkünfte, unterliegen allerdings nicht mehr der Gewerbesteuer.

Wird zunächst keine Betriebsaufgabe erklärt, so erfolgt eine steuerliche Erfassung der vorhandenen stillen Reserven dann, wenn entweder später eine Betriebsaufgabe vom Unternehmer ausdrücklich erklärt wird oder aber die Betriebsverpachtung im Ganzen nicht mehr fortbesteht. Es ist nun teilweise dazu gekommen, dass das Nichtbestehen der Betriebsaufgabe bzw. -verpachtung von der Finanzverwaltung nicht erkannt wurde. Wird dieses Jahr dann endgültig veranlagt, so besteht für die Finanzverwaltung u.U. keine Möglichkeit mehr, die stillen Reserven steuerlich zu erfassen. Dabei ergaben sich auch Streitigkeiten zwischen Finanzverwaltung und Stpfl., ob tatsächlich eine Betriebsaufgabe vorliegt oder nicht.

Zur Vermeidung solcher aus nicht eindeutigen Aufgabekerklärungen resultierenden Rechtsstreitigkeiten wird nun angeordnet, dass im Grundfall eine **ausdrückliche Aufgabekerklärung** gegenüber dem Finanzamt erfolgen muss. Erfolgt eine solche ausdrückliche Aufgabekerklärung nicht, so wird im Grundsatz davon ausgegangen, dass der Gewerbebetrieb fortbesteht und vorhandene stille Reserven steuerlich erfasst werden können.

Hinweis:

Die Ausübung des sogenannten Verpächterwahlrechts bzw. die Abgabe der Aufgabekerklärung kann ganz erhebliche steuerliche Folgen nach sich ziehen. Aus diesem Grunde ist es bei diesen Schritten unbedingt anzuraten, steuerlichen Rat einzuholen.

b) Erleichterungen bei elektronischen Rechnungen

Nach bisherigem Gesetzesstand werden elektronische Rechnungen für Zwecke der Umsatzsteuer nur dann anerkannt, wenn die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts durch eine qualifizierte elektronische Signatur oder eine qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz oder durch elektronischen Datenaustausch (EDI) gewährleistet ist. Diese Anforderungen haben sich als unpraktikabel herausgestellt. Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 werden die Anforderungen nun deutlich niedriger angesetzt.

Die gesetzliche Neufassung dient der umsatzsteuerlichen Gleichstellung von Papier- und elektronischen Rechnungen. Eine elektronische Rechnung wird nun definiert als eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Hierunter fallen **Rechnungen, die per**

- **E-Mail, im EDI-Verfahren,**
- **als PDF- oder Textdatei,**
- **per Computer-Telefax oder Fax-Server (nicht aber Standard-Telefax) oder**
- **im Wege des Datenträgeraustauschs**

übermittelt werden.

Hinweis:

Die Neuregelung der elektronischen Rechnungsstellung ist technologieneutral ausgestaltet. Das bedeutet, dass kein bestimmtes technisches Übermittlungsverfahren vorgeschrieben ist. Der Rechnungsaussteller ist vielmehr frei in seiner Entscheidung, in welcher Weise er zukünftig Rechnungen übermittelt, sofern der Empfänger dem zugestimmt hat.

Das Erfordernis der Echtheit der Herkunft und der Unversehrtheit des Inhalts bleiben als abstrakte Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Anerkennung von elektronischen Rechnungen bestehen; jedoch werden die sonstigen Vorgaben für elektronische Rechnungen aufgegeben. Echtheit der Herkunft bedeutet, dass die Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers sichergestellt ist. Unversehrtheit des Inhalts ist gewährleistet, wenn die notwendigen Rechnungsangaben während der Übermittlung der Rechnung nicht geändert wurden.

Hinweis:

Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts muss der **Unternehmer nachweisen**. Insoweit ist es ausreichend, wenn der Unternehmer ein entsprechendes **Kontrollverfahren** einrichtet und dieses dokumentiert. Der Begriff des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens bedeutet dabei aber nicht, dass es sich um ein „technisches“ oder EDV-gestütztes Verfahren handeln muss. Auch in kleinen Unternehmen, die über kein kaufmännisches Rechnungswesen verfügen, können „innerbetriebliche Kontrollverfahren“ zur Überprüfung eingehender Rechnungen angewandt werden. In der einfachsten Form kann dies z.B. durch einen manuellen Abgleich der Rechnung mit der Bestellung und ggf. dem Lieferschein geschehen. Die Dokumentation kann z.B. durch entsprechende Vermerke auf der Rechnung, wie „sachlich und rechnerisch richtig“, erfolgen.

Elektronisch übermittelte Rechnungen sind allerdings nur dann zulässig, wenn der **Rechnungsempfänger diesem Verfahren zugestimmt hat**. Diese Zustimmung bedarf allerdings keiner Form. Möglich ist z.B. auch eine Rahmenvereinbarung, eine stillschweigende Billigung durch Praktizierung dieses Verfahrens oder auch die nachträgliche Billigung.

Hinweis:

Vielfach wird es sinnvoll sein, die Zulässigkeit der elektronischen Rechnungsstellung unmittelbar in den verwendeten AGB festzuhalten.

Allerdings bestehen derzeit noch gewisse Unsicherheiten hinsichtlich der Anwendung dieser Neuregelung. Hierzu ist ein Schreiben der Finanzverwaltung zu erwarten. Ggf. sollte diese Auslegung der Finanzverwaltung abgewartet werden, bevor elektronisch übermittelte Rechnungen zugelassen werden.

Die Neufassung des Rechnungsbegriffs gilt für alle Rechnungen über Umsätze, die **nach dem 30.6.2011** ausgeführt wurden.

Hinweis:

Es ist darauf zu achten, dass auf elektronischem Wege übermittelte Rechnungen **auch elektronisch zu speichern sind** und zwar in dem elektronischen Format der Ausstellung bzw. des Empfangs (z.B. digital als E-Mail ggf. mit Anhängen in Bildformaten wie pdf oder tif, digital als Computer-Telefax, digital als Web-Download oder in EDI-Formaten). Das bei der Aufbewahrung angewendete Verfahren und die Prozesse müssen den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und DV-gestützter Buchführungssysteme sowie den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen entsprechen.

Besteht eine gesetzliche Pflicht zur Aufbewahrung von Rechnungen, sind elektronische Rechnungen zwingend elektronisch während der Dauer der Aufbewahrungsfrist auf einem Datenträger aufzubewahren, der keine Änderungen mehr zulässt. Hierzu gehören vor allem nur einmal beschreibbare CDs und DVDs. **Eine Aufbewahrung einer elektronischen Rechnung als Papierausdruck ist in diesen Fällen nicht zulässig.**

c) Meldepflicht für Auslandsengagements

Meldepflichtig ist die Eröffnung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, eines gewerblichen Betriebs oder einer Betriebsstätte. Die Meldung muss innerhalb eines Monats nach der Betriebseröffnung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck an die jeweilige Gemeinde erfolgen, welche dann ihrerseits das zuständige Finanzamt unterrichtet. Wird eine freiberufliche Tätigkeit aufgenommen, so ist dies innerhalb eines Monats formlos dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Gleiches gilt für die Verlegung und die Aufgabe eines Betriebs, einer Betriebsstätte oder einer freiberuflichen Tätigkeit.

Diese Monatsfrist galt bislang auch für die Meldung der Gründung und den Erwerb von Betrieben und Betriebsteilen im Ausland, die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften oder deren Aufgabe sowie den Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland. Die Mitteilungspflicht für derartige Auslandsengagements wird nun mit der Steuererklärungsfrist gleichgesetzt, d.h., derartige Mitteilungen sind bis zum 31.5. des Folgejahres für das vorangegangene Kalenderjahr abzugeben.

d) Bagatellgrenze bei der Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte

Über die steuerrechtliche Würdigung geplanter Vorgänge, wie z.B. der Aufnahme von Gesellschaftern oder von Umwandlungen kann bei der Finanzverwaltung – unter bestimmten Bedingungen – eine verbindliche Auskunft erbeten werden. Die in dieser verbindlichen Auskunft von der Finanzverwaltung geäußerte Rechtsauffassung bindet in der Folgezeit die Finanzverwaltung, so dass Rechtssicherheit über die steuerlichen Konsequenzen besteht.

Für die Erteilung derartiger verbindlicher Auskünfte wird von der Finanzverwaltung eine Gebühr erhoben. Nunmehr wurde gesetzlich festgeschrieben, dass bei Gegenstandswerten bis 10 000 € keine Gebühr mehr erhoben wird. Insofern wird also eine Bagatellgrenze eingeführt.

Hinweis:

Derartige verbindliche Auskünfte sind ein ganz hervorragendes Instrument, um Rechtssicherheit über geplante komplexe Vorgänge zu erlangen.

e) Umsatzgrenze bei der Ist-Versteuerung

Die Umsatzsteuer entsteht grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wird (sog. „Soll-Versteuerung“). Unmaßgeblich sind der Zeitpunkt der Rechnungsstellung und ebenso der Zeitpunkt der Entrichtung des Entgelts durch den Leistungsempfänger. Das Gesetz bietet den Unternehmern, deren Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 500 000 € betragen hat, die Möglichkeit, die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen (sog. „Ist-Besteuerung“). Dabei entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt für die Leistung durch den Unternehmer vereinnahmt wird. Damit schafft die Ist-Versteuerung Liquiditätsvorteile.

Durch das Dritte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes wird die **Umsatzgrenze für die Ist-Versteuerung bei der Umsatzsteuer i.H.v. 500 000 €**, die bislang zum 31.12.2011 auslaufen sollte, dauerhaft fortgeführt. Damit kann die in der Abwicklung und von der Liquidität vorteilhafte Ist-Versteuerung bei vielen Unternehmern beibehalten werden.

f) Schenkungsteuer und disquotale Einlagen

Leistet ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft eine Einlage in die Gesellschaft, so geht der Einlagegegenstand in das Vermögen der Kapitalgesellschaft über. Im Ergebnis partizipieren damit alle Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote an dem Wert des Einlagegegenstands dadurch, dass deren Anteile an der Kapitalgesellschaft im Wert steigen. Gerade bei Familiengesellschaften kommt es nun nicht selten vor, dass die Leistung des Gesellschafters nicht entsprechend seiner Beteiligungsquote erfolgt, im Extremfall nur ein Gesellschafter eine Einlage leistet. In diesem Fall spricht man von einer disquotalen Einlage. Wirtschaftlich führt dieser Fall nun zu einer Werterhöhung der Anteile der anderen Gesellschafter.

Diskutiert wurde, ob in diesem Fall eine Schenkung des einlegenden Gesellschafters an die anderen Gesellschafter gegeben ist. Der Bundesfinanzhof geht in mittlerweile ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es sich bei einer Zuwendung an eine Kapitalgesellschaft, die in einem Zusammenhang mit dem Gemeinschaftszweck liegt, nicht um eine freigiebige Zuwendung handelt und mithin auch keine Schenkungsteuer ausgelöst werden kann. Laut Bundesfinanzhof sei lediglich auf den zivilrechtlichen Vorgang abzustellen und nicht darauf, wer wirtschaftliche Vorteile erhält. Zivilrechtlich fehle es an einer Übertragung auf die übrigen Gesellschafter.

Diese Auslegung des Bundesfinanzhofs konnte nun aber auch zu Gestaltungszwecken genutzt werden. Hatte z.B. der Vater ein wertvolles Einzelunternehmen, das er auf seine Kinder übertragen wollte, so konnten diese zusammen eine Kapitalgesellschaft gründen, an der der Vater mit einem geringen Anteil beteiligt war. Dieser brachte dann das wertvolle Einzelunternehmen in die Kapitalgesellschaft ein, ohne dass ihm eine entsprechende Gegenleistung in Form von Anteils-

rechten gewährt wurde. Wirtschaftlich erfolgte damit eine Übertragung des wertvollen Einzelunternehmens auf die Kinder, ohne dass dieser Vorgang Schenkungsteuer auslöst.

Der Gesetzgeber hat nun festgelegt, dass als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gilt, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natürliche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwender) an die Gesellschaft erlangt. Der Vorgang unterliegt dann also der Schenkungsteuer.

Hinweis:

Generell muss bei disquotalen Leistungen an die Gesellschaft oder auch bei verdeckten Gewinnausschüttungen immer geprüft werden, ob diese Vorgänge neben ertragsteuerlichen Folgen auch Schenkungsteuerfolgen auslösen. In der Summe können sich sehr hohe Steuerbelastungen ergeben.

36 Für Hauseigentümer

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit wird grundsätzlich ohne weitere Prüfung von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen, was zur Folge hat, dass Werbungskosten, wie z.B. Finanzierungsaufwendungen, Abschreibungen, Instandhaltungskosten und Grundbesitzabgaben abzugsfähig sind, auch wenn diese zu vorübergehenden Verlusten führen. Diese steuerlich günstige Situation gilt allerdings dann nicht, wenn die Vermietung nicht unter marktüblichen Preisen erfolgt. Häufig ist diese Konstellation bei der Vermietung an nahe Angehörige gegeben.

Nach der Änderung durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 gilt ab 2012 folgende Regelung:

- **Beträgt die vereinbarte Miete weniger als 66 % der ortsüblichen Miete**, erfolgt generell und ohne Prüfung einer Totalüberschussprognose eine Aufteilung in einen entgeltlich und einen unentgeltlich vermieteten Teil und nur die auf den entgeltlich vermieteten Teil der Wohnung entfallenden Werbungskosten können von den Mieteinnahmen abgezogen werden.
- **Beträgt die vereinbarte Miete 66 % oder mehr im Vergleich zur ortsüblichen Miete**, dann gilt die verbilligte Vermietung einer Wohnung ohne Totalüberschussprognose als vollentgeltlich und ein ungekürzter Werbungskostenabzug ist zugelassen.

Nach bisheriger Gesetzeslage war dann, wenn das vereinbarte Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 56 % der ortsüblichen Miete beträgt, die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Im Ergebnis konnten in diesem Fall Werbungskosten nur anteilig geltend gemacht werden, soweit diese auf die entgeltliche Vermietung entfallen. Des Weiteren ließ die Finanzverwaltung bei einer vereinbarten Miete von weniger als 75 %, aber mindestens 56 % der ortsüblichen Miete, den vollen Werbungskostenabzug nur dann zu, wenn anhand einer Totalüberschussprognose eine Einkünfteerzielungsabsicht nachgewiesen wurde.

Bei der Prüfung der Grenze ist von der ortsüblichen Marktmiete (Kaltmiete zuzüglich der umlagfähigen Kosten) für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung auszugehen. Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn der niedrigste Wert innerhalb der Mietpreisspanne angesetzt wird. Existiert kein Mietspiegel, kann vom ortsüblichen Mittelwert einer vergleichbaren Wohnung ausgegangen werden.

Hinweis I:

Wenn der Stpfl. auf der „sicheren Seite“ sein möchte, sollten sowohl die gesetzlichen Grenzen als auch die im Mietspiegel ausgewiesenen Werte nicht nach unten „ausgereizt“ werden. Des Weiteren ist eine jährliche Überprüfung der vereinbarten Miete notwendig, da diese bei einem Anstieg der ortsüblichen Miete auch entsprechend angepasst werden muss.

Hinweis II:

Diese Änderung der Gesetzeslage kann sich sowohl positiv als auch negativ auswirken. Da die neue Rechtslage **auch für alle bestehenden Mietverhältnisse** gilt, sollte in jedem Fall geprüft werden, ob eine **Anpassung der Miethöhe** angezeigt ist. Handlungsbedarf ergibt sich einerseits bei Mietverträgen, bei denen die vereinbarte Miete zwischen 56 % und 66 % beträgt: In diesen Fällen kann eine Anhebung auf 66 % angezeigt sein. Andererseits kann bei Verträgen, bei denen die vereinbarte Miete 66 % übersteigt eine Herabsetzung auf 66 % der ortsüblichen Miete sinnvoll sein, da dieses Niveau ausreicht, um den vollen Werbungskostenabzug sicherzustellen.

Zukünftig sollte aus steuerlichen Gesichtspunkten die vereinbarte Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete betragen.

Beispiel I:

Sachverhalt: Vater V erwirbt eine voll fremdfinanzierte Wohnung, welche er – bei ansonsten fremdüblichen Konditionen – zu einer monatlichen Miete von 675 € an seine Tochter vermietet. Die marktübliche Miete beträgt 1 000 €. Die jährlichen Werbungskosten – vor allem Abschreibung und Zinsaufwand – betragen 20 000 €.

Lösung neue Rechtslage: Da die vereinbarte Miete 66 % der ortsüblichen Miete überschreitet, gilt die Vermietung ohne weiteren Nachweis als vollentgeltlich. Die jährlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen:

Einnahmen:

– Miete: $12 \times 675 \text{ €} =$	8 100 €
Werbungskosten	20 000 €
Einkünfte (Verlust)	– 11 900 €

Lösung bisherige Rechtslage: Da die Miete mehr als 56 %, aber weniger als 75 % der ortsüblichen Miete beträgt, ist mittels Totalüberschussprognose die Einkünfteerzielungsabsicht nachzuweisen. Gelingt dies, so ergab sich das gleiche Ergebnis wie nach neuer Rechtslage. Gelingt der Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht nicht, was auf Grund der hohen Fremdfinanzierung wahrscheinlich ist, werden die Werbungskosten nur anteilig anerkannt:

Einnahmen:

– Miete: $12 \times 675 \text{ €} =$	8 100 €
Werbungskosten	
– vereinbarte Miete zur Marktmiete:	
675 € zu 1 000 € entspricht 67,5 %	
Werbungskosten: $67,5 \% \times 20 000 \text{ €} =$	13 600 €
Einkünfte (Verlust)	– 5 400 €

Beispiel II:

Sachverhalt: Vater V erwirbt eine voll fremdfinanzierte Wohnung, welche er – bei ansonsten fremdüblichen Konditionen – zu einer monatlichen Miete von 650 € an seine Tochter vermietet. Die marktübliche Miete beträgt 1 000 €. Die jährlichen Werbungskosten – vor allem Abschreibung und Zinsaufwand – betragen 20 000 €.

Lösung neue Rechtslage: Da die vereinbarte Miete weniger als 66 % der ortsüblichen Miete ausmacht, gilt die Vermietung als teilentgeltlich. Die jährlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen:

Einnahmen:

– Miete: $12 \times 650 \text{ €} =$	7 800 €
Werbungskosten	
– vereinbarte Miete zur Marktmiete:	
650 € zu 1 000 € entspricht 65 %	
Werbungskosten: $65 \% \times 20 000 \text{ €} =$	13 000 €
Einkünfte (Verlust)	– 5 200 €

Der volle Werbungskostenabzug kann durch eine Anhebung der monatlichen Miete auf mindestens 660 € erreicht werden.

Lösung bisherige Rechtslage: Da die Miete mehr als 56 %, aber weniger als 75 % der ortsüblichen Miete beträgt, ist mittels Totalüberschussprognose die Einkünfteerzielungsabsicht nachzuweisen. Gelingt dies, so galt das Mietverhältnis als vollentgeltlich und es konnten mithin die Werbungskosten in vollem Umfang geltend gemacht werden. Die jährlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen:

Einnahmen:

– Miete: $12 \times 650 \text{ €} =$	7 800 €
Werbungskosten	20 000 €
Einkünfte (Verlust)	– 12 200 €

Gelang der Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht nicht, was auf Grund der hohen Fremdfinanzierung wahrscheinlich war, wurden die Werbungskosten nur anteilig anerkannt und es ergab sich das gleiche Ergebnis wie nach neuer Rechtslage.

37 Auslandsreisekostensätze 2012

a) Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden oder in entsprechender Höhe können – jedenfalls für Verpflegungskosten – vom Arbeitnehmer Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden.

Von besonderer Bedeutung sind insofern die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In der unten abgebildeten Tabelle sind die ab dem 1.1.2012 geltenden Sätze aufgeführt. Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt. Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend.

Hinweis:

Die Pauschalbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung. Die Pauschalbeträge für Übernachtungskosten sind dagegen ausschließlich in den Fällen der Arbeitgebererstattung anwendbar. Für den Werbungskostenabzug sind nur die tatsächlichen Übernachtungskosten maßgebend; dies gilt entsprechend für den Betriebsausgabenabzug.

Wichtige Besonderheiten werden zunächst im Folgenden vorweg dargestellt.

b) Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschalbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese Pauschalbeträge, welche in der unten stehenden Tabelle aufgeführt sind, sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit sowohl von der regelmäßigen Arbeitsstätte als auch der Wohnung gestaffelt.

• Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 22.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 15 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien i.H.v. 28,00 € maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande i.H.v. 40,00 € maßgebend.

• Mehrtägige Dienstreise

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien in Höhe von 28,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag

kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 42,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 28,00 €.

• **Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen**

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann gleichwohl das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

Hinweis:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt 9 Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von 9 Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 14,00 € steuerfrei erstattet werden.

c) Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Beim Werbungskostenabzug ist der Ansatz der Pauschbeträge jedoch nicht zulässig, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

d) Tabelle der länderbezogenen Pauschbeträge

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernachtungsgeld
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Afghanistan	30	20	10	95
Ägypten	30	20	10	50
Äthiopien	30	20	10	175
Albanien	23	16	8	110
Algerien	39	26	13	190
Andorra	32	21	11	82
Angola	71	48	24	190
Antigua und Barbuda	42	28	14	85
Argentinien	36	24	12	125
Armenien	24	16	8	90
Aserbaidshjan	40	27	14	120
Australien	42	28	14	100
– Melbourne	42	28	14	105
– Sydney	42	28	14	115
Bahrain	36	24	12	70
Bangladesch	30	20	10	75
Barbados	42	28	14	110
Belgien	42	28	14	100
Benin	41	28	14	90

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Bolivien	24	16	8	70
Bosnien und Herzegowina	24	16	8	70
Botsuana	33	22	11	105
Brasilien	54	36	18	110
– Brasilia	53	36	18	160
– Rio de Janeiro	47	32	16	145
– Sao Paulo	53	36	18	120
Brunei	36	24	12	85
Bulgarien	22	15	8	72
Burkina Faso	36	24	12	100
Burundi	35	24	12	75
Chile	38	25	13	80
China	33	22	11	80
– Chengdu	32	21	11	85
– Hongkong	62	41	21	170
– Peking	39	26	13	115
– Shanghai	42	28	14	140
Costa Rica	32	21	11	60
Côte d'Ivoire	54	36	18	145
Dänemark	60	40	20	150
Dominica	36	24	12	80
Dominikanische Republik	30	20	10	100
Dschibuti	48	32	16	160
Ecuador	39	26	13	55
El Salvador	36	24	12	65
Eritrea	30	20	10	110
Estland	27	18	9	85
Fidschi	32	21	11	57
Finnland	45	30	15	150
Frankreich	39	26	13	100
– Paris ¹	48	32	16	100
– Straßburg	39	26	13	75
Gabun	60	40	20	135
Gambia	18	12	6	70
Georgien	30	20	10	80
Ghana	38	25	13	130
Grenada	36	24	12	105
Griechenland	36	24	12	120
– Athen	57	38	19	125

¹SowiedieDepartements92[Hauts-de-Seine],93[Seine-Saint-Denis]und94[Valde-Marne].

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Guatemala	33	22	11	90
Guinea	38	25	13	110
Guinea-Bissau	30	20	10	60
Guyana	36	24	12	90
Haiti	48	32	16	105
Honduras	35	24	12	115
Indien	30	20	10	120
– Chennai	30	20	10	135
– Kalkutta	33	22	11	120
– Mumbai	35	24	12	150
– Neu Delhi	35	24	12	130
Indonesien	39	26	13	110
Iran	30	20	10	120
Irland	42	28	14	90
Island	53	36	18	105
Israel	59	40	20	175
Italien	36	24	12	100
– Mailand	36	24	12	140
– Rom	36	24	12	108
Jamaika	48	32	16	145
Japan	51	34	17	90
– Tokio	51	34	17	130
Jemen	24	16	8	95
Jordanien	36	24	12	85
Kambodscha	36	24	12	85
Kamerun	41	28	14	90
– Jaunde	41	28	14	115
Kanada	36	24	12	100
– Ottawa	36	24	12	105
– Toronto	41	28	14	135
– Vancouver	36	24	12	125
Kap Verde	30	20	10	55
Kasachstan	30	20	10	100
Katar	45	30	15	100
Kenia	36	24	12	120
Kirgisistan	18	12	6	70
Kolumbien	24	16	8	55
Kongo, Republik	57	38	19	113
Kongo, Demokratische Republik	60	40	20	155
Korea, Demokratische Volksrepublik	42	28	14	90

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Korea, Republik	66	44	22	180
Kosovo	26	17	9	65
Kroatien	29	20	10	57
Kuba	48	32	16	80
Kuwait	42	28	14	130
Laos	27	18	9	65
Lesotho	24	16	8	70
Lettland	18	12	6	80
Libanon	40	27	14	80
Libyen	45	30	15	100
Liechtenstein	47	32	16	82
Litauen	27	18	9	100
Luxemburg	39	26	13	87
Madagaskar	35	24	12	120
Malawi	39	26	13	110
Malaysia	36	24	12	100
Malediven	38	25	13	93
Mali	40	27	14	125
Malta	30	20	10	90
Marokko	42	28	14	105
Mauretanien	36	24	12	85
Mauritius	48	32	16	140
Mazedonien	24	16	8	95
Mexiko	36	24	12	110
Moldau, Republik	18	12	6	100
Monaco	41	28	14	52
Mongolei	30	20	10	80
Montenegro	29	20	10	95
Mosambik	30	20	10	80
Myanmar	46	31	16	45
Namibia	29	20	10	85
Nepal	32	21	11	72
Neuseeland	36	24	12	95
Nicaragua	30	20	10	100
Niederlande	60	40	20	115
Niger	36	24	12	70
Nigeria	60	40	20	220
Norwegen	72	48	24	170
Österreich	36	24	12	70
– Wien	36	24	12	93
Oman	48	32	16	120
Pakistan	24	16	8	70

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
– Islamabad	24	16	8	150
Panama	45	30	15	110
Papua-Neuguinea	36	24	12	90
Paraguay	24	16	8	50
Peru	38	25	13	140
Philippinen	30	20	10	90
Polen	24	16	8	70
– Warschau, Krakau	30	20	10	90
Portugal	33	22	11	95
– Lissabon	36	24	12	95
Ruanda	36	24	12	135
Rumänien	27	18	9	80
– Bukarest	26	17	9	100
Russische Föderation	36	24	12	80
– Moskau (außer Gästewohnungen der Deutschen Botschaft)	48	32	16	135
– Moskau (Gästewoh- nungen der Deutschen Botschaft)	33	22	11	0 ²
– St. Petersburg	36	24	12	110
Sambia	36	24	12	95
Samoa	29	20	10	57
São Tomé – Príncipe	42	28	14	75
San Marino	41	28	14	77
Saudi-Arabien	47	32	16	80
– Djidda	48	32	16	80
– Riad	48	32	16	95
Schweden	72	48	24	165
Schweiz	42	28	14	110
– Bern	42	28	14	115
– Genf	51	34	17	110
Senegal	42	28	14	130
Serbien	30	20	10	90
Sierra Leone	36	24	12	90
Simbabwe	47	32	16	135
Singapur	48	32	16	120
Slowakische Republik	24	16	8	130
Slowenien	30	20	10	95
Spanien	36	24	12	105
– Barcelona, Madrid	36	24	12	150

²Soweit diese Wohnung gegen Entgelt angemietet werden, können 135 € angesetzt werden.

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
– Kanarische Inseln	36	24	12	90
– Palma de Mallorca	36	24	12	125
Sri Lanka	24	16	8	60
St. Kitts und Nevis	36	24	12	100
St. Lucia	45	30	15	105
St. Vincent und die Grenadinen	36	24	12	110
Sudan	32	21	11	120
Südafrika	30	20	10	80
– Kapstadt	30	20	10	90
Suriname	30	20	10	75
Syrien	38	25	13	140
Tadschikistan	24	16	8	50
Taiwan	39	26	13	110
Tansania	39	26	13	165
Thailand	32	21	11	120
Togo	33	22	11	80
Tonga	32	21	11	36
Trinidad und Tobago	59	40	20	145
Tschad	48	32	16	140
Tschechische Republik	24	16	8	97
Türkei	42	28	14	70
– Izmir, Istanbul	41	28	14	100
Tunesien	33	22	11	80
Turkmenistan	28	19	10	60
Uganda	33	22	11	130
Ukraine	36	24	12	85
Ungarn	30	20	10	75
Uruguay	36	24	12	70
Usbekistan	30	20	10	60
Vatikanstaat	36	24	12	108
Venezuela	48	32	16	180
Vereinigte Arabische Emirate	42	28	14	145
Vereinigte Staaten von Amerika	36	24	12	110
– Atlanta	40	27	14	115
– Boston	42	28	14	190
– Chicago	44	29	15	95
– Houston	38	25	13	110
– Los Angeles	50	33	17	135
– Miami	48	32	16	120

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
– New York City	48	32	16	215
– San Francisco	41	28	14	110
– Washington, D.C.	40	27	14	205
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland	42	28	14	110
– Edinburgh	42	28	14	170
– London	60	40	20	152
Vietnam	36	24	12	125
Weißrussland	24	16	8	100
Zentralafrikanische Republik	29	20	10	52
Zypern	39	26	13	90

Mit freundlichen Grüßen

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 1/2012

Aktuelle Änderungen im Steuerrecht

1. Für alle Steuerpflichtigen
2. Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer
3. Für Unternehmer und Freiberufler
4. Für Hauseigentümer
5. Auslandsreisekostensätze 2012

In Kraft getreten sind mehrere steuerliche Änderungsgesetze. Insbesondere sind zu nennen:

- **Steuervereinfachungsgesetz 2011:** Das Steuervereinfachungsgesetz 2011 enthält eine Vielzahl an punktuellen Änderungen. Überwiegend sind dies tatsächlich Vereinfachungen im Hinblick auf die Anwendung von Gesetzesvorschriften. Wesentliche Entlastungen sind hingegen nicht festzustellen.
- **Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetz:** Dieses Gesetz dient in erster Linie der Umsetzung einer EU-Richtlinie. In dieses Gesetz wurden aber auch einzelne steuerliche Änderungen aufgenommen. Bestimmte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu Gunsten von Stpfl. wird per gesetzlicher Änderungen im Sinne der Finanzverwaltung „korrigiert“.

Im Folgenden werden die wichtigsten gesetzlichen Änderungen erläutert.

1 Für alle Steuerpflichtigen

a) Berücksichtigung volljähriger Kinder beim Familienleistungsausgleich (Kindergeld und Kinderfreibetrag)

Die Anspruchsvoraussetzungen für die Berücksichtigung volljähriger Kinder im Familienleistungsausgleich, also bei **Kindergeld und Kinderfreibeträgen** sind durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 neu geregelt worden. Zunächst entfällt durch die gesetzliche Neuregelung ab 2012 die bisherige Einkünfte- und Bezügeregelung. Für die steuerliche Berücksichtigung eines volljährigen Kindes sind dessen eigene Einkünfte und Bezüge künftig unbeachtlich; **die Einkommensgrenze von 8 004 € im Kalenderjahr ist abgeschafft.**

Hinweis:

Der Wegfall der Einkünfte- und Bezügeregelung kann dazu führen, dass für volljährige Kinder nunmehr wieder Kindergeld gewährt wird. Als Beispiel können Kinder genannt werden, die in einem Ausbildungsverhältnis stehen, deren Ausbildungsvergütung aber so hoch liegt, dass die bisherige Grenze von 8 004 € je Jahr überschritten wurde.

Nunmehr wird ein **volljähriges Kind grundsätzlich bis zum Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums ohne Beachtung der bisherigen Einkommensgrenze berücksichtigt**. Darüber hinaus wird es nur noch berücksichtigt, wenn es sich weiterhin in einer Ausbildung befindet und keiner die Ausbildung hindernden Erwerbstätigkeit nachgeht. Diese Regelung gilt nicht für Kinder bis zur Vollendung des 21. Lebensjahres, die bei einer Agentur für Arbeit als arbeitsuchend gemeldet sind, sowie für behinderte Kinder.

Hinweis I:

Die Berufsausbildung ist als **erstmalige Berufsausbildung** anzusehen, wenn ihr keine andere abgeschlossene Berufsausbildung bzw. kein abgeschlossenes berufsqualifizierendes Hochschulstudium vorausgegangen ist. Wird ein Kind ohne entsprechende Berufsausbildung in einem Beruf tätig und führt es die zugehörige Be-

rufsausbildung nachfolgend durch (nachgeholte Berufsausbildung), handelt es sich dabei um eine erstmalige Berufsausbildung.

Hinweis II:

Ein Studium im Sinne der Vorschrift liegt dann vor, wenn es sich um ein Studium an einer Hochschule handelt. Ein Studium stellt dann ein **Erststudium** dar, wenn es sich um eine Erstausbildung handelt. Es darf ihm kein anderes durch einen berufsqualifizierenden Abschluss beendetes Studium bzw. keine andere abgeschlossene nichtakademische Berufsausbildung vorangegangen sein. Bei einem Wechsel des Studiums ohne Abschluss des zunächst betriebenen Studiengangs stellt das zunächst aufgenommene Studium kein abgeschlossenes Erststudium dar. Bei einer Unterbrechung eines Studiengangs ohne einen berufsqualifizierenden Abschluss und seiner späteren Weiterführung stellt der der Unterbrechung vorangegangene Studienteil kein abgeschlossenes Erststudium dar.

Die von den Hochschulen angebotenen Studiengänge führen in der Regel zu einem berufsqualifizierenden Abschluss. Im Zweifel ist davon auszugehen, dass die entsprechenden Prüfungen berufsqualifizierend sind.

Nach dem Hochschulrahmengesetz ist der **Bachelorgrad** einer inländischen Hochschule ein berufsqualifizierender Abschluss. Daraus folgt, dass der Abschluss eines Bachelorstudiengangs den Abschluss eines Erststudiums darstellt und ein nachfolgender Studiengang als weiteres Studium anzusehen ist. Dies gilt auch, wenn ein Masterstudium auf einem Bachelorstudiengang aufbaut (konsekutives Masterstudium).

Nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung wie auch nach Abschluss eines Erststudiums gilt die gesetzliche Vermutung, dass ein volljähriges Kind in der Lage ist, sich selbst zu unterhalten. Dies hat zur Folge, dass das Kind, wenn es nicht als arbeitssuchend gemeldet (bis 21 Jahre) oder behindert ist, nicht mehr zu berücksichtigen ist. Die Vermutung des Gesetzgebers gilt als widerlegt, wenn der Nachweis erbracht wird, dass das Kind weiterhin für einen Beruf ausgebildet wird und tatsächlich keiner Erwerbstätigkeit nachgeht, die Zeit und Arbeitskraft des Kindes überwiegend beansprucht. Eine unschädliche Erwerbstätigkeit liegt vor, wenn diese 20 Stunden regelmäßiger wöchentlicher Arbeitszeit nicht übersteigt oder ein Ausbildungsdienstverhältnis oder ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis darstellt.

Bei der Prüfung, ob diese Voraussetzungen vorliegen, ist **auf den Kalendermonat abzustellen**. Es genügt, wenn in dem jeweiligen Monat an einem Tag die Anspruchsvoraussetzungen vorliegen.

Beispiel:

Ein Kind schließt nach dem Abitur zunächst eine Berufsausbildung mit der Gesellenprüfung ab und studiert ab dem Jahr 2010. Ab dem 20.7.2012 nimmt es unbefristet eine Teilzeitbeschäftigung mit 30 Stunden pro Woche auf.

Auf Grund des Studiums ist das Kind grundsätzlich zu berücksichtigen. Das Studium wird jedoch nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung durchgeführt, so dass das Kind nur berücksichtigt werden kann, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Die Erwerbstätigkeit des Kindes ist auf Grund des zeitlichen Umfangs als schädlich einzustufen. Das Kind kann aber für jeden Kalendermonat berücksichtigt werden, in dem wenigstens an einem Tage die Anspruchsvoraussetzungen – hier „keiner Erwerbstätigkeit nachgeht“ – vorgelegen haben, somit für die Monate Januar bis Juli 2012. Für die Monate August bis Dezember 2012 kann das Kind nicht berücksichtigt werden.

Werden die Grenzen für eine geringfügige Beschäftigung während eines Monats überschritten, kann das Kind ab dem auf das Überschreiten folgenden Monat nicht mehr berücksichtigt werden. Dies gilt, solange die Grenzen überschritten werden bzw. die entsprechende Beschäftigung ausgeübt wird.

b) Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium

Der Gesetzgeber hatte angeordnet, dass Aufwendungen für eine erstmalige Berufsausbildung bzw. für ein Erststudium allenfalls als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig sind, was sich vielfach nicht auswirkt, da in dieser Lebensphase oftmals keine steuerpflichtigen Einkünfte vorliegen. Mit einer gesetzlichen Regelung wollte der Gesetzgeber festlegen, dass es sich nicht um Werbungskosten handelt. Diese würden nämlich zu vortragsfähigen Verlusten bei der Einkommensteuer führen, welche später, wenn Einkünfte erzielt werden, „genutzt“ werden könnten. Der Bundesfinanzhof hatte in Fortentwicklung seiner Rechtsprechung mit Urteilen vom 28.7.2011 (Aktenzeichen VI R 7/10 und

VI R 38/10) festgestellt, dass die gesetzliche Regelung nicht daran hindert, Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium als vorweggenommene Werbungskosten abzuziehen. Der Abzug als Werbungskosten ist vorrangig vor einem etwaigen Sonderausgabenabzug zu prüfen. Bei ausreichendem sachlichen Zusammenhang der Aufwendungen mit der angestrebten Berufstätigkeit kann der Werbungskostenabzug begehrt werden. Der Bundesfinanzhof bejaht den Abzug von Kosten eines Erststudiums oder einer erstmaligen Berufsausbildung als vorab entstandene Werbungskosten, wenn gewährleistet ist, dass das Studium bzw. die Ausbildung Berufswissen vermittelt und damit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.

Der Gesetzgeber hat nun auf diese Rechtsprechung reagiert und die bisherige gesetzliche Intention durch eine **gesetzliche „Klarstellung“** versucht wieder herzustellen und dies rückwirkend. D.h. **Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums können nicht als vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend gemacht werden**, sondern nur eingeschränkt als Sonderausgaben. Allerdings wird ab dem Jahr 2012 der Sonderausgabenabzug für diese Kosten von 4 000 € auf dann **6 000 € je Jahr** angehoben.

Hinweis:

Es ist fraglich, ob die geplante rückwirkende gesetzliche Klarstellung einer gerichtlichen Überprüfung standhält. Für abgelaufene Jahre ist daher zu prüfen, ob entsprechende Kosten zumindest vorsorglich noch nachträglich als Werbungskosten geltend gemacht werden sollen. Ggf. sind rückwirkend Steuererklärungen abzugeben und die Feststellung eines Verlustvortrags zu beantragen.

Als Kosten der Berufsausbildung kommen Studien- oder Kursgebühren, Fahrtkosten zum Studienort und Kosten für Literatur in Betracht. Im Grundsatz müssen diese Kosten vom Stpfl. selbst getragen werden. Unerheblich ist aber, woher die Mittel stammen, mit denen der Stpfl. die Aufwendungen begleicht. Hat dieser die Mittel geschenkt bekommen, steht dies dem Werbungskostenabzug nicht entgegen. Dies gilt auch dann, wenn ein Dritter die Aufwendungen für den Stpfl. übernommen hat, also unmittelbar an den Gläubiger des Stpfl. für diesen zahlt. So z.B. wenn die Eltern Berufsausbildungskosten des Kindes zahlen. Offen ist allerdings, ob auch solche Kosten als Werbungskosten des Stpfl. anerkannt werden, wenn ein Dritter in eigenem Namen einen Vertrag für den Stpfl. schließt.

c) Kinderbetreuungskosten

Bislang konnten Kinderbetreuungskosten in verschiedenster Weise unter jeweils bestimmten Voraussetzungen steuerlich geltend gemacht werden. Ab 2012 gibt es nur noch einen **einheitlichen Abzug der Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben**. Damit entfällt die Möglichkeit, solche Kosten wie Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abzuziehen. Keine Änderung ergibt sich hinsichtlich der Höhe der abziehbaren Aufwendungen; diese beträgt weiterhin 2/3 der Aufwendungen und maximal 4 000 € je Kalenderjahr und pro Kind.

Der Vorteil dieser Änderung liegt für die Stpfl. darin, dass die Unterscheidung nach erwerbsbedingten und nicht erwerbsbedingten Kinderbetreuungskosten entfällt, weil es auf die persönlichen Anspruchsvoraussetzungen bei den Eltern (Erwerbstätigkeit, Krankheit oder Behinderung) nicht mehr ankommt. Damit verbessert sich regelmäßig die Abziehbarkeit von Kinderbetreuungskosten.

Hinweis:

Da Betreuungskosten künftig nur noch als Sonderausgaben berücksichtigt werden, mindern sie nicht mehr wie Werbungskosten oder Betriebsausgaben die Einkünfte. Da die steuerlichen Einkünfte oftmals aber Grundlage für die Berechnung des Elternbeitrags für die Kindertagesstätte sind, kann es zu einer steigenden Belastung bei berufstätigen Eltern kommen.

Im Ergebnis sind **Kinderbetreuungskosten ab dem Jahr 2012 unter folgenden Restriktionen als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig:**

- Abzugsfähig sind 2/3 der Aufwendungen, höchstens 4 000 € je Kind, für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Stpfl. gehörenden Kindes, welches das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat oder wegen einer vor Vollendung des 25. Lebensjahres eingetretenen körperlichen, geistigen oder seelischen Behinderung außer Stande ist, sich selbst zu unterhalten.

- Die Abzugsfähigkeit gilt nicht für Aufwendungen für Unterricht, die Vermittlung besonderer Fähigkeiten sowie für sportliche und andere Freizeitbeschäftigungen. Auch die Kosten der Verpflegung des Kindes im Rahmen der Betreuung sind nicht begünstigt.
- Voraussetzung für den Abzug der Aufwendungen ist, dass der Stpfl. für die Aufwendungen eine Rechnung erhalten hat und die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt ist.

Hinweis I:

Berücksichtigt werden können danach z.B. Aufwendungen für die Unterbringung von Kindern in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderheimen und Kinderkrippen sowie bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und in Ganztagespflegestellen, die Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Erzieherinnen und Kinderschwestern, die Beschäftigung von Hilfen im Haushalt, soweit sie ein Kind betreuen, und die Beaufsichtigung des Kindes bei Erledigung seiner häuslichen Schulaufgaben.

Aufwendungen für Kinderbetreuung durch einen Angehörigen des Stpfl. können nur berücksichtigt werden, wenn den Leistungen klare und eindeutige Vereinbarungen zu Grunde liegen, die zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind, inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen, tatsächlich so auch durchgeführt werden und die Leistungen nicht üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage unentgeltlich erbracht werden.

Hinweis II:

Für anfallende Kinderbetreuungskosten kann auf der Bescheinigung für den **Lohnsteuerabzug 2012** ein **Freibetrag** eingetragen werden, so dass sich der steuerliche Abzug bereits bei der Lohnsteuer mindernd auswirkt.

d) Nachweis von Krankheitskosten

Geändert werden die **Nachweisanforderungen bei der Geltendmachung von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastungen**. Konkret werden die bisherigen Verwaltungsanweisungen in die Einkommensteuereinführungsvorschriften übernommen und bekommen damit Gesetzeskraft.

Der Gesetzgeber reagiert damit auf die geänderte Rechtsprechung. Der Bundesfinanzhof hatte entgegen der Ansicht der Finanzverwaltung entschieden, dass der Nachweis einer Krankheit und der medizinischen Indikation der Behandlung nicht mehr zwingend durch ein vor Beginn der Behandlung eingeholtes amts- oder vertrauensärztliches Gutachten oder Attest geführt werden muss. Ausreichend seien vielmehr alle geeigneten Beweismittel zum Nachweis der Krankheitskosten.

Für alle noch nicht bestandskräftigen Einkommensteuerveranlagungen sind nun **folgende Nachweisanforderungen** für die Zwangsläufigkeit der angefallenen Kosten zu beachten:

- In der Regel erfolgt der Nachweis durch eine Verordnung eines Arztes oder Heilpraktikers. Diese muss vor Beginn der Heilmaßnahme oder dem Erwerb des medizinischen Hilfsmittels ausgestellt worden sein.
- Alternativ kommt der Nachweis durch ein amtsärztliches Gutachten oder eine ärztliche Bescheinigung eines Medizinischen Dienstes der Krankenversicherung für gesetzlich definierte Maßnahmen in Betracht, z.B. eine Bade- oder Heilkur, psychotherapeutische Behandlung, Betreuung durch eine Begleitperson, medizinische Hilfsmittel als allgemeine Gebrauchsgegenstände des täglichen Lebens oder wissenschaftlich nicht anerkannte Behandlungsmethoden, wie Frisch- und Trockenzellenbehandlungen.
- Eine Bescheinigung des behandelnden Krankenhausarztes wird für Besuchsfahrten zu einem für längere Zeit im Krankenhaus liegenden Ehegatten oder Kind des Stpfl. benötigt. Diese muss besätigen, dass der Besuch zur Heilung oder Linderung einer Krankheit entscheidend beitragen kann.

Hinweis:

Diese verschärften Nachweisanforderungen sind dringend zu beachten, da ansonsten die angefallenen Krankheitskosten nicht steuermindernd berücksichtigt werden können.

e) Neuordnung der Veranlagungsarten für Ehegatten

Erstmals für das Jahr 2013 werden die Möglichkeiten der **Einkommensteuerveranlagung von Ehegatten** neu geregelt. Ab diesem Jahr besteht nur noch die Wahl zwischen

- Einzelveranlagung und
- Zusammenveranlagung.

Im Falle der Einzelveranlagung werden Sonderausgaben, außergewöhnliche Belastungen und die Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen und Beschäftigte im Haushalt demjenigen Ehegatten zugerechnet, der die Aufwendungen wirtschaftlich getragen hat. Auf übereinstimmenden Antrag der Ehegatten werden diese Positionen jeweils zur Hälfte berücksichtigt.

Hinweis:

Neu ist auch, dass die **Wahl der Veranlagungsart** für das entsprechende Jahr grundsätzlich mit Abgabe der Steuererklärung **bindend** ist. Aus diesem Grunde muss die günstigste Veranlagungsart mit der Steuererklärung sorgfältig geprüft werden. Eine Änderung der Wahl der Veranlagungsart ist nachträglich nur noch möglich, wenn der Steuerbescheid aufgehoben, geändert oder berichtigt wird, die Änderung innerhalb der Einspruchsfrist des geänderten oder berichtigten Bescheids beantragt wird und insgesamt weniger Steuer anfällt.

f) Nicht umgesetzt: Abgabe der Steuererklärung für zwei Jahre

Ursprünglich war vorgesehen, dass in bestimmten Fällen die Einkommensteuererklärung für zwei Jahre abgegeben werden kann. Diese Änderung wurde aber nicht umgesetzt.

g) Änderung bei der Einkommensteuerberechnung

Ab dem Jahr 2012 werden der 25 %igen Abgeltungsteuer unterliegende Kapitalerträge nicht mehr einbezogen bei der Berechnung

- der zumutbaren Eigenbelastung für außergewöhnliche Belastungen sowie
- des Höchstbetrags für den Spendenabzug.

Grund dieser Änderung ist, dass für diese Zwecke die der Abgeltungsteuer unterliegenden Kapitalerträge nicht mehr in der Einkommensteuererklärung aufgeführt werden müssen, was zu einer merklichen Vereinfachung führt.

Hinweis:

Die materiellen Auswirkungen sind regelmäßig gering. Bei der Ermittlung der zumutbaren Belastung wirkt sich die Neuregelung für die Stpfl. positiv aus, bei der Ermittlung des Spendenhöchstbetrags dagegen negativ.

2 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

a) Arbeitnehmer-Pauschbetrag

Der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** ist von 920 € auf **1 000 €** erhöht worden. Diese Neuregelung gilt bereits ab dem Jahr 2011 und war erstmals bei der Lohnabrechnung für Dezember 2011 zu berücksichtigen.

Hinweis:

Die Entlastungswirkung ist für den einzelnen Stpfl. gering. Generell bringt diese Maßnahme nur den Arbeitnehmern Vorteile, die entweder geringe Werbungskosten haben oder denen die beruflichen Aufwendungen vom Arbeitgeber erstattet werden. Da zum Jahresbeginn oftmals nicht absehbar ist, ob der Pauschbetrag voraussichtlich überschritten wird, müssen viele Arbeitnehmer auch weiterhin Belege über angefallene Werbungskosten sammeln.

b) Entfernungspauschale

Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kann die Entfernungspauschale unabhängig von dem gewählten Verkehrsmittel steuerlich geltend gemacht werden. Werden **öffentliche Verkehrsmittel** genutzt, so können die Kosten auch dann angesetzt werden, soweit sie den als Entfernungs-

pauschale abziehbaren Betrag übersteigen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs war tageweise zu überprüfen, ob die Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel höher liegen als die Entfernungspauschale. Ab dem Jahr 2012 wird nunmehr gesetzlich angeordnet, dass die Kosten für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel angesetzt werden können, soweit sie den im Kalenderjahr insgesamt als Entfernungspauschale abziehbaren Betrag übersteigen. Mithin entfällt die tageweise Überprüfung.

Hinweis:

Diese Regelung trägt zwar zur Steuervereinfachung bei, kann sich aber zu Lasten des betreffenden Arbeitnehmers auswirken.

c) Pflichtveranlagung bei Arbeitnehmern

Bislang bestand eine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung, wenn die beim Lohnsteuerabzug berücksichtigte Vorsorgepauschale größer ist als die tatsächlich abziehbaren Vorsorgeaufwendungen. Betroffen sind Arbeitnehmer, bei denen im Lohnsteuerabzugsverfahren Vorsorgepauschalen berücksichtigt wurden, die im Veranlagungsverfahren dagegen nicht angesetzt werden können, da dann nur der Abzug von tatsächlich geleisteten Aufwendungen möglich ist. Dies betrifft z.B. Arbeitnehmer, die keine Beiträge zu einer inländischen Krankenversicherung zahlen, wie z.B. **Polizeivollzugsbeamte**, bei denen Krankheitskosten im Rahmen der Heilfürsorge in voller Höhe vom Dienstherrn übernommen werden, und Berufssoldaten sowie **Soldaten** auf Zeit, die Anspruch auf eine unentgeltliche truppenärztliche Versorgung haben.

Rückwirkend ab 2010 gilt nun, dass Arbeitnehmer mit geringem Jahresarbeitslohn (bis 10 200 € bzw., wenn die Voraussetzungen für die Ehegattenbesteuerung erfüllt sind, bis 19 400 €) von der Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung befreit sind. In diesem Fall ist dann mit dem Lohnsteuerabzug die Steuerpflicht abgegolten.

Hinweis:

In Einzelfällen kann dennoch eine freiwillige Einkommensteuerveranlagung sinnvoll sein. Zu denken ist nur an die Geltendmachung von außergewöhnlichen Belastungen, von über dem Pauschbetrag liegenden Werbungskosten oder von Spenden.

3 Für Unternehmer und Freiberufler

a) Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung

Erfolgt die Aufgabe eines Betriebs, so sind alle zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven zu ermitteln und der Besteuerung zu unterwerfen. Konkret sind alle Vermögensgegenstände und Schulden mit dem Veräußerungswert oder bei Überführung von Gegenständen in das Privatvermögen mit dem gemeinen Wert zum Entnahmezeitpunkt zu bewerten. Diese Werte sind den steuerlichen Buchwerten gegenüber zu stellen. Gerade bei Immobilien, die schon langfristig im Unternehmen genutzt werden, können erhebliche stille Reserven stecken, was bei der Betriebsaufgabe zu einer hohen Steuerbelastung führt.

Nach der Auffassung der Finanzverwaltung liegt allerdings dann nicht zwingend eine Betriebsaufgabe vor, wenn eine **Betriebsverpachtung im Ganzen** gegeben ist, also alle in funktionaler Sicht wesentlichen Betriebsgrundlagen zur Gänze an einen Dritten zur Nutzung überlassen werden und für den bisherigen Unternehmer die Möglichkeit besteht, den Betrieb später wieder fortzuführen. In diesem Fall hat der Unternehmer ein **Wahlrecht**:

1. Möglich ist die Erklärung der Betriebsaufgabe. Dies führt zur Versteuerung der zu diesem Zeitpunkt vorhandenen stillen Reserven. Vorteilhaft ist aber, dass spätere Wertsteigerungen in den verpachteten Vermögensgegenständen regelmäßig steuerlich nicht mehr erfasst werden.
2. Daneben kann auch der Gewerbebetrieb fortgeführt werden. Die Aufdeckung und Versteuerung vorhandener stiller Reserven erfolgt dann noch nicht, sondern wird hinausgeschoben. Die Pacht-

einnahmen aus der Nutzungsüberlassung des Betriebsvermögens sind gewerbliche Einkünfte, unterliegen allerdings nicht mehr der Gewerbesteuer.

Wird zunächst keine Betriebsaufgabe erklärt, so erfolgt eine steuerliche Erfassung der vorhandenen stillen Reserven dann, wenn entweder später eine Betriebsaufgabe vom Unternehmer ausdrücklich erklärt wird oder aber die Betriebsverpachtung im Ganzen nicht mehr fortbesteht. Es ist nun teilweise dazu gekommen, dass das Nichtbestehen der Betriebsaufgabe bzw. -verpachtung von der Finanzverwaltung nicht erkannt wurde. Wird dieses Jahr dann endgültig veranlagt, so besteht für die Finanzverwaltung u.U. keine Möglichkeit mehr, die stillen Reserven steuerlich zu erfassen. Dabei ergaben sich auch Streitigkeiten zwischen Finanzverwaltung und Stpfl., ob tatsächlich eine Betriebsaufgabe vorliegt oder nicht.

Zur Vermeidung solcher aus nicht eindeutigen Aufgabeerklärungen resultierenden Rechtsstreitigkeiten wird nun angeordnet, dass im Grundfall eine **ausdrückliche Aufgabeerklärung** gegenüber dem Finanzamt erfolgen muss. Erfolgt eine solche ausdrückliche Aufgabeerklärung nicht, so wird im Grundsatz davon ausgegangen, dass der Gewerbebetrieb fortbesteht und vorhandene stille Reserven steuerlich erfasst werden können.

Hinweis:

Die Ausübung des sogenannten Verpächterwahlrechts bzw. die Abgabe der Aufgabeerklärung kann ganz erhebliche steuerliche Folgen nach sich ziehen. Aus diesem Grunde ist es bei diesen Schritten unbedingt anzuraten, steuerlichen Rat einzuholen.

b) Erleichterungen bei elektronischen Rechnungen

Nach bisherigem Gesetzesstand werden elektronische Rechnungen für Zwecke der Umsatzsteuer nur dann anerkannt, wenn die Echtheit der Herkunft und die Unversehrtheit des Inhalts durch eine qualifizierte elektronische Signatur oder eine qualifizierte elektronische Signatur mit Anbieter-Akkreditierung nach dem Signaturgesetz oder durch elektronischen Datenaustausch (EDI) gewährleistet ist. Diese Anforderungen haben sich als unpraktikabel herausgestellt. Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 werden die Anforderungen nun deutlich niedriger angesetzt.

Die gesetzliche Neufassung dient der umsatzsteuerlichen Gleichstellung von Papier- und elektronischen Rechnungen. Eine elektronische Rechnung wird nun definiert als eine Rechnung, die in einem elektronischen Format ausgestellt und empfangen wird. Hierunter fallen **Rechnungen, die per**

- **E-Mail, im EDI-Verfahren,**
- **als PDF- oder Textdatei,**
- **per Computer-Telefax oder Fax-Server (nicht aber Standard-Telefax) oder**
- **im Wege des Datenträgeraustauschs**

übermittelt werden.

Hinweis:

Die Neuregelung der elektronischen Rechnungsstellung ist technologieneutral ausgestaltet. Das bedeutet, dass kein bestimmtes technisches Übermittlungsverfahren vorgeschrieben ist. Der Rechnungsaussteller ist vielmehr frei in seiner Entscheidung, in welcher Weise er zukünftig Rechnungen übermittelt, sofern der Empfänger dem zugestimmt hat.

Das Erfordernis der Echtheit der Herkunft und der Unversehrtheit des Inhalts bleiben als abstrakte Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Anerkennung von elektronischen Rechnungen bestehen; jedoch werden die sonstigen Vorgaben für elektronische Rechnungen aufgegeben. Echtheit der Herkunft bedeutet, dass die Sicherheit der Identität des Rechnungsausstellers sichergestellt ist. Unversehrtheit des Inhalts ist gewährleistet, wenn die notwendigen Rechnungsangaben während der Übermittlung der Rechnung nicht geändert wurden.

Hinweis:

Echtheit der Herkunft und Unversehrtheit des Inhalts muss der **Unternehmer nachweisen**. Insoweit ist es ausreichend, wenn der Unternehmer ein entsprechendes **Kontrollverfahren** einrichtet und dieses dokumentiert. Der Begriff des innerbetrieblichen Kontrollverfahrens bedeutet dabei aber nicht, dass es sich um ein „technisches“ oder EDV-gestütztes Verfahren handeln muss. Auch in kleinen Unternehmen, die über kein kaufmännisches Rechnungswesen verfügen, können „innerbetriebliche Kontrollverfahren“ zur Überprüfung eingehender Rechnungen angewandt werden. In der einfachsten Form kann dies z.B. durch einen manuellen Abgleich der Rechnung mit der Bestellung und ggf. dem Lieferschein geschehen. Die Dokumentation kann z.B. durch entsprechende Vermerke auf der Rechnung, wie „sachlich und rechnerisch richtig“, erfolgen.

Elektronisch übermittelte Rechnungen sind allerdings nur dann zulässig, wenn der **Rechnungsempfänger diesem Verfahren zugestimmt hat**. Diese Zustimmung bedarf allerdings keiner Form. Möglich ist z.B. auch eine Rahmenvereinbarung, eine stillschweigende Billigung durch Praktizierung dieses Verfahrens oder auch die nachträgliche Billigung.

Hinweis:

Vielfach wird es sinnvoll sein, die Zulässigkeit der elektronischen Rechnungsstellung unmittelbar in den verwendeten AGB festzuhalten.

Allerdings bestehen derzeit noch gewisse Unsicherheiten hinsichtlich der Anwendung dieser Neuregelung. Hierzu ist ein Schreiben der Finanzverwaltung zu erwarten. Ggf. sollte diese Auslegung der Finanzverwaltung abgewartet werden, bevor elektronisch übermittelte Rechnungen zugelassen werden.

Die Neufassung des Rechnungsbegriffs gilt für alle Rechnungen über Umsätze, die **nach dem 30.6.2011** ausgeführt wurden.

Hinweis:

Es ist darauf zu achten, dass auf elektronischem Wege übermittelte Rechnungen **auch elektronisch zu speichern sind** und zwar in dem elektronischen Format der Ausstellung bzw. des Empfangs (z.B. digital als E-Mail ggf. mit Anhängen in Bildformaten wie pdf oder tif, digital als Computer-Telefax, digital als Web-Download oder in EDI-Formaten). Das bei der Aufbewahrung angewendete Verfahren und die Prozesse müssen den Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung und DV-gestützter Buchführungssysteme sowie den Grundsätzen zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen entsprechen.

Besteht eine gesetzliche Pflicht zur Aufbewahrung von Rechnungen, sind elektronische Rechnungen zwingend elektronisch während der Dauer der Aufbewahrungsfrist auf einem Datenträger aufzubewahren, der keine Änderungen mehr zulässt. Hierzu gehören vor allem nur einmal beschreibbare CDs und DVDs. **Eine Aufbewahrung einer elektronischen Rechnung als Papierausdruck ist in diesen Fällen nicht zulässig.**

c) Meldepflicht für Auslandsengagements

Meldepflichtig ist die Eröffnung eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs, eines gewerblichen Betriebs oder einer Betriebsstätte. Die Meldung muss innerhalb eines Monats nach der Betriebseröffnung auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck an die jeweilige Gemeinde erfolgen, welche dann ihrerseits das zuständige Finanzamt unterrichtet. Wird eine freiberufliche Tätigkeit aufgenommen, so ist dies innerhalb eines Monats formlos dem zuständigen Finanzamt anzuzeigen. Gleiches gilt für die Verlegung und die Aufgabe eines Betriebs, einer Betriebsstätte oder einer freiberuflichen Tätigkeit.

Diese Monatsfrist galt bislang auch für die Meldung der Gründung und den Erwerb von Betrieben und Betriebsteilen im Ausland, die Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften oder deren Aufgabe sowie den Erwerb von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland. Die Mitteilungspflicht für derartige Auslandsengagements wird nun mit der Steuererklärungsfrist gleichgesetzt, d.h., derartige Mitteilungen sind bis zum 31.5. des Folgejahres für das vorangegangene Kalenderjahr abzugeben.

d) Bagatellgrenze bei der Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte

Über die steuerrechtliche Würdigung geplanter Vorgänge, wie z.B. der Aufnahme von Gesellschaftern oder von Umwandlungen kann bei der Finanzverwaltung – unter bestimmten Bedingungen – ei-

ne verbindliche Auskunft erbeten werden. Die in dieser verbindlichen Auskunft von der Finanzverwaltung geäußerte Rechtsauffassung bindet in der Folgezeit die Finanzverwaltung, so dass Rechtssicherheit über die steuerlichen Konsequenzen besteht.

Für die Erteilung derartiger verbindlicher Auskünfte wird von der Finanzverwaltung eine Gebühr erhoben. Nunmehr wurde gesetzlich festgeschrieben, dass bei Gegenstandswerten bis 10 000 € keine Gebühr mehr erhoben wird. Insofern wird also eine Bagatellgrenze eingeführt.

Hinweis:

Derartige verbindliche Auskünfte sind ein ganz hervorragendes Instrument, um Rechtssicherheit über geplante komplexe Vorgänge zu erlangen.

e) Umsatzgrenze bei der Ist-Versteuerung

Die Umsatzsteuer entsteht grundsätzlich mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem die Leistung ausgeführt wird (sog. „Soll-Versteuerung“). Unmaßgeblich sind der Zeitpunkt der Rechnungsstellung und ebenso der Zeitpunkt der Entrichtung des Entgelts durch den Leistungsempfänger. Das Gesetz bietet den Unternehmern, deren Gesamtumsatz im vorangegangenen Kalenderjahr nicht mehr als 500 000 € betragen hat, die Möglichkeit, die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten zu berechnen (sog. „Ist-Besteuerung“). Dabei entsteht die Steuer mit Ablauf des Voranmeldungszeitraums, in dem das Entgelt für die Leistung durch den Unternehmer vereinnahmt wird. Damit schafft die Ist-Versteuerung Liquiditätsvorteile.

Durch das Dritte Gesetz zur Änderung des Umsatzsteuergesetzes wird die **Umsatzgrenze für die Ist-Versteuerung bei der Umsatzsteuer i.H.v. 500 000 €**, die bislang zum 31.12.2011 auslaufen sollte, dauerhaft fortgeführt. Damit kann die in der Abwicklung und von der Liquidität vorteilhafte Ist-Versteuerung bei vielen Unternehmern beibehalten werden.

f) Schenkungsteuer und disquotale Einlagen

Leistet ein Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft eine Einlage in die Gesellschaft, so geht der Einlagegegenstand in das Vermögen der Kapitalgesellschaft über. Im Ergebnis partizipieren damit alle Gesellschafter entsprechend ihrer Beteiligungsquote an dem Wert des Einlagegegenstands dadurch, dass deren Anteile an der Kapitalgesellschaft im Wert steigen. Gerade bei Familiengesellschaften kommt es nun nicht selten vor, dass die Leistung des Gesellschafters nicht entsprechend seiner Beteiligungsquote erfolgt, im Extremfall nur ein Gesellschafter eine Einlage leistet. In diesem Fall spricht man von einer disquotalen Einlage. Wirtschaftlich führt dieser Fall nun zu einer Werterhöhung der Anteile der anderen Gesellschafter.

Diskutiert wurde, ob in diesem Fall eine Schenkung des einlegenden Gesellschafters an die anderen Gesellschafter gegeben ist. Der Bundesfinanzhof geht in mittlerweile ständiger Rechtsprechung davon aus, dass es sich bei einer Zuwendung an eine Kapitalgesellschaft, die in einem Zusammenhang mit dem Gemeinschaftszweck liegt, nicht um eine freigiebige Zuwendung handelt und mithin auch keine Schenkungsteuer ausgelöst werden kann. Laut Bundesfinanzhof sei lediglich auf den zivilrechtlichen Vorgang abzustellen und nicht darauf, wer wirtschaftliche Vorteile erhält. Zivilrechtlich fehle es an einer Übertragung auf die übrigen Gesellschafter.

Diese Auslegung des Bundesfinanzhofs konnte nun aber auch zu Gestaltungszwecken genutzt werden. Hatte z.B. der Vater ein wertvolles Einzelunternehmen, das er auf seine Kinder übertragen wollte, so konnten diese zusammen eine Kapitalgesellschaft gründen, an der der Vater mit einem geringen Anteil beteiligt war. Dieser brachte dann das wertvolle Einzelunternehmen in die Kapitalgesellschaft ein, ohne dass ihm eine entsprechende Gegenleistung in Form von Anteilsrechten gewährt wurde. Wirtschaftlich erfolgte damit eine Übertragung des wertvollen Einzelunternehmens auf die Kinder, ohne dass dieser Vorgang Schenkungsteuer auslöste.

Der Gesetzgeber hat nun festgelegt, dass als Schenkung auch die Werterhöhung von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft gilt, die eine an der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligte natür-

liche Person oder Stiftung (Bedachte) durch die Leistung einer anderen Person (Zuwender) an die Gesellschaft erlangt. Der Vorgang unterliegt dann also der Schenkungsteuer.

Hinweis:

Generell muss bei disquotalen Leistungen an die Gesellschaft oder auch bei verdeckten Gewinnausschüttungen immer geprüft werden, ob diese Vorgänge neben ertragsteuerlichen Folgen auch Schenkungsteuerfolgen auslösen. In der Summe können sich sehr hohe Steuerbelastungen ergeben.

4 Für Hauseigentümer

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit wird grundsätzlich ohne weitere Prüfung von einer Einkünfteerzielungsabsicht ausgegangen, was zur Folge hat, dass Werbungskosten, wie z.B. Finanzierungsaufwendungen, Abschreibungen, Instandhaltungskosten und Grundbesitzabgaben abzugsfähig sind, auch wenn diese zu vorübergehenden Verlusten führen. Diese steuerlich günstige Situation gilt allerdings dann nicht, wenn die Vermietung nicht unter marktüblichen Preisen erfolgt. Häufig ist diese Konstellation bei der Vermietung an nahe Angehörige gegeben.

Nach der Änderung durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 gilt ab 2012 folgende Regelung:

- **Beträgt die vereinbarte Miete weniger als 66 % der ortsüblichen Miete**, erfolgt generell und ohne Prüfung einer Totalüberschussprognose eine Aufteilung in einen entgeltlich und einen unentgeltlich vermieteten Teil und nur die auf den entgeltlich vermieteten Teil der Wohnung entfallenden Werbungskosten können von den Mieteinnahmen abgezogen werden.
- **Beträgt die vereinbarte Miete 66 % oder mehr im Vergleich zur ortsüblichen Miete**, dann gilt die verbilligte Vermietung einer Wohnung ohne Totalüberschussprognose als vollentgeltlich und ein ungekürzter Werbungskostenabzug ist zugelassen.

Nach bisheriger Gesetzeslage war dann, wenn das vereinbarte Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 56 % der ortsüblichen Miete beträgt, die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen. Im Ergebnis konnten in diesem Fall Werbungskosten nur anteilig geltend gemacht werden, soweit diese auf die entgeltliche Vermietung entfallen. Des Weiteren ließ die Finanzverwaltung bei einer vereinbarten Miete von weniger als 75 %, aber mindestens 56 % der ortsüblichen Miete, den vollen Werbungskostenabzug nur dann zu, wenn anhand einer Totalüberschussprognose eine Einkünfteerzielungsabsicht nachgewiesen wurde.

Bei der Prüfung der Grenze ist von der ortsüblichen Marktmiete (Kaltmiete zuzüglich der umlagefähigen Kosten) für Wohnungen vergleichbarer Art, Lage und Ausstattung auszugehen. Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn der niedrigste Wert innerhalb der Mietpreisspanne angesetzt wird. Existiert kein Mietspiegel, kann vom ortsüblichen Mittelwert einer vergleichbaren Wohnung ausgegangen werden.

Hinweis I:

Wenn der Stpfl. auf der „sicheren Seite“ sein möchte, sollten sowohl die gesetzlichen Grenzen als auch die im Mietspiegel ausgewiesenen Werte nicht nach unten „ausgereizt“ werden. Des Weiteren ist eine jährliche Überprüfung der vereinbarten Miete notwendig, da diese bei einem Anstieg der ortsüblichen Miete auch entsprechend angepasst werden muss.

Hinweis II:

Diese Änderung der Gesetzeslage kann sich sowohl positiv als auch negativ auswirken. Da die neue Rechtslage **auch für alle bestehenden Mietverhältnisse** gilt, sollte in jedem Fall geprüft werden, ob eine **Anpassung der Miethöhe** angezeigt ist. Handlungsbedarf ergibt sich einerseits bei Mietverträgen, bei denen die vereinbarte Miete zwischen 56 % und 66 % beträgt: In diesen Fällen kann eine Anhebung auf 66 % angezeigt sein. Andererseits kann bei Verträgen, bei denen die vereinbarte Miete 66 % übersteigt eine Herabsenkung auf 66 % der ortsüblichen Miete sinnvoll sein, da dieses Niveau ausreicht, um den vollen Werbungskostenabzug sicherzustellen.

Zukünftig sollte aus steuerlichen Gesichtspunkten die vereinbarte Miete mindestens 66 % der ortsüblichen Miete betragen.

Beispiel I:

Sachverhalt: Vater V erwirbt eine voll fremdfinanzierte Wohnung, welche er – bei ansonsten fremdüblichen Konditionen – zu einer monatlichen Miete von 675 € an seine Tochter vermietet. Die marktübliche Miete beträgt 1 000 €. Die jährlichen Werbungskosten – vor allem Abschreibung und Zinsaufwand – betragen 20 000 €.

Lösung neue Rechtslage: Da die vereinbarte Miete 66 % der ortsüblichen Miete überschreitet, gilt die Vermietung ohne weiteren Nachweis als vollentgeltlich. Die jährlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen:

Einnahmen:

– Miete: $12 \times 675 \text{ €} =$	8 100 €
Werbungskosten	20 000 €
Einkünfte (Verlust)	– 11 900 €

Lösung bisherige Rechtslage: Da die Miete mehr als 56 %, aber weniger als 75 % der ortsüblichen Miete beträgt, ist mittels Totalüberschussprognose die Einkünfteerzielungsabsicht nachzuweisen. Gelingt dies, so ergab sich das gleiche Ergebnis wie nach neuer Rechtslage. Gelingt der Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht nicht, was auf Grund der hohen Fremdfinanzierung wahrscheinlich ist, werden die Werbungskosten nur anteilig anerkannt:

Einnahmen:

– Miete: $12 \times 675 \text{ €} =$	8 100 €
Werbungskosten	
– vereinbarte Miete zur Marktmiete:	
675 € zu 1 000 € entspricht 67,5 %	
Werbungskosten: $67,5 \% \times 20 000 \text{ €} =$	13 600 €
Einkünfte (Verlust)	– 5 400 €

Beispiel II:

Sachverhalt: Vater V erwirbt eine voll fremdfinanzierte Wohnung, welche er – bei ansonsten fremdüblichen Konditionen – zu einer monatlichen Miete von 650 € an seine Tochter vermietet. Die marktübliche Miete beträgt 1 000 €. Die jährlichen Werbungskosten – vor allem Abschreibung und Zinsaufwand – betragen 20 000 €.

Lösung neue Rechtslage: Da die vereinbarte Miete weniger als 66 % der ortsüblichen Miete ausmacht, gilt die Vermietung als teilentgeltlich. Die jährlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen:

Einnahmen:

– Miete: $12 \times 650 \text{ €} =$	7 800 €
Werbungskosten	
– vereinbarte Miete zur Marktmiete:	
650 € zu 1 000 € entspricht 65 %	
Werbungskosten: $65 \% \times 20 000 \text{ €} =$	13 000 €
Einkünfte (Verlust)	– 5 200 €

Der volle Werbungskostenabzug kann durch eine Anhebung der monatlichen Miete auf mindestens 660 € erreicht werden.

Lösung bisherige Rechtslage: Da die Miete mehr als 56 %, aber weniger als 75 % der ortsüblichen Miete beträgt, ist mittels Totalüberschussprognose die Einkünfteerzielungsabsicht nachzuweisen. Gelingt dies, so galt das

Mietverhältnis als vollentgeltlich und es konnten mithin die Werbungskosten in vollem Umfang geltend gemacht werden. Die jährlichen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung betragen:

Einnahmen:

– Miete: 12 × 650 € =	7 800 €
Werbungskosten	20 000 €
Einkünfte (Verlust)	– 12 200 €

Gelang der Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht nicht, was auf Grund der hohen Fremdfinanzierung wahrscheinlich war, wurden die Werbungskosten nur anteilig anerkannt und es ergab sich das gleiche Ergebnis wie nach neuer Rechtslage.

5 Auslandsreisekostensätze 2012

a) Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden oder in entsprechender Höhe können – jedenfalls für Verpflegungskosten – vom Arbeitnehmer Werbungskosten steuerlich geltend gemacht werden.

Von besonderer Bedeutung sind insofern die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In der unten abgebildeten Tabelle sind die ab dem 1.1.2012 geltenden Sätze aufgeführt. Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt. Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend.

Hinweis:

Die Pauschbeträge für Verpflegungskosten gelten auch für den Betriebsausgabenabzug bei Geschäftsreisen des Unternehmers selbst und für den Werbungskostenabzug bei doppelter Haushaltsführung. Die Pauschbeträge für Übernachtungskosten sind dagegen ausschließlich in den Fällen der Arbeitgebererstattung anwendbar. Für den Werbungskostenabzug sind nur die tatsächlichen Übernachtungskosten maßgebend; dies gilt entsprechend für den Betriebsausgabenabzug.

Wichtige Besonderheiten werden zunächst im Folgenden vorweg dargestellt.

b) Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese Pauschbeträge, welche in der unten stehenden Tabelle aufgeführt sind, sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit sowohl von der regelmäßigen Arbeitsstätte als auch der Wohnung gestaffelt.

• Eintägige Auslandsdienstreisen

Für eintägige Auslandsdienstreisen, die am selben Tag begonnen und beendet werden, ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Kundenmonteur eines Handwerksbetriebs aus Aachen sucht im Rahmen einer eintägigen Dienstreise zunächst einen Kunden in den Niederlanden und danach in Belgien auf. Er fährt um 7.00 Uhr in Aachen los und kehrt um 22.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 15 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien i.H.v. 28,00 € maßgebend ist.

Alternative: Wird zuerst der Kunde in Belgien und dann der Kunde in den Niederlanden aufgesucht, so ist der Pauschbetrag für die Niederlande i.H.v. 40,00 € maßgebend.

• **Mehrtägige Dienstreise**

Bei mehrtägigen Dienstreisen vom Inland in das Ausland bestimmt sich der Pauschbetrag nach dem Ort, den der Arbeitnehmer vor 24.00 Uhr Ortszeit zuletzt erreicht hat. Für Rückreisetage aus dem Ausland in das Inland ist der Pauschbetrag des letzten Tätigkeitsorts im Ausland maßgebend.

Beispiel:

Sachverhalt: Der Außendienstmitarbeiter A fährt am Montag um 7.00 Uhr vom Betrieb in Aachen zunächst zu einem Kunden in Paris (Frankreich). Anschließend fährt er nach Brüssel, wo er eine mehrtägige Messe besucht. Ankunft in Brüssel ist um 23.00 Uhr. Nach Messeschluss am Freitag kehrt der Mitarbeiter um 20.00 Uhr zurück nach Deutschland.

Lösung: Dem Arbeitgeber kann für den Montag der anteilige Pauschbetrag für Belgien in Höhe von 28,00 € steuerfrei erstattet werden. Der Kundenbesuch in Paris spielt keine Rolle. Für Dienstag bis Donnerstag kann jeweils der volle Tagessatz für Belgien i.H.v. 42,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 28,00 €

• **Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen**

Führt die Dienstreise an einem Arbeitstag sowohl in das Inland als auch in das Ausland, so kann gleichwohl das höhere Auslandstagegeld angesetzt werden. Dies ist unabhängig davon, wie lange die Verweildauer im Inland und im Ausland ist.

Hinweis:

Sachverhalt: Der Kundendiensttechniker mit Wohnort in Aachen fährt vormittags zu einem Kunden in Belgien, ist gegen Mittag wieder im Betrieb in Aachen und besucht nachmittags einen Kunden in Köln. Die Gesamtabwesenheit beträgt 9 Stunden.

Lösung: Für die Gesamtabwesenheit von 9 Stunden kann der Tagegeldsatz für Belgien i.H.v. 14,00 € steuerfrei erstattet werden.

c) Übernachtungskosten

Bei Übernachtungen im Ausland kann der Arbeitgeber die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis mit den in der folgenden Tabelle aufgeführten Beträgen steuerfrei erstatten. Allerdings dürfen die Pauschbeträge nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder im Rahmen des Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Auch bei Übernachtungen in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht möglich.

Hinweis:

Werden dem Arbeitnehmer die Übernachtungskosten nicht steuerfrei erstattet, so kann dieser seine Aufwendungen für die Übernachtung als Werbungskosten steuerlich geltend machen. Beim Werbungskostenabzug ist der Ansatz der Pauschbeträge jedoch nicht zulässig, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

d) Tabelle der länderbezogenen Pauschbeträge

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernachtungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Afghanistan	30	20	10	95
Ägypten	30	20	10	50
Äthiopien	30	20	10	175
Albanien	23	16	8	110

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Algerien	39	26	13	190
Andorra	32	21	11	82
Angola	71	48	24	190
Antigua und Barbuda	42	28	14	85
Argentinien	36	24	12	125
Armenien	24	16	8	90
Aserbaidtschan	40	27	14	120
Australien	42	28	14	100
– Melbourne	42	28	14	105
– Sydney	42	28	14	115
Bahrain	36	24	12	70
Bangladesch	30	20	10	75
Barbados	42	28	14	110
Belgien	42	28	14	100
Benin	41	28	14	90
Bolivien	24	16	8	70
Bosnien und Herzegowina	24	16	8	70
Botsuana	33	22	11	105
Brasilien	54	36	18	110
– Brasilia	53	36	18	160
– Rio de Janeiro	47	32	16	145
– Sao Paulo	53	36	18	120
Brunei	36	24	12	85
Bulgarien	22	15	8	72
Burkina Faso	36	24	12	100
Burundi	35	24	12	75
Chile	38	25	13	80
China	33	22	11	80
– Chengdu	32	21	11	85
– Hongkong	62	41	21	170
– Peking	39	26	13	115
– Shanghai	42	28	14	140

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Costa Rica	32	21	11	60
Côte d'Ivoire	54	36	18	145
Dänemark	60	40	20	150
Dominica	36	24	12	80
Dominikanische Repu- blik	30	20	10	100
Dschibuti	48	32	16	160
Ecuador	39	26	13	55
El Salvador	36	24	12	65
Eritrea	30	20	10	110
Estland	27	18	9	85
Fidschi	32	21	11	57
Finnland	45	30	15	150
Frankreich	39	26	13	100
– Paris ¹	48	32	16	100
– Straßburg	39	26	13	75
Gabun	60	40	20	135
Gambia	18	12	6	70
Georgien	30	20	10	80
Ghana	38	25	13	130
Grenada	36	24	12	105
Griechenland	36	24	12	120
– Athen	57	38	19	125
Guatemala	33	22	11	90
Guinea	38	25	13	110
Guinea-Bissau	30	20	10	60
Guyana	36	24	12	90
Haiti	48	32	16	105
Honduras	35	24	12	115
Indien	30	20	10	120
– Chennai	30	20	10	135

¹SowiedieDepartements92[Hauts-de-Seine],93[Seine-Saint-Denis]und94[Valde-Marne].

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
– Kalkutta	33	22	11	120
– Mumbai	35	24	12	150
– Neu Delhi	35	24	12	130
Indonesien	39	26	13	110
Iran	30	20	10	120
Irland	42	28	14	90
Island	53	36	18	105
Israel	59	40	20	175
Italien	36	24	12	100
– Mailand	36	24	12	140
– Rom	36	24	12	108
Jamaika	48	32	16	145
Japan	51	34	17	90
– Tokio	51	34	17	130
Jemen	24	16	8	95
Jordanien	36	24	12	85
Kambodscha	36	24	12	85
Kamerun	41	28	14	90
– Jaunde	41	28	14	115
Kanada	36	24	12	100
– Ottawa	36	24	12	105
– Toronto	41	28	14	135
– Vancouver	36	24	12	125
Kap Verde	30	20	10	55
Kasachstan	30	20	10	100
Katar	45	30	15	100
Kenia	36	24	12	120
Kirgisistan	18	12	6	70
Kolumbien	24	16	8	55
Kongo, Republik	57	38	19	113
Kongo, Demokratische Republik	60	40	20	155
Korea, Demokratische	42	28	14	90

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Volksrepublik				
Korea, Republik	66	44	22	180
Kosovo	26	17	9	65
Kroatien	29	20	10	57
Kuba	48	32	16	80
Kuwait	42	28	14	130
Laos	27	18	9	65
Lesotho	24	16	8	70
Lettland	18	12	6	80
Libanon	40	27	14	80
Libyen	45	30	15	100
Liechtenstein	47	32	16	82
Litauen	27	18	9	100
Luxemburg	39	26	13	87
Madagaskar	35	24	12	120
Malawi	39	26	13	110
Malaysia	36	24	12	100
Malediven	38	25	13	93
Mali	40	27	14	125
Malta	30	20	10	90
Marokko	42	28	14	105
Mauretanien	36	24	12	85
Mauritius	48	32	16	140
Mazedonien	24	16	8	95
Mexiko	36	24	12	110
Moldau, Republik	18	12	6	100
Monaco	41	28	14	52
Mongolei	30	20	10	80
Montenegro	29	20	10	95
Mosambik	30	20	10	80
Myanmar	46	31	16	45
Namibia	29	20	10	85

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Nepal	32	21	11	72
Neuseeland	36	24	12	95
Nicaragua	30	20	10	100
Niederlande	60	40	20	115
Niger	36	24	12	70
Nigeria	60	40	20	220
Norwegen	72	48	24	170
Österreich	36	24	12	70
– Wien	36	24	12	93
Oman	48	32	16	120
Pakistan	24	16	8	70
– Islamabad	24	16	8	150
Panama	45	30	15	110
Papua-Neuguinea	36	24	12	90
Paraguay	24	16	8	50
Peru	38	25	13	140
Philippinen	30	20	10	90
Polen	24	16	8	70
– Warschau, Krakau	30	20	10	90
Portugal	33	22	11	95
– Lissabon	36	24	12	95
Ruanda	36	24	12	135
Rumänien	27	18	9	80
– Bukarest	26	17	9	100
Russische Föderation	36	24	12	80
– Moskau (außer Gästewohnungen der Deutschen Botschaft)	48	32	16	135
– Moskau (Gästewoh- nungen der Deutschen Botschaft)	33	22	11	0 ²
– St. Petersburg	36	24	12	110

²Soweit diese Wohnung gegen Entgelt angemietet werden, können 135 € angesetzt werden.

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Sambia	36	24	12	95
Samoa	29	20	10	57
São Tomé – Príncipe	42	28	14	75
San Marino	41	28	14	77
Saudi-Arabien	47	32	16	80
– Djidda	48	32	16	80
– Riad	48	32	16	95
Schweden	72	48	24	165
Schweiz	42	28	14	110
– Bern	42	28	14	115
– Genf	51	34	17	110
Senegal	42	28	14	130
Serbien	30	20	10	90
Sierra Leone	36	24	12	90
Simbabwe	47	32	16	135
Singapur	48	32	16	120
Slowakische Republik	24	16	8	130
Slowenien	30	20	10	95
Spanien	36	24	12	105
– Barcelona, Madrid	36	24	12	150
– Kanarische Inseln	36	24	12	90
– Palma de Mallorca	36	24	12	125
Sri Lanka	24	16	8	60
St. Kitts und Nevis	36	24	12	100
St. Lucia	45	30	15	105
St. Vincent und die Grenadinen	36	24	12	110
Sudan	32	21	11	120
Südafrika	30	20	10	80
– Kapstadt	30	20	10	90
Suriname	30	20	10	75
Syrien	38	25	13	140
Tadschikistan	24	16	8	50

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Taiwan	39	26	13	110
Tansania	39	26	13	165
Thailand	32	21	11	120
Togo	33	22	11	80
Tonga	32	21	11	36
Trinidad und Tobago	59	40	20	145
Tschad	48	32	16	140
Tschechische Republik	24	16	8	97
Türkei	42	28	14	70
– Izmir, Istanbul	41	28	14	100
Tunesien	33	22	11	80
Turkmenistan	28	19	10	60
Uganda	33	22	11	130
Ukraine	36	24	12	85
Ungarn	30	20	10	75
Uruguay	36	24	12	70
Usbekistan	30	20	10	60
Vatikanstaat	36	24	12	108
Venezuela	48	32	16	180
Vereinigte Arabische Emirate	42	28	14	145
Vereinigte Staaten von Amerika	36	24	12	110
– Atlanta	40	27	14	115
– Boston	42	28	14	190
– Chicago	44	29	15	95
– Houston	38	25	13	110
– Los Angeles	50	33	17	135
– Miami	48	32	16	120
– New York City	48	32	16	215
– San Francisco	41	28	14	110
– Washington, D.C.	40	27	14	205
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und	42	28	14	110



Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Nordirland				
– Edinburgh	42	28	14	170
– London	60	40	20	152
Vietnam	36	24	12	125
Weißrussland	24	16	8	100
Zentralafrikanische Republik	29	20	10	52
Zypern	39	26	13	90