

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 1/2012

Aktuelle Änderungen im Steuerrecht

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

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

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

Im Folgenden werden die wichtigsten gesetzlichen Änderungen erläutert.

1 Für alle Steuerpflichtigen

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

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

Hinweis:

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

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

Hinweis I:

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

Hinweis II:

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

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

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

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

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

Beispiel:

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

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

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

b) Aufwendungen für erstmalige Berufsausbildung und ein Erststudium

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

werden. Der Bundesfinanzhof bejaht den Abzug von Kosten eines Erststudiums oder einer erstmaligen Berufsausbildung als vorab entstandene Werbungskosten, wenn gewährleistet ist, dass das Studium bzw. die Ausbildung Berufswissen vermittelt und damit auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist.

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

Hinweis:

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

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

c) Kinderbetreuungskosten

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

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

Hinweis:

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

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

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

Hinweis I:

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

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

Hinweis II:

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

d) Nachweis von Krankheitskosten

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

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

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

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

Hinweis:

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

e) Neuordnung der Veranlagungsarten für Ehegatten

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

- Einzelveranlagung und
- Zusammenveranlagung.

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

Hinweis:

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

f) Nicht umgesetzt: Abgabe der Steuererklärung für zwei Jahre

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

g) Änderung bei der Einkommensteuerberechnung

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

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

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

Hinweis:

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

2 Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

a) Arbeitnehmer-Pauschbetrag

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

Hinweis:

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

b) Entfernungspauschale

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

Hinweis:

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

c) Pflichtveranlagung bei Arbeitnehmern

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

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

Hinweis:

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

3 Für Unternehmer und Freiberufler**a) Betriebsverpachtung und Betriebsunterbrechung**

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

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

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

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

ergaben sich auch Streitigkeiten zwischen Finanzverwaltung und Stpfl., ob tatsächlich eine Betriebsaufgabe vorliegt oder nicht.

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

Hinweis:

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

b) Erleichterungen bei elektronischen Rechnungen

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

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

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

übermittelt werden.

Hinweis:

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

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

Hinweis:

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

Elektronisch übermittelte Rechnungen sind allerdings nur dann zulässig, wenn der **Rechnungsempfänger diesem Verfahren zugestimmt hat**. Diese Zustimmung bedarf allerdings

keiner Form. Möglich ist z.B. auch eine Rahmenvereinbarung, eine stillschweigende Billigung durch Praktizierung dieses Verfahrens oder auch die nachträgliche Billigung.

Hinweis:

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

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

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

Hinweis:

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

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

c) Meldepflicht für Auslandsengagements

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

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

d) Bagatellgrenze bei der Gebührenpflicht für verbindliche Auskünfte

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

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

Hinweis:

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

e) Umsatzgrenze bei der Ist-Versteuerung

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

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

f) Schenkungsteuer und disquotale Einlagen

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

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

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

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

Hinweis:

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

4 Für Hauseigentümer

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit wird grundsätzlich ohne weitere Prüfung von einer Einkünfterzielungsabsicht ausgegangen, was zur Folge hat, dass Werbungskosten, wie z.B. Finanzierungsaufwendungen, Abschreibungen, Instandhaltungskosten und Grundbesitzabgaben abzugsfähig sind, auch wenn diese zu vorübergehenden Verlusten führen. Diese steuerlich günstige

Situation gilt allerdings dann nicht, wenn die Vermietung nicht unter marktüblichen Preisen erfolgt. Häufig ist diese Konstellation bei der Vermietung an nahe Angehörige gegeben.

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

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

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

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

Hinweis I:

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

Hinweis II:

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

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

Beispiel I:

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

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

Einnahmen:

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

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

das gleiche Ergebnis wie nach neuer Rechtslage. Gelingt der Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht nicht, was auf Grund der hohen Fremdfinanzierung wahrscheinlich ist, werden die Werbungskosten nur anteilig anerkannt:

Einnahmen:

– Miete: $12 \times 675 \text{ €} =$ 8 100 €

Werbungskosten

– vereinbarte Miete zur Marktmiete:

675 € zu 1 000 € entspricht 67,5 %

Werbungskosten: $67,5 \% \times 20\,000 \text{ €} =$ 13 600 €

Einkünfte (Verlust) – 5 400 €

Beispiel II:

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

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

Einnahmen:

– Miete: $12 \times 650 \text{ €} =$ 7 800 €

Werbungskosten

– vereinbarte Miete zur Marktmiete:

650 € zu 1 000 € entspricht 65 %

Werbungskosten: $65 \% \times 20\,000 \text{ €} =$ 13 000 €

Einkünfte (Verlust) – 5 200 €

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

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

Einnahmen:

– Miete: $12 \times 650 \text{ €} =$ 7 800 €

Werbungskosten 20 000 €

Einkünfte (Verlust) – 12 200 €

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

5 Auslandsreisekostensätze 2012

a) Allgemeines zu Verpflegungs- und Übernachtungskosten bei Auslandsreisen

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

Von besonderer Bedeutung sind insofern die Pauschalbeträge, die steuerlich anerkannt werden. Diese werden jährlich von der Finanzverwaltung bekannt gegeben. In der unten abgebildeten

Tabelle sind die ab dem 1.1.2012 geltenden Sätze aufgeführt. Änderungen gegenüber den bisher maßgeblichen Beträgen sind fett gedruckt. Für die in der Bekanntmachung nicht erfassten Länder ist der für Luxemburg geltende Pauschbetrag maßgebend, für nicht erfasste Übersee- und Außengebiete eines Landes ist der für das Mutterland geltende Pauschbetrag maßgebend.

Hinweis:

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

Wichtige Besonderheiten werden zunächst im Folgenden vorweg dargestellt.

b) Verpflegungskosten

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

• **Eintägige Auslandsdienstreisen**

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

Beispiel:

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

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

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

• **Mehrtägige Dienstreise**

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

Beispiel:

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

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

• **Zusammentreffen von Inlands- und Auslandsreisen**

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

Hinweis:

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

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

c) Übernachtungskosten

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

Hinweis:

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

d) Tabelle der länderbezogenen Pauschbeträge

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

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

¹ Sowie die Departements 92 [Hauts-de-Seine], 93 [Seine-Saint-Denis] und 94 [Val-de-Marne].

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
– Straßburg	39	26	13	75
Gabun	60	40	20	135
Gambia	18	12	6	70
Georgien	30	20	10	80
Ghana	38	25	13	130
Grenada	36	24	12	105
Griechenland	36	24	12	120
– Athen	57	38	19	125
Guatemala	33	22	11	90
Guinea	38	25	13	110
Guinea-Bissau	30	20	10	60
Guyana	36	24	12	90
Haiti	48	32	16	105
Honduras	35	24	12	115
Indien	30	20	10	120
– Chennai	30	20	10	135
– Kalkutta	33	22	11	120
– Mumbai	35	24	12	150
– Neu Delhi	35	24	12	130
Indonesien	39	26	13	110
Iran	30	20	10	120
Irland	42	28	14	90
Island	53	36	18	105
Israel	59	40	20	175
Italien	36	24	12	100
– Mailand	36	24	12	140
– Rom	36	24	12	108
Jamaika	48	32	16	145
Japan	51	34	17	90
– Tokio	51	34	17	130
Jemen	24	16	8	95
Jordanien	36	24	12	85
Kambodscha	36	24	12	85
Kamerun	41	28	14	90
– Jaunde	41	28	14	115

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Kanada	36	24	12	100
– Ottawa	36	24	12	105
– Toronto	41	28	14	135
– Vancouver	36	24	12	125
Kap Verde	30	20	10	55
Kasachstan	30	20	10	100
Katar	45	30	15	100
Kenia	36	24	12	120
Kirgisistan	18	12	6	70
Kolumbien	24	16	8	55
Kongo, Republik	57	38	19	113
Kongo, Demokratische Republik	60	40	20	155
Korea, Demokratische Volksrepublik	42	28	14	90
Korea, Republik	66	44	22	180
Kosovo	26	17	9	65
Kroatien	29	20	10	57
Kuba	48	32	16	80
Kuwait	42	28	14	130
Laos	27	18	9	65
Lesotho	24	16	8	70
Lettland	18	12	6	80
Libanon	40	27	14	80
Libyen	45	30	15	100
Liechtenstein	47	32	16	82
Litauen	27	18	9	100
Luxemburg	39	26	13	87
Madagaskar	35	24	12	120
Malawi	39	26	13	110
Malaysia	36	24	12	100
Malediven	38	25	13	93
Mali	40	27	14	125
Malta	30	20	10	90
Marokko	42	28	14	105

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Mauretanien	36	24	12	85
Mauritius	48	32	16	140
Mazedonien	24	16	8	95
Mexiko	36	24	12	110
Moldau, Republik	18	12	6	100
Monaco	41	28	14	52
Mongolei	30	20	10	80
Montenegro	29	20	10	95
Mosambik	30	20	10	80
Myanmar	46	31	16	45
Namibia	29	20	10	85
Nepal	32	21	11	72
Neuseeland	36	24	12	95
Nicaragua	30	20	10	100
Niederlande	60	40	20	115
Niger	36	24	12	70
Nigeria	60	40	20	220
Norwegen	72	48	24	170
Österreich	36	24	12	70
– Wien	36	24	12	93
Oman	48	32	16	120
Pakistan	24	16	8	70
– Islamabad	24	16	8	150
Panama	45	30	15	110
Papua-Neuguinea	36	24	12	90
Paraguay	24	16	8	50
Peru	38	25	13	140
Philippinen	30	20	10	90
Polen	24	16	8	70
– Warschau, Krakau	30	20	10	90
Portugal	33	22	11	95
– Lissabon	36	24	12	95
Ruanda	36	24	12	135
Rumänien	27	18	9	80
– Bukarest	26	17	9	100

Land	Pauschbeträge in € für			
	Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Abwesenheit je Kalendertag von			Übernach- tungskosten
	mind. 24 h	< 24 h, aber mind. 14 h	< 14 h, aber mind. 8 h	
Russische Föderation	36	24	12	80
– Moskau (außer Gästewohnungen der Deutschen Botschaft)	48	32	16	135
– Moskau (Gästewohnungen der Deutschen Botschaft)	33	22	11	0 ²
– St. Petersburg	36	24	12	110
Sambia	36	24	12	95
Samoa	29	20	10	57
São Tomé – Príncipe	42	28	14	75
San Marino	41	28	14	77
Saudi-Arabien	47	32	16	80
– Djidda	48	32	16	80
– Riad	48	32	16	95
Schweden	72	48	24	165
Schweiz	42	28	14	110
– Bern	42	28	14	115
– Genf	51	34	17	110
Senegal	42	28	14	130
Serbien	30	20	10	90
Sierra Leone	36	24	12	90
Simbabwe	47	32	16	135
Singapur	48	32	16	120
Slowakische Republik	24	16	8	130
Slowenien	30	20	10	95
Spanien	36	24	12	105
– Barcelona, Madrid	36	24	12	150
– Kanarische Inseln	36	24	12	90
– Palma de Mallorca	36	24	12	125
Sri Lanka	24	16	8	60
St. Kitts und Nevis	36	24	12	100
St. Lucia	45	30	15	105
St. Vincent und die Grenadinen	36	24	12	110

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

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

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