

Mandanten-Rundschreiben für Freiberufler Nr. 1/2017

Sehr geehrte Damen und Herren,

ab 2017 gelten eine Reihe von Neuregelungen, die für Sie als Freiberufler von Interesse sein können. Das gilt für Minijobs aufgrund des angehobenen Mindestlohns (Nr. 4), Sachleistungen an Arbeitnehmer (Nr. 7) und kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer (Nr. 9).

Neue Rechtsprechung gibt es u.a. zum häuslichen Arbeitszimmer (Nr. 3), zum Vorsteuerabzug nach einer Rechnungsberichtigung (Nr. 5) und zur steuerlichen Verjährung nach Verschiebung einer Außenprüfung (Nr. 10).

Mit freundlichen Grüßen

Aus dem Inhalt:

- 1 Leasingsonderzahlung:** Zur Höhe des Betriebsausgabenabzugs bei Einnahmen-Überschussrechnung
- 2 Gemeinschaftspraxis:** Wann die Gewerblichkeit der Einkünfte droht
- 3 Häusliches Arbeitszimmer:** Raumteilung durch Sideboard nicht ausreichend
- 4 Minijob 2017:** Auswirkungen des höheren Mindestlohns
- 5 Rechnungsberichtigung:** Vorsteuerabzug im Ursprungsjahr
- 6 Partnerschaft:** Mehrere Kanzleien sind ein Unternehmen
- 7 Sachbezüge:** Neue Werte ab 2017
- 8 Kindertagespflege:** Pauschaler Abzug von Betriebsausgaben zulässig
- 9 Kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer:** Neue Pauschalierungsgrenze ab 2017
- 10 Steuerliche Außenprüfung:** Verjährung bei der Verschiebung des Prüfungsbeginns

1 Leasingsonderzahlung: Zur Höhe des Betriebsausgabenabzugs bei Einnahmen-Überschussrechnung

Leasingverträge können in unterschiedlichen Varianten abgeschlossen werden, z.B. mit oder ohne Sonderzahlung. Eine Sonderzahlung reduziert regelmäßig die Höhe der monatlichen Leasingrate. Dadurch ergeben sich Auswirkungen auf den Betriebsausgabenabzug.

Wer bilanziert, kann seine Leasingsonderzahlung nur verteilt über die Vertragsdauer als Betriebsausgaben abziehen. Einnahmen-Überschussrechner jedoch können die Leasingsonderzahlung **in voller Höhe** im Jahr der Zahlung **als Betriebsausgaben** abziehen (BFH, Urteil vom 5.5.1994, Az. VI R 100/93). Dies hat der BFH für Leasingsonderzahlungen **bis zu einer Höhe von 30 Prozent** des Kaufpreises ausdrücklich anerkannt.

Mit einer Leasingsonderzahlung können Einnahmen-Überschussrechner ihre Steuerbelastung insbesondere dann senken, wenn das Leasingfahrzeug im Jahr des Vertragsbeginns nicht privat genutzt wird. Liegt die Anschaffung des Leasing-Fahrzeugs kurz vor dem Jahreswechsel, ist es mithilfe eines Fahrtenbuchs, das nur für die Zeit von der Zulassung bis zum 31.12. geführt werden muss, leicht möglich, eine ausschließlich betriebliche Nutzung nachzuweisen.

Beispiel:

Ein Unternehmer hat einen Pkw geleast, der am 28.12. auf ihn zugelassen wird. Für die Zeit bis zum 31.12. verwendet er das neue Leasingfahrzeug ausschließlich für betriebliche Fahrten. Bei einem Kaufpreis von 40.000 Euro und einer Sonderzahlung von 30 Prozent erhält er folgende (Voraus-)Abrechnung von der Leasinggesellschaft:

Sonderzahlung (40.000 Euro x 30 Prozent)	12.000 Euro
zuzüglich 19 Prozent Umsatzsteuer	2.280 Euro
Rechnungsbetrag	14.280 Euro

Der Unternehmer zahlt die Leasingsonderzahlung am 28.12. und kann die Leasingsonderzahlung im selben Jahr als Betriebsausgabe abziehen.

Lediglich eine Vertragslaufzeit von **mehr als fünf Jahren** erfordert hiervon abweichend eine gleichmäßige Verteilung der Sonderzahlung auf die betroffenen Jahre.

Zu der Frage, welche Rechtsfolgen sich ergeben, wenn sich in einem späteren Jahr die Nutzungsverhältnisse ändern, weil sich z.B. der betriebliche Nutzungsumfang verringert, hat sich die Finanzverwaltung im Wesentlichen wie folgt geäußert:

- Die Zulässigkeit des Betriebsausgabenabzugs richtet sich zunächst nach den Nutzungsverhältnissen im Zahlungsjahr.
- Nutzungsänderungen in Jahren nach der Zahlung, aber innerhalb des Zeitraums, für den die Sonderzahlung geleistet wurde, führen nach Auffassung der Finanzverwaltung zu einer Korrektur des Steuerbescheids des Zahlungsjahres, soweit dieser verfahrensrechtlich noch änderbar ist.

- Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass es sich bei der Nutzungsänderung um ein rückwirkendes Ereignis handelt.

Beispiel:

Die Leasingsonderzahlung von 35.000 Euro wird im Dezember 2013 für einen Leasingvertrag über einen Pkw mit einer Laufzeit von 48 Monaten entrichtet. Ab diesem Monat wird der Pkw nachweislich zu mehr als 50 Prozent betrieblich genutzt. Der Pkw ist dem Leasinggeber zuzurechnen. Folge: Der Leasingnehmer kann 2013 einen Betriebsausgabenabzug von 35.000 Euro geltend machen.

Ab Januar 2016 wird der Pkw nur noch in sehr geringem Umfang (unter 10 Prozent) betrieblich genutzt. In der Einnahmen-Überschussrechnung werden lediglich geringe Kosteneinlagen für die Betriebsfahrten angesetzt. Folge: Aufgrund der geänderten Nutzung ist der anteilige Betriebsausgabenabzug im Jahr 2013 rückwirkend um (24/48 von 35.000 Euro =) 17.500 Euro zu kürzen.

Achtung: Liegen in dem Jahr, in dem die Leasingsonderzahlung geleistet worden ist, die Voraussetzungen für den Betriebsausgabenabzug vor, gibt es keinen Grund für eine nachträgliche Korrektur, weil sich für das Jahr der Zahlung keine Änderung ergeben hat. Die Ausnahmen vom Zu- und Abflussprinzip sind gesetzlich geregelt. Das Gesetz sieht für eine Nutzungsänderung in Folgejahren keine Ausnahme vor. Es ist also zweifelhaft, ob die Behandlung, wie sie die Finanzverwaltung fordert, rechtlich zutreffend ist.

Anders sieht es bei der Umsatzsteuer aus. Eine **Vorsteuerkorrektur** ist gesetzlich vorgeschrieben. Hat der Unternehmer die Vorsteuer aus der Leasingsonderzahlung geltend gemacht, muss er sie korrigieren, wenn sich in den Folgejahren das Nutzungsverhältnis zwischen der geschäftlichen und privaten Nutzung um mehr als 5 Prozent ändert. Der Korrekturzeitraum entspricht grundsätzlich der Dauer des Leasingzeitraums, maximal fünf Jahre. **Vergleichsmaßstab** für die 5-Prozent-Grenze ist immer das Jahr, in dem der Vorsteuerabzug erfolgt ist. Ob eine Korrektur erforderlich ist, ist deshalb immer im Verhältnis zum Erstjahr zu prüfen. Zu korrigieren ist dann zunächst auch nur die Vorsteuer, die auf das Jahr entfällt, in dem die Veränderung eingetreten ist.

2 Gemeinschaftspraxis: Wann die Gewerblichkeit der Einkünfte droht

Ärzte, die in einer Gemeinschaftspraxis tätig sind, müssen freiberufliche und gewerbliche Tätigkeiten strikt voneinander trennen. Ärztliche Gemeinschaftspraxen können ihren **freiberuflichen Status** verlieren und in vollem Umfang gewerblich werden, wenn sie neben ihren freiberuflichen Tätigkeiten auch gewerbliche Tätigkeiten ausüben. Diese gewerbliche Infizierung führt unter anderem zur Gewerbesteuerpflicht der Einkünfte aus der Praxis.

Eine derartige **gewerbliche Infizierung** kann bei Gemeinschaftspraxen bereits durch die sogenannte **integrierte Versorgung** eintreten, wenn zwischen Arzt und Krankenkasse vertraglich geregelt wird, dass die Kasse dem

Arzt für die Behandlung der Patienten bestimmte Fallpauschalen zahlt, die sowohl die **(freiberufliche) medizinische Betreuung** als auch die **(gewerbliche) Abgabe von Arzneien und Hilfsmitteln** abdeckt. Der gewerbliche Anteil der Fallpauschalen kann bei Gemeinschaftspraxen zu einer gewerblichen Infizierung der gesamten Einkünfte führen.

Werden im Rahmen der integrierten Versorgung allerdings **Hilfsmittel** verwendet, ohne deren Einsatz die ärztliche Heilbehandlung nicht möglich wäre (z.B. Einsatz künstlicher Hüftgelenke oder Augenlinsen), ist der Hilfsmiteleinsetz nicht als gewerbliche Tätigkeit anzusehen, sodass **keine gewerbliche Infizierung** eintritt. Vielmehr ist die Verwendung der Hilfsmittel in diesem Fall ein Bestandteil der ärztlichen Gesamtleistung (= einheitliche heilberufliche Leistung).

Beim Verkauf von Kontaktlinsen durch Augenärzte oder von Mundpflegeartikeln durch Zahnärzte handelt es sich immer um eine gewerbliche Tätigkeit, die dazu führen kann, dass die gesamte Tätigkeit der ärztlichen Gemeinschaftspraxis zum Gewerbebetrieb wird. Ob eine gewerbliche Infizierung vorliegt, hängt allerdings davon ab, ob die **Bagatellgrenzen** überschritten werden. Nach der BFH-Rechtsprechung wird die Gesamttätigkeit einer Gemeinschaftspraxis erst dann gewerblich infiziert, wenn die gewerblichen Nettoumsatzerlöse

- den Grenzwert von **3 Prozent der Gesamtnettoumsätze** und zusätzlich
- den Betrag von **24.500 Euro** im Veranlagungszeitraum übersteigen.

Wichtig: Die gewerbliche Infizierung kann immer vermieden werden, wenn die gewerbliche Tätigkeit der Praxis auf eine andere, ggf. beteiligungsidentische Schwesterpersonengesellschaft ausgelagert wird. Dies wird von der Finanzverwaltung aber nur anerkannt, wenn sich die Tätigkeit der gewerblichen Personengesellschaft eindeutig von der Gemeinschaftspraxis abgrenzen lässt. Hierzu muss u.a. ein Gesellschaftsvertrag geschlossen werden, wonach die Gesellschaft wirtschaftlich, organisatorisch und finanziell unabhängig von der ärztlichen Gemeinschaftspraxis ist. Ein getrenntes Rechnungswesen, unterschiedliche Bankkonten sowie eigene Rechnungsformulare müssen verwendet werden.

3 Häusliches Arbeitszimmer: Raumteilung durch Sideboard nicht ausreichend

Die private Mitnutzung des häuslichen Arbeitszimmers ist immer schädlich, sobald diese den Grenzwert von 10 Prozent überschreitet. Aus diesem Grund muss das häusliche Arbeitszimmer, um steuerlich anerkannt zu werden, vom privaten Wohnbereich räumlich getrennt sein. Das Finanzamt erkennt ein Arbeitszimmer nicht an, wenn es von der ansonsten privat genutzten Wohnung nur durch eine **halbhohe Wand** getrennt ist.

Folglich hat der BFH entschieden, dass es **nicht ausreichend**, wenn der Arbeitsbereich **allein durch ein Side-**

board vom Wohnbereich abgeteilt ist. Es liegt dann kein häusliches Arbeitszimmer vor, auch wenn dieser Bereich büromäßig eingerichtet ist.

Beispiel:

Ein Architekt nutzte in seiner angemieteten Wohnung einen Raum sowohl für berufliche als auch private Zwecke. Der Arbeitsbereich war vom privaten Teil durch ein Sideboard klar abgetrennt. Die auf diesen Arbeitsbereich entfallende Miete erkannte das Finanzamt nicht als Betriebsausgaben an, weil dieser Raum gemischt genutzt wurde. Der Architekt vertrat die Ansicht, dass der berufliche Teil klar vom privaten Bereich des Zimmers abgegrenzt sei und daher anerkannt werden müsse. Einspruch, Klage und Revision waren erfolglos.

Der BFH stellt in seinem Urteil vom 22.3.2016 heraus, dass ein häusliches Arbeitszimmer ein Raum sein muss, der

- sich seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in der häuslichen Sphäre des Steuerpflichtigen befindet und
- ganz vorwiegend (mehr als 90 Prozent) beruflichen bzw. betrieblichen Zwecken dient.

Es sind nur Aufwendungen für Räume abziehbar, die nach ihrem Erscheinungsbild dem Typus eines Arbeitszimmers entsprechen. Das ist nur dann der Fall, wenn das **Arbeitszimmer** ein Raum ist, der **durch Wände und Türen abgeschlossen** ist. Ist das nicht der Fall, ist generell von einer gemischten Nutzung des Zimmers auszugehen. Ist das Arbeitszimmer räumlich abgeschlossen, entfällt die Eigenschaft als Arbeitszimmer nur dann, wenn die private Mitnutzung nicht von untergeordneter Bedeutung ist.

4 Minijob 2017: Auswirkungen des höheren Mindestlohns

Der monatliche Arbeitslohn eines Minijobbers darf 450 Euro nicht übersteigen. Es ist daher unbedingt darauf zu achten, dass die Stundenzahl so festgelegt wird, dass diese multipliziert mit dem Mindestlohn von 8,84 Euro (ab 2017) nicht zu einer Überschreitung der 450-Euro-Grenze führt. Das Gesetz zur Stärkung der Tarifautonomie sieht beim Mindestlohn keine Ausnahmen für Minijobs vor. Bereits bestehende Branchenmindestlöhne haben weiterhin Bestand, soweit die hier festgelegten Mindestlöhne höher sind als 8,84 Euro je Stunde.

In der Land- und Forstwirtschaft und in der ostdeutschen Bekleidungsindustrie gilt ab 1.1.2017 der Mindestlohn von 8,50 Euro pro Stunde. Ab dem 1.1.2018 gilt dort der Mindestlohn von 8,84 Euro. Abweichende Regelungen gibt es auch für Zeitungsausträger und Saisonkräfte. Hier gelten folgende Mindestlöhne: 2016 in Höhe von 7,23 Euro, ab 1.1.2017 in Höhe von 8,50 Euro und ab 1.1.2018 gilt der allgemeine Mindestlohn von 8,84 Euro.

Arbeitgeber müssen bei allen Minijobs prüfen, wie sich der Mindestlohn von 8,84 Euro pro Stunde ab 2017 auswirkt. Bei einer Arbeitszeit von

- 50 Stunden im Monat ergibt sich bei einem Stundenlohn von 8,84 Euro ein monatlicher Arbeitslohn von $(50 \times 8,84 \text{ Euro}) = 442 \text{ Euro}$;
- 51 Stunden im Monat ergibt sich bei einem Stundenlohn von 8,84 Euro ein monatlicher Arbeitslohn von $(51 \times 8,84 \text{ Euro}) = 450,84 \text{ Euro}$.

Wichtig: Der **Arbeitgeber muss** für das gesamte Jahr (also für einen Zeitraum von zwölf Monaten) **prüfen**, ob beim Minijobber die Geringfügigkeitsgrenze von 450 Euro eingehalten wird. Bei dieser Betrachtung sind alle laufenden und einmaligen Einnahmen zu erfassen. Diese Prüfung muss der Arbeitgeber zu Beginn eines Beschäftigungsverhältnisses und jeweils zu Beginn eines Kalenderjahres durchführen.

Bei einem Mindestlohn von 8,84 Euro (ab 2017) muss die vereinbarte und tatsächliche Arbeitszeit im Monat weniger als 51 Stunden betragen. Arbeitgeber und Arbeitnehmer haben keine Möglichkeit, von diesem Betrag nach unten abzuweichen. Der **Rechtsanspruch** auf 8,84 Euro bleibt auch dann bestehen, wenn ein niedrigerer Betrag vereinbart werden sollte.

Bei der Ermittlung der Geringfügigkeitsgrenze von 450 Euro sind alle Einnahmen zu berücksichtigen, auf die ein **Rechtsanspruch** besteht. Der Arbeitgeber zahlt für seinen Minijobber die Rentenversicherung mit einem **pauschalen Satz von 15 Prozent**. Der Minijobber, der rentenversicherungspflichtig ist, stockt den Rentenversicherungsbeitrag auf den normalen Beitragssatz auf. Die geringe Differenz von derzeit 3,7 Prozent zum allgemeinen Beitragssatz von 18,7 Prozent trägt der Arbeitnehmer. Der Minijobber kann sich jedoch von der Versicherungspflicht **befreien** lassen (**Opt-out**).

Wer sich nicht befreien lässt, erwirbt durch die Beschäftigung vollwertige **Pflichtbeitragszeiten** in der Rentenversicherung. Das bedeutet, dass er ggf. früher in Rente gehen kann, Leistungen zur Rehabilitation erhält (sowohl im medizinischen Bereich als auch im Arbeitsleben), einen Anspruch auf Rente wegen Erwerbsminderung erwirbt oder aufrechterhält, einen Anspruch auf Entgeltumwandlung für eine betriebliche Altersversorgung haben kann und Übergangsgeld während der Teilnahme an einer medizinischen Vorsorge- oder Rehabilitationsmaßnahme der Rentenversicherung erhalten kann, wenn kein Anspruch auf Entgeltfortzahlung (mehr) besteht.

5 Rechnungsberichtigung: Vorsteuerabzug im Ursprungsjahr

Ein Freiberufler/Unternehmer kann die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind (Eingangsleistungen) als Vorsteuer abziehen. Der Vorsteuerabzug setzt voraus, dass der Unternehmer eine Rechnung besitzt, die alle gesetzlich geforderten Angaben enthält.

Enthält die Rechnung **nicht alle Angaben** oder sind Angaben unzutreffend, kann sie berichtigt bzw. ergänzt werden.

Es reicht aus, wenn nur die fehlenden oder unzutreffenden Angaben durch ein Dokument, das eindeutig auf die Rechnung bezogen ist, übermittelt werden.

Die **Finanzverwaltung** hat bisher die Meinung vertreten, dass eine **Rechnungsberichtigung nicht zurückwirkt**, sodass der Vorsteuerabzug erst möglich ist, nachdem die berichtigte Rechnung bzw. Gutschrift übermittelt wurde. **Aber:** Nach Auffassung des **Europäischen Gerichtshofs bleibt** der Vorsteuerabzug im Jahr der **ursprünglichen** Rechnungsausstellung erhalten.

Beispiel:

Ein Unternehmer hat seine Provisionszahlungen an Handelsvertreter per Gutschrift abgerechnet. In den Gutschriften fehlten jeweils die Steuernummer bzw. die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer. Nach den Beanstandungen im Rahmen einer Betriebsprüfung korrigierte der Unternehmer die Gutschriften. Das Finanzamt ließ daraufhin den Vorsteuerabzug erst im Jahr der Rechnungsberichtigung zu. Da inzwischen einige Jahre vergangen waren, setzte das Finanzamt Nachzahlungszinsen fest.

*Der EuGH hat entschieden, dass in dieser Situation die Rechnungsberichtigung **rückwirkend möglich** ist. Das heißt, der Vorsteuerabzug kann unverändert in dem Jahr in Anspruch genommen werden, in dem die fehlerhafte Rechnung ausgestellt wurde.*

Das Recht auf Vorsteuerabzug entsteht nach EU-Recht, wenn der Anspruch auf die abziehbare Steuer entsteht. Dies ist der Fall, sobald die Lieferung des Gegenstands bewirkt oder die Dienstleistung erbracht ist. Daher ist eine Rechnungsberichtigung mit Wirkung für die Vergangenheit zulässig. Mitgliedstaaten haben zwar das Recht, **Sanktionen für den Fall der Nichterfüllung** der formellen Bedingungen für die Ausübung des Vorsteuerabzugsrechts vorzusehen. Eine Sanktion, die den Vorsteuerabzug für das Jahr der Rechnungsausstellung versagt, ist jedoch unzulässig.

In der EuGH-Entscheidung ging es um fehlende Steuernummern bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummern. Diese können mit Wirkung für die Vergangenheit nachgeholt werden. Das muss dann auch für vergleichbare Fehler gelten, z.B. wenn das Leistungsdatum oder die fortlaufende Rechnungsnummer fehlt oder unzutreffend ist.

Zweifelhaft ist jedoch, ob eine rückwirkende Rechnungsberichtigung möglich ist, wenn in einer Rechnung die **Mindestanforderungen** nicht enthalten sind. Als Mindestanforderungen werden folgende Angaben angesehen:

- Angaben zum Rechnungsaussteller,
- Angaben zum Leistungsempfänger,
- Bezeichnung der Leistung,
- Höhe des Entgelts und
- der gesonderte Ausweis der Umsatzsteuer.

Die Finanzverwaltung wird hierzu noch Stellung beziehen müssen. Bis dahin sollte unbedingt darauf geachtet werden, dass alle Rechnungen zumindest die Mindestanforderungen erfüllen. Bei anderen Fehlern wird eine rückwirkende Korrektur bzw. Ergänzung möglich sein.

6 Partnerschaft: Mehrere Kanzleien sind ein Unternehmen

Eine Partnerschaftsgesellschaft aus Freiberuflern unterhält auch dann nur einen einzigen Betrieb, wenn zu ihr mehrere Kanzleien gehören. Konsequenz ist, dass für den Grenzwert „Gewinn“ bei einer Einnahmen-Überschussrechnung die Ergebnisse aller Kanzleien addiert werden müssen. Es ist nicht zulässig, dass jede zur Partnerschaft gehörende Kanzlei einen eigenständigen **Investitionsabzugsbetrag** bilden kann.

Der BFH hat klargestellt, dass eine Partnerschaftsgesellschaft auch dann nur einen Betrieb hat, wenn sie „unselbstständige“ Rechtsanwaltskanzleien in mehreren Städten betreibt. Die Partnerschaftsgesellschaft ist eine besondere Rechtsform, die im Partnerschaftsgesellschaftsgesetz geregelt ist und nur von den Angehörigen der freien Berufe gewählt werden kann. Steuerlich handelt es sich bei der Partnerschaftsgesellschaft um eine Mitunternehmerschaft, sodass die hierfür geltenden Regelungen anzuwenden sind.

Beispiel:

Eine Partnerschaftsgesellschaft von Rechtsanwälten unterhielt an drei verschiedenen Standorten Kanzleien. Der Gewinn wurde mithilfe von Einnahmen-Überschussrechnungen – getrennt für jeden Standort – ermittelt. Diese Gewinnermittlungen dienten dazu, den Gewinnanteil eines jeden Gesellschafters zu ermitteln.

*Das Finanzamt hat hier die Ansicht vertreten, dass die Partnerschaft nur einen Betrieb hat, sodass auch nur einmal der Investitionsabzugsbetrag gewährt werden könne. Die Partnerschaft war anderer Meinung und ging davon aus, dass die einzelnen Kanzleien eigenständige Einheiten seien. Der BFH urteilte, dass die **Partnerschaft als ein Betrieb** zu behandeln sei.*

Die Grundsätze, die für gewerbliche Mitunternehmerschaften entwickelt worden sind, gelten entsprechend bei der Partnerschaft. Die Partnerschaftsgesellschaft ist eine Personengesellschaft, sodass die verschiedenen Kanzleien nicht als selbstständige Einheiten angesehen werden können. Vielmehr handelt es sich um Teilpraxen. Folglich kann der Höchstbetrag für den Investitionsabzugsbetrag auch nur einmal in Anspruch genommen werden.

7 Sachbezüge: Neue Werte ab 2017

Die Werte für Sachbezüge ändern sich ab 1.1.2017 ausschließlich hinsichtlich der **Verpflegungswerte**. Der Monatswert im Jahr 2017 für die Verpflegung beträgt 241 Euro. Somit entfallen

- auf ein Frühstück 1,70 Euro und
- auf ein Mittag- bzw. Abendessen jeweils 3,17 Euro.

Diese Werte sind ab dem 1.1.2017 auch bei der Abrechnung von Reisekosten von Bedeutung.

Der Monatswert für **Unterkunft und Miete** im Jahr 2017 bleibt gegenüber 2016 unverändert bei 223 Euro. Die Sachbezugswerte für Verpflegung und Unterkunft orientie-

ren sich an der Entwicklung der Verbraucherpreise. Für die Sachbezüge im Jahr 2016 ist der Verbraucherpreisindex im Zeitraum von Juni 2015 bis Juni 2016 maßgeblich. Der Verbraucherpreisindex für Verpflegung ist um 1,9 Prozent gestiegen. Der Verbraucherpreisindex für Unterkunft oder Mieten hat sich gegenüber dem Vorjahr nicht verändert.

Der Wert der Unterkunft kann auch mit dem ortsüblichen Mietpreis bewertet werden, wenn der Tabellenwert nach Lage des Einzelfalls unbillig wäre.

8 Kindertagespflege: Pauschaler Abzug von Betriebsausgaben zulässig

Die Einkünfte, die jemand durch Kindertagespflege erzielt, gehören zu den freiberuflischen **Einkünften aus einer selbstständigen erzieherischen Tätigkeit**. Voraussetzung ist, dass die Pflegeperson

- die Kinderbetreuung in ihrem Haushalt, im Haushalt der Eltern oder in anderen geeigneten Räumen vornimmt und
- die Kinder verschiedener Eltern **eigenverantwortlich betreut**.

Wer selbstständig in der Kindertagespflege tätig ist, kann eine **Betriebsausgabenpauschale von 300 Euro** pro betreutem Kind und Monat von seinen steuerpflichtigen Einnahmen abziehen. Das BMF hat nun ergänzend dargelegt, welcher Pauschalabzug bei sogenannten Freihalteplätzen möglich ist. Ein Fallbeispiel veranschaulicht die Berechnungsgrundsätze.

Betriebseinnahmen: Laufende Geldleistungen gehören ebenso wie die Erstattung von Sachaufwendungen zu den steuerpflichtigen Einnahmen aus freiberuflischer Tätigkeit. Es spielt keine Rolle, wer die Gelder zahlt und wie viele Kinder betreut werden. Erstattet der **Träger der öffentlichen Jugendhilfe** der Kindertagespflegeperson die Beiträge zu einer Unfallversicherung, zu einer angemessenen Alterssicherung oder zu einer angemessenen Kranken- und Pflegeversicherung, bleiben diese Erstattungen steuerfrei.

Betriebsausgaben: Selbstständig tätige Kindertagespflegepersonen können wählen, ob sie von ihren steuerpflichtigen Einnahmen die tatsächlich angefallenen (nachgewiesenen) Betriebsausgaben oder pauschale Betriebsausgaben abziehen wollen. **Als tatsächliche Kosten** sind abziehbar:

- Kosten für Nahrungsmittel, Ausstattungsgegenstände (Mobiliar), Beschäftigungsmaterialien, Fachliteratur, Hygieneartikel,
- Miete und Betriebskosten der Betreuungsräumlichkeiten,
- Kommunikationskosten, Weiterbildungskosten,
- Beiträge für Versicherungen, die unmittelbar mit der Tätigkeit zusammenhängen,
- Fahrtkosten, Kosten für Freizeitgestaltung.

Wählt die Kindertagespflegeperson den **Pauschalabzug**, kann sie einen Betrag von **300 Euro je Kind und Monat** als Betriebsausgaben abziehen. Anders als beim tatsäch-

lichen Betriebsausgabenabzug darf sich durch den Pauschalabzug **kein steuerlicher Verlust** ergeben. Bewegt sich eine Kindertagespflegeperson mit ihrer Tätigkeit nahe an der Verlustgrenze, kann sich für sie daher ein Abzug der tatsächlichen Betriebsausgaben lohnen. Ein pauschaler Betriebsausgabenabzug ist nur dann ausgeschlossen, wenn die Kinderbetreuung im Haushalt der Eltern oder in kostenlos überlassenen Räumlichkeiten stattfindet.

Der Pauschale von 300 Euro liegt eine wöchentliche Betreuungszeit von 40 Stunden zugrunde. Fällt die tatsächliche Betreuungszeit für ein Kind geringer aus, muss die Pauschale **zeitanteilig gekürzt** werden. Fällt die Pflegeperson z.B. wegen Urlaub, Krankheit oder Fortbildung aus, kann sie die Betriebsausgabenpauschale für diese Zeiten gleichwohl abziehen, wenn das Betreuungsgeld fortgezahlt wird.

Hält die Pflegeperson **Freihalteplätze** vor, die bei Krankheit, Urlaub oder Fortbildung einer anderen Kindertagespflegeperson kurzfristig belegt werden können und erhält sie für diese „Reserveplätze“ laufende Geldleistungen, so kann sie von den erhaltenen Einnahmen eine **Betriebsausgabenpauschale von 40 Euro** je Platz und Monat abziehen. Werden Freihalteplätze tatsächlich von Kindern in Anspruch genommen, müssen bei der Ermittlung der Betriebsausgabenpauschalen folgende Besonderheiten beachtet werden:

- Für die Belegungstage darf die Monatspauschale von 300 Euro (ggf. anteilmäßig) abgezogen werden (Quote: Zahl der Belegungstage/20 Arbeitstage im Monat).
- Im Gegenzug muss die 40-Euro-Pauschale für Freihalteplätze zeitanteilig gekürzt werden.

Diese Grundsätze sind laut BMF in allen offenen Fällen anzuwenden. Es ist nicht sinnvoll, bereits zu Beginn eines Jahres zwischen dem tatsächlichen und dem pauschalen Betriebsausgabenabzug zu wählen. Das steuerlich günstigste Ergebnis erzielt die Pflegeperson, wenn sie zunächst ihre tatsächlich entstandenen Betriebsausgaben zusammenrechnet und dann mit den pauschal abziehbaren Betriebsausgaben vergleicht. Der höhere Betrag kann dann der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde gelegt werden. Es lohnt sich also, während des Jahres sämtliche Rechnungen und Quittungen über abziehbare Kosten zu sammeln.

9 Kurzfristig beschäftigte Arbeitnehmer: Neue Pauschalierungsgrenze ab 2017

Der steuerliche Begriff einer kurzfristigen Beschäftigung weicht vom sozialversicherungsrechtlichen Begriff deutlich ab. Ob sozialversicherungsrechtlich eine kurzfristige Beschäftigung vorliegt oder nicht, ist für die Pauschalbesteuerung der Lohnsteuer mit 25 Prozent ohne Bedeutung. **Steuerlich** liegt eine **kurzfristige Beschäftigung** vor, wenn der Mitarbeiter nicht länger als 18 zusammenhängende Arbeitstage beschäftigt wird bzw. wenn seine Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich ist. In diesen Fällen kann die Lohnsteuer pauschal mit 25 Prozent erhoben werden.

Eine Pauschalierung des Arbeitslohns von kurzfristig Beschäftigten mit 25 Prozent ist aber nur zulässig, wenn der **durchschnittliche Tageslohn** 68 Euro nicht übersteigt. Die durchschnittliche Tageslohngrenze wurde 2015 an den Mindestlohn angepasst (acht Stunden x 8,50 Euro = 68 Euro).

Bei den Beratungen des Entwurfs eines Zweiten Bürokratieentlastungsgesetzes hat der Bundesrat vorgeschlagen, diese Tageslohngrenze für die Lohnsteuerpauschalierung kurzfristig Beschäftigter an die Mindestloohnerhöhung 2017 anzupassen. Da der Mindestlohn zum 1.1.2017 auf 8,84 Euro steigt, erscheint dem Bundesrat eine Erhöhung der durchschnittlichen Tageslohngrenze auf 72 Euro täglich sinnvoll und notwendig.

10 Steuerliche Außenprüfung: Verjährung bei der Verschiebung des Prüfungsbeginns

Wird eine Außenprüfung verschoben, stellt sich die Frage, ob bei der Beurteilung der Verjährung eine Ablaufhemmung zu beachten ist. Die steuerliche **Festsetzungsverjährung** kennt bei Einkommensteuer und Umsatzsteuer eine Festsetzungsfrist von **vier Jahren**. Die Verjährung läuft jeweils zum Ende eines Kalenderjahres ab. Diese Frist kann sich bei Vorliegen einer leichtfertigen Steuerverkürzung auf fünf Jahre und **bei einer vorsätzlichen Steuerhinterziehung auf zehn Jahre verlängern**.

Allerdings gibt es auch Ereignisse, bei denen der **Ablauf der Frist gehemmt bzw. hinausgeschoben wird**. Solange die Ablaufhemmung wirkt, tritt die Festsetzungsverjährung nicht ein. Dies hat zur Folge, dass **der Steueranspruch auch nicht erlischt**, da im Steuerrecht die Verjährung zum Erlöschen des Steueranspruchs führt.

Der Bundesfinanzhof hat in einem aktuellen Urteil entschieden, dass die Ablaufhemmung, die durch die Stellung eines Antrags des Steuerpflichtigen auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung eintritt, endet, wenn der Prüfer auch zwei Jahre nach dem Verschiebungsantrag **nicht mit tatsächlichen Prüfungshandlungen begonnen** hat.

Stellt der Steuerpflichtige während der Zweijahresfrist einen weiteren Verschiebungsantrag, **beginnt die Zweijahresfrist erneut**. Ein Antrag auf Hinausschieben des Beginns einer Außenprüfung, der die Ablaufhemmung auslöst, kann allerdings erst angenommen werden, wenn die Finanzbehörde den Prüfungsbeginn in einer Weise festgelegt hat, die die Mindestanforderungen an einen Verwaltungsakt erfüllt.

Steuerpflichtigen, die die Ankündigung einer Außenprüfung erhalten haben, passt der Termin oftmals nicht. Dies gilt zumal zum Jahresende, **wenn die Finanzverwaltung zur Hemmung des Ablaufs einer Festsetzungsfrist schnell noch eine Prüfung beginnen will**. Dann kann der Steuerpflichtige einen Antrag auf Verschiebung des Beginns der Prüfung stellen und die Ablaufhemmung tritt ein. Allerdings muss nach einem solchen Antrag die Prüfung tatsächlich innerhalb der nächsten zwei Jahre beginnen, ansonsten entfällt die Hemmung.