

# MIEYER-RENTZ

Sozietät Meyer-Rentz, StB, vBp, RA, Postfach 50 10 68, 22710 Hamburg

JÜRGEN MEYER-RENTZ  
DIPLOM-HANDELSLEHRER  
STEUERBERATER  
VEREIDIGTER BUCHPRÜFER

DIRK MEYER-RENTZ  
STEUERBERATER  
RECHTSANWALT

HAUSADRESSE:  
MÖRKENSTRASSE 9  
22767 HAMBURG  
TELEFON 040/30 68 98-0  
TELEFAX 040/30 68 98-11  
steuerberater@meyer-rentz.de

## Mandanten-Rundschreiben 01/2015

Bundesverfassungsgericht zur Erbschaftsteuer • Mindestlohngesetz • Verpflegungs- und Übernachtungspauschalen bei Auslandsreisen • Grundsteuererlass

Sehr geehrte Damen und Herren,

zum Jahreswechsel sind verschiedene gesetzliche Änderungen in Kraft getreten. Dies betrifft z.B. die Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums, die Neuregelung des Lohnsteuerabzugs bei Betriebsveranstaltungen sowie umsatzsteuerliche Änderungen. Daneben berichten wir in einer Sonderbeilage über die Regelungen nach dem Mindestlohngesetz. Auch wenn dieses Gesetz keine steuerlichen Neuerungen bringt, so besteht doch in der betrieblichen Praxis vielfach Anpassungsbedarf bei Arbeitsverhältnissen. Dabei ist besonders auf die neuen Aufzeichnungspflichten bei Minijobbern hinzuweisen.

Weiterhin informieren wir über den Beschluss des Bundesverfassungsgerichts zur Erbschaftsteuer. Die Privilegierung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer ist nach Ansicht des Gerichts in ihrer derzeitigen Ausgestaltung nicht in jeder Hinsicht mit der Verfassung vereinbar und bedarf der gesetzlichen Überarbeitung.

---

### **Für alle Steuerpflichtigen**

---

- 1 Privilegierung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer teilweise verfassungswidrig
- 2 Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums
- 3 Verschärfungen zur strafbefreienden Selbstanzeige sind in Kraft getreten
- 4 Steuerliche Anerkennung von Aufwandsspenden und Rückspenden

---

### **Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer**

---

- 5 Rentenbeitragssatz ist zum 1.1.2015 gesenkt worden
- 6 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2015
- 7 Neue Regeln für Betriebsveranstaltungen
- 8 Keine Insolvenzgeldumlage bei Wohnungseigentümergeinschaften
- 9 Kein Werbungskostenabzug für Computerzeitschriften
- 10 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten
- 11 Doppelte Haushaltsführung in sog. Wegverlegungsfällen

---

### **Für Unternehmer und Freiberufler**

---

- 12 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)
- 13 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Lieferungen von Edelmetallen, unedlen Metallen, Selen und Cermets
- 14 Umsatzsteuer auf Verpflegungsleistungen bei Übernachtungen
- 15 Neue EuGH-Vorlage zur Frage der Zulässigkeit der für den Vorsteuerabzug rückwirkenden Rechnungs Korrektur
- 16 Betriebliche Nutzung eines zum Betriebsvermögen des anderen Ehegatten gehörenden Pkw
- 17 Verfassungsmäßigkeit der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach wie vor strittig

---

### **Für Personengesellschaften**

---

- 18 Teilabzugsverbot in Betriebsaufspaltungsfällen nun gesetzlich festgeschrieben
- 19 Gewinn aus der Veräußerung eines ganzen Mitunternehmeranteils kann nach § 6b EStG übertragen werden

---

### **Für Bezieher von Kapitaleinkünften**

---

- 20 Nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen nach Veräußerung einer Beteiligung
- 21 Unverzinslich gestundete Kaufpreisforderung führt nicht zwingend zu steuerpflichtigen Zinserträgen

---

### **Für Hauseigentümer**

---

- 22 Grundsteuer: Einheitsbewertung des Grundvermögens zum 1.1.2009 verfassungswidrig?
- 23 Grundsteuererlass: Antrag bei erheblichen Mietausfällen in 2014
- 24 Renovierung eines fremden Dachs gegen die Einräumung des Rechts, das Dach zum Betrieb einer Photovoltaikanlage zu verwenden

---

### **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

- 25 Jahressteuergesetz 2015: (Noch) Keine Körperschaftsteuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz
- 26 Verluste aus Termingeschäften als Veräußerungskosten nach § 8b Abs. 2 KStG
- 27 Anwendung des Teilabzugsverbots bei der Rückzahlung von Stammkapital
- 28 Nachträgliche Anschaffungskosten bei ausgefallenen Finanzierungshilfen und ausdrücklichem Verzicht auf das Kleinanlegerprivileg
- 29 VGA: Pensionszusage an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ausnahmsweise auch ohne Probezeit anzuerkennen
- 30 VGA: Erfordernis der Erdienbarkeit auch bei Finanzierung der Pensionszusage durch echte Barlohnumwandlung
- 31 Pensionszusage: VGA infolge Ausscheidens des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers vor Ablauf der Erdienenszeit
- 32 Nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen nach Veräußerung einer Beteiligung

- 33 Umsatzsteuerbare Leistung einer gemeinnützigen Körperschaft - Regelsteuersatz bei entgeltlicher Überlassung von Sportanlagen

---

#### Regelungen zum Mindestlohn ab 01.01.2015 und Auslandsreisekosten

---

- 34 Neue gesetzliche Regelungen zum Mindestlohn ab 1.1.2015 - Kernpunkte der Neuregelung  
35 Anspruchsberechtigte auf den Mindestlohn  
36 Berechnung des Mindestlohns  
37 Führung von Arbeitszeitznachweisen für geringfügig Beschäftigte  
38 Regeln zur Fälligkeit des Mindestlohns  
39 Haftung des Auftraggebers für Nachunternehmer  
40 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen  
41 Verpflegungskosten  
42 Übernachtungskosten

---

### Für alle Steuerpflichtigen

---

#### 1 Privilegierung des Betriebsvermögens bei der Erbschaftsteuer teilweise verfassungswidrig

Nach dem derzeitigen Erbschaft- und Schenkungsteuerrecht ist die Übertragung von Unternehmensvermögen und Beteiligungen an Kapitalgesellschaften bei einer Beteiligungshöhe von über 25 % steuerlich stark begünstigt und zwar bis hin zu einer vollständigen Steuerfreistellung. Diese Begünstigungsnormen standen auf dem Prüfstand des Bundesverfassungsgerichts. Mit dem am 17.12.2014 verkündeten Urteil hat der Erste Senat des Bundesverfassungsgerichts die maßgeblichen Vorschriften des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes **für verfassungswidrig erklärt**. Im Kern wurde entschieden:

- Die Vorschriften sind **zunächst weiter anwendbar**; der **Gesetzgeber** muss spätestens bis zum 30.6.2016 eine verfassungskonforme Neuregelung treffen.
- Das Gericht betont, dass es im Entscheidungsspielraum des Gesetzgebers liegt, kleine und mittlere Unternehmen, die in personaler Verantwortung geführt werden, zur Sicherung ihres Bestands und zur Erhaltung der Arbeitsplätze steuerlich zu begünstigen. Die Privilegierung betrieblichen Vermögens ist in der derzeitigen gesetzlichen Regelung jedoch unverhältnismäßig, soweit sie über den Bereich kleiner und mittlerer Unternehmen hinausgreift, ohne dass eine Bedürfnisprüfung vorgenommen wird.
- Ebenfalls unverhältnismäßig sind die bedingungslose Freistellung von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten von der Einhaltung einer Mindestlohnsomme und die Verschonung betrieblichen Vermögens mit einem Verwaltungsvermögensanteil von bis zu 50 %.
- Die Begünstigungsnormen sind auch insoweit verfassungswidrig, als sie Gestaltungen zulassen, die zu nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlungen führen.
- Die genannten Verfassungsverstöße haben nach der Entscheidung zur Folge, dass die vorgelegten Regelungen insgesamt mit dem in Art. 3 Abs. 1 GG geregelten Gleichheitsgrundsatz unvereinbar sind.

#### Hinweis:

Aktuell stellen sich die Rahmenbedingungen wie folgt dar:

- Spätestens zum 30.6.2016 muss eine gesetzliche Neuregelung erfolgen. Wie diese aussehen wird, ist offen. Allerdings betont das Gericht auch, dass die Weitergeltung der verfassungswidrigen Regelungen bis zu einer gesetzlichen Neuregelung dem Stpfl. keinen Vertrauensschutz gibt. Vielmehr steht es dem Gesetzgeber auch frei, eine bis zur Urteilsverkündung (17.12.2014) rückwirkende Neuregelung zu treffen. Im Ergebnis besteht damit ab dem 17.12.2014 Rechtsunsicherheit.
- Es ist davon auszugehen, dass auch zukünftig der Übergang von unternehmerischem Vermögen begünstigt sein wird. Ob dabei wie bislang ein Verschonungsabschlag gewährt und wie hoch dieser sein wird oder aber

möglicherweise eine langfristige Stundung der Steuer erfolgt, muss abgewartet werden. Nach den Vorgaben des Bundesverfassungsgerichts muss die Begünstigung aber auf kleine und mittlere Unternehmen fokussiert und an enge Bedingungen geknüpft sein. Die anstehenden Änderungen werden somit vor allem größere Familienunternehmen treffen.

- Die Übertragung von Privatvermögen durch Umformung des Privatvermögens in Betriebsvermögen wird zukünftig wohl nicht mehr möglich sein. Insoweit bleibt im Wesentlichen voraussichtlich nur noch die Möglichkeit der Nutzung der Freibeträge von 500 000 € für den Ehepartner und 400 000 € für jedes Kind bei Schenkungen, welche alle zehn Jahre neu ausgeschöpft werden können.

Das Bundesverfassungsgericht stützt sich bei seinem Urteil auf folgende wesentlichen Erwägungen:

- Der in Art. 3 Abs. 1 GG verankerte Gleichheitsgrundsatz belässt dem Gesetzgeber im Steuerrecht einen weitreichenden Entscheidungsspielraum hinsichtlich der Ausgestaltung der Bemessungsgrundlagen und der Steuersätze. Der Gesetzgeber ist nicht gehindert, mit Hilfe des Steuerrechts außerfiskalische Förderziele zu verfolgen. Das Gericht betont, dass dem Gesetzgeber unter Beachtung des Gleichheitssatzes ein großer Spielraum bei der Einschätzung, welche Ziele er für förderungswürdig hält und welche Verschonungen von der Steuer er zur Erreichung dieser Ziele vorsieht, zusteht. Es wird aber deutlich gemacht, dass je nach Intensität der Ungleichbehandlung dies zu einer strengeren Kontrolle der Förderziele durch das Bundesverfassungsgericht führen kann.
- Insoweit stellt das Gericht dann weiter fest, dass die Verschonungsregel für Betriebsvermögen als solche mit dem Grundgesetz vereinbar ist, aber beim Übergang großer Unternehmensvermögen einer Korrektur bedarf. Da mehr als ein Drittel des in den Jahren 2009 bis 2012 unentgeltlich übertragenen Vermögens durch den Verschonungsabschlag von 85 % bzw. 100 % begünstigt wurde, also diese Begünstigungen nicht nur einen Randbereich erfassen, unterliegt der Gesetzgeber einer strengeren Kontrolle am Maßstab der Verhältnismäßigkeit.
- Die Verschonungsregelung soll vor allem Unternehmen schützen, die durch einen besonderen personalen Bezug des Erblassers oder des Erben zum Unternehmen geprägt sind, wie es für Familienunternehmen typisch ist. Steuerlich begünstigt werden soll ihr produktives Vermögen, um den Bestand des Unternehmens und seiner Arbeitsplätze nicht durch steuerbedingte Liquiditätsabflüsse zu gefährden. An der Legitimität dieser Zielsetzung bestehen aus verfassungsrechtlicher Sicht nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts keine Zweifel.
- Das Gericht hält auch eine Verschonung von 100 % für verfassungsrechtlich zulässig. Die Begünstigung muss dann allerdings an Bedingungen geknüpft sein. Unverhältnismäßig ist die Privilegierung betrieblichen Vermögens, soweit sie über kleine und mittlere Unternehmen ohne eine Bedürfnisprüfung hinausgreift.

**Hinweis:**

Es ist also fraglich, ob zukünftig größere Unternehmen noch in den Genuss einer Begünstigung kommen. Eine solche wäre jedenfalls nur dann denkbar, wenn die Verschonungsbedürftigkeit festgestellt wird, also der (teilweise) Verzicht des Fiskus auf Erhebung der Erbschaftsteuer zur notwendigen Sicherung der Liquidität des Betriebs erforderlich ist.

- Die derzeitigen Verschonungsregelungen verstoßen nach Ansicht des Gerichts auch in Teilen ihrer Ausgestaltung gegen das Grundgesetz. Zunächst betont das Gericht aber, dass die Festlegung der **Mindestbeteiligungsquote von 25 % bei Kapitalgesellschaftsbeteiligungen** als Abgrenzung zur bloßen Geldanlage durch die Typisierungs- und Vereinfachungsbefugnis des Gesetzgebers gedeckt ist. Dass **Personengesellschaftsbeteiligungen ohne Mindestbeteiligungsquote** begünstigt sind, beanstandet das Gericht wegen der unterschiedlichen zivilrechtlichen Behandlung des Vermögens von Personen- und Kapitalgesellschaften nicht.

**Hinweis:**

Damit besteht für den Gesetzgeber kein Anlass, von dieser bisherigen Handhabung abzuweichen. Es spricht also viel dafür, dass auch zukünftig die Übertragung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, wie z.B. der GmbH, an eine Mindestbeteiligungsquote gekoppelt ist.

- Hinsichtlich der **Lohnsummenregelung** stellt das Gericht fest, dass diese im Grundsatz mit Art. 3

Abs. 1 GG vereinbar ist, nicht jedoch die bedingungslose Freistellung von Betrieben mit nicht mehr als 20 Beschäftigten. Erwerber von Betrieben mit bis zu 20 Beschäftigten würden unverhältnismäßig privilegiert. Nach den Ausführungen des Bundesfinanzhofs weisen weit über 90 % aller Betriebe in Deutschland nicht mehr als 20 Beschäftigte auf. Betriebe können daher fast flächendeckend die steuerliche Begünstigung ohne Rücksicht auf die Erhaltung von Arbeitsplätzen beanspruchen, obwohl der mit dem Nachweis und der Kontrolle der Mindestlohnsumme verbundene Verwaltungsaufwand nicht so hoch ist, wie teilweise vom Gesetzgeber geltend gemacht wird.

**Hinweis:**

Das Bundesverfassungsgericht betont, dass sofern der Gesetzgeber an dem gegenwärtigen Verschonungskonzept festhält, er die Freistellung von der Lohnsummenpflicht auf Betriebe mit einigen wenigen Beschäftigten begrenzen muss.

- Die **Frist** von fünf oder sieben Jahren, in der der Erwerber den Betrieb bzw. die Beteiligung nicht weiter übertragen darf, ist im Grundsatz mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, zumal sie durch Lohnsummenregelung und Verwaltungsvermögenstest – sofern diese richtig ausgestaltet sind – angemessen ergänzt wird.
- Die Regelung über das **Verwaltungsvermögen** ist dagegen nicht mit Art. 3 Abs. 1 GG vereinbar, so das Bundesverfassungsgericht. Dies gilt vor allem, soweit begünstigtes Vermögen mit einem Anteil von bis zu 50 % Verwaltungsvermögen insgesamt in den Genuss der steuerlichen Privilegierung gelangt. Ein tragfähiger Rechtfertigungsgrund für eine derart umfangreiche Einbeziehung von Vermögensbestandteilen, die das Gesetz eigentlich nicht als förderungswürdig ansieht, ist nicht erkennbar. Das Ziel, steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten zu unterbinden, kann die Regelung kaum erreichen; im Gegenteil dürfte sie die Verlagerung von privatem in betriebliches Vermögen eher begünstigen. Das Gericht verweist insbesondere auf die im jetzigen Recht bestehenden Gestaltungsmöglichkeiten.

**Hinweis:**

Abzuwarten bleibt, wie der Gesetzgeber auf dieses Urteil reagiert. Im Grundsatz kann der Gesetzgeber an dem bisherigen System der Begünstigung weiter festhalten und muss **nur punktuelle Änderungen** vornehmen. Eine Begünstigung größerer Unternehmen ist zukünftig nur dann denkbar, wenn die Verschonungsbedürftigkeit festgestellt wird. Derzeit ist offen, wie eine solche Prüfung aussehen kann. Es muss damit gerechnet werden, dass insbesondere größere Familienunternehmen zukünftig deutlich höher belastet werden. Für kleinere Unternehmen dürfte sich wenig ändern. Die Übertragung von Privatvermögen durch Umformung des Privatvermögens in Betriebsvermögen wird zukünftig wohl nicht mehr möglich sein.

## 2 **Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Kosten der erstmaligen Berufsausbildung und eines Erststudiums**

Absolviert ein Stpfl. eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, können daraus resultierende Aufwendungen nach bisherigem Recht nur bis zu 6 000 € im Kalenderjahr als Sonderausgaben geltend gemacht werden. Ein unbegrenzter Abzug der Kosten ist allein dann möglich, wenn die erstmalige Berufsausbildung oder das Erststudium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Diese Regelung ist vor allem dann nachteilig, wenn während der Erstausbildung keine oder nur geringe Einkünfte erzielt werden. Da Sonderausgaben nicht zu vortragsfähigen Verlusten führen, geht der steuerliche Abzug der Aufwendungen dann oftmals endgültig verloren. Aufwendungen für eine zweite Ausbildung sind hingegen grundsätzlich in vollem Umfang als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar, sofern ein Veranlassungszusammenhang zur späteren Berufstätigkeit besteht. Somit kommt der Wertung, ob bereits eine erste Berufsausbildung absolviert wurde, entscheidende Bedeutung zu. Insoweit hat der Bundesfinanzhof den Begriff der Berufsausbildung sehr weit ausgelegt, so dass in vergleichsweise vielen Fällen die Abzugsbeschränkung nicht mehr eingriff und somit ein unbegrenzter Abzug der Aufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten oder Betriebsausgaben möglich war.

Mit einer **gesetzlichen Definition des Begriffs der Berufsausbildung** soll der weiten Begriffsauslegung auf Grund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs entgegengewirkt werden. Nunmehr ist mit Wirkung ab dem 1.1.2015 gesetzlich geregelt:

- Eine Ausbildung wird nur dann als Berufsausbildung in diesem Sinne eingestuft, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung gegeben ist. Eine geordnete Ausbildung liegt vor, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird.
- Zum anderen ist erforderlich, dass die Durchführung einer Abschlussprüfung vorgesehen ist und damit ein definiertes Ausbildungsziel besteht. Sieht der konkrete Ausbildungsplan keine Abschlussprüfung vor, ist erforderlich, dass die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung abgeschlossen wird.
- Eine Berufsausbildung als Erstausbildung hat auch abgeschlossen, wer die Abschlussprüfung einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bestanden hat, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat.

Im Ergebnis wird der Abzug von Kosten für eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium deutlich eingeschränkt. Insoweit ist darauf hinzuweisen, dass das **Abzugsverbot nach der bisherigen Rechtslage umstritten** ist. So hat der Bundesfinanzhof mit mehreren Beschlüssen vom 17.7.2014 (Aktenzeichen VI R 8/12, VI R 2/12, VI R 61/11, VI R 72/13, VI R 38/12, VI R 2/13) dem **Bundesverfassungsgericht** die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob das gesetzliche Abzugsverbot für die Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung oder eines Erststudiums mit dem Grundgesetz vereinbar ist.

#### **Handlungsempfehlung:**

Beim Bundesverfassungsgericht ist diese Frage unter den Aktenzeichen 2 BvL 22/13, 2 BvL 23/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 26/14 und 2 BvL 27/14 anhängig. Soweit in einschlägigen Fällen die angefallenen Kosten durch den Sonderausgabenabzug nicht abgedeckt sind oder sich dieser mangels anderer Einkünfte nicht auswirkt, ist anzuraten – auch für zurückliegende Jahre – den Werbungskostenabzug zu begehren, um von einem positiven Entscheid des Bundesverfassungsgerichts profitieren zu können.

### **3 Verschärfungen zur strafbefreienden Selbstanzeige sind in Kraft getreten**

Die Verschärfungen zur strafbefreienden Selbstanzeige sind nun zum 1.1.2015 in Kraft getreten. Inhaltlich hervorzuheben sind u.a. folgende Regelungen bzw. Regelungsbereiche:

- Die strafbefreiende Selbstanzeige ist weiterhin möglich, der **Berichtigungszeitraum** eines Steuerhinterziehers wurde aber für alle Fälle der Steuerhinterziehung auf zehn Jahre ausgeweitet. Dies gilt auch für Fälle der einfachen Steuerhinterziehung, d.h., die Berichtigungspflicht besteht für alle Steuerstraftaten einer Steuerart für die zurückliegenden zehn Jahre. Bislang galt die Zehnjahresfrist nur in Fällen besonders schwerer Steuerhinterziehung. Eine Verlängerung der Strafverfolgungsverjährung bei einfacher Steuerhinterziehung von fünf auf zehn Jahre erfolgt jedoch nicht, d.h. nach Ablauf von fünf Jahren nach Tatbegehung findet bei einfacher Steuerhinterziehung wie bisher keine Strafverfolgung mehr statt. Dies ist aber zu unterscheiden von der Steuerfestsetzungsfrist: Die Steuerfestsetzung für die hinterzogene Steuer kann auch über diesen Zeitraum hinaus bis zu zehn Jahre rückwirkend durchgeführt werden. Nach der nunmehr geltenden Rechtslage kann eine Strafbefreiung somit nur erlangt werden, wenn für eine Steuerart für den gesamten Zehnjahreszeitraum die bisher nicht deklarierten Einkünfte bzw. anderen Besteuerungsgrundlagen vollständig nacherklärt werden und die hinterzogene Steuer umgehend gezahlt wird. Zweck dieser Neuregelung soll sein, den Finanzbehörden die Festsetzung der auf Grund der Steuerhinterziehung noch nicht festsetzungsverjährten Steuern zu ermöglichen, ohne auf Schätzungen zurückgreifen zu müssen.
- Bereits in der Vergangenheit wurde eine Betragsgrenze für die strafbefreiende Selbstanzeige von 50 000 € je Tat eingeführt. Diese Grenze wurde nun auf 25 000 € herabgesetzt. Bei Überschreiten dieser Grenze ist neben der fristgerechten Zahlung der hinterzogenen Steuer auch ein Zuschlag Voraussetzung dafür, dass von der Strafverfolgung abgesehen wird.
- Der **Zuschlag**, also der Aufschlag auf die Steuerschuld, wurde deutlich angehoben: Ab einer hinterzogenen Summe von 25 000 € beträgt dieser nunmehr 10 %, ab 100 000 € 15 % und ab einem Hinterziehungsbetrag von 1 Mio. € 20 %.

- Wie bisher werden weiterhin Hinterziehungs- und Verzugszinsen i.H.v. insgesamt jährlich 6 % erhoben.
- Entschärft wurden die besonderen **Problematiken der Umsatzsteuer-Voranmeldungen** wie auch der **Lohnsteueranmeldungen**. Eine korrigierte oder verspätete Umsatzsteuer-Voranmeldung oder Lohnsteueranmeldung gilt als wirksame Teilselbstanzeige.

**Handlungsempfehlung:**

In einschlägigen Fällen ist stets steuerlicher Rat einzuholen. Gerade im unternehmerischen Bereich werden Tax Compliance-Maßnahmen mit dem Ziel, eine enthaftende Wirkung für verantwortliche Organe und Manager zu entfalten, eine immer größere Bedeutung gewinnen. Mit dieser Art präventiver Maßnahmen über eine ausreichende Dokumentation ordnungsgemäßer Steuerprozesse kann steuerstrafrechtlichen Risiken entgegengewirkt werden.

#### 4 Steuerliche Anerkennung von Aufwandsspenden und Rückspenden

Steuerlich besteht die Möglichkeit, Spenden und unter bestimmten Bedingungen auch Mitgliedsbeiträge zur Förderung gemeinnütziger Zwecke – der Höhe nach begrenzt – als Sonderausgaben abzuziehen. Ausdrücklich ist gesetzlich bestimmt, dass Aufwendungen zugunsten gemeinnütziger Körperschaften auch abzugsfähig sind, „wenn ein Anspruch auf die Erstattung der Aufwendungen durch Vertrag oder Satzung eingeräumt und auf die Erstattung verzichtet worden ist. Der Anspruch darf nicht unter der Bedingung des Verzichts eingeräumt worden sein.“ In diesen Fällen wird auch von **Aufwandsspende oder Rückspende** gesprochen. Zur steuerlichen Anerkennung dieser Fälle hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 25.11.2014 (AktENZEICHEN IV C 4 – S 2223/07/0010 :005, DOK 2014/0766502) Stellung genommen. Im Wesentlichen gelten folgende Grundsätze:

- Gegenstand sog. **Aufwandsspenden** können auch Aufwendungsersatzansprüche sein. Verzichtet nun ein Zuwendender auf seinen Aufwendungsersatzanspruch, so ist ein Spendenabzug nur zulässig, wenn der entsprechende Aufwendungsersatzanspruch durch einen Vertrag oder die Satzung eingeräumt worden ist, und zwar bevor die zum Aufwand führende Tätigkeit begonnen worden ist. Dazu zählen auch Aufwendungsersatzansprüche aus einer auf einer entsprechenden Satzungsemächtigung beruhenden Vereinsordnung (z.B. einer Reisekostenordnung). Die Anerkennung eines Aufwendungsersatzanspruchs ist zudem in den Fällen eines rechtsgültigen Vorstandsbeschlusses möglich, wenn der Vorstand dazu durch eine Regelung in der Satzung ermächtigt wurde. Eine nachträgliche rückwirkende Begründung von Ersatzpflichten genügt nicht. Auch der Verzicht auf bestehende sonstige Ansprüche (**Rückspende**), wie z.B. Lohn- oder Honorarforderungen oder gesetzliche Ansprüche (die keine Aufwendungsersatzansprüche sind), ist als Spende abziehbar, setzt aber voraus, dass die Ansprüche ernsthaft eingeräumt waren und nicht von vornherein unter der Bedingung des Verzichts standen.
- Wesentliche Indizien für die Ernsthaftigkeit von Ansprüchen auf Aufwendungsersatz oder einer Vergütung sind einerseits die zeitliche Nähe der Verzichtserklärung zur Fälligkeit des Anspruchs und andererseits die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers. Die Verzichtserklärung soll dann noch als zeitnah anzusehen sein, wenn bei einmaligen Ansprüchen innerhalb von drei Monaten und bei einer regelmäßigen Tätigkeit alle drei Monate ein Verzicht erklärt wird. Von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist immer dann auszugehen, wenn die Körperschaft offensichtlich über genügend liquide Mittel bzw. sonstiges Vermögen verfügt, das zur Begleichung der eingegangenen Verpflichtung herangezogen werden kann.

**Beispiel für eine Rückspende:**

U ist als Trainer im Sportverein für die Jugendmannschaft tätig. Er erhält auf Grund einer vor Beginn der Tätigkeit abgeschlossenen Vereinbarung eine Vergütung für diese Tätigkeit als Übungsleiter in Höhe von 2 400 € im Jahr. U spendet diese Vergütung zurück an den Verein.

Die Vergütung für die Tätigkeit als Trainer ist bei U steuerfrei (sog. Übungsleiterfreibetrag). Für die Rückspende kann der Verein eine Spendenbescheinigung ausstellen, so dass U diese bei seiner Einkommensteuer geltend machen kann.

- Bei dem nachträglichen Verzicht auf den Ersatz der Aufwendungen bzw. auf einen sonstigen

Anspruch handelt es sich (wie bislang auch) um eine **Geldspende**, bei der entbehrlich ist, dass Geld zwischen dem Zuwendungsempfänger und dem Zuwendenden tatsächlich hin und her fließt. Dem Zuwendenden ist daher eine Zuwendungsbestätigung über eine Geldzuwendung zu erteilen, in der auch ausdrückliche Angaben darüber zu machen sind, ob es sich um den Verzicht auf die Erstattung von Aufwendungen handelt.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis sollte darauf geachtet werden, dass dem Zuwendenden der Aufwendungsersatzanspruch oder der Ersatz eines sonstigen Anspruchs durch Vertrag oder durch Satzung eingeräumt worden ist. Dabei sind die zeitlichen Restriktionen zu beachten.

---

## Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

---

### 5 Rentenbeitragssatz ist zum 1.1.2015 gesenkt worden

Im Bundesgesetzblatt wurde die Verordnung zur Bestimmung der Beitragssätze in der gesetzlichen Rentenversicherung für das Jahr 2015 (Beitragssatzverordnung 2015) bekannt gegeben. Danach wurde der Beitragssatz in der Rentenversicherung ab dem 1.1.2015 von 18,9 % auf 18,7 % abgesenkt. Der Beitragssatz der knappschaftlichen Rentenversicherung sinkt auf 24,8 Prozent (2014: 25,1 %).

**Handlungsempfehlung:**

Es ist darauf zu achten, dass diese Änderung bei den Lohnabrechnungen ab Januar 2015 Berücksichtigung findet.

### 6 Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2015

Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer abgegeben werden, sind mit dem anteiligen amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung zu bewerten. Dies gilt seit dem 1.1.2014 auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur Verfügung gestellt werden, wenn der Preis der Mahlzeit 60 € nicht übersteigt.

Die **Sachbezugswerte** für Mahlzeiten, die ab dem Kalenderjahr 2015 gewährt werden, betragen:

- für ein Mittag- oder Abendessen 3,00 € und
- für ein Frühstück 1,63 €.

**Hinweis:**

Insofern haben sich bei den Werten keine Änderungen zu 2014 ergeben.

### 7 Neue Regeln für Betriebsveranstaltungen

Zuwendungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer aus Anlass von Betriebsveranstaltungen gehören nicht zum Arbeitslohn und unterliegen damit nicht der Lohnsteuer und der Sozialversicherung, wenn es sich um Leistungen im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers handelt. Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist weiter, dass es sich um herkömmliche (übliche) Betriebsveranstaltungen und um bei diesen Veranstaltungen übliche Zuwendungen handelt. Von üblichen Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung ist nach bisheriger Verwaltungsansicht auszugehen, wenn der Betrag von 110 € je Arbeitnehmer nicht überschritten wird.

Der Bundesfinanzhof hatte mit mehreren Urteilen den anzusetzenden Vorteil entgegen der Ansicht



der Finanzverwaltung deutlich eingeschränkt. Hierauf hat nun der Gesetzgeber reagiert und mit Wirkung ab dem 1.1.2015 eine gesetzliche Regelung geschaffen. Bislang beruhte die Abgrenzung ausschließlich auf Weisungen der Finanzverwaltung und Rechtsprechung. Nunmehr gelten folgende gesetzliche Grundsätze:

- Die Betriebsveranstaltung wird als Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter definiert. Damit dürfte sich keine Änderung zur bisherigen Praxis ergeben, vielmehr kann weiterhin auf die bisherigen Ausführungen der Finanzverwaltung zurückgegriffen werden. Erforderlich ist also, dass alle Arbeitnehmer des Betriebs oder eines Betriebsteils eingeladen werden, wobei der Betriebsteil laut Gesetzesbegründung eine Organisationseinheit von einiger Bedeutung und Größe sein muss. Unverändert fallen damit auch z.B. Pensionärstreffen und Jubilärfeste unter die Regelung.
- Als Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer anlässlich einer Betriebsveranstaltung sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer heranzuziehen. Unerheblich ist, ob es sich dabei um einem Arbeitnehmer individuell zurechenbare Aufwendungen oder um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den **äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung** (z.B. Kosten für den Eventmanager, für die Anmietung und Ausschmückung des Festsaals) aufwendet.
- Zudem sind – entgegen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – nun auf Grund ausdrücklicher gesetzlicher Regelung dem Arbeitnehmer die auf dessen **Begleitpersonen** entfallenden Aufwendungen als Zuwendungen zuzurechnen.
- Soweit solche Zuwendungen den Betrag von **110 € pro Veranstaltung und teilnehmendem Arbeitnehmer** nicht übersteigen, stellen diese keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Die bisherige **Freigrenze** von 110 € wird somit in einen **Freibetrag** in gleicher Höhe umgewandelt, so dass nur die den Freibetrag übersteigenden Zuwendungen zu lohnsteuerpflichtigem Arbeitslohn führen.

**Hinweis:**

Die Umstellung von einer Freigrenze auf einen Freibetrag trägt deutlich zur Entlastung der Beteiligten bei. Insbesondere führt eine nur geringfügige Überschreitung der 110 €-Grenze nicht mehr zu einer vollen Steuerpflicht der Zuwendung. Damit dürfte sich eine Steuerentlastung der Arbeitnehmer und, im Falle der pauschalen Lohnversteuerung der Zuwendungen durch den Arbeitgeber, auch des Arbeitgebers einstellen.

- Die Freibetragsregelung ist für **bis zu zwei Veranstaltungen jährlich** anzuwenden (also wird jeweils der Freibetrag von 110 € gewährt). Bei mehr als zwei Betriebsveranstaltungen jährlich kann der Arbeitgeber die beiden Veranstaltungen auswählen, für die der Freibetrag von 110 € zur Anwendung kommt.

**Hinweis:**

Die Gesetzesänderung ist auf die dem Arbeitnehmer nach dem 31.12.2014 zufließenden Vorteile anwendbar. Insoweit sind die Ausführungen in den Lohnsteuerrichtlinien 2015 durch die Gesetzesänderung überholt.

**Handlungsempfehlung:**

Soweit der Freibetrag überschritten wird oder mehr als zwei Veranstaltungen im Jahr durchgeführt werden, kann – wie bislang auch – ein individuell steuerpflichtiger geldwerter Vorteil durch die Anwendung einer Lohnsteuerpauschalierung mit 25 % verhindert werden. Die Lohnsteuerpauschalierung bewirkt, dass keine Sozialversicherungspflicht ausgelöst wird.

Für die bis 2014 durchgeführten Betriebsveranstaltungen können sich die Unternahmen bei der lohnsteuerlichen Würdigung auf die günstige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs berufen und die bislang ggf. entrichtete pauschale Lohnsteuer unter Berücksichtigung der Festsetzungsverjährung zurückfordern, sofern die betreffenden Lohnsteueranmeldungen verfahrensrechtlich noch abänderbar sind. Dies sollte für den Einzelfall geprüft werden.

## **8 Keine Insolvenzgeldumlage bei Wohnungseigentümergeinschaften**

Das Bundessozialgericht hat mit Urteil vom 23.10.2014 (Aktenzeichen B 11 AL 6/14 R) entschieden, dass Wohnungseigentümergeinschaften nicht zur Zahlung einer Insolvenzgeldumlage für die von ihnen zur ordnungsgemäßen Instandhaltung und Instandsetzung des gemeinschaftlichen Eigentums

Beschäftigten herangezogen werden können. Insoweit können Wohnungseigentümergeinschaften betroffen sein, die Mitarbeiter, z.B. Reinigungskräfte, Hausmeister oder Hausverwalter, beschäftigen. Zu Unrecht gezahlte Umlagebeiträge sind für den Zeitraum ab 1.1.2010 erstattungsfähig.

**Hinweis:**

Die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung haben sich darauf verständigt, dass aus abrechnungstechnischen Gründen erstattungsfähige Umlagebeiträge mit laufenden Umlage- und Gesamtsozialversicherungsbeiträgen gegenüber der Einzugsstelle verrechnet und die Korrekturen im Beitragsnachweis berücksichtigt werden.

**9 Kein Werbungskostenabzug für Computerzeitschriften**

Nach der Entscheidung des Finanzgerichts Münster vom 21.7.2014 (Aktenzeichen 5 K 2767/13 E) stellen Aufwendungen für Computerzeitschriften dann keine Werbungskosten eines Netzwerkadministrators dar, wenn in den Zeitschriften zu einem großen Teil auch für private Computernutzer interessante Themen in laienverständlicher Sprache behandelt werden. Der Kläger machte in seiner Einkommensteuererklärung Kosten für Computerzeitschriften (PC-Magazin, PC-Welt, c't, ELV) als Fachliteratur geltend, die nicht für den Werbungskostenabzug anerkannt wurden.

**Hinweis:**

Insbesondere weist das Finanzgericht darauf hin, dass **Aufwendungen für Fachliteratur durch Quittungen des Händlers nachzuweisen** sind, die den Namen des Erwerbers und den Titel des angeschafften Werks enthalten. Die bloße Bezeichnung „Fachzeitschriften“ ist nicht ausreichend, allein schon deshalb, weil es nicht der Beurteilung des Buch- bzw. Zeitschriftenhändlers unterliegt, ob es sich im jeweiligen Einzelfall um eine Fachzeitschrift handelt, für die der Werbungskostenabzug ggf. in Anspruch genommen werden kann.

**10 Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten**

Das Bundesfinanzministerium teilt mit Schreiben vom 6.10.2014 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/08/10007, DOK 2014/0838465) mit, dass die maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen wie folgt geändert werden:

	ab 1.3.2014	ab 1.3.2015
Der Höchstbetrag, der für die Anerkennung umzugsbedingter Unterrichtskosten für ein Kind maßgebend ist, beträgt bei Beendigung des Umzugs	1 802 €	1 841 €
Der Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen beträgt		
a) für Verheiratete und Lebenspartner bei Beendigung des Umzugs	1 429 €	1 460 €
b) für Ledige bei Beendigung des Umzugs	715 €	730 €
Der Pauschbetrag erhöht sich für jede im Bundesumzugskostengesetz (BUKG) bezeichnete weitere Person mit Ausnahme des Ehegatten um	315 €	322 €

**Hinweis:**

Anstelle der genannten Pauschalbeträge nach dem BUKG können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden. Ein Werbungskostenabzug entfällt, soweit die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind.

**11 Doppelte Haushaltsführung in sog. Wegverlegungsfällen**

In der Praxis kommt nicht selten der Fall vor, dass ein Arbeitnehmer seinen Haupthausstand aus privaten Gründen vom Beschäftigungsort wegverlegt und daraufhin eine Wohnung am Beschäftigungsort (oft die bisherige Wohnung) aus beruflichen Gründen als Zweithaushalt nutzt. Dann wird von einem sog. Wegverlegungsfall gesprochen. Steuerlich wird in dieser Konstellation eine doppelte Haushaltsführung mit Umwidmung der bisherigen Wohnung des Arbeitnehmers in einen Zweithaushalt begründet. Dies hat der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 8.10.2014 (Aktenzeichen VI R 7/13) bestätigt.

Somit können ab dem Zeitpunkt der Wegverlegung die Kosten der bisherigen Wohnung in den für eine doppelte Haushaltsführung geltenden Grenzen als Werbungskosten geltend gemacht werden. Darüber hinaus beginnt mit dem Zeitpunkt der Umwidmung die Dreimonatsfrist für die Abzugsfähigkeit von Verpflegungsmehraufwendungen, d.h., es können ab diesem Zeitpunkt für drei Monate für die Anwesenheitszeiten am Zweitwohnsitz Verpflegungspauschalen als Werbungskosten geltend gemacht werden.

**Hinweis:**

Verpflegungsmehraufwendungen können in den ersten drei Monaten nach Begründung der steuerlichen doppelten Haushaltsführung mit maximal 24 € täglich, für Tage mit Familienheimfahrt mit je 12 € pro Tag geltend gemacht werden. Ab dem vierten Monat entfällt der Abzug von Verpflegungspauschalen. Unterkunftskosten können in der nachgewiesenen Höhe berücksichtigt werden, wobei bei Ansatz der tatsächlich angefallenen Unterkunftskosten keine Prüfung der Notwendigkeit und Angemessenheit erfolgt. Die Abzugsbeschränkung auf die ortsübliche Miete einer 60 qm-Wohnung ist für Veranlagungszeiträume ab 2014 weggefallen. Allerdings ist der anzusetzende Betrag auf maximal 1 000 € je Monat begrenzt. Dieser ist jedoch nicht streng auf den jeweiligen Monat bezogen. Schöpft der Arbeitnehmer in einem Monat die 1 000 €-Grenze nicht aus, darf er das ungenutzte Abzugspotential in einen anderen Monat im gleichen Jahr übertragen. Diese monatsübergreifende Sichtweise kann vor allem in Fällen hoher Nebenkostennachzahlungen bei ansonsten monatlichen Aufwendungen von unter 1 000 € von Vorteil sein. Nebenkostenerstattungen schaffen im Gegenzug zusätzliches Abzugspotential.

---

## Für Unternehmer und Freiberufler

---

### 12 Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen)

Entnimmt der Stpfl. aus dem Unternehmen **Waren für seinen privaten Verbrauch**, so ist diese Entnahme bei der Gewinnermittlung gewinnerhöhend zu berücksichtigen. Ebenfalls sind die Entnahmen der Umsatzsteuer zu unterwerfen, da beim Warenbezug auch Vorsteuern geltend gemacht wurden. Für **Einzelhandelsgeschäfte und Gaststätten** hat die Finanzverwaltung Pauschalbeträge festgesetzt, welche vom Stpfl. angesetzt werden können, so dass Einzelaufzeichnungen entbehrlich werden. Diese **Pauschalsätze** beruhen auf Erfahrungswerten und bieten dem Stpfl. die Möglichkeit, die Warenentnahmen monatlich pauschal zu verbuchen. Im Einzelnen sind folgende Besonderheiten zu beachten:

- Der Ansatz von Pauschalwerten dient der Vereinfachung und lässt keine Zu- und Abschläge wegen individueller persönlicher Ess- oder Trinkgewohnheiten zu. Auch Krankheit oder Urlaub rechtfertigen keine Änderungen der Pauschbeträge.
- Die Pauschbeträge sind Jahreswerte für eine Person. Für **Kinder** bis zum vollendeten 2. Lebensjahr entfällt der Ansatz eines Pauschbetrags. Bis zum vollendeten 12. Lebensjahr ist die Hälfte des jeweiligen Wertes anzusetzen. Tabakwaren sind in den Pauschbeträgen nicht enthalten. Soweit diese entnommen werden, sind die Pauschbeträge entsprechend zu erhöhen (Schätzung).
- Bei **gemischten Betrieben** (Metzgerei oder Bäckerei mit Lebensmittelangebot oder Gastwirtschaft) ist nur der jeweils höhere Pauschbetrag der entsprechenden Gewerbeklasse anzusetzen.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Schreiben vom 12.12.2014 (Aktenzeichen IV A 4 – S 1547/13/10001-02, DOK 2014/1113752) die für das Jahr 2015 geltenden Pauschbeträge für unentgeltliche Wertabgaben (Sachentnahmen) bekannt gemacht. Danach ergeben sich folgende Werte, die für ertragsteuerliche sowie umsatzsteuerliche Zwecke anzusetzen sind:

Gewerbezweig	Jahreswert für eine Person ohne Umsatzsteuer		
	7 % USt	19 % USt	insgesamt
Bäckerei	1 192 €	402 €	1 594 €

Fleischerei	925 €	831 €	1 756 €
Gast- und Speisewirtschaft			
a) mit Abgabe von kalten Speisen	1 166 €	978 €	2 144 €
b) mit Abgabe von kalten und warmen Speisen	1 608 €	1 755 €	3 363 €
Getränkeeinzelhandel	94 €	295 €	389€
Café und Konditorei	1 152 €	643 €	1 795 €
Milch, Milcherzeugnisse, Fettwaren und Eier (Einzelhandel)	643 €	67 €	710 €
Nahrungs- und Genussmittel (Einzelhandel)	1 313 €	750 €	2 063 €
Obst, Gemüse, Südfrüchte und Kartoffeln (Einzelhandel)	295 €	215 €	510 €

#### Handlungsempfehlung:

Oftmals werden die Pauschalbeträge für Sachentnahmen monatlich durch automatisch hinterlegte Buchungen angesetzt. Ab Januar 2015 sind diese wiederkehrenden Buchungen zu überprüfen und ggf. der Buchungsbetrag anzupassen.

### 13 Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Lieferungen von Edelmetallen, unedlen Metallen, Selen und Cermets

Mit Wirkung vom 1.10.2014 wurde der Anwendungsbereich der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers auf Lieferungen von Edelmetallen, unedlen Metallen, Selen und Cermets erweitert. Diese Regelung hat in der Praxis zu erheblichen Anwendungsproblemen geführt.

Um den Umsetzungsproblemen dieser Regelung zu begegnen, wurde im Rahmen einer Gesetzesänderung als Voraussetzung für die Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers nun festgelegt, dass die Summe der für die steuerpflichtigen Lieferungen dieser Gegenstände in Rechnung zu stellenden Bemessungsgrundlagen mindestens 5 000 € betragen muss. Abzustellen ist dabei auf alle im Rahmen eines zusammenhängenden wirtschaftlichen Vorgangs gelieferten Gegenstände der genannten Art, um Manipulationen z.B. durch Aufspalten der Rechnungsbeträge, zu unterbinden.

Ebenso wurde der Katalog der unter diese Regelung fallenden Gegenstände (Anlage 4 zum UStG) gestrafft. Aus dem Anwendungsbereich der Steuerschuldumkehr wurden herausgenommen: Selen, Draht, Bänder, Folien, Bleche und andere flachgewalzte Erzeugnisse, Profile sowie Stangen (Stäbe). Zudem muss es sich um Rohmetalle, Metallhalberzeugnisse oder Edelmetalle handeln, damit die Umkehr der Steuerschuldnerschaft greift.

#### Hinweis:

Die Gesetzesänderung ist zum 1.1.2015 in Kraft getreten. Hinzuweisen ist auf die **Übergangsregelung** der Finanzverwaltung zur ursprünglich in 2014 erfolgten Gesetzesänderung. Nach dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 5.12.2014 (Aktenzeichen IV D 3 – S 7279/14/10002, DOK 2014/1071127) wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn die Vertragspartner bei Lieferungen bis zum 30.6.2015 einvernehmlich noch von der Steuerschuldnerschaft des leistenden Unternehmers ausgehen. Voraussetzung hierfür ist, dass der Umsatz vom leistenden Unternehmer in zutreffender Höhe versteuert wird. Dies sollte der Leistungsempfänger nachweisen können.

### 14 Umsatzsteuer auf Verpflegungsleistungen bei Übernachtungen

Übernachtungsleistungen – genauer gesagt Vermietungen von Wohn- und Schlafräumen, die ein Unternehmer zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereithält – unterliegen nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 %. Der ermäßigte Steuersatz gilt dagegen nicht für Leistungen, die nicht unmittelbar der Vermietung dienen, auch wenn es sich um Nebenleistungen zur Beherbergung handelt und diese mit dem Entgelt für die Vermietung abgegolten sind. Verpflegungsleistungen unterliegen somit auch dann dem Regelsteuersatz von 19 %, wenn die Übernachtungs- und Verpflegungsleistungen zu einem Pauschalpreis angeboten werden. So die Klarstellung der Finanzverwaltung in dem Schreiben vom 9.12.2014 (Aktenzeichen IV D 2 – S 7100/08/10011 :009, DOK 2014/1061870). Der umsatzsteuerliche Grundsatz, dass

(unselbständige) Nebenleistungen wie beispielsweise die Verpflegungsleistung im Rahmen einer Beherbergung das steuerliche Schicksal der Hauptleistung teilen, wird durch das gesetzlich normierte Aufteilungsgebot verdrängt.

**Hinweis:**

Wird für die Übernachtung einschließlich Beköstigung ein Pauschalpreis erhoben, so sind die unterschiedlichen umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlagen im Schätzungswege zu ermitteln. Schätzungsmaßstab kann hierbei beispielsweise der kalkulatorische Kostenanteil zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags sein.

Aus Vereinfachungsgründen wird es – auch für Zwecke des Vorsteuerabzugs des Leistungsempfängers – von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn folgende in einem Pauschalangebot enthaltene, nicht der ermäßigten Besteuerung unterliegende Leistungen in der Rechnung zu einem Sammelposten (z.B. „Business-Package“, „Servicepauschale“) zusammengefasst und der darauf entfallende Entgeltanteil in einem Betrag ausgewiesen wird: Abgabe eines Frühstücks, Nutzung von Kommunikationsnetzen, Reinigung und Bügeln von Kleidung, Schuhputzservice, Transport zwischen Bahnhof/Flughafen und Unterkunft, Transport von Gepäck außerhalb des Beherbergungsbetriebs, Überlassung von Fitnessgeräten, Überlassung von Plätzen zum Abstellen von Fahrzeugen. Vereinfachend kann der auf diese Leistungen entfallende Entgeltanteil mit 20 % des Gesamt-Pauschalpreises angesetzt werden.

**15 Neue EuGH-Vorlage zur Frage der Zulässigkeit der für den Vorsteuerabzug rückwirkenden Rechnungskorrektur**

Der Vorsteuerabzug setzt – neben weiteren Bedingungen – insbesondere voraus, dass eine den umsatzsteuerlichen Anforderungen genügende Rechnung vorliegt. Liegt eine Rechnung vor, erfüllt diese aber nicht alle Anforderungen des Umsatzsteuerrechts, so ist nach der Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) unter engen Bedingungen eine Rechnungsberichtigung mit der Folge eines rückwirkenden Vorsteuerabzugs möglich. Voraussetzung ist allerdings, dass bereits eine den Mindestanforderungen genügende Rechnung vorgelegen hat. Die deutsche Finanzverwaltung lehnt eine rückwirkende Rechnungsberichtigung grundsätzlich ab. Dies hat zur Folge, dass der Vorsteuerabzug erst ab Vorliegen einer berichtigten Rechnung möglich ist. Gerade dann, wenn eine Rechnungskorrektur erst in Folge der Feststellungen einer steuerlichen Außenprüfung erfolgt, kann dies zu hohen Zinsnachteilen führen, weil zunächst der ursprüngliche (in den Vorjahren geltend gemachte) Vorsteuerabzug unter Berücksichtigung von Nachzahlungszinsen (6 % p.a.) zurückzuzahlen ist.

Das Niedersächsische Finanzgericht hat nun mit Beschluss vom 3.7.2014 (Aktenzeichen 5 K 40/14) dem EuGH unter anderem die Frage zur Entscheidung vorgelegt, welche **Mindestanforderungen** an eine der Rückwirkung zugängliche berichtigungsfähige Rechnung zu stellen sind. Im Streitfall fehlte in der ursprünglichen Rechnung die Steuernummer des leistenden Unternehmers, welche erst später ergänzt wurde.

**Handlungsempfehlung:**

Die Vorlage an den EuGH könnte Bewegung in die grundsätzliche Beurteilung dieser Frage durch die Finanzverwaltung in Deutschland bringen. Ebenso könnte klarer werden, welche Anforderungen an die berichtigungsfähige Rechnung zu stellen sind. In vergleichbaren Fällen sollte eine rückwirkende Rechnungsberichtigung begehrt werden.

**16 Betriebliche Nutzung eines zum Betriebsvermögen des anderen Ehegatten gehörenden Pkw**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 15.7.2014 (Aktenzeichen X R 24/12) entschieden, dass dann, wenn ein Stpfl. in seinem Betrieb gelegentlich einen zum Betriebsvermögen seines Ehegatten gehörenden Pkw nutzt, ohne hierfür Aufwendungen zu tragen, dieser für die betriebliche Nutzung keine Betriebsausgaben abziehen kann. Im vorliegenden Fall wollte der den Pkw des Ehegatten nutzende Stpfl. die gefahrenen Kilometer pauschal mit 0,30 € je km steuerlich geltend machen.

Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug sei, dass der Stpfl. selbst „Aufwendungen“ getragen hat. Solche sind dem den Pkw nutzenden Stpfl. aber in diesem Fall nicht entstanden, was einem Betriebsausgabenabzug entgegenstehe. Die Voraussetzungen für eine Geltendmachung des vom Ehegatten getragenen Aufwands unter den rechtlichen Gesichtspunkten eines abgekürzten Zahlungswegs, abgekürzten Vertragswegs oder eines im Innenverhältnis bestehenden

Ersatzanspruchs sind nach Ansicht des Bundesfinanzhofs nicht erfüllt.

Bei dem Ehegatten, zu dessen Betriebsvermögen der Pkw gehört, sei die Nutzung des Pkw durch den anderen Ehegatten mit der Anwendung der 1 %-Regelung abgegolten; ein Betrag für eine zusätzliche Nutzungsentnahme sei nicht anzusetzen. Die Kosten, einschließlich der auf den nutzenden Ehegatten entfallenden Aufwendungen, kann der Eigentümer-Ehegatte in vollem Umfang geltend machen.

**Handlungsempfehlung:**

Das Gericht zeigt einen anderen Weg auf, der einen Betriebsausgabenabzug ermöglicht: Der Nichteigentümer-Ehegatte kann nämlich den begehrten Betriebsausgabenabzug erlangen, wenn er mit dem Eigentümer-Ehegatten in fremdüblicher Weise einen Mietvertrag abschließt. Ob dies insgesamt steuerlich vorteilhaft ist, muss allerdings für den Einzelfall geprüft werden.

**17 Verfassungsmäßigkeit der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung von Miet- und Pachtzinsen nach wie vor strittig**

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 4.6.2014 (Aktenzeichen I R 70/12) entschieden, dass auch Mieten und Pachten für weitervermietete oder -verpachtete Immobilien bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer dem steuerlichen Gewinn wieder anteilig hinzuzurechnen sind. Damit wurde die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Nach wie vor ist zu dieser Frage aber beim Bundesverfassungsgericht unter dem Aktenzeichen 1 BvL 8/12 ein Verfahren anhängig.

Mit weiterem Urteil vom 4.6.2014 (Aktenzeichen I R 21/13) hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass die Besteuerungsfolgen, die aus der Hinzurechnung der Mieten und Pachten für weitervermietete oder -verpachtete Immobilien resultieren, im Regelfall den gesetzgeberischen Wertungen entsprechen und grundsätzlich keinen Erlass der Gewerbesteuer wegen sachlicher Unbilligkeit rechtfertigen.

**Hinweis:**

In einschlägigen Fällen besteht regelmäßig kein Handlungsbedarf, da die Finanzverwaltung Festsetzungen des Gewerbesteuer-Messbetrags mit Hinzurechnungen von Miet- oder Pachtzinsen ab 2008 nur vorläufig durchführt. Insoweit können die Bescheide bei einer späteren Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts zu Gunsten des Stpfl. geändert werden; eines Einspruchs bedarf es nicht.

**Handlungsempfehlung:**

Grundsätzlich sollte gerade in Unternehmensgruppen eine Weitervermietung bzw. Weiterverpachtung von Immobilien vermieden werden, damit keine unnötigen Belastungen mit Gewerbesteuer entstehen. Hinzuweisen ist allerdings im Hinblick auf die steuerlichen Auswirkungen der Hinzurechnung darauf, dass Miet- und Pachtzinsen für Immobilien für gewerbsteuerliche Zwecke nur zu 12,5 % und unter Berücksichtigung eines Freibetrags von bis zu 100 000 € (bezogen auf die Zinshinzurechnungen insgesamt) dem Gewinn hinzugerechnet werden.

---

## Für Personengesellschaften

---

**18 Teilabzugsverbot in Betriebsaufspaltungsfällen nun gesetzlich festgeschrieben**

Bei einer steuerlichen Betriebsaufspaltung verpachtet ein Besitzunternehmen (i.d.R. eine Personengesellschaft) mindestens eine wesentliche Betriebsgrundlage an eine Betriebs-Gesellschaft (i.d.R. eine GmbH, an der zumindest teilweise die Gesellschafter der Personengesellschaft beteiligt sind). Die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen müssen zudem einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben können. Hiervon ist auszugehen, wenn eine oder mehrere Personen beide Unternehmen beherrschen, also die Stimmrechtsmehrheit vereinen. Der zwischen dem Besitzunternehmen und der Betriebsgesellschaft bestehende Pachtvertrag ist aus steuerlicher Sicht sorgfältig zu überprüfen. Anlass gibt hierzu nun die mit dem Zollkodex-Anpassungsgesetz geänderte Gesetzesfassung, die in weiten Teilen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der

bisherigen Äußerung der Finanzverwaltung folgt. Folgende Konstellationen sind zu unterscheiden:

- Ist der **Pachtvertrag fremdüblich ausgestaltet**, was insbesondere hinsichtlich der Pachthöhe gilt, so wird dieser vollumfänglich steuerlich anerkannt. D.h., die Pachtzahlungen sind bei der Betriebsgesellschaft Betriebsausgabe und bei der Besitzgesellschaft Betriebseinnahme. Bei der Besitzgesellschaft im Zusammenhang mit den verpachteten Wirtschaftsgütern entstandene Aufwendungen können in voller Höhe steuermindernd geltend gemacht werden.
- Soweit die vereinbarte **Pacht dagegen den fremdüblichen Satz übersteigt**, werden die von der Betriebsgesellschaft über die fremdübliche Pacht hinausgehenden Zahlungen als verdeckte Gewinnausschüttungen eingestuft.
- Problematisch ist nun der Fall, in dem die **Überlassung zu einem den fremdüblichen Pachtzins unterschreitenden Entgelt** erfolgt. In diesem Fall ist nämlich zu prüfen, ob die beim Besitzunternehmen im Zusammenhang mit den verpachteten Wirtschaftsgütern anfallenden Betriebsausgaben dem steuerlichen Teilabzugsverbot unterliegen. Sofern die unentgeltliche oder teilentgeltliche Überlassung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen erfolgt, kann ein Zusammenhang mit den aus der Betriebsgesellschaft zu erwartenden Einkünften in Form von Gewinnausschüttungen bzw. Dividenden hergestellt werden. Da diese zu 40 % steuerfrei sind, kann in diesen Fällen auch der steuerliche Abzug der mit der Verpachtung zusammenhängenden Betriebsausgaben gem. § 3c EStG auf 60 % begrenzt sein. Insoweit sind folgende Fälle zu unterscheiden:

- Bei einem **Verzicht auf vertraglich vereinbarte Pachtzahlungen** steht § 3c EStG der Abziehbarkeit der durch die Nutzungsüberlassung entstehenden Aufwendungen nur entgegen, wenn der Verzicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist und daher einem Fremdvergleich nicht standhält. Für eine Fremdüblichkeit einer Pachtreduzierung oder eines Pachtverzichts sprechen insbesondere wirtschaftliche Schwierigkeiten bei der Betriebsgesellschaft. Indizien für eine Fremdüblichkeit sind die Beteiligung auch gesellschaftsfremder Personen an der Sanierung und eine nur vorübergehende Minderung der Pacht.

#### **Hinweis:**

Andererseits wird der Bereich des fremdüblichen Verhaltens verlassen, wenn der Vollzug des Nutzungsüberlassungsvertrags durch willkürliche Aussetzung und anschließende Wiederaufnahme der Zahlungen gekennzeichnet ist. Auch Schwankungen in der Höhe des Zahlbetrags sprechen für eine Unüblichkeit, wenn diese nicht durch Änderungen der Verhältnisse gerechtfertigt sind, die auch ein fremder Vertragspartner zum Anlass einer Vertragsänderung genommen hätte.

- Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs gilt das Teilabzugsverbot des § 3c EStG generell nicht für solche Aufwendungen, die sich auf die **Substanz** der dem Betriebsvermögen zugehörigen, zur Nutzung an die (Betriebs-)Kapitalgesellschaft überlassenen Wirtschaftsgüter beziehen, also insbesondere AfA und Erhaltungsaufwendungen. Finanzierungskosten bzgl. der überlassenen Wirtschaftsgüter, wie etwa Zinsaufwendungen, sind dagegen kein substanzbezogener Aufwand. Diese aus der Rechtsprechung hervorgegangene Unterscheidung wurde durch die nunmehr erfolgte **Gesetzesänderung** negiert. Nunmehr sind auch die substanzbezogenen Aufwendungen – unter den sonstigen Voraussetzungen – von dem Teilabzugsverbot betroffen. Damit wurde gesetzlich die frühere, der Rechtsprechung entgegenstehende Auffassung der Verwaltung festgeschrieben.
- Würde ein fremder Dritter die verbilligte oder gar unentgeltliche Verpachtung nicht durchführen, so wird das Pachtverhältnis ganz oder teilweise als gesellschaftsrechtlich veranlasst eingestuft und laufende Kosten bei der Besitzgesellschaft im Zusammenhang mit den überlassenen Wirtschaftsgütern sind nur teilweise steuerlich abzugsfähig. **Laufende Aufwendungen**, z.B. im Fall der Überlassung von Grundstücken, stellen insbesondere Aufwendungen für Strom, Gas, Wasser, Heizkosten, Gebäudereinigungskosten, Versicherungsbeiträge und Finanzierungskosten dar.
- Bei einer teilentgeltlichen Überlassung erfolgt die **Berechnung** der nicht abzugsfähigen Aufwendungen wie folgt: Für steuerliche Zwecke ist eine Aufteilung in eine vollentgeltliche und

eine unentgeltlich Überlassung vorzunehmen. Die Aufteilung hat im Verhältnis des tatsächlich gezahlten Pachtentgelts zum fremdüblichen Pachtentgelt zu erfolgen. Die nach dem ermittelten Verhältnis auf die unentgeltliche Überlassung entfallenden Aufwendungen sind nur zu 60 % steuerlich abzugsfähig.

**Handlungsempfehlung:**

Werden die Kosten teilweise nicht zum Abzug zugelassen, so bedeutet dies, dass die Kosten zum Teil aus versteuertem Einkommen zu tragen sind. Zwar trägt grundsätzlich das Finanzamt die Feststellungslast für das Vorliegen der Voraussetzungen des § 3c EStG. Der Bundesfinanzhof betont allerdings, dass dennoch der Stpfl. unter dem Gesichtspunkt des Fremdvergleichs jedenfalls bei einem Pachtverzicht, der endgültig und nicht lediglich für einen ganz kurzen Zeitraum ausgesprochen wird, gehalten ist, dem Finanzamt ein Mindestmaß an substantiierten Darlegungen sowohl zur regionalen Marktlage im Bereich der Gewerbeimmobilien als auch zu seiner Einschätzung der wirtschaftlichen Zukunftsaussichten der Pächterin zu unterbreiten. Insoweit ist eine sorgfältige Dokumentation anzuraten.

Die Fremdüblichkeit der Pachtvereinbarung sollte regelmäßig überprüft, dokumentiert und ggf. eine Anpassung der Pachthöhe vorgenommen werden.

**19 Gewinn aus der Veräußerung eines ganzen Mitunternehmeranteils kann nach § 6b EStG übertragen werden**

Wird die gesamte Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) veräußert, so kann der entstehende Gewinn unter bestimmten Bedingungen, insbesondere soweit dieser auf die im Vermögen der Gesellschaft vorhandenen Grundstücke entfällt, nach § 6b EStG auf andere Investitionen übertragen werden. Die bei der Veräußerung freigesetzten stillen Reserven werden hierbei von den Anschaffungskosten der Reinvestition abgezogen. Damit wird die Besteuerung des Gewinns zeitlich hinausgeschoben. Erfolgt die Reinvestition erst in einem späteren Jahr, so sind die aufgedeckten stillen Reserven zunächst in eine Rücklage einzustellen. Diese wird dann im Zeitpunkt der Investition erfolgsneutral gegen Minderung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des angeschafften Wirtschaftsguts aufgelöst. Zu diesem Zweck hat der veräußernde Gesellschafter eine Bilanz aufzustellen, in der die Rücklage ausgewiesen wird. Auf diese Vorgehensweise weist das Finanzministerium Schleswig-Holstein mit Kurzinformation vom 2.9.2014 (Aktenzeichen VI 306-S 2139-134) hin.

**Handlungsempfehlung:**

Im Einzelfall ist unter Hinzuziehung steuerlichen Rats zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine Gewinnübertragung nach § 6b EStG erfüllt sind. Eine Gewinnübertragung kann z.B. auf Investitionen in einem Einzelunternehmen des Gesellschafters oder auf Investitionen in einer anderen Beteiligung erfolgen.

---

## Für Bezieher von Kapitaleinkünften

---

**20 Nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen nach Veräußerung einer Beteiligung**

Wird der Erwerb einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft selbst durch ein Bankdarlehen finanziert und entwickelt sich die Beteiligung negativ, so ergibt sich nicht selten der Fall, dass bei einer späteren Veräußerung der Beteiligung der Veräußerungserlös nicht ausreicht, um das Bankdarlehen vollständig zu tilgen. Strittig war nun die Frage, ob die in diesem Fall nach Veräußerung der Beteiligung weiter anfallenden Bankzinsen aus dem Refinanzierungsdarlehen als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen angesetzt werden können. Der Bundesfinanzhof hat dies mit Urteil vom 1.7.2014 (Aktenzeichen VIII R 53/12) verneint. Seit Einführung der Abgeltungsteuer könnten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen tatsächlich angefallene Werbungskosten grds. nicht mehr berücksichtigt werden. Diese seien vielmehr mit dem Sparer-Pauschbetrag abgegolten.



**Hinweis:**

Nach Ansicht der Finanzverwaltung kann der Werbungskostenabzug nach Veräußerung der Beteiligung auch nicht durch eine Option zur Besteuerung nach dem allgemeinen Einkommensteuertarif vermieden werden, weil diese Option letztmals im Jahr der Veräußerung offen stünde.

**21 Unverzinslich gestundete Kaufpreisforderung führt nicht zwingend zu steuerpflichtigen Zinserträgen**

Strittig war das Vorliegen steuerpflichtiger Kapitalerträge. Im Urteilsfall verkauften die Eltern ein Wohngrundstück mit einem Verkehrswert von 393 000 € an ihren Sohn und dessen Ehefrau. Die Erwerber verpflichteten sich, im Gegenzug auf die Dauer von 31 Jahren monatlich 1 000 € (insgesamt 372 000 €) an die Kläger zu zahlen. Die Höhe der Raten war an die Entwicklung des Preisindex gekoppelt. Das Finanzamt teilte den Jahresbetrag von 12 000 € in einen Tilgungs- und einen Zinsanteil auf und unterwarf den Zinsanteil in Höhe von rund 5 000 € als Kapitaleinkünfte der Einkommensteuer. Das Finanzgericht Düsseldorf entschied aber mit Urteil vom 22.10.2014 (Aktenzeichen 7 K 451/14 E), dass in dem Fall, in dem eine Kaufpreisforderung unverzinslich gestundet wird, die Ratenzahlungen nicht zwingend einen vom Empfänger zu versteuernden Zinsanteil enthalten. Entscheidend sei im Urteilsfall insbesondere gewesen, dass die insgesamt zu leistenden Zahlungen im Wesentlichen dem Nennwert der Kapitalforderung entsprachen. Zudem orientiere sich die Höhe der vereinbarten Raten am Wert des Grundstücks. Eine Kapitalüberlassung gegen Entgelt könne daher verneint werden. Auch erfolge die Versteuerung von Zinsen nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Wegen der Unverzinslichkeit erhöhe sich jedoch die Leistungsfähigkeit des Ratenempfängers nicht. Insoweit war nach Ansicht des Finanzgerichts hier kein Zinsanteil zu erkennen.

**Hinweis:**

Wird ein zum Privatvermögen gehörender Gegenstand veräußert und die Kaufpreisforderung langfristig – länger als ein Jahr – bis zu einem bestimmten Zeitpunkt gestundet, so sind nach früherer Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die geleisteten Kaufpreistraten in einen Tilgungs- und einen Zinsanteil aufzuteilen. In neueren Urteilen ist der Bundesfinanzhof von dieser Rechtsprechung aber abgewichen. Insoweit muss im Einzelfall ermittelt werden, ob die zu leistenden Raten einen Zinsanteil enthalten. Entscheidend ist also die Gestaltung des Einzelfalls.

Werden aber zwischen den Parteien Stundungszinsen vereinbart, so unterliegen diese beim Empfänger als Einkünfte aus Kapitalvermögen der Besteuerung. Dabei kommt grundsätzlich der Abgeltungsteuersatz von 25 % zur Anwendung. Dies gilt auch dann, wenn Gläubiger und Schuldner der Kapitalerträge zwar nahe Angehörige sind, für eine missbräuchliche Gestaltung jedoch keine Anhaltspunkte vorliegen, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.4.2014 (Aktenzeichen VIII R 35/13) entschieden hat. Im Urteilsfall verkaufte der Stpfl. an seinen Bruder Beteiligungen und der Kaufpreis wurde unter Vereinbarung von Zinsen gestundet.

---

**Für Hauseigentümer**

---

**22 Grundsteuer: Einheitsbewertung des Grundvermögens zum 1.1.2009 verfassungswidrig?**

Grundlage für die Festsetzung der Grundsteuer sind die für die Grundstücke festgestellten Einheitswerte. Maßgebend für die Feststellung der Einheitswerte sind in den alten Bundesländern und West-Berlin die Wertverhältnisse im Hauptfeststellungszeitpunkt 1.1.1964. Für Stichtage bis zum 1.1.2007 hatte der Bundesfinanzhof dieses Verfahren als (noch) verfassungsgemäß erachtet, gleichzeitig aber auf die drohende Verfassungswidrigkeit der gegenwärtigen Rechtslage hingewiesen (Urteil vom 30.6.2010, Aktenzeichen II R 12/09). Gegen dieses Urteil ist beim Bundesverfassungsgericht unter dem Aktenzeichen 2 BvR 287/11 eine Verfassungsbeschwerde anhängig. Nun hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 22.10.2014 (Aktenzeichen II R 16/13) dem Bundesverfassungsgericht die Frage vorgelegt, ob die Vorschriften über die Einheitsbewertung

des Grundvermögens seit dem Feststellungszeitpunkt 1.1.2009 wegen Verstoßes gegen den allgemeinen Gleichheitssatz verfassungswidrig sind.

Der Bundesfinanzhof hält die Maßgeblichkeit dieser veralteten Wertverhältnisse (spätestens) seit dem Feststellungszeitpunkt 1.1.2009 wegen des mindestens 45 Jahre zurückliegenden Hauptfeststellungszeitpunkts für nicht mehr mit den verfassungsrechtlichen Anforderungen an eine gleichheitsgerechte Ausgestaltung des Steuerrechts vereinbar. Insbesondere würden die seit 1964 eingetretene rasante städtebauliche Entwicklung gerade im großstädtischen Bereich, die Fortentwicklung des Bauwesens nach Bauart, Bauweise, Konstruktion und Objektgröße sowie andere tiefgreifende Veränderungen am Immobilienmarkt keinen angemessenen Niederschlag im Einheitswert finden. Dies bedeute aber nicht zwingend, dass die Belastung mit Grundsteuer steigen muss. Vielmehr muss nach Ansicht des Gerichts nur sichergestellt werden, dass die verschiedenen Grundstücke innerhalb der jeweiligen Gemeinde realitätsnah bewertet werden.

#### **Handlungsempfehlung:**

Die Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts bleibt abzuwarten. Dies gilt auch für die Frage, ob dann, wenn das Gericht eine Verfassungswidrigkeit feststellt, die festgestellten Einheitswerte für eine Übergangszeit noch verwendet werden dürfen. Auch steht dieser Vorlagebeschluss an das Bundesverfassungsgericht dem Erlass von Grundsteuerbescheiden nicht entgegen. Die betroffenen Grundstückseigentümer sollten aber unter Einholung steuerlichen Rats die verfahrensrechtlichen Möglichkeiten zur vorsorglichen Offenhaltung der Einheitsbewertungen nutzen bzw. Anträge auf fehlerberichtigende Wertfortschreibungen prüfen. Welche Auswirkungen sich im konkreten Fall auf die Höhe der Grundsteuer ergeben, ist derzeit noch ungewiss.

### **23 Grundsteuererlass: Antrag bei erheblichen Mietausfällen in 2014**

Bei erheblichen Mietausfällen in 2014 kann unter gewissen Voraussetzungen ein teilweiser Erlass der Grundsteuer beantragt werden. Der Antrag ist spätestens **bis zum 31.3.2015** zu stellen.

Gesetzlich ist bestimmt, dass in dem Fall, in dem bei bebauten Grundstücken und bei Betrieben der Land- und Forstwirtschaft der normale Rohertrag um mehr als 50 % gemindert ist, die Grundsteuer in Höhe von 25 % erlassen wird. Beträgt die Minderung des normalen Rohertrages 100 % (Leerstand der Immobilie), ist die Grundsteuer in Höhe von 50 % zu erlassen.

Voraussetzung für den Grundsteuererlass ist jedoch, dass der Steuerschuldner die Ertragsminderung nicht zu vertreten hat. Die Ertragsminderung darf daher weder durch ein dem Stpfl. zurechenbares Verhalten herbeigeführt werden, noch durch geeignete und zumutbare Maßnahmen hätte verhindert werden können. Ein Erlass kommt also insbesondere in Betracht, wenn Brand- oder Hochwasserschäden zur Unvermietbarkeit führen, Mieter wegen Zahlungsunfähigkeit nicht zur Begleichung ihrer Mietschulden herangezogen werden können oder der Fall eines Mietnomaden vorliegt. Auch ein Überangebot auf dem jeweiligen Vermietungsmarkt muss der Grundstückseigentümer nicht vertreten. Dass den Vermieter an der Ertragsminderung kein Verschulden treffen darf, hat zur Folge, dass er bei einem eintretenden Leerstand versuchen muss, eine Neuvermietung zu erreichen. Entsprechende Bemühungen muss der Vermieter nachweisen können, z.B. durch die erfolglose Einschaltung eines Maklers oder das vergebliche Anbieten der Wohnung in Zeitungs- oder Internetmedien.

#### **Handlungsempfehlung:**

Der Erlass der Grundsteuer wird nur auf Antrag gewährt, der bis zum 31.3. des auf den Erlasszeitraum folgenden Jahrs an die Gemeinde zu stellen ist. Bei dieser Frist handelt es sich um eine gesetzliche, nicht verlängerbare Ausschlussfrist.

### **24 Renovierung eines fremden Dachs gegen die Einräumung des Rechts, das Dach zum Betrieb einer Photovoltaikanlage zu verwenden**

Überlassen Immobilieneigentümer Dritten das Dach ihrer Immobilie zum Zwecke des Betriebs einer Photovoltaikanlage, sind die Betreiber der Anlage zwar zum Vorsteuerabzug aus einer hierfür erforderlichen Dachsanierung berechtigt, die diese auf eigene Rechnung durchführen. Gleichzeitig führt die Sanierung der überlassene Dachfläche durch den Betreiber aber zu einer steuerpflichtigen Weiterlieferung der Dachsanierung an den Eigentümer des Dachs im Rahmen eines tauschähnlichen

Umsatzes. Als Gegenleistung wird das Recht zur Montage und zum Betrieb einer Fotovoltaikanlage auf dem überlassenen Dach eingeräumt. Bemessungsgrundlage sei das Entgelt für die Dachsanierung, so das Urteil des Finanzgerichts München vom 23.9.2014 (Aktenzeichen 2 K 3435/11).

**Hinweis:**

Im Ergebnis neutralisiert sich damit beim Betreiber der Photovoltaikanlage der Vorsteuerabzug aus der Dachsanierung durch die Umsatzsteuer auf die Weiterlieferung dieser Leistung.

---

## **Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer**

---

### **25 Jahressteuergesetz 2015: (Noch) Keine Körperschaftsteuerpflicht von Veräußerungsgewinnen aus Streubesitz**

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 19.12.2014 dem „Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften – ZollkodexAnpG“ (BGBl. I 2014, 2417), das auch Jahressteuergesetz 2015 genannt wird, zugestimmt. Die Zustimmung erfolgte, obwohl diverse vom Bundesrat vorgeschlagene Gesetzesänderungen keinen Eingang in das Gesetz gefunden haben.

Einer dieser Vorschläge, dessen Prüfung die Bundesregierung für in 2015 anstehende Gesetzgebungsverfahren verbindlich zugesagt hat, betrifft die Ungleichbehandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen aus Streubesitzbeteiligungen. Denn sog. Streubesitzdividenden (Gewinnausschüttungen an eine GmbH aus unmittelbaren Beteiligungen von weniger als 10 % am Grund- oder Stammkapital an einer anderen Kapitalgesellschaft) unterliegen seit 2013 der Körperschaftsteuerpflicht, entsprechende Veräußerungsgewinne hingegen werden bislang nicht erfasst (sind also noch körperschaftsteuerfrei).

Diese Ungleichbehandlung von Dividenden und Veräußerungsgewinnen betreffend schlägt der Bundesrat zwar keine konkreten Maßnahmen vor, es ist aber damit zu rechnen, dass die Steuerpflicht ausgeweitet werden wird.

**Hinweis:**

Sollte in 2015 tatsächlich eine entsprechende Gesetzesänderung erfolgen, könnte diese auf den Beginn des Jahres 2015 zurückwirken, wenn für die Frage des Vorliegens einer Streubesitzbeteiligung auf die Beteiligung am Jahresbeginn abgestellt wird. In diesem Fall wären Gestaltungsmaßnahmen kaum mehr möglich. Bisher ist bereits bei der Prüfung, ob es sich um eine steuerpflichtige Streubesitzdividende handelt, die Beteiligungsquote zu Beginn des Jahres maßgebend. Für unterjährige Erwerbe gilt jedoch eine Anschaffungsfiktion auf den Beginn des Jahres, wenn ein Erwerb einer Beteiligung von mindestens 10 % erfolgt. Für den Einzelfall sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden, ob Handlungsbedarf besteht.

### **26 Verluste aus Termingeschäften als Veräußerungskosten nach § 8b Abs. 2 KStG**

Wenn eine GmbH einen Anteil an einer anderen Kapitalgesellschaft veräußert, dann ist der Gewinn aus dieser Veräußerung bei der veräußernden GmbH steuerfrei (§ 8b Abs. 2 KStG). Bei der Berechnung des Veräußerungsgewinns werden vom Verkaufspreis zum einen der Buchwert der Beteiligung und zum anderen die durch die Veräußerung entstehenden Kosten abgezogen. Veräußerungskosten wirken sich daher zwar zunächst gewinnmindernd aus, mindern jedoch im Ergebnis nur den Umfang des steuerbefreiten Veräußerungsgewinns.

Vor diesem Hintergrund der Steuerbefreiung von Veräußerungsgewinnen einerseits und dem Abzugsverbot für mit dem veräußerten Anteil in Zusammenhang stehenden Gewinnminderungen andererseits ist das Urteil des BFH vom 9.4.2014 (Aktenzeichen I R 52/12, BStBl II 2014, 861) zu sehen, mit dem der BFH seine Rechtsprechung zur (materiell entscheidenden) Abgrenzung der Veräußerungskosten von den laufenden Betriebsausgaben fortgeführt hat. Nach Auffassung des BFH

ist auf das „auslösende Moment“ für die Entstehung der Aufwendungen und ihre größere Nähe zur Veräußerung oder zum laufenden Gewinn abzustellen.

Im konkreten Streitfall hatte eine GmbH, die Aktiengeschäfte und Termingeschäfte auf Aktien und Zertifikate durchführte, Gewinne aus den Aktienveräußerungen als steuerfrei behandelt, diese Aktienveräußerungen durch Zertifikategeschäfte „gegenfinanziert“ und die Verluste aus den Zertifikategeschäften als laufende Betriebsausgaben abgezogen.

Der BFH qualifizierte die Verluste aus den Zertifikategeschäften – gegen die Auffassung der GmbH – als Veräußerungskosten, weil die Zertifikategeschäfte der „Gegenfinanzierung“ der Veräußerungsgewinne dienten und nach Auffassung des BFH bei isolierter Betrachtung keinen Sinn ergeben würden. Somit liege trotz Fehlens eines unmittelbaren Rechtsbezugs eine größere Nähe zu den Veräußerungsgeschäften als zum laufenden Geschäftsbetrieb vor.

#### **Handlungsempfehlung:**

In der Praxis sind also die im Zusammenhang mit der Veräußerung einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft stehenden Veräußerungskosten, die sich steuerlich gerade nicht auswirken, sorgfältig von den laufenden Betriebsausgaben abzugrenzen.

### **27 Anwendung des Teilabzugsverbots bei der Rückzahlung von Stammkapital**

§ 3c Abs. 2 EStG enthält ein Abzugsverbot im Anwendungsbereich des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens und regelt, dass bestimmte Abzugsbeträge (Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben etc.), die mit durch § 3 Nr. 40 EStG anteilig freigestellten (Betriebs-)Vermögensmehrungen, Einnahmen etc. wirtschaftlich zusammenhängen, auch nur anteilig (d.h. zu 60 %) abgezogen werden dürfen. Strittig war hierbei die Anwendbarkeit dieses Halb- bzw. Teilabzugsverbots für die nach § 17 EStG zu erfassenden Veräußerungsfälle. Die bis einschließlich 2009 geltende Fassung dieses Halb- bzw. Teilabzugsverbots war nach Auffassung des BFH so auszulegen, dass dieses dann nicht zum Zuge kam, wenn dem veräußernden Anteilseigner überhaupt noch keine zum Teil steuerfreien Gewinnausschüttungen (Einnahmen) aus dieser Beteiligung zugeflossen waren. Durch das JStG 2010 ist § 3c Abs. 2 EStG aber steuerverschärfend dahingehend geändert worden, dass es für das Teilabzugsverbot künftig nur noch auf die **Absicht** ankommen soll, entsprechend teilweise steuerbefreite Einkünfte zu erzielen.

Vor diesem Hintergrund ist nun das Urteil des BFH vom 6.5.2014 (AktENZEICHEN IX R 19/13, BStBl II 2014, 682) zu sehen, mit dem der BFH entschieden hat, dass das Teileinkünfteverfahren (§ 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. c EStG) und das Teilabzugsverbot (§ 3c Abs. 2 EStG) auch im Verlustfall anzuwenden sind, wenn bei der Liquidation einer Kapitalgesellschaft auch nur ein Teil des Stammkapitals in Form von Liquidationsraten an den Anteilseigner i.S.v. § 17 EStG zurückgezahlt wird. Im Urteilsfall wurde ein sich noch im Gesellschaftsvermögen befindlicher Teil des Rest-Stammkapitals an die Stpfl. ausgekehrt, dem jedoch weit höhere Anschaffungskosten gegenüberstanden.

#### **Hinweis:**

Von dem entschiedenen Sachverhalt abzugrenzen ist die Rückzahlung von Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG, bei der nach Auffassung des BFH eine steuerbare Einnahme (und damit ein zu 60 % steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn i.S.v. § 17 Abs. 4 Satz 2 EStG) nur vorliegt, soweit die Rückzahlung die Anschaffungskosten übersteigt.

### **28 Nachträgliche Anschaffungskosten bei ausgefallenen Finanzierungshilfen und ausdrücklichem Verzicht auf das Kleinanlegerprivileg**

Zu den Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 17 Abs. 1 und 4 EStG gehört auch der Verlust aus der Veräußerung oder der Auflösung von Kapitalgesellschaften, wenn der Gesellschafter innerhalb der letzten fünf Jahre am Grund- oder Stammkapital qualifiziert beteiligt war und er die Beteiligung in seinem Privatvermögen hielt. Eine insoweit qualifizierte Beteiligung liegt nach aktueller Rechtslage bei einer Beteiligungshöhe von mindestens 1 % vor. Als in den Verlust einzubeziehende sog. nachträgliche Anschaffungskosten der Beteiligung kommen u.a. auch nachträgliche Aufwendungen auf die Beteiligung in Betracht, wenn sie durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sind und weder Werbungskosten noch Veräußerungs- oder Auflösungskosten darstellen, z.B. eigenkapitalersetzende

Darlehen eines GmbH-Gesellschafters. Als Eigenkapital in diesem Sinne gilt ein Darlehen, das der Gesellschafter seiner Gesellschaft in der Krise gewährt.

Zu im Zuge einer Insolvenz ausgefallenen Finanzierungshilfen/Darlehen eines nicht geschäftsführenden mit 10 % beteiligten GmbH-Gesellschafters hatte der BFH bereits mit Urteil vom 20.8.2013 (Aktenzeichen IX R 43/12, BFH/NV 2013, 1783 = HFR 2013, 1004) entschieden, dass bei diesem keine nachträglichen Anschaffungskosten i.R.d. § 17 EStG vorlagen, weil für ihn die insolvenzrechtlichen Regeln über den Eigenkapitalersatz nicht galten (sog. Kleinanlegerprivileg).

Diese Rechtsprechung hat der BFH mit seinem Urteil vom 6.5.2014 (Aktenzeichen IX R 44/13, BStBl II 2014, 781) konkretisiert. In dem Fall begehrte ein zu 10 % an einer GmbH beteiligter nicht geschäftsführender Gesellschafter die Berücksichtigung des insolvenzbedingten Ausfalls eines Rückforderungsanspruchs aus den der GmbH gewährten Darlehen. In Abgrenzung zu seiner bisherigen Rechtsprechung bejahte der BFH im Ergebnis das Vorliegen nachträglicher Anschaffungskosten i.R.d. § 17 EStG, weil der Gesellschafter im Streitfall bereits im Rahmen der Gründung und Finanzierung der GmbH erklärt hatte, dass seine Gesellschafterdarlehen wie Eigenkapital behandelt werden sollten und auch im Krisenfall nicht gekündigt werden konnten.

Insoweit liegen hier nach Auffassung des BFH „besondere Umstände“ vor, die für die Veranlassung einer Finanzierungshilfe durch das Gesellschaftsverhältnis sprechen, denn der Stpfl. habe sich vorliegend für eine funktionale Eigenkapitalfinanzierung entschieden. Das Kleinanlegerprivileg stehe einer steuerlichen Berücksichtigung des Darlehensausfalls als nachträgliche Anschaffungskosten in diesem Fall nicht entgegen.

**Hinweis:**

Ein zu höchstens 10 % an einer GmbH beteiligter nicht geschäftsführender Gesellschafter kann also doch die Berücksichtigung des insolvenzbedingten Ausfalls eines Rückforderungsanspruchs aus den der GmbH gewährten Darlehen als nachträgliche Anschaffungskosten geltend machen, nämlich dann, wenn besondere Umstände für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung des Darlehensverhältnisses sprechen. Dies ist z.B. der Fall, wenn das Darlehen nach dem erklärten Willen des Gesellschafters wie Eigenkapital und im Insolvenzfall nur nachrangig zu behandeln ist.

**Handlungsempfehlung:**

In der Praxis ist sorgfältig abzuwägen, ob durch eine entsprechende Erklärung auf das Kleinanlegerprivileg verzichtet werden soll. Ist im Insolvenzverfahren nicht mit einer Quote zu Gunsten des Gesellschafters zu rechnen, so hätte dies den Vorteil, dass der Verzicht immerhin noch zur steuerlichen Berücksichtigung des Darlehensverlusts führen würde. Ist demgegenüber mit einer nennenswerten Quote zu rechnen, so dürfte ein Verzicht nicht empfehlenswert sein.

**29 VGA: Pensionszusage an beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer ausnahmsweise auch ohne Probezeit anzuerkennen**

Eine Pensionszusage stellt nach gefestigter Rechtsprechung regelmäßig dann eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) dar, wenn die Leistungsfähigkeit des Geschäftsführers nicht auf Grund vorheriger Erprobung zuverlässig abgeschätzt werden kann. Allerdings kann eine Ausnahme von dem Erfordernis der Erprobung anerkannt werden, wenn sichere Kenntnisse über die Befähigung des Geschäftsführers, insbesondere aus dessen vorheriger Tätigkeit als Einzelunternehmer, vorliegen.

Vor diesem Hintergrund ist der rechtskräftige Beschluss des FG Berlin-Brandenburg vom 17.6.2014 (Aktenzeichen 10 V 10102/13, EFG 2014, 1713) zu sehen. Im Streitfall hatte eine GmbH ihrem alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer bereits im Jahr ihrer Gründung eine Pensionszusage erteilt; darin sah die FinVerw. wegen der fehlenden Erprobung des Geschäftsführers eine vGA. Das FG Berlin-Brandenburg folgte dem nicht, sondern erkannte im Streitfall eine Ausnahme von dem Erfordernis der Erprobung darin, dass die GmbH die Tätigkeit eines von ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer betriebenen Einzelunternehmens fortführte. Daher konnte sich die GmbH die Erprobung des Gesellschafter-Geschäftsführers im Einzelunternehmen zurechnen lassen.

**Hinweis:**

Pensionszusagen werden also – verkürzt dargestellt – regelmäßig erst dann anerkannt, wenn der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsführer die Leistungsfähigkeit des neu bestellten Geschäftsführers zuverlässig

abzuschätzen vermag. Ausnahmen von diesem Erprobungserfordernis gibt es bei folgenden Gestaltungen:

- bei schlichten Rechtsformwechseln (etwa bei einer Umwandlung eines seit Jahren tätigen Einzelunternehmens in eine Kapitalgesellschaft),
- bei Begründung einer Betriebsaufspaltung, bei der das bisherige Unternehmen in ein Besitzunternehmen und in eine Betriebs-GmbH umgewandelt wird, die nun ihrem Gesellschafter-Geschäftsführer, dem bisherigen Einzelunternehmer, eine Pensionszusage erteilt, sowie
- bei einem sog. Management-buy-out, bei dem der bisherige leitende Angestellte eines Unternehmens dieses aufkauft und sodann in Gestalt einer Kapitalgesellschaft fortführt.

### **30 VGA: Erfordernis der Erdienbarkeit auch bei Finanzierung der Pensionszusage durch echte Barlohnumwandlung**

Die steuerliche Anerkennung einer Pensionszusage setzt deren betriebliche Veranlassung und damit u.a. voraus, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer die Pension künftig noch erdienen kann (sog. Erdienbarkeit). Für beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer beträgt die Erdienbarkeitsfrist nach ständiger Rechtsprechung zehn Jahre, für nicht beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer drei Jahre bei mindestens zwölfjähriger Betriebszugehörigkeit, zudem muss die Zusage in der Regel vor Vollendung des 60. Lebensjahrs erteilt worden sein. Andererseits setzt die Anerkennung einer Pensionszusage aber kein Mindestalter für den Beginn des Pensionseintritts voraus, d.h. sie könnte z.B. auch auf das 60. Lebensjahr erteilt werden.

Zu diesem Problemkreis vertritt die OFD Niedersachsen in ihrer Verfügung v. 15.8.2014 (Aktenzeichen S 2742–259 – St 241, DStR 2014, 2078) die Auffassung, dass diese Grundsätze auch dann gelten, wenn die Pensionszusage durch echte Barlohnumwandlungen des Gesellschafter-Geschäftsführers finanziert wird.

#### **Handlungsempfehlung:**

In einschlägigen Fällen sollte (gerade vor Entgeltumwandlungen) fachlicher Rat eingeholt werden, da im Fachschrifttum die Auffassung vertreten wird, dass es bei einer Finanzierung der Zusage im Wege der Entgeltumwandlung keiner Erdienbarkeit bedarf.

### **31 Pensionszusage: VGA infolge Ausscheidens des beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführers vor Ablauf der Erdienenszeit**

Mit Urteil vom 25.6.2014 (Aktenzeichen IR 76/13, HFR 2014, 1091) hat der BFH seine Rechtsprechung zur Frage der Erdienbarkeit von Pensionszusagen und der tatsächlichen Durchführung von Versorgungsverträgen bestätigt und fortentwickelt. Im Streitfall war der beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH, dem im Alter von 58 Jahren auf das vollendete 68. Lebensjahr von der GmbH vertraglich eine monatliche Altersrente zugesagt worden war, bereits im Alter von 63 Jahren aus dem Unternehmen als Geschäftsführer ausgeschieden.

Die FinVerw. behandelte die nach dem Ausscheiden des Gesellschafter-Geschäftsführers vorgenommenen jährlichen Zuführungen zu der für diese Versorgungszusage gebildeten Rückstellung als vGA. Der BFH bestätigt dieses Ergebnis mit der Feststellung, der Versorgungsvertrag genüge zwar dem Erfordernis der Erdienbarkeit einer Pensionszusage, weil zwischen dem Zeitpunkt der Zusageerteilung (und nur auf diesen Zeitpunkt komme es insoweit an) und dem vorgesehenen Zeitpunkt des Eintritts in den Ruhestand mindestens zehn Jahre liegen (sog. Erdienenszeitraum). Insoweit habe dem Gesellschafter-Geschäftsführer noch ein hinreichender Zeitraum zur Verfügung gestanden, in welchem er nach den beschriebenen Maßstäben die Anwartschaft „aktiv“ hätte erdienen können. Trotzdem würden in Gestalt der Rückstellungszuführungen vGA vorliegen, weil infolge des Ausscheidens des Gesellschafter-Geschäftsführers aus dem Unternehmen bereits mit 63 Jahren die ursprünglich getroffene Zusagevereinbarung jedenfalls tatsächlich nicht (mehr), wie es bei einem beherrschenden Gesellschafter vonnöten wäre, durchgeführt wurde.

Daran erweise sich, so der BFH, „im Allgemeinen die mangelnde Ernsthaftigkeit der Verabredung“. Anders verhielte es sich allenfalls, wenn für die verkürzte Laufzeit plausible betriebliche Gründe des Einzelfalls erkennbar oder vorgebracht worden wären (was im Streitfall nicht der Fall war).

**Hinweis:**

Dem Ergebnis des BFH stand auch nicht entgegen, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer nach Beendigung seiner ursprünglichen Geschäftsführertätigkeit noch geringfügig gegen Entgelt für die GmbH tätig war, da die Zusage „für seine im Zusagezeitpunkt ausgeübte Tätigkeit als Geschäftsführer erteilt worden“ war – insoweit wurde die Zusagevereinbarung in diesem Fall tatsächlich nicht mehr durchgeführt.

**32 Nachträgliche Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen nach Veräußerung einer Beteiligung**

Mit Urteil vom 1.7.2014 (Aktenzeichen VIII R 53/12, BStBl II 2014, 975) hat der BFH entschieden, dass solche Schuldzinsen für die Anschaffung einer im Privatvermögen gehaltenen wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, die auf Zeiträume nach der Veräußerung der Beteiligung entfallen, ab dem Veranlagungszeitraum 2009 nicht (mehr) als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen abgezogen werden können, da der Werbungskostenabzug gem. § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG ausgeschlossen ist.

Damit wird die jüngere BFH-Rechtsprechung zum Werbungskostenabzug nach Veräußerung der Beteiligung durch das nunmehr bestehende umfassende Abzugsverbot des § 20 Abs. 9 Satz 1 EStG ausgehebelt.

**Handlungsempfehlung:**

In einschlägigen Fällen sollten unter Hinzuziehung steuerlichen Rats Gestaltungen geprüft werden, die einen steuerlichen Abzug etwaiger Refinanzierungszinsen sichern.

**33 Umsatzsteuerbare Leistung einer gemeinnützigen Körperschaft – Regelsteuersatz bei entgeltlicher Überlassung von Sportanlagen**

Der BFH hat mit Urteil vom 20.3.2014 (Aktenzeichen V R 4/13, HFR 2014, 822) zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der entgeltlichen Überlassung von Sportanlagen durch einen gemeinnützigen Verein an seine Mitglieder Stellung genommen und dabei entschieden, dass insoweit ein Leistungsaustausch vorliegen kann und dieser mithin der Umsatzsteuer unterliegt.

Im Streitfall hatte ein gemeinnütziger, den Radsport fördernder Verein seinen Mitgliedern dauerhaft Sportanlagen sowie damit verbundene Vorteile zur Verfügung gestellt. Neben Mitgliedsbeiträgen vereinnahmte der Verein auch Pachterträge, Spenden, Entgelte für die Durchführung von sportlichen Veranstaltungen und aus kommerzieller Werbung sowie Zuschüsse von Dachverbänden und öffentlich-rechtlichen Körperschaften.

Zu diesem Sachverhalt stellt der BFH fest, dass

- der Radsportverein durch die Überlassung von Sportanlagen gegenüber seinen Mitgliedern steuerbare Leistungen erbracht hat,
- derartige Leistungen von Vereinen nur dann dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, wenn sie im Rahmen eines sog. Zweckbetriebs nach §§ 65 ff. AO erbracht werden, der dazu dient, steuerbegünstigte, satzungsmäßige Zwecke einer Körperschaft zu verwirklichen. Der Regelsteuersatz ist hingegen anzuwenden, wenn die Leistungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erbracht werden,
- der Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs weit auszulegen ist und jegliche unternehmerische Tätigkeit umfasst und
- daher eine für die ermäßigte Besteuerung erforderliche sog. Vermögensverwaltung nur bei „nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeiten“ vorliegt, z.B. dem Halten von Geschäftsanteilen. Die entgeltliche Überlassung von Sportanlagen ist danach keine Vermögensverwaltung und unterliegt dem Regelsteuersatz.

**Hinweis:**

Die Bedeutung dieses Urteils geht deutlich über den Bereich der Sportvereine hinaus und betrifft alle gemeinnützigen Aktivitäten und eben auch gemeinnützige GmbHs.

---

## Regelungen zum Mindestlohn ab 01.01.2015 und Auslandreisekosten

---

### 34 Neue gesetzliche Regelungen zum Mindestlohn ab 1.1.2015 – Kernpunkte der Neuregelung

Bereits seit einigen Jahren bestehen in einzelnen Branchen Regelungen zu einem Mindestlohn nach dem **Arbeitnehmer-Entsendegesetz** (AEntG) (Mindestlohn-Tarifverträge). Daneben schreibt eine Rechtsverordnung nach § 11 AEntG ein Mindestentgelt für die Pflegebranche vor.

#### Hinweis:

Eine aktuelle Übersicht der Mindestlöhne im Sinne des Arbeitnehmer-Entsendegesetzes und des Tarifvertragsrechts kann auf der Internetseite des Bundesministeriums für Arbeit und Soziales heruntergeladen werden (<http://www.bmas.de/DE/Themen/Arbeitsrecht/Mindestlohn/inhalt.html>).

Neu hinzugekommen sind nun Regelungen nach dem **Mindestlohngesetz** (MiLoG). Nach § 1 MiLoG hat jeder Arbeitnehmer – also branchenunabhängig – Anspruch auf die Zahlung eines Arbeitsentgelts mindestens in Höhe des gesetzlichen Mindestlohns durch den Arbeitgeber. Ab dem 1.1.2015 beträgt die Höhe des **Mindestlohns 8,50 € brutto je Zeitstunde**.

#### Hinweis:

Die Regelungen für einzelne Branchen nach dem AEntG gehen den Regelungen nach dem MiLoG vor. Dies bedeutet, dass bei den Branchen, in denen bislang schon Mindestlohnregelungen nach dem AEntG galten, durch das MiLoG keine Änderungen eintreten. Daher ist zukünftig immer vorrangig zu prüfen, ob das AEntG Anwendung findet. Ist dies nicht der Fall, so gelten die allgemeinen Regelungen nach dem MiLoG.

Die Prüfung, ob und nach welchen Vorschriften ein Mindestlohn zu zahlen ist, kann anhand folgender Prüffragen erfolgen:

1. Gehört das Unternehmen zu einer Branche, in der das AEntG Anwendung findet? – Wenn ja: Mindestlohn ist nach dem AEntG zu zahlen.
2. Gehört das Unternehmen zu einer Branche, für die ein Tarifvertrag für bundesweit allgemein verbindlich erklärt wurde? – Wenn ja: Mindestlohn ist nach dem entsprechenden Tarifvertrag zu zahlen.
3. Falls 1. und 2. nicht zutreffen: Es gilt der Mindestlohn nach dem MiLoG.

Die wesentlichen Regelungen nach dem MiLoG stellen wir im Folgenden dar. Zusammengefasst ergibt sich **für Unternehmer folgender Handlungsbedarf**:

- Überprüfung aller Arbeitsverträge, ob diese den Anforderungen des MiLoG standhalten. Ggf. sind Vertragsanpassungen vorzunehmen, damit das MiLoG erfüllt wird. Die Regelungen des MiLoG selbst sind nicht abdingbar.
- Besonderer Beachtung bedürfen geringfügig entlohnte Mitarbeiter oder z.B. Aushilfen. Falls einzelne Abteilungen in Unternehmen die eigenständige Befugnis haben, derartige Arbeitshilfen einzustellen, sollten von zentraler Stelle entsprechende Informationen oder Merkblätter bzw. Checklisten vorbereitet werden, damit alle gesetzlichen Bestimmungen eingehalten werden.
- Für geringfügig Beschäftigte gelten neue Aufzeichnungspflichten (Arbeitszeitrachweise).

#### Hinweis:

Haben Minijobber bislang eine niedrigere Stundenvergütung erhalten, so kann eine Anhebung auf den Mindestlohn dazu führen, dass die 450 €-Grenze überschritten wird und ein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsverhältnis entsteht. Dies ließe sich nur durch eine Herabsetzung der monatlichen Arbeitszeit verhindern. Bei schwankenden Arbeitszeiten wäre auch die Vereinbarung eines Arbeitszeitkontos zu prüfen.

Für die **Prüfung der Einhaltung der Mindestlohnbestimmungen** ist die Zollverwaltung zuständig. Da aus den nach den Regelungen des Mindestlohns berechneten Bruttolöhnen Pflichten zur Abführung von Sozialversicherungsbeiträgen resultieren, ist die Einhaltung der



Mindestlohnregelungen regelmäßig auch Bestandteil der Betriebsprüfungen der Rentenversicherungsträger.

**Hinweis:**

Mindestlohnverstöße können mit einer Geldbuße von bis zu 500 000 € sanktioniert werden. Außerdem kann das Unternehmen von der Vergabe öffentlicher Aufträge ausgeschlossen werden. Verstöße gegen das Mindestlohngesetz sind nicht nur bußgeldbewehrt, sondern unter Umständen auch strafrechtlich relevant.

### 35 Anspruchsberechtigte auf den Mindestlohn

#### a) Grundsatz: Mindestlohn für alle Arbeitnehmer

Zunächst gilt nach § 1 MiLoG der Grundsatz, dass jeder Arbeitnehmer Anspruch auf die Zahlung eines Arbeitsentgelts mindestens in Höhe des gesetzlichen Mindestlohns von 8,50 € brutto je Zeitstunde durch den Arbeitgeber hat. Damit schafft das MiLoG eine Untergrenze beim Einkommen der Arbeitnehmer.

**Hinweis:**

Die Höhe des Mindestlohns wird zukünftig ohne gesetzliche Änderung durch eine Mindestlohnkommission, welche sich aus einer bzw. einem Vorsitzenden und sechs weiteren stimmberechtigten Vertretern der Tarifpartner sowie zwei beratenden Mitgliedern ohne Stimmrecht aus dem Kreise der Wissenschaft zusammensetzt, maßgeblich bestimmt. Diese Kommission wird erstmals bis zum 30.6.2016 mit Wirkung zum 1.1.2017, danach alle zwei Jahre einen Vorschlag zur Anpassung des Mindestlohns machen, den die Bundesregierung in einer Rechtsverordnung übernehmen kann.

Auch geringfügig entlohnte (**450 €-Jobs**) und kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer haben Anspruch auf den Mindestlohn. Aus der Grenze von 450 € ergibt sich für Minijobber bei einem Mindestlohn von 8,50 € eine maximale Arbeitszeit von 52,9 Stunden pro Monat. Der Mindestlohn von 8,50 € gilt auch für **Beschäftigte in Privathaushalten**.

**Hinweis:**

Der Mindestlohn ist nach den gesetzlichen Regelungen unabdingbar, d.h., er darf nicht durch Vereinbarung unterschritten oder in der Geltendmachung beschränkt werden. Der Arbeitnehmer kann auf den Mindestlohnanspruch nur in einem gerichtlichen Vergleich wirksam verzichten.

In manchen Branchen sind leistungsbezogene Vergütungssysteme üblich. So werden Zeitschriftenzusteller in der Regel nicht nach Stunden, sondern nach der Stückzahl der zugestellten Zeitungsexemplare, Servicekräfte in der Gastronomie häufig nach Umsatz bezahlt. Die **Vereinbarung einer erfolgsabhängigen Vergütung oder eines Stücklohns** ist durch das MiLoG nicht ausgeschlossen und daher auch weiterhin zulässig. Entscheidend ist aber, dass der Arbeitnehmer für jede Zeitstunde, in der er seine Arbeitsleistung erbracht hat, den Mindestlohn erhält. Insoweit ist die tatsächlich geleistete Arbeitszeit festzuhalten, um diese der erhaltenen Vergütung gegenüberstellen zu können. Darüber hinaus können variable Lohnbestandteile vereinbart werden.

#### b) Ausnahmen vom gesetzlichen Mindestlohn

Der Anspruch auf Mindestlohn gilt im Grundsatz auch für Praktikanten. **Praktikanten** haben aber nach den gesetzlichen Regelungen ausnahmsweise keinen Anspruch auf den gesetzlichen Mindestlohn, wenn:

- das Praktikum auf Grund einer schulrechtlichen Bestimmung, einer Ausbildungsordnung, einer hochschulrechtlichen Bestimmung oder im Rahmen einer Ausbildung an einer gesetzlichen Berufsakademie verpflichtend zu leisten ist,

**Hinweis:**

Im Falle eines Pflichtpraktikums sollte die entsprechende Schul-/Ausbildungs-/Studienordnung und Studienbescheinigung zu den Lohnunterlagen genommen werden. Auch die Dauer des Praktikums ist festzuhalten. Bei einem Überschreiten des vorgeschriebenen Praktikumszeitraums kann ein Anspruch auf den gesetzlichen Mindestlohn entstehen.

- das Praktikum mit einer Dauer von bis zu drei Monaten zur Orientierung für eine Berufsausbildung oder für die Aufnahme eines Studiums dienen soll,

- das Praktikum mit einer Dauer von bis zu drei Monaten begleitend zu einer Berufs- oder Hochschulausbildung durchgeführt wird, wenn nicht schon zuvor ein solches Praktikumsverhältnis mit demselben Auszubildenden bestand oder

**Hinweis:**

Der Zoll vertritt die Auffassung, dass bei einem einmal durchgeführten Praktikum gem. § 22 Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 MiLoG ein weiteres Praktikum der gleichen Art beim gleichen Ausbilder ausgeschlossen ist, auch wenn der 3-Monats-Zeitraum insgesamt nicht ausgeschöpft wird.

Wenn ein solches Praktikum länger als drei Monate dauert, ist zu beachten, dass dieses ab dem ersten Tag mit dem Mindestlohn zu vergüten ist. Dies soll sowohl gelten, wenn das Praktikum von vornherein länger als drei Monate dauert, aber auch dann, wenn ein auf drei Monate befristetes Praktikum über drei Monate hinaus verlängert wird.

- es sich um eine Teilnahme an einer Einstiegsqualifizierung nach § 54a des Dritten Buches Sozialgesetzbuch (SGB III) oder an einer Berufsvorbereitung nach §§ 68 bis 70 des Berufsbildungsgesetzes handelt.

In diesen Fällen kann die Entlohnung frei vereinbart und ggf. auch auf eine Entlohnung ganz verzichtet werden.

Weiterhin haben nach § 22 MiLoG folgende Personen **keinen Anspruch auf den Mindestlohn**:

- Personen im Sinne von § 2 Abs. 1 und 2 Jugendarbeitsschutzgesetz, also Kinder und Jugendliche unter 18 Jahren ohne abgeschlossene Berufsausbildung,
- Beschäftigte während ihrer Berufsausbildung,
- ehrenamtlich Tätige,
- Langzeitarbeitslose, die unmittelbar vor der Beschäftigung gem. § 18 SGB III mindestens ein Jahr arbeitslos waren, für die ersten sechs Monate der Beschäftigung.

Auch insoweit gelten dann die individuellen Vereinbarungen, tarifvertragliche oder gesetzliche Regelungen, wie z.B. das Berufsbildungsgesetz.

**Handlungsempfehlung:**

In diesen Fällen sollten ausreichende Nachweise zu den Lohnunterlagen genommen werden.

Der gesetzliche Mindestlohn von 8,50 € gilt auch für **Saisonkräfte**. Für Beschäftigte (auch Saisonkräfte) in der Land- und Forstwirtschaft sowie im Gartenbau gelten jedoch in der Regel vorrangig tarifvertragliche Mindestlohnregelungen.

**c) Übergangsregelungen bis 2017**

Abweichende Regelungen eines **Tarifvertrags** repräsentativer Tarifvertragsparteien gehen bis zum 31.12.2017 dem gesetzlichen Mindestlohn vor, wenn sie für alle unter den Geltungsbereich dieser Tarifverträge fallenden Arbeitgeber mit Sitz im In- und Ausland sowie deren Arbeitnehmer verbindlich gemacht worden sind oder entsprechende Rechtsverordnungen auf Grundlage des AEntG oder des Arbeitnehmer-Überlassungsgesetzes erlassen worden sind. Ab dem **1.1.2017** muss jedoch unabhängig von einem abweichenden Tarifvertrag ein Mindestentgelt von 8,50 € brutto je Zeitzunde vereinbart und gezahlt werden.

**Hinweis:**

Für welche Branchen entsprechende Übergangsregelungen gelten, kann der Übersicht Arbeitsbedingungen nach Tarifverträgen und Rechtsverordnung entnommen werden (Internetseite des Zolls ([www.zoll.de](http://www.zoll.de)): einmal unter:

„[http://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Arbeit/Mindestarbeitsbedingungen/Mindestlohn-AEntG-Lohnuntergrenze-AUeG/uebersicht\\_arbeitsbedingungen.html?nn=210052&view=render%5BStandard%5D](http://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Arbeit/Mindestarbeitsbedingungen/Mindestlohn-AEntG-Lohnuntergrenze-AUeG/uebersicht_arbeitsbedingungen.html?nn=210052&view=render%5BStandard%5D)“ und ferner unter „[http://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Arbeit/Mindestarbeitsbedingungen/Mindestlohn-AEntG-Lohnuntergrenze-AUeG/uebersicht\\_branchen\\_mindestloehne.html?nn=210052&view=render%5BStandard%5D](http://www.zoll.de/DE/Fachthemen/Arbeit/Mindestarbeitsbedingungen/Mindestlohn-AEntG-Lohnuntergrenze-AUeG/uebersicht_branchen_mindestloehne.html?nn=210052&view=render%5BStandard%5D)“).

Eine Übergangsregelung gilt auch für **Zeitungszusteller**. Diese haben ab dem 1.1.2015 einen Anspruch auf 75 % (6,38 €) und ab dem 1.1.2016 auf 85 % (7,23 €) des gesetzlichen Mindestlohns. Ab 1.1.2017 besteht dann der Anspruch auf 8,50 € je Zeitzunde. Diese Ausnahme gilt nur für

Zeitungszusteller, die in einem Arbeitsverhältnis ausschließlich periodische Zeitungen oder Zeitschriften sowie Anzeigenblätter mit redaktionellem Inhalt an Endkunden zustellen.

**Hinweis:**

Bei „Mischarbeitsverhältnissen“ (wenn nur zeitanteilig Zeitungen oder Zeitschriften zugestellt werden) sind sämtliche geleisteten Arbeitsstunden zum „vollen“ Mindestlohn zu vergüten. Die Übergangsregelung findet somit auf „Mischarbeitsverhältnisse“ keine Anwendung.

## 36 Berechnung des Mindestlohns

### a) Grundsatz

Bei dem Mindestlohn handelt es sich um einen **Bruttolohn je Zeitstunde**, der grundsätzlich als Geldleistung zu berechnen und auszuzahlen ist. Die Entlohnung im Wege der **Gewährung von Sachbezügen**, also Leistungen des Arbeitgebers, die dieser als Gegenleistung für die Arbeitsleistung in anderer Form als in Geld erbringt, ist grundsätzlich nicht zulässig und wird bei der Berechnung des Mindestlohns nicht berücksichtigt. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt ausschließlich bei der Entlohnung von Saisonarbeitern, soweit es um die Anrechnung von Kost und Logis geht.

Der Mindestlohn von 8,50 € ist ein **Bruttolohn**, also das Arbeitsentgelt vor den gesetzlichen Abzügen (Steuern und Arbeitnehmeranteil zu den Sozialabgaben).

**Hinweis:**

Bei geringfügig entlohnten Beschäftigungen (sog. 450-€-Jobs) hat der Arbeitnehmer – bei Pauschalierung der Lohnsteuer und Verzicht auf die Rentenversicherungspflicht – keinerlei Abzüge. Die Steuer- und Beitragslast trägt kraft Gesetzes ausschließlich der Arbeitgeber. Es handelt sich nicht um Steuern und Beiträge des Arbeitnehmers. Aus diesem Grund kann der Arbeitgeber die von ihm geschuldete pauschalierte Lohnsteuer und die „pauschalierten“ Beiträge zur Sozialversicherung nicht auf den Mindestlohn anrechnen.

### b) Zulagen und Zuschläge

Vom Arbeitgeber gezahlte Zulagen und Zuschläge werden unter bestimmten Bedingungen als Bestandteil des gesetzlichen Mindestlohns berücksichtigt. Dies setzt nach Ansicht des Zolls auf der Grundlage bisheriger gerichtlicher Entscheidungen voraus, dass die Zulagen und Zuschläge für die reguläre Arbeitsleistung gezahlt werden. Entscheidend ist in diesem Zusammenhang, dass mit der Zulage oder dem Zuschlag nicht eine Arbeitsleistung vergütet werden soll, die von der vom Arbeitnehmer geschuldeten Normalleistung abweicht, was etwa bei Mehrarbeit oder Arbeitsleistung unter erschwerten Bedingungen der Fall sein kann.

#### **Beispiele für berücksichtigungsfähige Zulagen und Zuschläge:**

- Zulagen und Zuschläge, mit denen lediglich die regelmäßig und dauerhaft vertraglich geschuldete Arbeitsleistung vergütet wird (z.B. Bauzulage für alle auf einer Baustelle beschäftigten Arbeitnehmer).
- Zulagen, die im Arbeitsvertrag eines aus dem Ausland entsandten Arbeitnehmers als Differenz zwischen dem in seinem Herkunftsstaat und dem im Aufnahmestaat Deutschland geschuldeten Mindestlohn ausgewiesen sind.
- Ebenso Zulagen, die in Ergänzung besonderer Entlohnungsmodelle, wie z.B. Stücklohnmodelle, gezahlt werden, um im Ergebnis einen Stundenlohn von mindestens 8,50 € zu erzielen, ohne dass der Arbeitnehmer hierzu eine über die „Normalleistung“ hinausgehende Leistung erbringen muss (z.B. sog. Wegegeder, die im Rahmen der Zustellung von Presseerzeugnissen gezahlt werden, wenn der Arbeitgeber in strukturschwachen, aber wegintensiven Zustellbezirken einen Stücklohn durch die zusätzliche Zahlung eines Wegegeldes „aufstockt“).
- Einmalzahlungen (z.B. Weihnachts-/Urlaubsgeld): Sie sind anrechnungsfähig nur für den Fälligkeitszeitraum, in dem diese (ggf. auch anteilig) gezahlt werden und auch nur unter der weiteren Voraussetzung, dass der Arbeitnehmer sie tatsächlich und unwiderruflich ausbezahlt erhält. Eine einmalige jährliche Zahlung von Weihnachtsgeld im Dezember eines Jahres kann also nur auf den Mindestlohn im November angerechnet werden, da die Fälligkeiten der Mindestlohnzahlungen von Januar bis Oktober bereits abgelaufen sind.

- Zulagen und Zuschläge, mit denen das Verhältnis von Leistung und Gegenleistung nicht berührt wird, wie z.B. Betriebstreuezulagen, Kinderzulagen.

**Beispiele für Zulagen und Zuschläge, die im Rahmen des MiLoG nach Ansicht des Zolls nicht berücksichtigt werden:**

- Zuschläge und Zulagen, deren Zahlung Folgendes voraussetzt: mehr Arbeit pro Zeiteinheit (Akkordprämien), überdurchschnittliche qualitative Arbeitsergebnisse (Qualitätsprämien), Arbeit zu besonderen Zeiten (z.B. Überstunden, Sonn-, Feiertags- oder Nachtarbeit), Arbeit unter erschwerten oder gefährlichen Bedingungen (z.B. Schmutzzulagen, Gefahrenzulagen).
- Alle sonstigen Zulagen und Zuschläge, die eine vertraglich nicht geschuldete Zusatzleistung ausgleichen.
- Beiträge zur betrieblichen Altersversorgung und sonstige vermögenswirksame Leistungen.
- Aufwandsentschädigungen: Hierzu gehört insbesondere die Erstattung von tatsächlich angefallenen Kosten, die dem Arbeitnehmer im Rahmen des Arbeitsverhältnisses durch Weisungen des Arbeitgebers entstanden sind (z.B. Durchführung von Dienstreisen, Teilnahme an Fortbildungsveranstaltungen).

**Hinweis I:**

Hinsichtlich der Frage, welche Zulagen u.Ä. in die Berechnung des Mindestlohns eingehen, herrscht noch Unsicherheit.

Ungeklärt lässt das MiLoG auch die Frage, wie mit schwankenden Bezügen umzugehen ist, ob ein und ggf. welcher Referenzzeitraum anzulegen ist. Entscheidend für die Beurteilung dürfte nicht der Lohn für einzelne Stunden, sondern eine Gesamtbetrachtung der vom Arbeitnehmer nach dem Arbeitsvertrag geschuldeten Arbeitsleistung und des vom Arbeitgeber dafür zu zahlenden Entgelts für eine bestimmte Abrechnungsperiode, d.h. regelmäßig für den Kalendermonat, sein.

**Hinweis II:**

Trinkgelder, die der Kunde (Gast) ohne rechtliche Verpflichtung dem Arbeitnehmer zahlt, sind nicht Bestandteil des allgemeinen Mindestlohns. Diese werden von einem Dritten und nicht vom Arbeitgeber gezahlt.

**c) Kost und Logis für Saisonarbeitskräfte**

Für Saisonarbeiter wird die Anrechnung von Kost und Logis auf den gesetzlichen Mindestlohn zugelassen. Arbeitnehmer werden nur unter bestimmten Bedingungen als Saisonarbeitnehmer eingestuft, welche an dieser Stelle nicht dargestellt werden können. Dies sind insbesondere Beschäftigte

- in der Land- und Forstwirtschaft sowie im Gartenbau, insbesondere Erntehelfer in Sonderkulturbetrieben wie Obst-, Gemüse- und Weinanbau und
- im Tourismus, insbesondere in Gaststätten und Hotels (z.B. Kellner, Küchenpersonal und Zimmermädchen) und in Betrieben oder Teilen von Betrieben, die ihrer Natur nach nicht ganzjährig geöffnet sind (z.B. Biergärten, Skihütten) oder die während bestimmter befristeter Zeiträume Arbeitsspitzen und erhöhten Arbeitskräftebedarf abdecken müssen (z.B. Ausflugslokale).

**Hinweis:**

Für die Berücksichtigung von Kost und Logis im Hinblick auf Saisonarbeitnehmer ist für die Kontrolle des Mindestlohns § 107 Abs. 2 Gewerbeordnung heranzuziehen.

**37 Führung von Arbeitszeitnachweisen für geringfügig Beschäftigte**

**a) Wer muss Arbeitszeitnachweise führen?**

Das MiLoG führt zu neuen Aufzeichnungspflichten u.a. bei den Arbeitgebern von geringfügig Beschäftigten. Für diese Personengruppe müssen ab dem 1.1.2015 Arbeitszeitnachweise geführt werden, was insbesondere dazu dienen soll, dass die Einhaltung des gesetzlichen Mindestlohns von 8,50 € je Stunde kontrolliert werden kann. Die Aufzeichnungen müssen zwei Jahre aufbewahrt und bei einer Prüfung dem Zoll vorgelegt werden.

Arbeitszeitznachweise müssen alle Arbeitgeber führen, die

- Arbeitnehmer in einem in § 2a Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz genannten Wirtschaftsbereich oder Wirtschaftszweig beschäftigen (derzeit: Baugewerbe, Gaststätten- und Beherbergungsgewerbe, Personenbeförderungsgewerbe, Speditions-, Transport- und damit verbundenes Logistikgewerbe, Schaustellergewerbe, Unternehmen der Forstwirtschaft, Gebäudereinigungsgewerbe, Unternehmen, die sich am Auf- und Abbau von Messen und Ausstellungen beteiligen, Unternehmen in der Fleischwirtschaft) oder
- Personen geringfügig beschäftigen (sog. Minijobber und kurzfristig Beschäftigte gem. § 8 Abs. 1 SGB IV).

**Hinweis:**

Arbeitgeber sind bereits nach bisherigem Recht (sog. Arbeitszeitgesetz) verpflichtet, die geleistete Arbeitszeit, die über 8 Stunden pro Tag hinausgeht, aufzuzeichnen und zu den Entgeltunterlagen zu nehmen. Der prüfende Rentenversicherungsträger muss im Rahmen der Betriebsprüfung den arbeitsrechtlichen Anspruch auf das Arbeitsentgelt des einzelnen Arbeitnehmers nachvollziehen können. Nach dem MiLoG werden nun umfangreiche Aufzeichnungspflichten für alle geringfügig Beschäftigten und für Beschäftigte in den im Schwarzarbeitsbekämpfungsgesetz genannten Wirtschaftsbereichen oder -zweigen (sofortmeldepflichtige Betriebe) geschaffen. Die Aufzeichnungspflicht besteht allerdings nicht für Minijobber in Privathaushalten.

**b) Form und Inhalt der Aufzeichnungen**

Die Aufzeichnungen nach dem MiLoG, insbesondere also für geringfügig beschäftigte Arbeitnehmer, müssen beinhalten **Beginn, Ende und Dauer der täglichen Arbeitszeit** der einzelnen Arbeitnehmer und sie müssen spätestens bis zum Ablauf des siebten auf den Tag der Arbeitsleistung folgenden Kalendertags erstellt werden. Diese Aufzeichnungen sind mindestens zwei Jahre, beginnend ab dem für die Aufzeichnung maßgeblichen Zeitpunkt, aufzubewahren.

Die Arbeitszeitaufzeichnungen sind nicht an eine bestimmte **Form** gebunden und können sowohl elektronisch (Zeiterfassungsprogramm oder z.B. Excel-Tabelle) als auch schriftlich (z.B. Formular) geführt werden. Vorgegeben ist durch das Gesetz nur, dass Beginn, Ende und Dauer der täglichen Arbeitszeit zu erfassen sind, nicht jedoch die exakte Länge und Dauer der einzelnen Pausen. Da keine besondere Form vorgeschrieben ist, ist auch die Anschaffung von elektronischen Zeiterfassungssystemen nicht erforderlich. Sofern für die einzelnen Arbeitnehmer bereits Planungen, z.B. **Wochenpläne** zu Einsatzzeiten und -orten, bestehen, die Beginn und Ende sowie Pausenzeiten oder die Pausendauer vorsehen, kann die Aufzeichnung der Arbeitszeit auch auf Grundlage dieser Planungen erfolgen. Zu ergänzen sind dann nur entsprechende Abweichungen. In jedem Fall müssen sie die oben genannten Angaben für jeden Arbeitnehmer enthalten.

Eine **vereinfachte Aufzeichnung** der Arbeitszeit in der Form, dass lediglich die Dauer der täglichen Arbeitszeit ohne Angaben zu Beginn und Ende aufzuzeichnen ist, ist nur möglich bei:

- Arbeitnehmern, die ihre Tätigkeit ausschließlich mobil ausüben;
- Arbeitgebern, die eine konkrete tägliche Arbeitszeit (tatsächlichen Beginn und tatsächliches Ende) nicht vorgeben;
- Arbeitnehmern, die sich ihre tägliche Arbeitszeit eigenverantwortlich einteilen können.

**c) Folgen bei Verstoß gegen die Aufzeichnungspflichten**

Verstößt ein Arbeitgeber gegen diese Aufzeichnungspflichten, so handelt er ordnungswidrig, was mit einer **Geldbuße** geahndet werden kann. Darüber hinaus ist zu beachten, dass wer wegen eines Verstoßes gegen das MiLoG oder das AEntG mit einer Geldbuße von wenigstens 2 500 € belegt worden ist, zeitweise von der Teilnahme am Wettbewerb um öffentliche Liefer-, Bau- oder Dienstleistungsaufträge ausgeschlossen werden kann. Geldbußen nach dem MiLoG und dem AEntG von mehr als 200 € werden in das Gewerbezentralregister eingetragen.

**38 Regeln zur Fälligkeit des Mindestlohns**

Die Fälligkeit des Mindestlohns ist gesetzlich geregelt. Danach ist der Mindestlohn zum Zeitpunkt der vereinbarten Fälligkeit (was sich regelmäßig aus dem Arbeitsvertrag ergibt), jedoch **spätestens zum**

**letzten Bankarbeitstag des Monats**, der auf den Monat folgt, in dem die Arbeitsleistung erbracht wurde, zu zahlen.

**Hinweis:**

Auch die verspätete Zahlung des Mindestlohns ist bußgeldbewehrt.

### 39 Haftung des Auftraggebers für Nachunternehmer

Ein Unternehmer haftet nach § 13 MiLoG und § 14 AEntG, wenn der von ihm beauftragte Nachunternehmer oder dessen Nachunternehmer die Mindestarbeitsbedingungen nicht gewährt. Die Haftung erfasst damit die gesamte Nachunternehmerkette und darüber hinaus auch die Mindestlohnansprüche der von den Nachunternehmern entliehenen Arbeitnehmer.

**Hinweis:**

Der Auftraggeber muss also in eigenem Interesse darauf achten, dass die Arbeitnehmer und Leiharbeiter, die bei einem von ihm beauftragten Nachunternehmer arbeiten, den Mindestlohn erhalten.

### 40 Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

Bei Auslandsdienstreisen können dem Arbeitnehmer Verpflegungs- und Übernachtungskosten in bestimmten Grenzen vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Anstelle der Erstattung kann der Arbeitnehmer Werbungskosten steuerlich geltend machen.

Von besonderer Bedeutung sind hierbei die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In der nachfolgend abgedruckten Tabelle sind die ab dem 1.1.2015 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 steuerfreien Arbeitgebererstattung anwendbar. Für den Werbungskostenabzug sind nur die tatsächlichen Übernachtungskosten maßgebend; dies gilt entsprechend für den Betriebsausgabenabzug.

### 41 Verpflegungskosten

Für Dienstreisen in das Ausland gelten länderweise unterschiedliche Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen des Arbeitnehmers (sog. Auslandstagegelder). Diese, in der nachfolgenden Tabelle aufgeführten Pauschbeträge sind – ebenso wie die Inlandspauschalen – nach der Dauer der Abwesenheit von der ersten Tätigkeitsstätte bzw. von der Wohnung gestaffelt. Zu beachten ist, dass Mahlzeitengestellungen durch den Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten die Verpflegungspauschalen mindern.

#### a) 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 18.00 Uhr wieder zurück.

Lösung: Der Arbeitnehmer ist insgesamt 11 Stunden unterwegs. Der Pauschbetrag richtet sich nach dem letzten Tätigkeitsort, so dass der Pauschbetrag für Belgien (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. 31,00 € maßgebend.

## b) Mehrtägige Auslandsdienstreisen

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 i.H.v. 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. 41,00 € erstattet werden und für den Freitag wieder der anteilige Satz i.H.v. 28,00 €.

## c) Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen

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

### Beispiel:

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. 28,00 € steuerfrei erstattet werden.

## 42 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. Hierbei ist zu beachten, dass beim Werbungskostenabzug der Ansatz der Pauschbeträge nicht zulässig ist, sondern es können nur tatsächlich entstandene und nachgewiesene Kosten angesetzt werden.

Land	Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen		Pauschbetrag für Übernachtungskosten
	bei einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden je Kalendertag	für den An- und Abreisetag sowie bei einer Abwesenheitsdauer von mehr als 8 Stunden je Kalendertag	
	€	€	€
Afghanistan	30	20	95
Ägypten	40	27	113
Äthiopien	<b>27</b>	<b>18</b>	<b>86</b>
Äquatorialguinea	50	33	226
Albanien	23	16	110

Algerien	39	26	190
Andorra	32	21	82
Angola	77	52	265
Antigua und Barbuda	53	36	117
Argentinien	<b>34</b>	<b>23</b>	<b>144</b>
Armenien	<b>23</b>	16	<b>63</b>
Aserbaidshan	40	27	120
Australien			
– Canberra	58	39	158
– Sydney	59	40	186
– im Übrigen	56	37	133
Bahrain	36	24	70
Bangladesch	30	20	<b>111</b>
Barbados	58	39	179
Belgien	41	28	135
Benin	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>101</b>
Bolivien	24	16	70
Bosnien und Herzegowina	<b>18</b>	<b>12</b>	<b>73</b>
Botsuana	33	22	105
Brasilien			
– Brasilia	53	36	160
– Rio de Janeiro	47	32	145
– Sao Paulb	53	36	120
– im Übrigen	54	36	110
Brunei	<b>48</b>	<b>32</b>	<b>106</b>
Bulgarien	22	15	<b>90</b>
Burkina Faso	<b>44</b>	<b>29</b>	<b>84</b>
Burundi	47	32	98
Chile	40	27	130
China			
– Chengdu	32	21	85
– Hongkong	62	41	170
– Peking	39	26	115
– Shanghai	42	28	140
– im Übrigen	33	22	80
Costa Rica	36	24	69
Côte d'Ivoire	<b>51</b>	<b>34</b>	<b>146</b>
Dänemark	60	40	150
Dominica	40	27	94



Dominikanische Republik	<b>40</b>	<b>27</b>	<b>71</b>
Dschibuti	48	32	160
Ecuador	39	26	55
El Salvador	46	31	75
Eritrea	30	20	58
Estland	27	18	<b>71</b>
Fidschi	32	21	57
Finnland	39	26	136
Frankreich			
– Lyon	53	36	83
– Marseille	51	34	86
– Paris	58	39	135
– Straßburg	48	32	89
– im Übrigen	44	29	81
Gabun	<b>62</b>	<b>41</b>	<b>278</b>
Gambia	18	12	70
Georgien	30	20	80
Ghana	46	31	174
Grenada	51	34	121
Griechenland			
– Athen	57	38	125
– im Übrigen	42	28	132
Guatemala	28	19	96
Guinea	38	25	110
Guinea-Bissau	30	20	60
Guyana	41	28	81
Haiti	50	33	111
Honduras	<b>44</b>	<b>29</b>	<b>104</b>
Indien			
– Chennai	30	20	135
– Kalkutta	33	22	120
– Mumbai	35	24	150
– Neu Delhi	35	24	130
– im Übrigen	30	20	120
Indonesien	<b>38</b>	<b>25</b>	<b>130</b>
Iran	28	19	84
Irland	42	28	90
Island	<b>47</b>	<b>32</b>	<b>108</b>
Israel	59	40	175

Italien			
– Mailand	39	26	156
– Rom	52	35	160
– im Übrigen	34	23	126
Jamaika	54	36	135
Japan			
– Tokio	53	36	153
– im Übrigen	51	34	156
Jemen	24	16	95
Jordanien	36	24	85
Kambodscha	36	24	85
Kamerun	40	27	130
Kanada			
– Ottawa	36	24	105
– Toronto	41	28	135
– Vancouver	36	24	125
– im Übrigen	36	24	100
Kap Verde	30	20	55
Kasachstan	39	26	109
Katar	56	37	170
Kenia	35	24	135
Kirgisistan	<b>29</b>	<b>20</b>	<b>91</b>
Kolumbien	41	28	126
Kongo, Republik	57	38	113
Kongo, Demokratische Republik	60	40	155
Korea, Demokratische Volksrepublik	<b>39</b>	<b>26</b>	<b>132</b>
Korea, Republik	66	44	180
Kosovo	26	17	65
Kroatien	<b>28</b>	<b>19</b>	<b>75</b>
Kuba	50	33	85
Kuwait	42	28	130
Laos	33	22	67
Lesotho	24	16	70
Lettland	<b>30</b>	<b>20</b>	80
Libanon	44	29	120
Libyen	45	30	100
Liechtenstein	47	32	82
Litauen	<b>24</b>	<b>16</b>	<b>68</b>

Luxemburg	47	32	102
Madagaskar	38	25	83
Malawi	39	26	110
Malaysia	36	24	100
Malediven	38	25	93
Mali	<b>41</b>	<b>28</b>	<b>122</b>
Malta	<b>45</b>	<b>30</b>	<b>112</b>
Marokko	42	28	105
Marshall Inseln	63	42	70
Mauretanien	48	32	89
Mauritius	48	32	140
Mazedonien	24	16	95
Mexiko	<b>41</b>	<b>28</b>	<b>141</b>
Mikronesien	56	37	74
Moldau, Republik	18	12	100
Monaco	41	28	52
Mongolei	29	20	84
Montenegro	29	20	95
Mosambik	42	28	147
Myanmar	46	31	45
Namibia	<b>23</b>	<b>16</b>	<b>77</b>
Nepal	<b>28</b>	<b>19</b>	<b>86</b>
Neuseeland	47	32	98
Nicaragua	30	20	100
Niederlande	<b>46</b>	<b>31</b>	<b>119</b>
Niger	36	24	70
Nigeria	<b>63</b>	<b>42</b>	<b>255</b>
Norwegen	64	43	182
Österreich	<b>36</b>	<b>24</b>	<b>104</b>
Oman	48	32	120
Pakistan			
– Islamabad	<b>30</b>	<b>20</b>	<b>165</b>
– im Übrigen	<b>27</b>	<b>18</b>	<b>68</b>
Palau	51	34	166
Panama	34	23	101
Papua-Neuguinea	36	24	90
Paraguay	36	24	61
Peru	<b>30</b>	<b>20</b>	<b>93</b>
Philippinen	30	20	107

Polen			
– Breslau	33	22	92
– Danzig	29	20	77
– Krakau	28	19	88
– Warschau	30	20	105
– im Übrigen	27	18	50
Portugal	<b>36</b>	<b>24</b>	<b>92</b>
Ruanda	36	24	135
Rumänien			
– Bukarest	26	17	100
– im Übrigen	27	18	80
Russische Föderation			
– Moskau (außer Gästewohnungen der Deutschen Botschaft)	<b>30</b>	<b>20</b>	<b>118</b>
– Moskau (Gästewohnungen der Deutschen Botschaft)	<b>24</b>	<b>16</b>	<b>104</b>
– St. Petersburg	<b>24</b>	<b>16</b>	<b>104</b>
– im Übrigen	<b>21</b>	<b>14</b>	<b>78</b>
Sambia	36	24	95
Samoa	29	20	57
São Tomé – Príncipe	42	28	75
San Marino	41	28	77
Saudi-Arabien			
– Djidda	48	32	80
– Riad	48	32	95
– im Übrigen	47	32	80
Schweden	72	48	165
Schweiz			
– Genf	62	41	174
– im Übrigen	48	32	139
Senegal	<b>47</b>	<b>32</b>	<b>125</b>
Serbien	30	20	90
Sierra Leone	39	26	82
Simbabwe	45	30	103
Singapur	53	36	188
Slowakische Republik	24	16	130
Slowenien	30	20	95
Spanien			

– Barcelona	32	21	118
– Kanarische Inseln	32	21	98
– Madrid	41	28	113
– Palma de Mallorca	32	21	110
– im Übrigen	29	20	88
Sri Lanka	40	27	118
St. Kitts und Nevis	45	30	99
St. Lucia	54	36	129
St. Vincent und die Grenadinen	52	35	121
Sudan	<b>35</b>	<b>24</b>	<b>115</b>
Südafrika			
– Kapstadt	38	25	94
– im Übrigen	36	24	72
Südsudan	<b>53</b>	<b>36</b>	<b>114</b>
Suriname	30	20	<b>108</b>
Syrien	38	25	140
Tadschikistan	26	17	67
Taiwan	39	26	110
Tansania	40	27	141
Thailand	32	21	120
Togo	<b>35</b>	<b>24</b>	<b>108</b>
Tonga	32	21	36
Trinidad und Tobago	54	36	164
Tschad	47	32	151
Tschechische Republik	24	16	97
Türkei			
– Istanbul	35	24	92
– Izmir	42	28	80
– im Übrigen	40	27	78
Tunesien	33	22	80
Turkmenistan	33	22	108
Uganda	<b>35</b>	<b>24</b>	<b>129</b>
Ukraine	36	24	85
Ungarn	30	20	75
Uruguay	<b>44</b>	<b>29</b>	<b>109</b>
Usbekistan	<b>34</b>	<b>23</b>	<b>123</b>
Vatikanstaat	52	35	160
Venezuela	48	32	207

Vereinigte Arabische Emirate	<b>45</b>	<b>30</b>	<b>155</b>
Vereinigte Staaten von Amerika			
– Atlanta	57	38	122
– Boston	48	32	206
– Chicago	48	32	130
– Houston	57	38	136
– Los Angeles	48	32	153
– Miami	57	38	102
– New York City	48	32	215
– San Francisco	48	32	110
– Washington, D.C.	57	38	205
– im Übrigen	48	32	102
Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Nordirland			
– London	57	38	160
– im Übrigen	42	28	119
Vietnam	38	25	86
Weißrussland	27	18	109
Zentralafrikanische Republik	29	20	52
Zypern	39	26	90

Mit freundlichen Grüßen