

Steuer & Bilanz aktuell - Juli 2018

Inhalt

Editorial

Für alle Steuerpflichtigen	2
Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung der Grundsteuer	2
Kindergeldanspruch nach Vollendung des 25. Lebensjahres	3
Selbst getragene Krankheitskosten	3
Für Unternehmer und Freiberufler	4
Steuerpauschalierung für betrieblich veranlasste Zuwendungen	4
Steuerliche Erfassung von Sanierungsgewinnen	6
Ansatz von Ausgaben im Fälligkeitszeitpunkt	6
Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer	7
Finanzverwaltung zur Kfz-Gestellung an Arbeitnehmer	7
Für Hauseigentümer	12
Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung bebauter Grundstücke	12
Schenkungsteuer: Verkehrswert einer Immobilie	12
Für Kapitalgesellschaften	14
Widerruf einer Pensionszusage	14
In eigener Sache	15
Termine für Steuerzahlungen	16
Termine für Juli und August	16

Editorial



Sehr verehrte Leserinnen und Leser, Asylpolitik hat wenig mit Steuern zu tun, einmal abgesehen davon, dass Steuern auch in Maßnahmen der Flüchtlingsbetreuung fließen, aber das soll hier nicht unser Thema sein. Große Aufreger in der Politik heißen meistens wenig Neues an der Steuerfront, über das hier berichtet werden könnte.

Es lohnt also, einmal in die berufspolitischen Themen zu schauen, mit denen ich als Mitglied des Verwaltungsrates des Institutes der Wirtschaftsprüfer konfrontiert bin.

In unserer letzten Sitzung wurde erneut berichtet, dass die EU-Kommission nach der Europawahl das Thema „Verbot der Steuerberatung bei gleichzeitigem Abschlussprüfungsmandat“ wieder aufgreifen wird, nachdem in der letzten Abschlussprüfer-Richtlinie dieses Verbot noch weitgehend umschifft wurde. Wieder wurde vermeldet, dass gerade das Deutsche Finanzministerium in dieser Frage entschieden für die Trennung eintritt. Wie kann jemand, so das Finanzministerium, im Rahmen der Abschlussprüfung im öffentlichen Auftrag tätig werden, und im Rahmen der Steuerberatung für denselben Mandanten „gegen den Staat“ arbeiten? Eine Argumentation, die man jedenfalls nicht mit einer kurzen Handbewegung vom Tisch wischen kann.

Das Interesse von EU-Kommission und Finanzministerium bezieht sich in erster Linie auf Großunternehmen, sogenannte PIE's (public interest entities), aber eine Ausstrahlungswirkung auf andere Segmente ist nicht nur nicht auszuschließen, sondern gewollt und wahrscheinlich.

Für den Mittelstand, käme es soweit, ergäben sich weitreichendste Konsequenzen; für die mittelständischen Berater wie uns natürlich auch. Die „Beratung aus einer Hand“, die im Mittelstand aus naheliegenden Gründen Beratungsstandard ist, wäre passé. Damit einher gehen Reibungsverluste und Kostensteigerungen für künftig zwei „Beratungsgesellschaften“. Letztlich käme es wohl zur Trennung beider Berufe, die in den letzten 60 Jahren erfolgreich zusammengewirkt haben. Hier Steuerberatungsgesellschaften, dort reine Wirtschaftsprüfungsgesellschaften (im EU-Jargon „pure audit firms“) wären dann die unausweichliche Folge.

Wer das als Mandant nicht will, sollte beizeiten in Kammern und Verbänden politisch eine Gegenposition beziehen.

Es grüßt Sie herzlich Ihr

Ulrich Emde

Für alle Steuerpflichtigen

Das Bundesverfassungsgericht sieht in der Bewertung von Grundvermögen für die Grundsteuer gravierenden Ungleichbehandlungen.

Der Gesetzgeber hat bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung zu treffen, die bis spätestens 31.12.2024 in Kraft treten muss.

Dieses Urteil trifft sowohl Immobilienbesitzer als auch Mieter über die Nebenkosten.

Der Gesetzgeber strebt keine Erhöhung des Grundsteueraufkommens insgesamt an. Es ist aber damit zu rechnen, dass sich die Verteilung des Aufkommens auf die einzelnen Eigentümer zukünftig ändern wird.

Für alle Steuerpflichtigen

Verfassungswidrigkeit der Einheitsbewertung der Grundsteuer

Das Bundesverfassungsgericht hat mit Urteil vom 10.4.2018 (Aktenzeichen 1 BvL 11/14, 1 BvL 12/14, 1 BvL 1/15, 1 BvR 639/11, 1 BvR 889/12) bestätigt, was in der Fachwelt allgemein erwartet wurde. Die Regelungen des Bewertungsgesetzes zur Einheitsbewertung von Grundvermögen in den „alten“ Bundesländern sind seit Beginn des Jahres 2002 mit dem allgemeinen Gleichheitssatz unvereinbar. Das Festhalten des Gesetzgebers an dem Hauptfeststellungszeitpunkt von 1964 führt zu gravierenden Ungleichbehandlungen bei der Bewertung von Grundvermögen, für die es keine ausreichende Rechtfertigung gibt.

Mit dieser Begründung hat das Gericht die Vorschriften für verfassungswidrig erklärt und bestimmt, dass der Gesetzgeber **bis zum 31.12.2019 eine Neuregelung** zu treffen hat. Bis zu diesem Zeitpunkt dürfen die verfassungswidrigen Regeln weiter angewandt werden. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen sie für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31.12.2024 angewandt werden. Damit begegnet das Gericht den Schwierigkeiten bei der Umsetzung einer Neuregelung in Anbetracht der Vielzahl an Grundstücken, die neu bewertet werden müssen.

Auswirkungen hat dieses Urteil auf die Grundsteuer, die Immobilienbesitzer und auch Mieter (über die Nebenkosten) trifft. Basis für die Bemessung der Grundsteuer, welche auf Grund eines von der jeweiligen Gemeinde festgesetzten Hebesatzes erhoben wird, sind die sog. Einheitswerte für Grundstücke. Diese Einheitswerte sollen die Verkehrswerte der Grundstücke zumindest annähernd widerspiegeln. Gesetzlich ist vorgesehen, dass eine Neufestsetzung der Einheitswerte auf aktueller Basis alle sechs Jahre erfolgt, um Wertentwicklungen am Grundstücksmarkt nachvollziehen zu können. Tatsächlich sind in den alten Bundesländern die Einheitswerte zuletzt im Jahr 1964 festgestellt worden. In den neuen Bundesländern wird sogar auf Einheitswerte aus dem Jahr 1935 zurückgegriffen.

Die aus dieser Nichtanpassung folgenden flächendeckenden, zahlreichen und erheblichen Wertverzerrungen bei der Einheitsbewertung des Grundvermögens führen zu Ungleichbehandlungen bei der Erhebung der Grundsteuer. Eine ausreichende Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlungen ergibt sich nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts weder allgemein aus dem Ziel der Vermeidung allzu großen Verwaltungsaufwands noch aus Gründen der Typisierung und Pauschalierung.

Hinweis: Die vom Gericht gewährte Übergangsregelung bedeutet, dass sich zunächst bis Ende 2019 keine Änderungen ergeben. Ab dem Tag der Verkündung der Neuregelung, längstens bis zum 31.12.2024 wird der Verwaltung Gelegenheit gegeben, die erforderlichen Neubewertungen vorzunehmen. Die Grundsteuer kann bis zu diesem Zeitpunkt auf der bisherigen Grundlage erhoben werden.

Nun ist der Gesetzgeber gezwungen, die Reformbemühungen zu einem Ende zu führen. Bereits in der vergangenen Legislaturperiode gab es Gesetzgebungsinitiativen, die aber wegen mangelnder Einigkeit der Bundesländer im Sande verlaufen sind. Von politischer Seite wird betont, dass eine Reform der Einheitsbewertung für die Kommunen nicht zu einer Erhöhung des Grundsteueraufkommens führen soll. Dies bedeutet aber nicht, dass der einzelne Grundstückseigentümer zukünftig nicht höher oder auch niedriger belastet wird als bislang. In welchen Fällen sich für den Grundstückseigentümer Veränderungen zur jetzigen Grundsteuerbelastung ergeben werden, bleibt abzuwarten.

Es werden intensiv verschiedene Reformmodelle diskutiert, aktuell ist aber nicht abzusehen, wie eine Neuregelung aussehen könnte und in welchen Fällen sich Auswirkungen auf die Steuerbelastung ergeben. Diskutiert wird sowohl das sog. Verkehrswertmodell, welches automationsgesteuert die individuellen Daten des zu bewertenden Grundstücks mit Vergleichsdaten des Immobilienmarkts verknüpfen soll, ein wertunabhängiges Modell, welches sich nur an den Grundstücks- und Gebäudeflächen orientiert, als auch ein Kostenmodell, welches für bebaute Grundstücke einen Bodenwert und einen pauschalierten Gebäudewert ermitteln soll.

Kindergeldanspruch nach Vollendung des 25. Lebensjahres

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 19.10.2017 (Aktenzeichen III R 8/17) entschieden, dass für in Ausbildung befindliche Kinder nach Vollendung des 25. Lebensjahres auch dann kein Kindergeldanspruch besteht, wenn sie sich für einen mehrjährigen Dienst im Katastrophenschutz verpflichtet haben und deshalb vom Wehrdienst freigestellt wurden.

Im Streitfall absolvierte der im November 1987 geborene Sohn des Stpfl. ein Medizinstudium, das er 2013 kurz vor Vollendung des 26. Lebensjahres abschloss. Bereits im Jahr 2005 wurde er wegen einer mindestens sechs Jahre umfassenden Verpflichtung im Katastrophenschutz (Freiwillige Feuerwehr) vom (früheren) Wehrdienst freigestellt. Die Familienkasse gewährte dem Stpfl. das Kindergeld nur bis November 2012, da der Sohn in diesem Monat sein 25. Lebensjahr vollendete.

Dies bestätigte der Bundesfinanzhof. Zwar können volljährige Kinder beim Kindergeldanspruch berücksichtigt werden, solange sie sich in Ausbildung befinden. Das Kindergeldrecht sieht insoweit aber eine Altersgrenze von 25 Jahren vor. Diese Altersgrenze wird zwar insbesondere dann, wenn das Kind den gesetzlichen Grundwehrdienst oder Zivildienst geleistet hat, um die Dauer dieses Dienstes hinausgeschoben. Der Dienst im Katastrophenschutz gehört aber nicht zu den im Gesetz genannten Verlängerungstatbeständen.

Eine entsprechende Anwendung des Gesetzes in diesen Fällen lehnt das Gericht ab, denn der Gesetzgeber hat die Verlängerung des Kindergeldanspruchs bei Diensten wie dem gesetzlichen Grundwehrdienst und dem Zivildienst nur deshalb vorgesehen, weil diese häufig die Beendigung der Berufsausbildung verzögern. Der vom Sohn des Stpfl. geleistete Dienst im Katastrophenschutz ist dagegen kein Vollzeitdienst und kann typischerweise auch neben der Ausbildung durchgeführt werden. Die Ausbildung wird deshalb durch einen solchen Dienst (ebenso wie bei einem Engagement des Kindes in einem Sportverein oder einer Jugendorganisation) regelmäßig nicht verzögert.

Hinweis: Die Entscheidung hat auch Auswirkungen auf andere neben der Ausbildung geleistete Dienste im Katastrophenschutz, die eine Freistellung von der Wehrpflicht zur Folge hatten (z.B. Sanitätsdienste beim Deutschen Roten Kreuz, der Johanniter-Unfall-Hilfe oder dem Malteser Hilfsdienst, technische Dienste beim Technischen Hilfswerk).

Selbst getragene Krankheitskosten

Trägt ein privat krankenversicherter Stpfl. seine Krankheitskosten selbst, um dadurch die Voraussetzungen für eine Beitragsersatzung zu schaffen, können diese Kosten nicht als Beiträge zu einer Versicherung steuerlich als Sonderausgaben abgezogen werden, wie der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 29.11.2017

Für Eltern mit volljährigen Kindern

Bundesfinanzhof:
Ein mehrjähriger Dienst im Katastrophenschutz verlängert nicht den Kindergeldanspruch über die Vollendung des 25. Lebensjahres hinaus.

Eine Verlängerung gilt nur für den (früheren) Grundwehrdienst oder Zivildienst.

Für alle Steuerpflichtigen

Streitfall:

Der Steuerpflichtige hatte Krankheitskosten selbst getragen, da er damit von seiner privaten Krankenversicherung Beitragserstattungen geltend machen konnte. Er hatte in der Einkommensteuererklärung die Krankheitskosten daraufhin als Sonderausgaben angesetzt.

Bundesfinanzhof:

Die Krankheitskosten sind nicht als Sonderausgaben abzugsfähig, da sie nicht im Zusammenhang mit der Erlangung des Versicherungsschutzes stehen.

**Für alle Unternehmer und
Freiberufler**

Betrieblich veranlasste Zuwendungen (Geschenke, Einladungen) können vom Leistenden pauschal mit dem Steuersatz von 30 % versteuert werden.

(Aktenzeichen X R 3/16) klarstellt. Damit führt das Gericht seine Rechtsprechung zur insoweit vergleichbaren Kostentragung bei einem sog. Selbstbehalt fort.

Im Urteilsfall hatten der Stpfl. und seine Ehefrau Beiträge an ihre privaten Krankenversicherungen zur Erlangung des Basisversicherungsschutzes gezahlt. Um in den Genuss von Beitragserstattungen zu kommen, hatten sie angefallene Krankheitskosten selbst getragen und nicht bei ihrer Krankenversicherung geltend gemacht. In der Einkommensteuererklärung kürzte der Stpfl. zwar die Krankenversicherungsbeiträge, die als Sonderausgaben angesetzt werden können, um die erhaltenen Beitragserstattungen, minderte diese Erstattungen aber vorher um die selbst getragenen Krankheitskosten, da er und seine Ehefrau insoweit wirtschaftlich belastet seien. Weder das Finanzamt noch das Finanzgericht folgten seiner Auffassung. Ebenso scheiterte der Ansatz der selbst getragenen Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung allein schon, weil die zumutbare Belastung nicht überschritten wurde.

Der Bundesfinanzhof bestätigte das Urteil des Finanzgerichts. Es **könnten nur die Ausgaben** als Beiträge zu Krankenversicherungen **abziehbar sein**, die im Zusammenhang mit der Erlangung des Versicherungsschutzes stünden und **letztlich der Vorsorge dienen**. Daher hatte das Gericht bereits entschieden, dass Zahlungen auf Grund von Selbst- bzw. Eigenbeteiligungen an entstehenden Kosten keine Beiträge zu einer Versicherung sind (Urteil vom 1.6.2016, Aktenzeichen X R 43/14). Zwar werde bei den selbst getragenen Krankheitskosten nicht – wie beim Selbstbehalt – bereits im Vorhinein verbindlich auf einen Versicherungsschutz verzichtet, vielmehr könne man sich bei Vorliegen der konkreten Krankheitskosten entscheiden, ob man sie selbst tragen wolle, um die Beitragserstattungen zu erhalten. Dies ändere aber nichts daran, dass in beiden Konstellationen der Versicherte die Krankheitskosten nicht trage, um den Versicherungsschutz „als solchen“ zu erlangen.

Ob die Krankheitskosten als einkommensmindernde außergewöhnliche Belastungen anzuerkennen seien, musste das Gericht im Streitfall nicht entscheiden, da die Krankheitskosten die sog. zumutbare Eigenbelastung wegen der Höhe der Einkünfte der Stpfl. nicht überstiegen und daher bereits aus diesem Grunde ein Abzug nicht in Betracht kam.

Hinweis: Im konkreten Fall ist daher abzuwägen, ob der regelmäßig einzugehende steuerliche Nachteil durch das Selbsttragen der Krankheitskosten den Vorteil aus einer Beitragsrückerstattung nicht überwiegt.

Für Unternehmer und Freiberufler

Steuerpauschalierung für betrieblich veranlasste Zuwendungen

Stpfl. können die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben. Mit dieser Pauschalsteuer ist die Besteuerung auf Seiten des Leistungsempfängers abgegolten. Diese Pauschalbesteuerung wird in der Praxis vielfach bei Zuwendungen, wie Geschenken, Einladungen zu sportlichen oder kulturellen Veranstaltungen, o.Ä. angewandt mit dem Ziel, dass eine steuerliche Erfassung bei dem Begünstigten vermieden wird.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 21.2.2018 (Aktenzeichen VI R 25/16) nochmals klargestellt, wie der Anwendungsbereich dieser Regelung abzugrenzen ist:

- Erfasst werden nur solche Zuwendungen, die beim Empfänger zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen.
- Die Anwendung der Pauschalierungsregelung setzt die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen voraus.
- Die Zuwendungen müssen zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung des Stpfl. erbracht werden. Für das Zusätzlichkeitserfordernis reicht es deshalb nicht aus, dass die Zuwendung des Stpfl. zu einer Leistung eines Dritten an den Zuwendungsempfänger hinzutritt.

Streitig war die Anwendung der Einkommensteuerpauschalierung bei einem Bonussystem. Die Stpfl. vertreibt Fotokameras, Objektive und Blitzgeräte. In den Jahren 2006 bis 2010 führte sie in mehreren Aktionszeiträumen ein Verkaufsförderungsprogramm „Bonussystem für Verkaufsprofis“ durch. Teilnahmeberechtigt waren beratende – nicht bei der Stpfl. beschäftigte – Fachverkäufer im stationären Handel und damit selbständige Betriebsinhaber sowie deren Arbeitnehmer.

Jeder Fachverkäufer konnte durch den Verkauf bestimmter Produkte der Stpfl. an Endverbraucher sog. Bonuspunkte sammeln. Hierzu musste er den unteren Teil der Garantiekarte des verkauften Produkts abtrennen und an die Stpfl. schicken. Nach einer Registrierung als „Clubmitglied“ konnte er die gesammelten Punkte dort „einlösen“ und aus einem Prämienkatalog verschiedene Sachprämien und Gutscheine kostenfrei bestellen. Hiervon machten überwiegend angestellte Fachverkäufer Gebrauch.

Der Bundesfinanzhof verneint hier die Anwendung der Pauschalierungsregelung. Vorliegend führen die vereinnahmten Prämien sowohl bei den selbständigen Fachverkäufern (Betriebsinhabern) als auch bei den angestellten Verkäufern zu steuerpflichtigen Einkünften. Auch waren die von der Stpfl. an die selbständigen wie angestellten Fachverkäufer ausgereichten Prämien durch die von der Stpfl. aufgelegten Verkaufsförderprogramme und damit durch den Betrieb der Stpfl. veranlasst.

Es fehlte aber vorliegend an der Voraussetzung, dass die Zuwendung **zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung** oder Gegenleistung des Stpfl. erbracht werden muss. Denn sowohl der selbständige als auch der nichtselbständige Fachverkäufer erhielt die Prämie von der Stpfl. nicht zusätzlich zu einer ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung. Die Prämie war vielmehr das ausgelobte Entgelt für die Veräußerung bestimmter Produkte der Stpfl. Erbrachte der Teilnehmer die Leistung – vorliegend den Verkaufserfolg – erwarb er den Prämienanspruch gegenüber der Stpfl. Dieser Anspruch war nicht zu einem Grundgeschäft zwischen ihr und den angestellten Fachverkäufern hinzugetreten, sondern stellte die allein geschuldete Leistung für den erbrachten Verkaufserfolg dar. Auch gegenüber den selbständigen Betriebsinhabern wurden die Prämien nicht „zusätzlich zur ohnehin geschuldeten Leistung oder Gegenleistung“ erbracht. Die Stpfl. belieferte diese zwar mit ihren Waren. Die Prämien sind jedoch nicht als Dreingabe für die Abnahme der Waren, sondern unabhängig von deren Bezug – wie bei den angestellten Verkäufern – für einen bestimmten personenbezogenen Verkaufserfolg gewährt worden.

Voraussetzungen:

- Einkommensteuerpflicht der Zuwendung beim Empfänger;
- Zuwendung ist betrieblich veranlasst;
- Zuwendung wird zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung erbracht.

Streitfall:

Fachkunden des Steuerpflichtigen konnten im Falle des Weiterverkaufs von Ware an den Endkunden beim Steuerpflichtigen Punkte für Prämien sammeln.

Bundesfinanzhof:

Die Zuwendungen werden hier nicht zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung erbracht. Sie fällt daher nicht unter die Pauschalierungsregelung. Die Prämien müssen von den Kunden selbst versteuert werden.

Für alle Unternehmen in Sanierungsfällen

Der Bundesfinanzhof hatte den Sanierungserlass, der unter bestimmten Bedingungen den Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne vorsah, verworfen.

Die Finanzverwaltung hält an der Vertrauensschutzregelung für Altfälle fest.

Für Einnahmen-Überschussrechner

Streitfall:

Der Steuerpflichtige hatte dem Finanzamt für Umsatzsteuerzahlungen ein Lastschriftmandat erteilt. Die Vorauszahlung für November 2013 wurde am 17.1.2014 abgebucht. Der Steuerpflichtige machte die Zahlung als Betriebsausgabe in 2014 geltend.

Hinweis: Dieses Urteil verdeutlicht wiederum, dass nicht jedwede Zuwendung unter die Pauschalierungsvorschrift fällt. Macht der Stpfl. also grundsätzlich von der Pauschalierung Gebrauch, so muss sorgfältig für den Einzelfall abgegrenzt werden, ob eine Zuwendung hierunter fällt oder nicht. Freilich ist zu beachten, dass Zuwendungen, die nicht unter die Pauschalierungsvorschrift fallen, ggf. beim Empfänger der Besteuerung unterliegen.

Steuerliche Erfassung von Sanierungsgewinnen

Der Große Senat des Bundesfinanzhofs hatte den sog. Sanierungserlass mit Beschluss vom 28.11.2016 (Aktenzeichen GrS 1/15) verworfen. Der Sanierungserlass hatte unter bestimmten Bedingungen den Erlass der Steuern auf Sanierungsgewinne vorgesehen. Das Bundesministerium der Finanzen hat die Finanzämter daraufhin mit Erlass vom 27.4.2017 angewiesen, den sog. Sanierungserlass in allen Fällen, in denen die an der Sanierung beteiligten Gläubiger bis (einschließlich) 8.2.2017, also bis zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Beschlusses des Großen Senats des Bundesfinanzhofs, endgültig auf ihre Forderungen verzichtet haben, gleichwohl aus Vertrauensschutzgründen weiterhin uneingeschränkt anzuwenden.

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteilen vom 23.8.2017 (Aktenzeichen I R 52/14 und X R 38/15) entschieden, dass diese Anordnung des Bundesfinanzministeriums in gleicher Weise gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt wie der Sanierungserlass selbst. Eine solche Regelung hätte nur der Gesetzgeber treffen können. In den beiden Verfahren hatten die Stpfl. mit den jeweiligen Finanzämtern darüber gestritten, ob in ihren Fällen die Voraussetzungen für einen Steuererlass vorlagen. Nun hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 29.3.2018 (Aktenzeichen IV C 6 – S 2140/13/10003) mitgeteilt, dass sie sich an die im Erlass vom 27.4.2017 veröffentlichte Vertrauensschutzregelung im Umgang mit Altfällen weiter gebunden fühlt.

Hinweis: Die gesetzliche Neuregelung, nach der Sanierungsgewinne unter bestimmten Bedingungen steuerfrei gestellt sind, steht nach wie vor noch unter dem Vorbehalt der Genehmigung durch die EU-Kommission. Diese muss noch bestätigen, dass es sich nicht um eine staatliche Beihilfe handelt. Terminlich ist dies aktuell noch nicht absehbar.

Ansatz von Ausgaben im Fälligkeitszeitpunkt

Immer wieder ist die Frage strittig, in welchem Veranlagungsjahr bei einer Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung geleistete Umsatzsteuervorauszahlungen, die um den Jahreswechsel herum geleistet werden, anzusetzen sind. Strittig war im vom Finanzgericht Köln nun mit Urteil vom 9.11.2017 (Aktenzeichen 11 K 188/17) entschiedenen Verfahren die Abziehbarkeit einer Umsatzsteuervorauszahlung für den Monat November 2013. Vorliegend erfolgte eine Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung.

Der Stpfl. hatte dem Finanzamt für Umsatzsteuervorauszahlungen ein Lastschriftmandat für sein Girokonto erteilt. Die Umsatzsteuervorauszahlung für den Kalendermonat November 2013 wurde auf Grund dieses Lastschriftmandates durch das Finanzamt am 17.1.2014 vom Konto des Stpfl. abgebucht. Die Vorauszahlung war auf Grund Dauerfristverlängerung am 10.1.2014 (Freitag) fällig. Das Girokonto des Stpfl. wies zum Fälligkeitszeitpunkt der Vorauszahlung eine ausreichende Deckung auf. Der Stpfl. berücksichtigte die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2013

in seiner Gewinnermittlung für 2014 als Betriebsausgabe. Dem folgte das Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nicht und erhöhte den steuerlichen Gewinn entsprechend. Die Vorauszahlung sei bereits im Jahr 2013 und nicht erst in 2014 zu berücksichtigen.

Diese Sichtweise hat das Finanzgericht bestätigt. Es führt aus:

- Nach dem im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung anzuwendenden Zufluss-/Abflussprinzip sind Ausgaben grundsätzlich in dem Kalenderjahr anzusetzen, in dem sie geleistet worden sind. Ausnahmsweise gilt eine periodengerechte Berücksichtigung für regelmäßig wiederkehrende Ausgaben, die beim Stpfl. kurze Zeit vor oder kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehören, abgeflossen sind, als in diesem Kalenderjahr angefallen. Umsatzsteuervorauszahlungen stellen regelmäßig wiederkehrende Ausgaben dar.
- Die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2013 war unter Berücksichtigung der Dauerfristverlängerung am 10.1.2014 (Freitag) und damit kurz nach dem Ende des Kalenderjahres, zu dem sie wirtschaftlich gehört, fällig geworden und abgeflossen. Als „kurze Zeit“ gilt nach der Rechtsprechung ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen.
- Die Umsatzsteuervorauszahlung für November 2013 ist vorliegend außerdem kurze Zeit nach Beendigung des Kalenderjahres abgeflossen. Die tatsächliche Belastung auf dem Konto des Stpfl. erfolgte zwar unstreitig außerhalb des Zehntageszeitraums. Die tatsächliche Kontobelastung ist aber für den Abfluss nicht entscheidend.
- Bei einer Zahlung im Lastschriftverfahren liegt der Abfluss im steuerlichen Sinne bereits dann vor, wenn der Stpfl. durch die Erteilung der Einzugsermächtigung und Vorsorge für eine ausreichende Deckung seines Girokontos alles in seiner Macht Stehende getan hat, um die Zahlung der Steuerschuld zum Zeitpunkt der Fälligkeit zu gewährleisten. Wann der Leistungserfolg eintritt, ist unerheblich. Dies entspricht der eindeutigen gesetzlichen Regelung in der Abgabenordnung, nach der **bei Vorliegen einer Einzugsermächtigung** die Zahlung – unabhängig vom Zeitpunkt der Gutschrift beim Zahlungsempfänger – **bereits am Fälligkeitstag als entrichtet gilt**.

Hinweis: Die zeitlich richtige Erfassung ist unter verfahrensrechtlicher Sicht zu beachten, da bei einer zu späten Erfassung die Korrektur des Vorjahres möglicherweise nicht mehr möglich ist.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Finanzverwaltung zur Kfz-Gestellung an Arbeitnehmer

Zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 4.4.2018 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2334/18/10001) ausführlich Stellung genommen. Dieses Schreiben ist eine umfassende Behandlung der sich ergebenden Fragestellungen. Teilweise werden bisherige Verwaltungsregelungen nur zusammengefasst, teilweise sind aber auch neue Hinweise bzw. Klarstellungen aufgenommen worden.

Grundsätzlich gilt bei Einnahmen-Überschussrechnung, dass Einnahmen und Ausgaben im Jahr der Leistung anzusetzen sind.

Ausnahme besteht bei regelmäßig wiederkehrenden Ausgaben für einen Zeitraum von zehn Tagen.

Finanzgericht Köln:
Im Lastschriftverfahren gilt die Zahlung bereits am Fälligkeitstag als entrichtet – unabhängig vom Zeitpunkt der Gutschrift.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Die Finanzverwaltung hat zur privaten Nutzung von Firmenwagen Stellung genommen.

Handlungsempfehlung: Teilweise war unklar, ob in älteren Schreiben geäußerte Ansichten noch Gültigkeit hatten. Dieses Schreiben schafft in vielen Bereichen Klarheit. In der Praxis sollten Vereinbarungen und Handhabungen mit den von der Finanzverwaltung kundgetanen Grundsätzen abgeglichen werden. Soweit nach wie vor Fälle unklar bleiben, kann geprüft werden, ob diese beim Betriebsstättenfinanzamt des Arbeitgebers durch eine –kostenfreie– Anrufungsauskunft geklärt werden.

Im Folgenden stellen wir für die Praxis wichtige Einzelaspekte **zur Anwendung der pauschalen Nutzungswertermittlung (1 %-Regelung)** dar.

– Der pauschale Nutzungswert bei Anwendung der 1 %-Regelung (zzgl. 0,03 % für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte) kann die dem Arbeitgeber für das Kraftfahrzeug insgesamt entstandenen Kosten übersteigen. Wird dies im Einzelfall nachgewiesen, ist der pauschale Nutzungswert höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs anzusetzen (**Kostendeckelung**).

Hinweis: Die Kostendeckelung greift in der Praxis nicht selten bei der Überlassung eines gebraucht erworbenen Fahrzeugs oder auch bei einer größeren Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. In der Praxis sollten die Kosten für das einzelne Fahrzeug auf einem separaten Konto oder einer Kostenstelle separiert werden, um einen Abgleich zwischen dem pauschalen Nutzungswert und den tatsächlich entstandenen Kosten vornehmen zu können.

– Ein geldwerter Vorteil ist für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht zu erfassen, wenn dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug ausschließlich an den Tagen für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen wird, an denen es erforderlich werden kann, dass er dienstliche Fahrten von der Wohnung aus antritt oder an der Wohnung beendet, z.B. beim **Bereitschaftsdienst** in Versorgungsunternehmen. Bislang galt diese Regelung nur für den Fall, dass die dienstliche Fahrt am Wohnort begann.

– Fährt der Arbeitnehmer abwechselnd von der ersten Tätigkeitsstätte **zu verschiedenen Wohnungen**, ist bei Anwendung der 0,03 %-Regelung der pauschale Monatswert unter Zugrundelegung der Entfernung zur näher gelegenen Wohnung anzusetzen. Für jede Fahrt von und zu der weiter entfernt liegenden Wohnung ist zusätzlich ein pauschaler Nutzungswert von 0,002 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte dem Arbeitslohn zuzurechnen, soweit sie die Entfernung zur näher gelegenen Wohnung übersteigt.

– Die 0,03 %-Regelung zur Bemessung des pauschalen Nutzungswerts für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist unabhängig von der 1 %-Regelung selbständig anzuwenden, wenn das **Kraftfahrzeug ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen** wird. D.h. auch diese Konstellation kann in der Praxis vergleichsweise steuergünstig abgebildet werden.

– Grundsätzlich ist die Ermittlung des Zuschlags kalendermonatlich mit 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorzunehmen. Ein durch Urlaub oder Krankheit bedingter Nutzungsausfall ist im Nutzungswert pauschal berücksichtigt, also nicht mindernd zu berücksichtigen. Eine **Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilo-

Der Nutzungswert ist im Falle der Anwendung der 1%-Regelung höchstens mit dem Gesamtbetrag der Kfz-Kosten des Jahres anzusetzen.

Die Fahrten Wohnung/ Tätigkeitsstätte sind nicht zu erfassen, wenn das Fahrzeug nur eingeschränkt, z. B. nur für Bereitschaftsdienste genutzt werden darf.

Statt des pauschalen Zuschlags von 0,03% des Listenpreises pro Monat für die Fahrten Wohnung/ Tätigkeitsstätte kann auch eine Einzelbewertung mit 0,002% je Entfernungskilometer vorgenommen werden.

meter für höchstens 180 Tage ist allerdings ausnahmsweise möglich, wenn der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich erklärt, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat; die bloße Angabe der Anzahl der Tage reicht nicht aus. Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur ersten Tätigkeitsstätte gelangt ist. Diese Erklärungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zu Grunde gelegt wird.

Hinweis: Dieser Fall dürfte in der Praxis relevant sein. Zu denken ist an Arbeitnehmer, die tageweise im Homeoffice arbeiten, oder Mitarbeiter, die häufig auf Auswärtsreisen sind und an diesen Tagen das Fahrzeug nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen.

Wird im Lohnsteuerabzugsverfahren eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorgenommen, so hat der Arbeitgeber für alle dem Arbeitnehmer überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge eine jahresbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten vorzunehmen. Eine monatliche Begrenzung auf 15 Fahrten ist ausgeschlossen.

Beispiel:

Arbeitnehmer A kann ein vom Arbeitgeber B überlassenes betriebliches Kraftfahrzeug (Mittelklasse) auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen. B liegen datumsgenaue Erklärungen des A über Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für die Monate Januar bis Juni an jeweils 14 Tagen, für die Monate Juli bis November an jeweils 19 Tagen vor. Für den Monat Dezember liegt B eine datumsgenaue Erklärung des A über Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an 4 Tagen vor.

In den Monaten Januar bis Juni hat B für Zwecke der Einzelbewertung jeweils 14 Tage zu Grunde zu legen, in den Monaten Juli bis November jeweils 19 Tage. Wegen der jahresbezogenen Begrenzung auf 180 Fahrten ist für Zwecke der Einzelbewertung im Dezember nur ein Tag anzusetzen (Anzahl der Fahrten von Januar bis November = 179). Damit ergeben sich für die Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten des A zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Kalendermonat folgende Prozentsätze:

- Januar bis Juni: 0,028 % (14 Fahrten x 0,002 %)
- Juli bis November: 0,038 % (19 Fahrten x 0,002 %)
- Dezember: 0,002 % (1 Fahrt x 0,002 %)

Hinweis: Im Falle der Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist die Lohnsteuerpauschalierung mit 15 % anhand der vom Arbeitnehmer erklärten Anzahl der Tage vorzunehmen. Die von der Finanzverwaltung gewährte Vereinfachungsregelung, dass nur an 15 Arbeitstagen von Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ausgegangen werden kann, ist hier nicht anzuwenden.

– Stehen Nutzungsberechtigten in einem **Fahrzeugpool** mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung, so ist der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit 1 % der Listenpreise aller Kraftfahrzeuge zu ermitteln und die Summe entsprechend der

Voraussetzung ist eine schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers darüber, an welchen genau bezeichneten Tagen das Fahrzeug verwendet wurde.

Die Einzelbewertung im Lohnsteuerabzugsverfahren wird auf jährlich 180 Fahrten beschränkt.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Steht den Nutzungsberechtigten ein Fahrzeugpool zur Verfügung, werden zunächst die Summen der Nutzungswerte ermittelt und daraufhin durch die Personenanzahl geteilt.

Auch bei nur gelegentlicher Fahrzeugüberlassung ist der pauschale Nutzungswert anzusetzen. Ausnahmen:

- Kein Ansatz, wenn in einem vollen Monat kein Firmenfahrzeug zur Verfügung steht,
- Anteiliger Ansatz, wenn ein Fahrzeug für max. fünf Tage im Monat zur Verfügung steht.

Im Falle eines Nutzungsverbots wird dann kein pauschaler Nutzungswert angesetzt, wenn das Verbot durch Unterlagen nachgewiesen wird.

Hinweise des BMF darüber, wenn der Arbeitnehmer nur eine Teilstrecke zur Tätigkeitsstätte mit dem Fahrzeug absolviert.

Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen. Der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist grundsätzlich mit 0,03 % der Listenpreise aller Kraftfahrzeuge zu ermitteln und die Summe durch die Zahl der Nutzungsberechtigten zu teilen. Dieser Wert ist beim einzelnen Arbeitnehmer mit der Zahl seiner Entfernungskilometer zu multiplizieren. Arbeitnehmer haben im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung die Möglichkeit, zur Einzelbewertung unter Berücksichtigung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überzugehen.

– Bei einem **Fahrzeugwechsel** im Laufe eines Kalendermonats ist der Listenpreis des überwiegend genutzten Kraftfahrzeugs zu Grunde zu legen.

– Der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten und der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind auch dann anzusetzen, wenn dem Arbeitnehmer das **Kraftfahrzeug tatsächlich nur gelegentlich überlassen wird**. Die Monatsbeträge brauchen nicht angesetzt zu werden (a) für volle Kalendermonate, in denen dem Arbeitnehmer kein betriebliches Kraftfahrzeug zur Verfügung steht, oder (b) wenn dem Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich (von Fall zu Fall) für nicht mehr als fünf Kalendertage im Kalendermonat überlassen wird. In diesem Fall sind der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten und der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Fahrtkilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs zu bewerten (Einzelbewertung). Zum Nachweis der Fahrstrecke müssen die Kilometerstände festgehalten werden.

– Wird dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug mit der Maßgabe zur Verfügung gestellt, es nicht für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich zu nutzen, ist vom Ansatz des jeweils in Betracht kommenden pauschalen Nutzungswerts abzusehen, wenn das **Nutzungsverbot** durch entsprechende Unterlagen (z.B. eine arbeitsvertragliche oder andere arbeits- oder dienstrechtliche Rechtsgrundlage) nachgewiesen wird. Diese sind als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Dem Nutzungsverbot des Arbeitgebers steht ein ausdrücklich mit Wirkung für die Zukunft erklärter schriftlicher Verzicht des Arbeitnehmers auf die Nutzung für vorgenannte Fahrten gleich. Die Nutzungsverzichtserklärung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. Die unbefugte Privatnutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs hat keinen Lohncharakter.

– Setzt der Arbeitnehmer ein ihm überlassenes Kraftfahrzeug bei den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder bei Familienheimfahrten nur für eine **Teilstrecke** ein, weil er regelmäßig die andere Teilstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegt, so ist der Ermittlung des pauschalen Nutzungswerts dennoch die **gesamte Entfernung** zu Grunde zu legen. Der pauschale Nutzungswert kann aber auf die mit dem Kraftfahrzeug tatsächlich zurückgelegte Teilstrecke begrenzt werden, wenn (a) der Arbeitgeber das Kraftfahrzeug nur für diese Teilstrecke zur Verfügung stellt oder (b) der Arbeitnehmer für die restliche Teilstrecke einen **Nachweis** über die Benutzung eines anderen Verkehrsmittels erbringt, z.B. in Form einer auf ihn ausgestellten Jahres-Bahnfahrkarte.

– Stehen einem Arbeitnehmer gleichzeitig **mehrere Kraftfahrzeuge** zur Verfügung, so ist für jedes Kraftfahrzeug der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit monatlich 1 % des Listenpreises anzusetzen. Dies gilt auch beim Einsatz eines

Wechselkennzeichens. Dem pauschalen Nutzungswert für Privatfahrten kann der Listenpreis des überwiegend genutzten Kraftfahrzeugs zu Grunde gelegt werden, wenn die Nutzung der Kraftfahrzeuge durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörende Personen so gut wie ausgeschlossen ist. Bei Anwendung der 0,03 %-Regelung ist dem pauschalen Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte stets der Listenpreis des überwiegend für diese Fahrten genutzten Kraftfahrzeugs zu Grunde zu legen.

– Überlässt der Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug zu **einer Familienheimfahrt wöchentlich** im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung, so ist insoweit der Nutzungswert steuerlich nicht zu erfassen, da insoweit ein Werbungskostenabzug möglich wäre. Wird das Kraftfahrzeug zu mehr als einer Familienheimfahrt wöchentlich genutzt, ist für jede weitere Familienheimfahrt ein pauschaler Nutzungswert i.H.v. 0,002 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Beschäftigungsort und dem Ort des eigenen Hausstands anzusetzen und dem Arbeitslohn zuzurechnen.

– Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, insbesondere für die Nutzung zu privaten Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Familienheimfahrten ein **Nutzungsentgelt**, mindert dies den Nutzungswert. Dies kann insbesondere eine Monatspauschale, eine Kilometerpauschale oder auch die Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten, wie z.B. Tankkosten sein.

Beispiel 1:

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt i.H.v. 0,20 je privat gefahrenem Kilometer zu zahlen hat.

Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt, welches den lohnsteuerlichen Pauschalansatz mindert.

Beispiel 2:

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer die gesamten Treibstoffkosten zu zahlen hat.

Die Kostenübernahme durch den Arbeitnehmer ist ein Nutzungsentgelt, welches den lohnsteuerlichen Pauschalansatz mindert.

– Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs können nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den darauffolgenden Kalenderjahren auf den privaten Nutzungswert für das jeweilige Kraftfahrzeug bis auf 0,00 € angerechnet werden. Bei Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu Leasingsonderzahlungen ist entsprechend zu verfahren.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer hat im Jahr 01 zu den Anschaffungskosten eines betrieblichen Kraftfahrzeugs einen Zuschuss i.H.v. 10.000,00 € geleistet. Der geldwerte Vorteil beträgt jährlich 4.000 €. Ab Januar 03 wird ihm ein anderes betriebliches Kraftfahrzeug überlassen.

Der geldwerte Vorteil i.H.v. 4.000 € wird in den Jahren 01 und 02 um jeweils 4.000,00 € gemindert. Auf Grund der Überlassung eines anderen betrieblichen Kraftfahrzeugs ab Januar 03 kann der verbleibende Zuzahlungsbetrag von 2.000,00 € nicht auf den geldwerten Vorteil dieses betrieblichen Kraftfahrzeugs angerechnet werden.

Für alle Arbeitgeber und Arbeitnehmer

Ansatz des pauschalen Nutzungswertes für jedes Fahrzeug, wenn dem Arbeitnehmer mehrere Fahrzeuge zur Verfügung stehen.

Steuerliche Erfassung von Familienheimfahrten des Arbeitnehmers im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

Zuzahlungen des Arbeitnehmers für die nichtdienstliche Fahrzeugnutzung mindern den Nutzungswert.

Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten für das Fahrzeug mindern den Nutzungswert bis auf 0 €. Siehe hierzu das angeführte Beispiel.

Für Vermieter von Wohn- und Geschäftsgebäuden

Der Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück ist nach dem Verhältnis der Verkehrswerte des Grund und Bodens und des Gebäudes aufzuteilen.

Die Arbeitshilfe der Finanzverwaltung ermöglicht eine Selbstermittlung nur nach einem typisierten Verfahren. Das Ergebnis ist stets zu überprüfen, ob es dem Einzelfall gerecht wird.

Für alle Immobilienbesitzer

Im Falle der Erbschaft oder Schenkung von Immobilien erfolgt die Besteuerung nach einem pauschalen Bewertungsverfahren.

Ein tatsächlich niedrigerer Verkehrswert der Immobilie kann angesetzt werden, wenn dieser nachgewiesen werden kann.

Handlungsempfehlung: Hinsichtlich der Bewertung der Privatnutzung, der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie der Behandlung von Zuzahlungen und Kostenübernahmen durch Arbeitnehmer bestehen vielfach alternative Rechenmodelle. Insofern bedarf es klarer Vereinbarungen zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern, inwieweit die individuellen Bewertungen bereits im Lohnsteuerverfahren oder erst bei den Einkommensteuerfestsetzungen erfolgen sollen.

Für Hauseigentümer

Arbeitshilfe zur Kaufpreisaufteilung bebauter Grundstücke

Zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Absetzungen für Abnutzung von Gebäuden ist es in der Praxis vielfach erforderlich, einen Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück auf das Gebäude, das der Abnutzung unterliegt, sowie den nicht abnutzbaren Grund und Boden aufzuteilen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist ein Gesamtkaufpreis für ein bebautes Grundstück nach dem Verhältnis der Verkehrswerte auf den Grund und Boden einerseits sowie das Gebäude andererseits aufzuteilen. Die Anwendung der sog. Restwertmethode, bei der vom Gesamtkaufpreis der anhand der Bodenrichtwerte ermittelte Wert des Grund und Bodens abgezogen wird und der verbleibende Betrag dem Gebäude zugeordnet wird, ist nicht zulässig.

Die **obersten Finanzbehörden** von Bund und Ländern haben **eine Arbeitshilfe (xls-Datei)** zur Verfügung gestellt, die es ermöglicht, in einem typisierten Verfahren entweder eine Kaufpreisaufteilung selbst vorzunehmen oder die Plausibilität einer vorliegenden Kaufpreisaufteilung zu prüfen. Diese wurde nun aktualisiert und steht mit dem Stand März 2018 zur Verfügung.

Hinweis: Diese Arbeitshilfe ist frei verfügbar und sollte in einschlägigen Fällen der erste Einstieg in eine Kaufpreisaufteilung sein. Allerdings ist sorgfältig zu prüfen, ob die typisierende Vorgehensweise dem Einzelfall gerecht wird. Insofern ist auch eine seitens der Finanzverwaltung erfolgte Aufteilung, welche sich auf diese Arbeitshilfe stützt, kritisch zu überprüfen.

Schenkungsteuer: Verkehrswert einer Immobilie

Für Zwecke der Erbschaft-/Schenkungssteuer werden Immobilien grundsätzlich nach einem pauschalen Verfahren bewertet. In der Praxis führt dies in nicht wenigen Fällen zu einem zu hohen Wertansatz. Dies gilt insbesondere bei Einfamilienhäusern oder Immobilien in schlechter Lage oder mit individuellen Besonderheiten. Daher sieht das Gesetz vor, dass ein niedrigerer Verkehrswert nachgewiesen werden kann. Hierzu bestehen zwei Möglichkeiten:

- Zum einen kann ein niedrigerer Verkehrswert durch einen im gewöhnlichen Geschäftsverkehr innerhalb eines Jahres vor oder nach dem Bewertungsstichtag zustande gekommenen Kaufpreis für das zu bewertende Grundstück nachgewiesen werden.
- Zum anderen kann ein niedrigerer Verkehrswert durch ein Bewertungsgutachten eines Sachverständigen nachgewiesen werden.

Der Bundesfinanzhof hatte nun über die Bewertung einer im Wege der Schenkung übertragenen Immobilie zu entscheiden. Es handelte sich um ein ca. im Jahr 1900 erbautes Miethaus mit insgesamt 23 vermieteten Wohneinheiten und einer leer-

stehenden Wohnung. Eine durchgreifende Sanierung oder Modernisierung hatte seit der Errichtung des Gebäudes nicht stattgefunden. Der Stpfl. reichte beim Finanzamt eine Bedarfswerterklärung nebst Gutachten eines öffentlich bestellten und vereidigten Sachverständigen ein. In diesem Gutachten ermittelte der Sachverständige einen Ertragswert von 800.000,00 €, von dem er pauschale Kosten für die Beseitigung eines Reparaturstaus von 170.000,00 € abzog und so einen bereinigten Ertragswert/Verkehrswert von 630.000,00 € berechnete.

Nach Angaben des Sachverständigen konnte er bei einer Ortsbesichtigung das Objekt im Außen- und exemplarisch im Innenbereich besichtigen. Das Gebäude habe insgesamt einen verbrauchten baulichen Zustand aufgewiesen. Aus Angaben des Stpfl. schloss der Sachverständige, dass sich die Ausstattung von 16 der 24 Wohneinheiten größtenteils noch im Zustand nach Erstellung des Gebäudes befunden habe. Für die Gebäudehülle und die 16 Wohnungen sei nach überschlägiger Schätzung von einem Investitionsbedarf von mindestens 170.000 € auszugehen. Auf die 16 Wohnungen entfalle ein Anteil von ca. 116.000,00 €.

Das Finanzamt und dem folgend auch das Finanzgericht verwarf das vorgelegte Gutachten, weil es hinsichtlich der pauschal geschätzten Reparatur- und Instandsetzungskosten nicht plausibel sei. Dies bestätigte nun der Bundesfinanzhof mit Urteil vom 24.10.2017 (Aktenzeichen II R 40/15). Das Gericht hebt folgende Aspekte hervor:

- Zur Ordnungsmäßigkeit eines Sachverständigengutachtens gehören methodische Qualität und eine zutreffende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen.
- Ist im Ertragswertverfahren dem schlechten Zustand eines Gebäudes bei Erträgen, Bewirtschaftungskosten und Restnutzungsdauer nicht Rechnung getragen worden, können Instandsetzungskosten durch Abschläge zu berücksichtigen sein. Aus dem Gutachten muss sich jedoch ergeben, wie sich die Mängel und Schäden auf den Verkehrswert auswirken.
- Ein Sachverständigengutachten ist zudem nur ordnungsgemäß, wenn die tatsächlichen Grundlagen der Wertermittlung schlüssig nachvollziehbar sind. Dazu gehört eine hinreichende Erhebung und Dokumentation der Begutachtungsgrundlagen. Der Gutachter muss aus den festgestellten Fakten seine Schlussfolgerungen ziehen und diese zusammen mit den von ihm für richtig erkannten Annahmen im Gutachten dokumentieren. Allgemeine Verweise, wie z.B. auf eine sachverständige Feststellung oder auf eine jahrelange Erfahrung, sind nicht ausreichend. Sind dem Sachverständigen die für die Beurteilung maßgeblichen Umstände nicht bekannt, muss er sie ermitteln oder beim Auftraggeber erfragen. Bleibt dies erfolglos, so darf der Sachverständige zwar sein Gutachten auf Unterstellungen aufbauen; er muss dies jedoch in dem Gutachten kenntlich machen. Der Sachverständige darf daher von einer bestimmten Voraussetzung nur ausgehen, wenn er diese durch festgestellte Tatsachen belegen kann. Je weniger unmittelbare tatsächliche Erkenntnisse des Sachverständigen vorliegen, umso geringer ist der Nachweiswert des Gutachtens.

Hinweis: Der Nachweis eines niedrigeren Verkehrswerts anhand eines Bewertungsgutachtens kann sinnvoll sein. Zu beachten sind dann allerdings die Kosten für das Wertgutachten. Ein solches Bewertungsgutachten wird nur anerkannt, wenn es ordnungsgemäß erstellt wurde. Ein Gutachten muss aus sich heraus verständlich und auf Plausibilität

Streitfall:

Für Zwecke der Schenkungsteuer hatte ein Steuerpflichtiger den Wert der Immobilie anhand des Bewertungsgutachtens eines Sachverständigen angesetzt.

Der Bundesfinanzhof hat das Gutachten verworfen.

Das Gutachten war nicht hinreichend verständlich und entsprach damit nicht den Anforderungen.

Für Gesellschafter von Kapitalgesellschaften

Streitfall:

Zu einer Pensionszusage einer GmbH wurde nachträglich ein Widerrufsvorbehalt im Falle einer verschlechterten wirtschaftlichen Lage vereinbart. Ein Jahr später wurde der Widerruf in Anspruch genommen.

Finanzamt:

Der Widerruf führt zum steuerpflichtigen Zufluss von Arbeitslohn für den Gesellschafter-Geschäftsführer in Höhe des werthaltigen Teils der Pensionszusage.

Finanzgericht Köln:

Der Widerruf der Pensionszusage führt nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.

überprüfbar sein und nach den Regeln der Immobilienwertermittlungsverordnung erstellt sein. Entspricht das Gutachten nicht in jeder Hinsicht den zu stellenden Anforderungen, berechtigt dies nicht ohne Weiteres dazu, das Gutachten insgesamt unberücksichtigt zu lassen, sondern lediglich zu punktuellen Abweichungen.

Für Kapitalgesellschaften

Widerruf einer Pensionszusage

In seinem rechtskräftigen Urteil vom 11.10.2017 (Aktenzeichen 9 K 3518/14) hat sich das Finanzgericht Köln mit der Frage befasst, ob der Widerruf einer Pensionszusage beim alleinigen Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH zu einem Zufluss von steuerpflichtigem Arbeitslohn führt.

Im Streitfall bestand zu Gunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers seit den 1980er-Jahren eine Pensionszusage. Diese wurde auf Grund negativer wirtschaftlicher Entwicklungen bei der GmbH am 19.12.2008 neu gefasst. Dabei wurde die folgende für den Rechtsstreit relevante Regelung aufgenommen: „Wir behalten uns vor, die zugesagten Leistungen zu kürzen oder einzustellen, wenn unsere wirtschaftliche Lage sich nachhaltig so wesentlich verschlechtert, dass uns eine Aufrechterhaltung der zugesagten Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann, oder...“. Am 14.12.2009 widerrief die GmbH die Pensionszusage mit Wirkung zum 31.12.2009.

Dazu vertrat das Finanzamt die Auffassung, der Widerruf der Pensionszusage durch die GmbH sei wegen eines Missbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO wie ein Verzicht des Stpfl. auf die Pensionszusage zu behandeln, so dass in Höhe des werthaltigen Teils der Pensionszusage ein Zufluss von Arbeitslohn beim Stpfl. vorliege. Der auf Ebene der GmbH ausgewiesene steuerliche Ertrag sei zudem durch die Berücksichtigung einer Einlage außerbilanziell wieder zu korrigieren.

Zur Begründung führte das Finanzamt aus, in dem Widerruf der Pensionszusage sei eine **steuerlich unangemessene Gestaltung i.S.d. § 42 AO** zu sehen. Eine solche liege vor, wenn eine Gestaltung gewählt werde, die gemessen an dem erstrebten Ziel unangemessen sei, der Steuerminderung dienen solle und durch wirtschaftliche oder sonst beachtliche nichtsteuerliche Gründe nicht zu rechtfertigen sei. Ein Gesellschafter-Geschäftsführer, der die von ihm beherrschte Gesellschaft von einer Pensionszusage ohne Widerrufsvorbehalt befreien wolle, um hierdurch eine drohende insolvenzrechtliche Überschuldung zu vermeiden, würde als das angemessene Mittel den (ggf. teilweisen) Verzicht auf die Pensionszusage wählen. Steuerlich würde ein solcher Verzicht in Höhe des werthaltigen Teils dann als Arbeitslohn bei dem Gesellschafter und als verdeckte Einlage bei der Gesellschaft angesetzt.

Das Finanzgericht Köln hat entschieden, dass das Finanzamt zu Unrecht den Widerruf der Pensionszusage im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2009 als Arbeitslohn des Stpfl. versteuert habe. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG könne zwar auch der fiktive Zufluss von Arbeitslohn infolge des Verzichts auf eine Pensionszusage gehören. Allerdings konnte das Finanzgericht einen fiktiven Zufluss im Streitjahr 2009 nicht feststellen, da die Vereinbarung des Widerrufsvorbehalts am 19.12.2008 nicht zu einem Zufluss vom Arbeitslohn beim Stpfl. geführt hatte.

Im Ergebnis konnte das Finanzgericht die Frage ungeklärt lassen, ob in der zwischen dem Stpfl. und der GmbH gewählten Vorgehensweise ein Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO zu sehen war. Denn selbst wenn der sofortige Verzicht auf die Pension im Jahr 2008 als eine entsprechende Gestaltung zu werten gewesen wäre, wäre der fiktive Zufluss des Arbeitslohns bereits im Jahr 2008 erfolgt, so dass sich das beklagte Finanzamt daher selbst unter der Prämisse, dass der von ihm angenommene Gestaltungsmissbrauch zu bejahen wäre, im „falschen Veranlagungszeitraum“ befunden hätte. Denn die Rechtsfolge eines Gestaltungsmissbrauchs sei im Fall eines rechtsmissbräuchlich vereinbarten Widerrufsvorbehalts bei einer Pensionszusage der sofortige Verzicht.

Hinweis: Anlässlich des vorliegenden Urteils sei nochmals die besondere Problematik bei den Pensionszusagen wie folgt differenziert: Widerruft die verpflichtete Gesellschaft eine Pensionszusage, so führt dies – anders als der Verzicht auf eine Pensionszusage durch den berechtigten Gesellschafter-Geschäftsführer – vom Grundsatz her nicht zu einem Lohnzufluss und damit auch nicht zu einer Einkommensbesteuerung.

Und in Ausnahmefällen muss nicht einmal der Verzicht durch den Gesellschafter-Geschäftsführer zum Lohnzufluss führen, wenn nämlich dieser Verzicht auf einer sog. betrieblichen Veranlassung beruht, deren genaue Definition höchststrichterlich allerdings noch nicht abschließend geklärt ist.

In eigener Sache

Niederlassung Bremen:

Wir freuen uns mit Herrn **Jan Börge Fritsch**, gratulieren ihm zu seiner bestandenen Abschlussprüfung zum Steuerfachangestellten und wünschen ihm für seine berufliche Zukunft alles Gute.

Ebenfalls gratulieren wir Frau **Roswitha Wörz** recht herzlich zum 10-jährigen Firmenjubiläum. Seit 01.07.2008 ist Frau Wörz für uns im Bereich Organisation und Sekretariat tätig. Sie engagiert sich zu unserer Freude vor allem für eine extrem gut funktionierende Mandatsorganisation. Wir bedanken uns an dieser Stelle bei Frau Wörz für ihren langjährigen Einsatz, wünschen für die Zukunft alles Gute und freuen uns auf die weitere Zusammenarbeit.

Niederlassung Gießen:

Wir gratulieren Frau **Karin Burger** recht herzlich zum 30-jährigen Firmenjubiläum. Seit dem 1. Juli 1988 ist Frau Burger für uns im Sekretariat tätig. Wir bedanken uns an dieser Stelle bei Frau Burger für ihren jahrzehntelangen Einsatz, wünschen ihr für die Zukunft alles Gute und freuen uns auf die weitere Zusammenarbeit.

Termine für Steuerzahlungen

Juli 2018			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.7. (Dienstag)	13.7. (Freitag)	7.7. (Samstag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat; Vierteljahreszahler: für das abgelaufene Kalendervierteljahr</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler ohne Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p>			

August 2018			
Steuerart	Fälligkeit	Schonfrist bei Überweisung ¹	Einreichungsfrist bei Scheckzahlung
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Lohnsteuer (mit KiSt und SolZ)^{2,3} ▶ Umsatzsteuer^{2,4} 	10.8. (Freitag)	13.8. (Montag)	7.8. (Dienstag)
<ul style="list-style-type: none"> ▶ Gewerbesteuer ▶ Grundsteuer⁵ 	15.8. (Mittwoch)	20.8. (Montag)	12.8. (Sonntag)
<p>¹ bei Überweisung innerhalb der Schonfrist entsteht kein Säumniszuschlag (1 Prozent der Steuer für jeden angefangenen Monat); maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde</p> <p>² Lohnsteuer-Anmeldungen und Umsatzsteuer-Voranmeldungen müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können</p> <p>³ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat</p> <p>⁴ Monatszahler: für den abgelaufenen Monat oder bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat; Vierteljahreszahler mit Dauerfristverlängerung: für das vorangegangene Kalendervierteljahr</p> <p>⁵ Vierteljahres-, Halbjahres- und Jahreszahler (siehe § 28 Abs. 1 und 2 GrStG)</p>			

Alle Informationen und Angaben in diesem Rundschreiben haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Die Informationen in diesem Rundschreiben sind als alleinige Handlungsgrundlage nicht geeignet und können eine konkrete Beratung im Einzelfall nicht ersetzen. Wir bitten Sie, sich für eine verbindliche Beratung bei Bedarf direkt mit uns in Verbindung zu setzen. Durch das Abonnement dieses Rundschreibens entsteht kein Mandatsverhältnis.

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

engagiert · kompetent · persönlich

Bremen
Linzer Straße 9a
28359 Bremen
T 0421 696 88-0
bremen@wpe-partner.de

Gießen
Südanlage 5
35390 Gießen
T 0641 98 44 57-0
giessen@wpe-partner.de

Kiel
Bollhörnkai 1
24103 Kiel
T 0431 982 658-0
kiel@wpe-partner.de

Stade
Schiffertorsstr. 12
21682 Stade
T 04141 9916-0
stade@wpe-partner.de

A member of  **HLB International**

A world-wide network of independent professional accounting firms and business advisers.

ständig informiert auch unter:

www.westpruefung-emde.de

Impressum

Herausgeber

Westprüfung Emde GmbH & Co. KG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

mit Sitz in Bremen
(Amtsgericht Bremen HRA 27620 HB)

Redaktionsteam

WP, StB, RA Magnus v. Buchwaldt, Kiel
RA, FA f StR Erik Spielmann, Gießen
StB Olaf Seidel, Bremen