

Finas GmbH

Steuerberatungsgesellschaft - Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Südliche Auffahrtsallee 75, 80639 München (Nymphenburg)
Telefon: +49 89 1271151-0 - Telefax: +49 89 1271151-19
mail@finas.com - www.finas.com

Mandanten-Rundschreiben 06/2013

Umstellung auf SEPA • Firmenwagenbesteuerung • Lohnsteuer bei freiwilligen Sonderzahlungen • Berufsbetreuertätigkeit unterliegt nicht der Umsatzsteuer

Sehr geehrte Damen und Herren,

im vorliegenden Rundschreiben gehen wir ausführlich auf die neuen Rahmenbedingungen für Zahlungen innerhalb Europas ab dem 1.2.2014 ein. Durch die Schaffung eines einheitlichen Zahlungsraumes (SEPA) ergeben sich vor allem bei Euro-Überweisungen und bei Lastschriften deutliche Umstellungen. Auf diese müssen sich hauptsächlich Unternehmen nun einstellen. So bedarf es einer Anpassung der EDV und weiterer organisatorischer Vorkehrungen. Notwendige Umstellungen müssen für den jeweiligen Fall geprüft und unmittelbar umgesetzt werden, um einen reibungslosen Ablauf der Geschäftstätigkeit zu gewährleisten.

Ferner berichten wir über wichtige Entwicklungen bei der Lohnsteuer. So hat das Bundesfinanzministerium mitgeteilt, dass es die verschärfte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Besteuerung von zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlten Leistungen nicht anwenden will. Weiterhin hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung in einem wichtigen Punkt geändert: Wird einem Arbeitnehmer ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung überlassen, so ist der geldwerte Vorteil unabhängig davon, ob tatsächlich eine private Nutzung erfolgt, nach der 1 %-Regelung zu versteuern. Nur durch Führen eines Fahrtenbuchs besteht die Möglichkeit nachzuweisen, dass tatsächlich keine private Nutzung des Fahrzeugs erfolgt.

Mit freundlichen Grüßen
Finas GmbH

Horst R. Bauer
WP/StB

Dr. Joachim Gabloffsky
WP/StB

Geschäftsführer:
Dipl.-Kfm. Horst R. Bauer WP u. StB - Dipl.-Kfm. Dr. Joachim Gabloffsky WP u. StB
Dipl.-Kfm. Dr. Wulf Schöne RA, StB u. vBP
München HRB 75 498
Registrierte Prüfungsgesellschaft für Qualitätskontrolle

Mitglied der
INTEGRA[®]INTERNATIONAL[®]
Your Global Advantage
Weitere Informationen: www.finas.com

Für alle Steuerpflichtigen

- 1 SEPA: Neue Regeln im Zahlungsverkehr
- 2 Nur die erstmalige Berufsausbildung bzw. das Erststudium fallen unter das Werbungskostenabzugsverbot
- 3 Abstandnahme von der Kapitalertragsteuer bei gemeinnützigen Körperschaften
- 4 Krankheitskosten in vollem Umfang als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig?

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- 5 Verpflegungsmehraufwand für Leiharbeitnehmer
- 6 Auch freiwillige Sonderzahlungen können zu steuer- und sozialversicherungsfreien Leistungen führen
- 7 Betriebsveranstaltungen: Grenzen der Lohnsteuerpauschalierung

Für Unternehmer und Freiberufler

- 8 SEPA: Prozessumstellungen in Unternehmen
- 9 Umsatzsteuerliche Auswirkungen durch den Beitritt der Republik Kroatien zur Europäischen Union zum 1.7.2013
- 10 Bundesfinanzhof: Leistungen von Berufsbetreuern auch vor Juli 2013 umsatzsteuerfrei
- 11 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen - neue Behördenzuständigkeit
- 12 Gewerbesteuer: Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften
- 13 Finanzverwaltung veröffentlicht Richtsatzsammlung
- 14 Betriebsprüfung: Finanzamt kann keine Einsicht in freiwillig geführte Aufzeichnungen einer Apotheke über Barverkäufe verlangen
- 15 Elektronische Übermittlung an die Finanzverwaltung ab September nur noch authentifiziert mit elektronischem Zertifikat möglich

Für Personengesellschaften

- 16 Risikolebensversicherung einer freiberuflichen Sozietät auf das Leben eines Partners
- 17 Besteuerungsaufschub bei Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

- 18 Zurechnung von Zinsen im Erbfall

Für Hauseigentümer

- 19 Vorfälligkeitsentschädigung: Keine Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung
- 20 Restriktive Regelungen für Ferienwohnung
- 21 Steuerliche Förderung selbst genutzter denkmalgeschützter Gebäude

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

- 22 Pflicht zur Änderung der Gewinnabführungsverträge bei der Organschaft: Klarstellung des BMF zu den Übergangsregelungen
- 23 Bestimmung der Beteiligungshöhe bei § 17 EStG: Anwartschaften bleiben unberücksichtigt
- 24 Gesellschafterebene: Anwendung des Teilabzugsverbots bei Nutzungsüberlassungen

- 25 Gesellschafterebene: Keine Anwendung des Teilabzugsverbots bei Substanzverlusten von Darlehensforderungen
- 26 Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei unterjährigen Zugängen
- 27 Dienstwagengestellung für GmbH-Geschäftsführer: Bei Privatnutzungserlaubnis ohne Fahrtenbuch gilt 1 %-Regelung

Aktuelle Entwicklungen zur Firmenwagenbesteuerung

- 28 Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung erfordern die Überprüfung des Lohnsteuerabzugs
- 29 Dienstwagenbesteuerung - Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung
- 30 1 %-Regelung bei Gebrauchtfahrzeugen
- 31 Nutzung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge durch Einzelunternehmer
- 32 Anforderungen an ein Fahrtenbuch
- 33 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Für alle Steuerpflichtigen

1 SEPA: Neue Regeln im Zahlungsverkehr

a) Was ist SEPA?

Derzeit gelten für Überweisungen und Lastschriften im europäischen Binnenmarkt unterschiedliche Vorgaben und Preise. Zum 1.2.2014 wird als weiterer Baustein zum Zusammenwachsen des Binnenmarkts innerhalb der EU der einheitliche Euro-Zahlungsverkehrsraum SEPA verwirklicht. Die Abkürzung SEPA steht für „Single European Payments Area“, also einheitlicher europäischer Euro-Zahlungsraum. Ziel der Einführung von SEPA ist die Schaffung von mehr Wettbewerb und Effizienz. Gerade für Unternehmen sollen sich Kostensenkungen ergeben.

Damit entsteht eine einheitliche europäische Zahlungslandschaft für Euro-Zahlungen. SEPA-Länder sind:

1) die 28 EU-Mitgliedstaaten: Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechien, Ungarn, Vereinigtes Königreich von Großbritannien und Zypern,

2) die EWR-Staaten: Island, Liechtenstein, Norwegen und

3) die weiteren Staaten/Gebiete: Schweiz, Monaco, Mayotte, Saint-Pierre und Miquelon.

Mit der Einführung des SEPA können Privatpersonen und Unternehmen als Kunden der Kreditinstitute dann auf Zahlungsinstrumente zurückgreifen, die europaweit zu vergleichbaren Bedingungen zur Verfügung stehen. Zahlungen innerhalb Europas sollen dann genauso schnell, einfach und zu gleichen Preisen abgewickelt werden, wie Zahlungen innerhalb Deutschlands.

b) Neue Kontokennung: IBAN/BIC

Kern der SEPA-Zahlungen ist die Verwendung von IBAN/BIC als Ersatz für die Kontonummer und Bankleitzahl. Bei der SEPA-Überweisung und der SEPA-Lastschrift werden die Kontoverbindungen von Zahler und Zahlungsempfänger durch die IBAN (International Bank Account Number, internationale Bankkontonummer) und den BIC (Business Identifier Code, internationale Bankleitzahl) identifiziert anstatt wie bisher anhand von Kontonummer und Bankleitzahl.

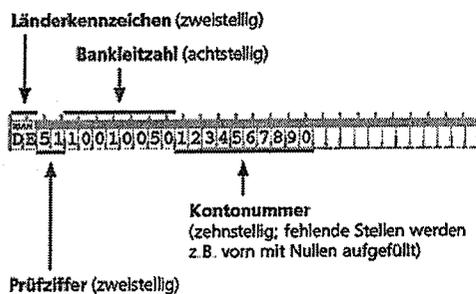
IBAN und BIC können bereits jetzt verwendet werden. Diese sind leicht auffindbar:

- Bei einer Überweisung können IBAN und BIC den Geschäftspapieren des Vertragspartners, wie etwa der Rechnung oder dem Briefkopf, entnommen werden. Sind sie dort nicht angegeben, müssen diese beim Geschäftspartner angefragt werden.
- Soll Geld auf das eigene Konto fließen, muss die eigene IBAN und BIC angegeben werden. Diese findet sich auf dem Kontoauszug oder im Online-Banking, etwa unter „Meine Daten“ oder „Kontodetails“, je nachdem, wie dieser Bereich bei dem Zahlungsdienstleister benannt ist. Zudem sind diese Angaben inzwischen auch auf den Bankkundenkarten der meisten Zahlungsdienstleister aufgedruckt.

Hinweis:

Der BIC existiert nur noch für eine Übergangszeit: Nach dem 1.2.2014 ist die Angabe des BIC zur Identifizierung der Kontoverbindung für Inlandszahlungen und nach dem 1.2.2016 für grenzüberschreitende Zahlungen nicht mehr erforderlich.

Die IBAN ist je nach Land unterschiedlich lang, vom Prinzip her aber immer gleich aufgebaut: Sie besteht aus einem internationalen Teil, der sich aus einem Länderkennzeichen und einer Prüfziffer zusammensetzt, und einem nationalen Teil, der individuelle Kontodetails enthält. In Deutschland sind das die Bankleitzahl und die Kontonummer. Eine deutsche IBAN hat immer 22 Stellen und ist wie folgt aufgebaut:



Hinweis:

SEPA-Zahlungen können nur in Euro abgewickelt werden. Zahlungen in anderen europäischen Währungen, wieritisches Pfund oder norwegische Krone, sind auch zukünftig nur mit einer Auslandsüberweisung möglich.

c) Umstellung für Privatpersonen

Seit Januar 2008 können Überweisungen in Euro innerhalb Deutschlands und grenzüberschreitend in alle SEPA-Teilnehmerländer per SEPA-Überweisung durchgeführt werden. Ab 1.2.2014 löst die SEPA-Überweisung das nationale Überweisungsverfahren in den Euroländern endgültig ab.

Es bleibt den Verbrauchern in Deutschland jedoch auf Grund einer Übergangsregelung ausreichend Zeit, sich auf diese Neuerungen einzustellen. Denn die Zahlungsdienstleister werden voraussichtlich noch bis Februar 2016 die Kontonummer und Bankleitzahl von Verbrauchern akzeptieren und diese kostenlos in die entsprechende IBAN umwandeln. Auf den BIC kann bei Inlandsüberweisungen ab Februar 2014 verzichtet werden, hingegen bei grenzüberschreitenden SEPA-Überweisungen erst ab Februar 2016. Bestehende Daueraufträge wandeln die Kreditinstitute regelmäßig automatisch in SEPA-Daueraufträge um.

Hinweis:

Wesentlicher Vorteil des neuen Verfahrens sind geringere Kosten und kürzere Bearbeitungszeiten: Bei einer SEPA-Überweisung macht es keinen Unterschied – weder bei den Entgelten noch bei der Ausführungsfrist – ob eine Euro-Überweisung in ein anderes SEPA-Teilnehmerland, sofern dies zur Europäischen Union oder zum Europäischen Wirtschaftsraum gehört, oder im Inland getätigt wird. Bei beleglosen Überweisungen, also z.B. im Online-Banking, gilt die Vorgabe in der Europäischen Union und im Europäischen Wirtschaftsraum, dass der Zahlungsempfänger bereits nach einem Bankarbeitstag über den Überweisungsbetrag verfügen kann. Im Falle eines beim Zahlungsdienstleister eingereichten beleghaften Überweisungsträgers verlängert sich die Ausführungsfrist auf maximal zwei Bankarbeitstage.

Wesentliche Änderungen ergeben sich auch beim Lastschriftverfahren. Möglich sind nun auch grenzüberschreitende Lastschriften. Wer regelmäßige Zahlungen z.B. in ein Nachbarland im Euroraum entrichten muss, kann die fälligen Beträge von seinem Inlandszahlungskonto als SEPA-Lastschrift abbuchen lassen.

Die rechtliche Legitimation für den Einzug von SEPA-Lastschriften ist das Mandat, das die Zustimmung des Zahlers gegenüber dem Zahlungsempfänger zum Einzug fälliger Forderungen mittels Lastschrift und die Weisung an seinen Zahlungsdienstleister (Zahlstelle) zur Einlösung durch Belastung seines Zahlungskontos enthält. Für die Zahler ist die Umstellung auf die SEPA-Basislastschrift jedoch mit keinerlei Aufwand verbunden. Nach der bereits erfolgten Änderung der Geschäftsbedingungen der Zahlungsdienstleister können die einmal erteilten Einzugsermächtigungen auch für den Einzug von SEPA-Basislastschriften genutzt werden.

Hinweis:

SEPA-Basislastschriften, bei denen ein gültiges Mandat vorliegt, können bis zu acht Wochen nach dem Belastungstag ohne Angabe von Gründen zurückgegeben werden. Fehlt das unterschriebene Mandat, verlängert sich die Frist auf 13 Monate.

d) Umstellung für Vereine

Besonders betroffen von der SEPA-Umstellung sind Vereine, da diese in großem Umfang vom Lastschriftverfahren Gebrauch machen. An folgende Umstellungsschritte ist zu denken:

- Die Vereinssoftware mit der Mitgliederverwaltung muss auf SEPA umgestellt werden. Dabei sollte darauf geachtet werden, dass die bestehenden Daten (Kontoverbindungen der Mitglieder) von der Software automatisch in IBAN und BIC umgewandelt werden können.
- Es muss bei der Deutschen Bundesbank unter www.glaeubiger-id.bundesbank.de eine Gläubiger-Identifikationsnummer beantragt werden, um zukünftig SEPA-Lastschriften durchführen zu können.
- Lastschrifteinzüge sind rechtzeitig dem Zahlungspflichtigen mitzuteilen. Ausreichend ist ein Hinweis auf der Mitgliederversammlung oder in einer Mitgliederzeitschrift. Die Ankündigung könnte wie folgt lauten: „Wir ziehen den Mitgliedsbeitrag jährlich zum 1. März ein. Fällt dieser nicht auf einen Bankarbeitstag, erfolgt der Einzug am unmittelbar darauf folgenden Bankarbeitstag.“
- SEPA-Lastschriften werden ausschließlich per Online-Banking bei der Bank eingereicht. Die Einreichung per Beleg oder Datenträger ist nicht mehr möglich. Daher wird ein Programm benötigt, um die Daten in dem vorgeschriebenen Format aufbereiten zu können. Oft wird dies durch die Vereinssoftware erledigt.

- „SEPA-Mandate“ ersetzen zukünftig die bekannten Einzugsermächtigungen. Vorhandene unterschriebene Einzugsermächtigungen können in Mandate umgewandelt werden. Bei bestehenden Lastschriftermächtigungen muss zwingend eine unterschriebene Einzugsermächtigung im Original vorliegen. Nur diese Einzugsermächtigung ist für die Umwidmung in eine SEPA-Basislastschrift zulässig. Für neue Mitglieder sollte ab sofort das Kombi-Mandat (bisherige Einzugsermächtigung in Verbindung mit SEPA-Lastschrift) verwendet werden. Sobald der Einzug der Beträge auf SEPA-Lastschriften umgestellt wurde, reicht für neue Mitglieder das SEPA-Basislastschrift-Mandat. Muster hierfür sind bei den Banken erhältlich. Insofern müssen Mitgliedsantragsformulare textlich umgestellt werden.

2 Nur die erstmalige Berufsausbildung bzw. das Erststudium fallen unter das Werbungskostenabzugsverbot

Kosten der erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums können nur betragsmäßig begrenzt bei der Einkommensteuer als Sonderausgaben berücksichtigt werden. Dies ist vor allem auch dann nachteilig, wenn in den Jahren der Berufsausbildung keine anderen Einkünfte zufließen, da Sonderausgaben zwar die Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer mindern, nicht aber zu einem vortragsfähigen Verlust führen. Die Möglichkeit zum steuerlichen Abzug der Kosten geht also endgültig verloren, wenn in dem entsprechenden Jahr keine ausreichend hohen Einkünfte vorliegen.

Diese gesetzlichen Einschränkungen gelten aber ausdrücklich nur für Kosten einer erstmaligen Berufsausbildung bzw. eines Erststudiums. Folgt hingegen eine weitere Berufsausbildung bzw. ein weiteres Studium, so sind diese Kosten in vollem Umfang als Werbungskosten abzugsfähig, wenn die Ausbildung bzw. das Studium konkret auf einen Beruf vorbereiten soll und somit mit späteren Einkünften in Zusammenhang steht. Der Bundesfinanzhof bestätigte hinsichtlich der Frage, ob bereits ein Erststudium bzw. eine erstmalige Berufsausbildung vorgelegen hat, auch jüngst wieder sein weites Verständnis: Entscheidend ist allein, ob eine Ausbildung für eine bestimmte Berufstätigkeit stattgefunden hat. Nicht erforderlich ist ein Berufsausbildungsverhältnis nach dem Berufsbildungsgesetz oder eine bestimmte Ausbildungsdauer.

Beispielhaft anzuführen sind folgende Fälle:

- Im Urteilsfall des Bundesfinanzhofs vom 28.2.2013 (Aktenzeichen VI R 6/12) ging es um die Ausbildung der Steuerpflichtigen als Verkehrsflugzeugführerin. Die Klägerin hatte schon früher, von Mai bis September 1992, erfolgreich eine Ausbildung zur Flugbegleiterin absolviert. Letzteres erkannte das Gericht als erstmalige Berufsausbildung an.
- Mit Urteil vom 27.10.2011 (Aktenzeichen VI R 52/10) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass die Ausbildung zum Rettungssanitäter eine erstmalige Berufsausbildung ist. Der Steuerpflichtige absolvierte nach dem Abitur den Zivildienst beim Deutschen Roten Kreuz in der Zeit von September 2003 bis Juni 2004 als Rettungssanitäter, nachdem er die entsprechende Ausbildung nach Maßgabe der landesrechtlichen Ausbildungs- und Prüfungsverordnung für Rettungssanitäter erfolgreich absolviert hatte. Die Kosten der danach folgenden Ausbildung zum Verkehrsflugzeugführer konnten in unbegrenztem Umfang als Werbungskosten angesetzt werden.
- Wurde bereits ein Bachelorstudium erfolgreich absolviert, so handelt es sich bei einem sich anschließenden Masterstudium nicht um eine nur eingeschränkt berücksichtigungsfähige erstmalige Berufsausbildung. So ausdrücklich das Bundeszentralamt für Steuern im „Merkblatt Kindergeld 2013“ vom 18.2.2013.

Hinweis:

Als Kosten der Berufsausbildung kommen in Betracht: Studien- oder Kursgebühren, Fahrtkosten zum Studienort und Kosten für Literatur. Im Grundsatz müssen diese Kosten vom Steuerpflichtigen selbst getragen werden. Unerheblich ist aber, woher die Mittel stammen, mit denen der Steuerpflichtige 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 Steuerpflichtigen übernommen hat, also unmittelbar an den Gläubiger des Steuerpflichtigen für diesen zahlt. So z.B. wenn die Eltern Berufsausbildungskosten des Kindes zahlen. Offen ist allerdings, ob auch solche Kosten als Werbungskosten des Steuerpflichtigen anerkannt werden, wenn ein Dritter in eigenem Namen einen Vertrag für den Steuerpflichtigen schließt und seine Zahlungspflicht begleicht.

Handlungsempfehlung:

Für abgelaufene Jahre ist anzuraten, entsprechende Kosten noch nachträglich als Werbungskosten geltend zu machen. Ggf. sind – soweit Steuererklärungen noch nicht abgegeben wurden – **rückwirkend Steuererklärungen abzugeben** und die Feststellung eines Verlustvortrags zu beantragen.

Gegen das generelle Abzugsverbot von Kosten für ein Erststudium bzw. eine erstmalige Berufsausbildung sind wegen verfassungsrechtlicher Bedenken mehrere Musterverfahren anhängig. Bei einem entsprechenden Ablehnungsbescheid des Finanzamts hinsichtlich der Kosten für eine Erstausbildung kommt ein Ruhen des Einspruchsverfahrens bis zur Entscheidung der Musterverfahren in Frage.

3 Abstandnahme von der Kapitalertragsteuer bei gemeinnützigen Körperschaften

Bei Kapitalerträgen behält die auszahlende Stelle – meist die Bank – grundsätzlich 25 % Kapitalertragsteuer (zzgl. Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer) ein. Wird der die Kapitalerträge empfangende Steuerpflichtige aber nicht zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer veranlagt, so kann bei Vorlage einer sog. Nichtveranlagungsbescheinigung (NV-Bescheinigung) auf den Einbehalt der Kapitalertragsteuer verzichtet werden. Gemeinnützige Körperschaften, vor allem also Vereine, brauchen keine NV-Bescheinigung vorzulegen, welche erst beim Finanzamt beantragt werden müsste. Es reicht vielmehr aus, wenn der Bank eine amtlich beglaubigte Kopie des zuletzt erteilten Freistellungsbescheids überlassen wird, der für einen nicht länger als fünf Jahre zurückliegenden Veranlagungszeitraum vor dem Veranlagungszeitraum des Zuflusses der Kapitalerträge erteilt worden ist.

Mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21.3.2013 wurde die so genannte „vorläufige Bescheinigung“ der Gemeinnützigkeit durch das Verfahren zur Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen abgelöst. Das Bundesfinanzministerium hat nun mit Schreiben vom 5.7.2013 (Aktenzeichen IV C 4 – S 0179-a/13/10001, DOK 2013/0628030) ausgeführt, dass eine Abstandnahme vom Einbehalt der Kapitalertragsteuer auch dann möglich ist, wenn eine amtlich beglaubigte Kopie des Feststellungsbescheids nach § 60a AO des Finanzamts überlassen wird, dessen Erteilung nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt.

Hinweis:

Die Vorlage des Freistellungsbescheids ist unzulässig, wenn die Erträge in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist, oder wenn sie in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betrieb gewerblicher Art anfallen.

4 Krankheitskosten in vollem Umfang als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig?

Krankheitskosten sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Dies wird jedoch nur soweit zugelassen, als die sog. „zumutbare Belastung“ überschritten wird. Damit bleiben gerade bei höher verdienenden Steuerpflichtigen die Krankheitskosten im Ergebnis oft unberücksichtigt. Gegen die Kürzung des Abzugs von Krankheitskosten als außergewöhnliche Belastung in Höhe der zumutbaren Belastung werden verfassungsrechtliche Bedenken geltend gemacht. Hierzu ist nun beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 32/13 ein Revisionsverfahren anhängig. Welche Erfolgsaussichten dieses Verfahren hat, ist derzeit offen. Sowohl das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (Aktenzeichen 4 K 1970/10) als auch das Finanzgericht Hamburg (Aktenzeichen 1 K 28/12) hatten zuvor entschieden, dass der Ansatz einer zumutbaren Eigenbelastung auch bei Krankheitskosten verfassungsgemäß sei.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen sollte gegen eine Kürzung des Ansatzes Einspruch eingelegt und ein Ruhen des Verfahrens beantragt werden.

Für Arbeitgeber und Arbeitnehmer

5 Verpflegungsmehraufwand für Leiharbeitnehmer

Strittig war, in welchem Umfang ein in einem Hafengebiet tätiger Leiharbeitnehmer Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten geltend machen kann. Der Kläger war als Hafenarbeiter nicht selbständig beschäftigt. Der Arbeitgeber überlässt seine Arbeitnehmer den in den Häfen von A und B tätigen Unternehmen. Der täglich an seinen Wohnort zurückkehrende Kläger erfuhr jeweils am Ende eines Arbeitstags telefonisch von dem Arbeitgeber Einsatzort und Einsatzzeit für den nächsten Arbeitstag. In den Streitjahren war er ausschließlich im Hafen von B und dort im Wesentlichen an fünf Einsatzstellen tätig. Das Finanzamt berücksichtigte zwar die Fahrtkosten zu den Einsatzstellen des Klägers mit der Pauschale von 0,30 € je gefahrenem Kilometer, den Verpflegungsmehraufwand je Einsatzstelle allerdings nur bis zur Dauer der zusammenhängenden Einsatztage von drei Monaten. Für die darüber hinausgehenden Zeiten erkannte es Verpflegungsmehraufwand nur an, wenn den weiteren Einsätzen an dieser Stelle eine Unterbrechung von mindestens vier Wochen vorausgegangen war.

Der Bundesfinanzhof bestätigte nun mit Urteil vom 15.5.2013 (Aktenzeichen VI R 41/12) diese Einschränkung hinsichtlich des Abzugs der Verpflegungspauschalen. Er entschied, dass auch Leiharbeitnehmern Verpflegungsmehraufwand nur in den Grenzen der Dreimonatsfrist zusteht. Für Leiharbeitnehmer gilt nichts anderes als für andere auswärts tätige Arbeitnehmer. Das Gericht führte aus, dass die Dreimonatsfrist sachgerecht ist, da sich ein Arbeitnehmer nach einer Übergangszeit typischerweise auf die Verpflegungssituation vor Ort einstellen, die Höhe der Kosten beeinflussen und damit den „Mehr“-Aufwand minimieren oder gar vermeiden kann. Nach einem Zeitraum von drei Monaten könne man davon ausgehen, dass die Verpflegungssituation vor Ort bekannt ist.

6 Auch freiwillige Sonderzahlungen können zu steuer- und sozialversicherungs-freien Leistungen führen

Bestimmte Zuwendungen an Arbeitnehmer, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten

Arbeitslohn erbracht werden, sind steuerfrei oder können pauschal besteuert werden. Als Beispiel für eine steuerfreie Leistung können Leistungen des Arbeitgebers (Bar- und Sachleistungen) zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen genannt werden.

Die Arbeitgeberleistungen müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Das ist nur bei Zusatzleistungen der Fall, die der Arbeitgeber erbringt, obwohl der Arbeitnehmer keinen Anspruch darauf hat. Eine zusätzliche Leistung liegt insbesondere vor, wenn sie unter Anrechnung auf eine andere freiwillige Sonderzahlung (z.B. freiwillig geleistetes Urlaubs- oder Weihnachtsgeld) erbracht wird.

Der Bundesfinanzhof hatte in den Urteilen vom 19.9.2012 (Aktenzeichen VI R 54/11 und VI R 55/11) die Voraussetzungen restriktiv ausgelegt. Erfüllt sei dies nur bei freiwilligen Zusatzleistungen. Die Finanzverwaltung hat nun aber mit Schreiben vom 22.5.2013 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2388/11/10001-02, DOK 2013/0461548) klargestellt, dass sie diese verschärfte Rechtsprechung nicht anwendet. Vielmehr gilt aus Gründen des Vertrauensschutzes und der Kontinuität der Rechtsanwendung weiterhin die bisherige Handhabung: Kommt die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzu, den der Arbeitgeber schuldet, ist das Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ auch dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf die zweckbestimmte Leistung hat.

Handlungsempfehlung:

Die Vergünstigungen sind materiell durchaus bedeutsam. Es müssen aber unbedingt die gesetzlichen Voraussetzungen eingehalten und dies dokumentiert werden. Eine zusätzliche Leistung liegt nach der Auffassung der Finanzverwaltung wie bisher auch dann vor, wenn sie unter Anrechnung auf eine andere freiwillige Sonderzahlung, z.B. freiwillig geleistetes Weihnachtsgeld/Tantieme/Urlaubsgeld, erbracht wird. Unschädlich ist es, wenn der Arbeitgeber verschiedene zweckgebundene Leistungen zur Auswahl anbietet oder die übrigen Arbeitnehmer die freiwillige Sonderzahlung und nicht die Leistung erhalten. Nicht begünstigt sind dagegen schlichte Gehaltsumwandlungen.

7 Betriebsveranstaltungen: Grenzen der Lohnsteuerpauschalierung

Übliche Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung sind lohnsteuerfrei, wenn der Betrag von 110 € je Arbeitnehmer nicht überschritten wird. Übersteigt die Zuwendung diese Grenze, so ist der gesamte Betrag der Lohnsteuer zu unterwerfen. In diesem Fall kann die Lohnsteuer aber vom Arbeitgeber mit einem **Pauschalsatz von 25 %** erhoben werden. Dies ist regelmäßig steuerlich sehr vorteilhaft. In diesen Fällen ist Folgendes zu beachten:

- Die Pauschalierung der Lohnsteuer ist nicht abhängig von einem Antrag des Arbeitgebers; er bedarf daher keiner Zustimmung des Finanzamts.
- Der Arbeitgeber darf die Pauschalbesteuerung nachholen, solange keine Lohnsteuerbescheinigung ausgeschrieben ist, eine Lohnsteuer-Anmeldung noch berichtigt werden kann und noch keine Festsetzungsverjährung eingetreten ist.
- Der pauschal besteuerte Arbeitslohn und die pauschale Lohnsteuer bleiben bei einer Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers außer Ansatz.
- Schuldner der pauschalen Lohnsteuer ist der Arbeitgeber, er hat die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen. Es ist jedoch möglich, dass die pauschale Lohnsteuer im Innenverhältnis vom Arbeitnehmer getragen wird; hierdurch mindert sich allerdings nicht die steuerliche Bemessungsgrundlage.
- Neben der pauschalen Lohnsteuer sind auch der Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer zu entrichten.
- Durch die Pauschalierung der Lohnsteuer tritt Sozialversicherungsfreiheit ein.

Allerdings ist zu beachten, dass diese Pauschalierung der Lohnsteuer nur möglich ist bei einer Betriebsveranstaltung im steuerlichen Sinne. Der Begriff der Betriebsveranstaltung wird restriktiv ausgelegt. Die Einschränkungen ergeben sich, wie das Urteil des Finanzgerichts München vom 17.2.2012 (Aktenzeichen 8 K 3916/08) zeigt, unter anderem, wenn im Rahmen einer Betriebsveranstaltung eine **Tombola** stattfindet. Im Urteilsfall hatten im Rahmen dieser Verlosung alle Arbeitnehmer Reisegutscheine für eine Urlaubs- bzw. Erholungsreise im Wert zwischen 11 733 DM (umgerechnet: 6 000 €) und 52 036 DM (umgerechnet: 26 000 €) erhalten (der Streitfall betraf das Jahr 1998). Hierzu stellt das Finanzgericht fest, dass eine Pauschalbesteuerung mit 25 % nicht in Frage kommt, wenn der Arbeitgeber im Rahmen einer Betriebsveranstaltung eine Tombola durchführt, bei der alle anwesenden Arbeitnehmer Gewinne in untypischem Umfang (i.d.R. mehr als ein Monatsgehalt) erhalten. Die Pauschalierung ist vielmehr nur dann möglich, wenn die Zuwendung im Rahmen einer Betriebsveranstaltung typisch ist.

Generell sind die Folgen einer solchen **betrieblichen Verlosung** wie folgt:

- Sachpreise bleiben steuerfrei, wenn es den Loggewinnen unter dem Gesichtspunkt des eigenbetrieblichen Interesses am Entlohnungscharakter fehlt. Dies ist aber nur dann gegeben, wenn der einzelne Sachpreis die für Aufmerksamkeiten geltende Grenze von 40 € nicht überschreitet. Bei Betriebsveranstaltungen sind die Aufwendungen des Arbeitgebers für die üblichen Sachpreise auf die zu beachtende 110 €-Freigrenze anzurechnen.
- Geldpreise sind unabhängig von ihrer Höhe stets individuell beim einzelnen Arbeitnehmer der Lohnsteuer zu unterwerfen. Eine Pauschalierung kommt nur dann in Betracht, wenn es sich um typische Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung handelt.

Hinweis:

Im Urteilsfall ist darüber hinaus zu beachten, dass der Arbeitgeber die steuerlichen Folgen durch eine **Anrufungsauskunft** beim Finanzamt absichern wollte. Eine solche Anrufungsauskunft ist für die spätere Besteuerung bindend. Allerdings hat das Finanzgericht festgestellt, dass im vorliegenden Fall die Anrufungsauskunft keine Bindungswirkung entfaltet hat, da der Arbeitgeber einen anderen als den später verwirklichten Sachverhalt vorgetragen hatte. Einmal bewegten sich die Gewinne nicht wie angegeben zwischen 2 000 DM und 30 000 DM, sondern zwischen rund 11 000 DM und rund 52 000 DM (es ging um einen Fall aus dem Jahr 1998). Zum anderen wurde aus der Sachverhaltsschilderung nicht klar, dass keine übliche Verlosung mit „Nieten“ (oder allenfalls Trostpreisen) beabsichtigt war.

Für Unternehmer und Freiberufler

8 SEPA: Prozessumstellungen in Unternehmen

Durch die Einführung von SEPA entsteht ein gravierender Umstellungsbedarf in Unternehmen und im Handel. Vor allem dann, wenn Zahlungen in der Unternehmens-EDV generiert und anschließend elektronisch weitergegeben werden oder Zahlungsdaten von der Bank elektronisch in das eigene EDV-System eingelesen werden, müssen Anpassungen der Software und teilweise auch der Verfahrensabläufe erfolgen. Diese Anpassungen können sehr aufwendig und damit kostenintensiv sein.

Handlungsempfehlung:

Dringend anzuraten ist, dass die erforderlichen Umstellungsschritte möglichst umgehend unter Hinzuziehung des jeweiligen Softwareunternehmens oder der EDV-Abteilung für den individuellen Fall ermittelt werden. Für das einzelne Unternehmen muss festgelegt werden, welche Umstellungsschritte erforderlich sind und wer diese ausführen kann. Gerade dann, wenn die Kunden in diesen Prozess mit einbezogen

werden, wie z.B. bei Lastschriftverfahren, bedarf die Umstellung eines ausreichenden zeitlichen Vorlaufs.

Folgende Punkte bedürfen einer Umstellung der EDV-Systeme bzw. der Prozesse:

- **Technische Anforderungen an das Datenformat:** Unternehmen müssen bei der Abwicklung von Überweisungen und Lastschriften im SEPA-Verfahren bestimmte technische Anforderungen einhalten. Bis zum 1.2.2014 muss technisch sichergestellt werden, dass bei der elektronischen Einlieferung von Zahlungen die IBAN und das ISO 20022 XML Format verwendet werden. Ansonsten können die Daten nicht bei der Bank eingeliefert werden.
- **Lohn- und Gehaltszahlungen:** Die im Lohn- und Gehaltsprogramm generierten Zahlungen müssen zukünftig im SEPA-Format erfolgen. Daher ist sicherzustellen, dass das Programm auf das neue Datenformat umgestellt wird und eine Konvertierung der bestehenden Bankdaten der Mitarbeiter in IBAN und BIC erfolgt, damit diese nicht bei allen Mitarbeitern erfragt werden müssen.
- **SEPA-Basislastschriften:** Die SEPA-Lastschrift, die seit November 2009 existiert, ist sowohl national als auch grenzüberschreitend nutzbar. Es gibt zwei SEPA-Lastschriftverfahren: das SEPA-Basislastschriftverfahren sowie das Firmenlastschriftverfahren. Das SEPA-Basislastschriftverfahren steht Verbrauchern und Unternehmen offen und enthält zahlreiche vom deutschen Einzugsermächtigungslastschriftverfahren bekannte Elemente. Eine SEPA-Basislastschrift kann – wie die Einzugsermächtigungslastschrift – innerhalb von acht Wochen nach Belastung an den Einreicher zurückgegeben werden. Ein Lastschrifteinzug ohne Mandat, d.h. eine unautorisierte Lastschrift, kann vom Zahler innerhalb von 13 Monaten nach der Kontobelastung zurückgegeben werden. SEPA-Lastschriften müssen eine bestimmte Zeit vor Fälligkeit bei der Zahlstelle vorliegen. Bei SEPA-Basislastschriften sind dies bei Erst- und Einmallaschriften fünf, bei Folgelastschriften zwei Interbankgeschäftstage. Voraussichtlich ab November 2013 kann diese Vorlaufzeit in Deutschland auf einen Interbankgeschäftstag verkürzt werden.
- **SEPA-Firmenlastschriften:** Die SEPA-Firmenlastschrift ist ausschließlich im Verkehr mit Unternehmen möglich und ähnelt dem heutigen Abbuchungsauftragsverfahren. Bei der SEPA-Firmenlastschrift besteht keine Möglichkeit der Rückgabe der Lastschrift. Die Zahlstelle ist verpflichtet, die Mandatsdaten bereits vor der Belastung auf Übereinstimmung mit der vorliegenden Zahlung zu prüfen. SEPA-Firmenlastschriften müssen der Zahlstelle einen Geschäftstag vor dem Fälligkeitstag vorliegen.
- Ein **SEPA-Lastschriftmandat** umfasst sowohl die Zustimmung des Zahlers zum Einzug der Zahlung per SEPA-Lastschrift an den Zahlungsempfänger als auch den Auftrag an den eigenen Zahlungsdienstleister zur Einlösung der Zahlung. Die verbindlichen Mandatstexte für die SEPA-Mandate (SEPA-Lastschriftmandat und SEPA-Firmenlastschriftmandat) stellt die jeweilige Bank zur Verfügung. Unternehmen müssen bei neuen Vertragsabschlüssen nach dem 1.2.2014 SEPA-Mandate verwenden.

Hinweis:

Bereits erteilte schriftliche Einzugsermächtigungen können als SEPA-Lastschriftmandate genutzt werden. In Deutschland ist durch eine Änderung der Allgemeinen Geschäftsbedingung der Zahlungsdienstleister sichergestellt, dass bestehende deutsche Einzugsermächtigungen auch für Einzüge im SEPA-Basislastschriftverfahren genutzt werden können. Es ist also nicht nötig, für die SEPA-Basislastschrift neue Mandate einzuholen – es sei denn, dass noch gar keine Einzugsermächtigung vorliegt (wie z.B. bei Neukunden). Lediglich eine Information des Zahlungsempfängers an den Zahler über die Umstellung unter Angabe der Gläubiger-Identifikationsnummer und der Mandatsreferenz hat vor dem ersten SEPA-Basis-Lastschrifteinzug zu erfolgen. Die AGB-Änderungen erfassen die im Abbuchungsauftragsverfahren erteilten Abbuchungsaufträge dagegen nicht.

- **Gläubiger-Identifikationsnummer:** Um als Zahlungsempfänger (z.B. Unternehmen,

Handel) Lastschriften auf Basis der SEPA-Lastschriftverfahren nutzen zu können, benötigt der Zahlungsempfänger eine Gläubiger-Identifikationsnummer. Hierbei handelt es sich um eine kontounabhängige und eindeutige Kennung, die den Zahlungsempfänger als Lastschrift-Einreicher zusätzlich identifiziert. In Deutschland ist die Gläubiger-Identifikationsnummer bei der Deutschen Bundesbank über das Internet zu beantragen unter www.glaebiger-id.bundesbank.de.

- **Elektronisches Lastschriftverfahren (ELV):** Die SEPA-Verordnung räumt die Möglichkeit ein, dass das im deutschen Einzelhandel stark genutzte Elektronische Lastschriftverfahren (ELV) bis zum 1.2.2016 weiter genutzt werden kann.

Hinweis:

Aus den aufgeführten Punkten ergibt sich unmittelbarer **Handlungsbedarf** für Unternehmen:

- Anpassung der eingesetzten EDV an die geänderten Datenformate,
- Anpassung der Datenbanken: Erfassung von IBAN und BIC bzw. Umsetzung der derzeitigen Kontonummer und Bankleitzahl in diese Informationen,
- Beantragung einer Gläubiger-Identifikationsnummer und
- Überprüfung der Lastschriftmandate.

9 Umsatzsteuerliche Auswirkungen durch den Beitritt der Republik Kroatien zur Europäischen Union zum 1.7.2013

Am 1.7.2013 ist Kroatien der Europäischen Union beigetreten. Das Hoheitsgebiet der Republik Kroatien gehört ab diesem Zeitpunkt zu dem Gebiet der Europäischen Union. Ab dem Tag des Beitritts hat Kroatien das gemeinsame Mehrwertsteuersystem ohne Übergangsfrist anzuwenden. D.h. es gelten nun in Kroatien die einheitlichen umsatzsteuerlichen Regelungen.

Bedeutung hat dies vor allem hinsichtlich der Bestimmungen über die umsatzsteuerliche Behandlung des innergemeinschaftlichen Waren- und Dienstleistungsverkehrs. So stellen Lieferungen nach Kroatien nun – unter den sonstigen Bedingungen – keine steuerfreien Ausfuhrlieferungen, sondern steuerfreie **innergemeinschaftliche Lieferungen** dar. Dies ist nicht nur hinsichtlich der zu erbringenden Nachweise, sondern vor allem auch hinsichtlich der Unterschiede bei der Rechnungsstellung und der Verbuchung im Rechnungswesen zu beachten. Warenbezüge aus Kroatien sind entsprechend – unter den sonstigen Bedingungen – **innergemeinschaftliche Erwerbe**, welche z.B. in die Zusammenfassenden Meldungen aufzunehmen sind.

Zu den Auswirkungen im Einzelnen hat das Bundesministerium der Finanzen mit Schreiben vom 28.6.2013 (Aktenzeichen IV D 1 – S 7058/07/10002, DOK 2013/0621390) Stellung genommen. Herauszustellen sind folgende Aspekte:

- Ein innergemeinschaftlicher Erwerb durch (a) Unternehmer, die nur steuerfreie Umsätze ohne Vorsteuerabzug ausführen, (b) Kleinunternehmer, bei denen die Umsatzsteuer nicht erhoben wird, (c) Landwirte, die die Pauschalregelung anwenden, und (d) juristische Personen, die nicht Unternehmer sind oder die den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben, unterliegt der Umsatz vorbehaltlich eines eventuell erklärten Verzichts auf die Anwendung des Schwellenwerts nur dann der Umsatzbesteuerung, wenn eine bestimmte Grenze (**Erwerbsschwelle**) überschritten wird. Die Erwerbsschwelle für Kroatien beträgt 77 000 HRK. Dabei ist der zum Zeitpunkt des Beitritts Kroatiens geltende Umrechnungskurs maßgeblich, so dass sich ein Betrag von 10 318 € ergibt.

- Der Ort der Lieferung richtet sich bei Lieferungen von Gegenständen, die durch den Lieferer oder von einem von ihm beauftragten Dritten aus dem Inland in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaats befördert oder versendet werden und bei denen der Abnehmer einen innergemeinschaftlichen Erwerb nicht zu versteuern hat, vorbehaltlich eines eventuell erklärten Verzichts auf die Anwendung des Schwellenwerts danach, ob die maßgebliche **Lieferschwelle** des anderen Mitgliedstaats überschritten ist oder nicht. Die Lieferschwelle für Kroatien beträgt 270 000 HRK (entspricht 36 180 €).
- Unternehmer in Kroatien erhalten ab dem 1.7.2013 für umsatzsteuerliche Zwecke eine **Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**. Die Umsatzsteuer-Identifikationsnummern werden in Kroatien wie folgt aufgebaut sein: HR99999999999 (Präfix „HR“ und ein Block mit 11 Ziffern). Das Bundeszentralamt für Steuern bestätigt ab dem 1.7.2013 auf Anfrage die Gültigkeit von Umsatzsteuer-Identifikationsnummern, die von Kroatien erteilt wurden (einfache Bestätigung) sowie den Namen und die Anschrift der Person, der die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer von einem anderen Mitgliedstaat erteilt wurde (qualifizierte Bestätigung).
- Lieferte ein Unternehmer vor dem 1.7.2013 einen Gegenstand im Inland an einen Abnehmer und gelangte dieser Gegenstand nach dem 30.6.2013 in das Gebiet Kroatiens, ist diese Lieferung unter den weiteren Voraussetzungen als Ausfuhrlieferung steuerfrei – es gilt also noch das frühere Recht.

Hinweis:

Weitere Informationen sind unter der Internetadresse des Bundeszentralamts für Steuern (www.bzst.bund.de) abrufbar.

Handlungsempfehlung:

Vor allem bei der Rechnungstellung und bei der Behandlung von sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit einem in Kroatien ansässigen Unternehmer sind diese Aspekte zu beachten. Gerade bei EDV-Systemen, die anhand der Stammdaten der Kunden Rechnungen generieren, sind entsprechende Anpassungen erforderlich.

10 Bundesfinanzhof: Leistungen von Berufsbetreuern auch vor Juli 2013 umsatzsteuerfrei

Mit Urteil vom 25.4.2013 (Aktenzeichen V R 7/11) hat der Bundesfinanzhof klargestellt, dass gerichtlich bestellte Berufsbetreuer mit ihren Leistungen nicht der Umsatzsteuer unterliegen. Dies ergibt sich aus dem EU-Recht, auf das sich Betroffene unmittelbar berufen können. Für ab dem 1.7.2013 erbrachte Leistungen ergibt sich dies bereits aus der mit dem sog. Amtshilfe-Richtlinie-Umsetzungsgesetz, welches kürzlich verkündet wurde, erfolgten Änderung des deutschen Umsatzsteuergesetzes.

Der Bundesfinanzhof bejaht im vorgenannten Urteil die Umsatzsteuerfreiheit auf Grund des Unionsrechts. Denn die Klägerin erbringe zum einen durch ihre Betreuungstätigkeit Leistungen, die eng mit der Sozialfürsorge und der sozialen Sicherheit verbunden seien. Für solche Leistungen sehe das EU-Recht die Steuerfreiheit vor. Zum anderen liege die für die Steuerfreiheit zusätzlich erforderliche Anerkennung als steuerfreier Leistungserbringer (sog. „anerkannte Einrichtung“) vor. Diese ergebe sich aus der gerichtlichen Bestellung für die Tätigkeit und aus dem an der Leistung bestehenden Gemeinwohlinteresse. Zudem habe der BFH in seiner bisherigen Rechtsprechung die Steuerfreiheit bereits für gleichartige Leistungen, die durch Betreuungsvereine und sog. Vereinsbetreuer erbracht werden, bejaht. Wegen des Grundsatzes der steuerlichen Neutralität ergebe sich somit auch die Steuerfreiheit für Berufsbetreuer.

Hinweis:

Für alle verfahrensrechtlich noch offenen Jahre sollte beim Finanzamt eine Änderung der Umsatzsteuerfestsetzung auf 0 € beantragt werden. Hinzuweisen ist darauf, dass allerdings auch kein Vorsteuerabzug mehr besteht.

Nicht umsatzsteuerfrei sind hingegen Leistungen, die zum Gewerbe oder zum Beruf des Betreuers gehören. So z.B. wenn ein Rechtsanwalt mit einer Betreuungsleistung bestellt wird, daneben aber auch rechtsanwältlich für den Betreuten tätig wird. Letztgenannte Leistung unterliegt dann der regulären Umsatzbesteuerung.

11 Steuerabzug bei beschränkt Steuerpflichtigen – neue Behördenzuständigkeit

In bestimmten Fällen müssen Unternehmen steuerliche Pflichten von Personen erbringen, von denen sie Leistungen beziehen. So wird die Einkommensteuer bei beschränkt Steuerpflichtigen im Wege des Steuerabzugs erhoben bei

- Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden,
- Einkünften aus der inländischen Verwertung von solchen Darbietungen,
- Einkünften, die aus Vergütungen für die Überlassung von Rechten erfolgen und
- Einkünften, die Mitglieder des Aufsichtsrats, Verwaltungsrats u.Ä. beziehen.

„Im Wege des Steuerabzugs“ bedeutet, dass der die Leistung Empfangende die Steuer von der Vergütung einzubehalten und an die Finanzverwaltung abzuführen hat. Häufiger Anwendungsfall ist, dass auf einer im Inland stattfindenden Veranstaltung des Unternehmers ein ausländischer Künstler auftritt; der Unternehmer ist dann zur Einbehaltung und Abführung der Steuer auf diese Leistung verpflichtet.

Geregelt wurde nun, dass die Zuständigkeit für den Steuerabzug für Vergütungen, die nach dem 31.12.2013 zufließen, auf das Bundeszentralamt für Steuern übergeht. Zukünftig ist die elektronische Anmeldung der Abzugssteuern also nicht mehr an das Betriebsstättenfinanzamt des Unternehmers (Leistungsempfängers), sondern an das Bundeszentralamt für Steuern zu richten.

Hinweis:

Gerade der Steuerabzug bei **Leistungen ausländischer Künstler** wird in der Praxis oft nicht in ausreichendem Maße beachtet. Im Unternehmen sollten Vorkehrungen getroffen werden, um diese Fälle lückenlos zu erfassen. Wird an den Künstler die volle Vergütung ausbezahlt und dann im Nachhinein die Abzugssteuer erhoben, so kommt es auf Seiten des Unternehmers zu einer wirtschaftlichen Doppelbelastung.

12 Gewerbesteuer: Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften

Vielfach strittig ist die Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften. Von Bedeutung ist dies vor allem deshalb, weil gewerbliche Einkünfte neben der Einkommensteuer auch der Gewerbesteuer unterliegen, freiberufliche dagegen nicht. Zwar wird bei gewerblichen Einkünften zum Ausgleich der Mehrbelastung durch die Gewerbesteuer bei der Einkommensteuer wiederum eine Steuerermäßigung gewährt. Jedoch ist gerade in Städten mit Gewerbesteuer-Hebesätzen von deutlich über 400 % – und derzeit sind Gewerbesteuer-Hebesätze bis zu 500 % keine Seltenheit – die Einstufung als gewerbliche Tätigkeit nachteilig, da die Steuerermäßigung dann die gewerbesteuerliche Mehrbelastung nicht ausgleicht. Bei Freiberuflern ist diese Abgrenzung vor allem deshalb strittig, weil die gesetzliche Aufzählung der freiberuflichen Einkünfte (sog. Katalogberufe) in der Praxis mit dem Wandel der Berufsfelder oft nicht Schritt hält. Hinzuweisen ist auf zwei aktuelle Urteile:

- **Ingenieurausbildung:** Mit Urteil vom 7.3.2013 (Aktenzeichen 10 K 10056/09) hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg entschieden, dass bei einem Steuerpflichtigen, der über eine abgeschlossene Ingenieurausbildung verfügt (im Urteilsfall als Dipl.-Ing. FH für Holztechnik), dieser auch dann freiberuflich tätig ist, wenn er eine Ingenieurstätigkeit auf völlig anderem Gebiet (im Urteilsfall als Informatiker) ausübt.

- **Autodidakt:** In einem anderen Streitfall verneint Finanzamt und hessisches Finanzgericht bei einem Autodidakten, der Unternehmen bei der Optimierung von logistischen Ablauforganisationen und des Fuhrparks sowie bei der Projektierung von logistischen Betriebseinrichtungen beriet, die Einstufung als freiberufliche Tätigkeit. Sofern ein Autodidakt eine mit den Katalogberufen vergleichbare Tätigkeit entfaltet und über vergleichbare Kenntnisse wie die eines Berufsträgers verfügt, ist auch dessen Tätigkeit als freiberuflich einzustufen. Die vergleichbaren Kenntnisse können z.B. im Wege der privaten Fortbildung, des Selbststudiums oder im Zusammenhang mit der eigenen Arbeit erworben werden. Das Finanzgericht hatte sich bei der Prüfung, ob der Steuerpflichtige „vergleichbare Kenntnisse“ hatte, auf die Äußerung eines Sachverständigen gestützt und eine vom Kläger beantragte Wissensprüfung abgelehnt. Der Bundesfinanzhof hat der dagegen eingelegten Nichtzulassungsbeschwerde mit Beschluss vom 7.3.2013 aber stattgegeben, so dass dem Steuerpflichtigen nun die Chance eröffnet wird, durch eine Wissensprüfung nachzuweisen, dass er über das Grundwissen verfügt, das ein Ingenieur durch den Studiengang „Wirtschaftsingenieurwesen“ erwirbt.

Hinweis:

Diese Urteile verdeutlichen erneut, dass die Rechtsprechung die Abgrenzung eher großzügig zu Gunsten der freiberuflichen Tätigkeit vornimmt. Im Einzelfall sollte möglichst genau nachgewiesen werden, welche für einen Beruf erforderlichen Fähigkeiten erworben wurden.

13 Finanzverwaltung veröffentlicht Richtsatzsammlung

Die Finanzverwaltung gibt regelmäßig sog. Richtsatzsammlungen heraus. Die Richtsätze sind ein **Hilfsmittel (Anhaltspunkt) für die Finanzverwaltung, Umsätze und Gewinne der Gewerbetreibenden zu verproben und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen**. Die Richtsätze sind für die einzelnen Gewerbeklassen auf der Grundlage von Betriebsergebnissen zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt worden. Sie gelten nicht für Großbetriebe. Häufig wird die Richtsatzsammlung in Betriebsprüfungen eingesetzt.

Handlungsempfehlung:

Nunmehr wurde eine **aktualisierte Richtsatzsammlung** herausgegeben. Auf dieser Basis ist es sinnvoll, auch die eigenen Unternehmensdaten zu überprüfen, da bei deutlichen Abweichungen von den Werten aus der Richtsatzsammlung die Buchhaltung auf Fehler hin überprüft bzw. dokumentiert werden sollte, warum im konkreten Einzelfall sich andere Werte ergeben.

Richtsätze werden in Prozentsätzen des wirtschaftlichen Umsatzes für den Rohgewinn (Rohgewinn I bei Handelsbetrieben, Rohgewinn II bei Handwerks- und gemischten Betrieben [Handwerk mit Handel]), für den Halbreingewinn und den Reingewinn ermittelt. Bei Handelsbetrieben wird daneben der Rohgewinnaufschlagsatz angegeben. Für Handwerks- und gemischte Betriebe ist auch ein durchschnittlicher Rohgewinn I verzeichnet, der als Anhaltspunkt für den Waren- und Materialeinsatz dienen soll.

Die Richtsätze verfügen über einen oberen und unteren Rahmensatz sowie über einen Mittelsatz. Hierdurch soll den unterschiedlichen Verhältnissen Rechnung getragen werden. So ergeben sich z.B. bei einem innenstadtnahen Restaurant in einer Großstadt regelmäßig deutlich höhere Gewinnaufschlagsätze als in einem ländlich gelegenen Restaurant.

Hinweis:

Die Ermittlung der Werte im Einzelnen bedarf regelmäßig der Zuhilfenahme eines steuerlichen Beraters.

14 Betriebsprüfung: Finanzamt kann keine Einsicht in freiwillig geführte Aufzeichnungen einer Apotheke über Barverkäufe verlangen

Der Finanzverwaltung müssen im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung die steuerlich aufzubewahrenden Unterlagen in EDV-auswertbarer Form zur Verfügung gestellt werden. Dies gilt für alle relevanten Unterlagen, die mittels EDV erstellt worden sind.

Hinweis:

Der Steuerpflichtige ist in vielen Bereichen nicht verpflichtet, steuerlich relevante Unterlagen per EDV zu erstellen. Erfolgt dies nicht, so besteht auch keine Vorlagepflicht digital auswertbarer Daten. Wird z.B. das Anlagevermögen auf althergebrachten Karteikarten geführt, so muss sich die Finanzverwaltung bei einer Betriebsprüfung mit der Vorlage dieser Karteikarten begnügen. Wird aber in diesem Beispiel das Anlagevermögen per EDV-Programm geführt, so muss der Finanzverwaltung auch eine EDV-auswertbare Datei der Daten zur Verfügung gestellt werden.

Die Befugnisse der Finanzbehörde zum digitalen Datenzugriff stehen dieser nach dem eindeutigen Wortlaut der gesetzlichen Vorschrift nur in Bezug auf Daten zu, die der Steuerpflichtige nach den steuerlichen Regeln aufzubewahren hat. Die gesetzlichen Aufbewahrungspflichten setzen wiederum eine gesetzliche Aufzeichnungspflicht des Steuerpflichtigen voraus und bestehen grundsätzlich nur im Umfang dieser Aufzeichnungspflicht. Von daher ist das Urteil des Finanzgerichts Hessen vom 24.4.2013 (Aktenzeichen 4 K 422/12) zur Frage der Vorlagepflicht von freiwillig geführten Aufzeichnungen von Interesse.

Geklagt hatte eine Apothekerin, die die Bareinnahmen ihrer Apotheke mit einer PC-Kasse erfasste. Die baren Tageseinnahmen stellte sie durch fortlaufende Tagesendsummenbons (Z-Bons) mit anschließender Nullstellung des Kassenspeichers fest. Die Summe der täglichen Bareinnahmen wurde manuell in das Kassenbuch übertragen, das Grundlage der Buchführung war. Der Aufforderung des Betriebsprüfers, auch die elektronische Datei mit den Einzelaufzeichnungen der Barverkäufe vorzulegen, kam sie nicht nach. Zwar legte sie dem Betriebsprüfer eine CD mit Daten aus ihrem Kassensystem vor; die Datei mit der Einzeldokumentation der Verkäufe hatte sie dabei jedoch entfernt.

Das Hessische Finanzgericht entschied, dass hinsichtlich der Datei mit den Einzelaufzeichnungen der Barverkäufe keine Vorlagepflicht bestand. Denn für die Apothekerin, die nicht an andere gewerbliche Unternehmen, sondern an Endverbraucher liefere, habe auf Grund der Größe und der Einzelumsatzhäufigkeit weder nach dem Handelsgesetzbuch noch nach der Abgabenordnung oder nach berufsrechtlichen Bestimmungen eine Verpflichtung bestanden, die einzelnen Barverkäufe manuell oder auf einem Datenträger aufzuzeichnen. Ausreichend sei in diesem Fall, die festgestellten Tagesendsummen täglich fortlaufend in ein Kassenbuch zu übertragen. Auch seien die geforderten Daten nicht zum Verständnis oder zur Überprüfung der Buchführung erforderlich. Dass die Apothekerin dennoch zusätzlich die einzelnen Barverkäufe freiwillig und programmgesteuert in einer gesonderten Datei mitgeschrieben und gespeichert habe, ändere hieran nichts und führe nicht zu einer Vorlagepflicht bei der Betriebsprüfung.

Hinweis:

Der Vorlagepflicht sind also Grenzen gesetzt. In der Praxis ist allerdings stets zu prüfen, ob es sinnvoll ist, solche Daten freiwillig der Finanzverwaltung zur Verfügung zu stellen, um das Klima zwischen Steuerpflichtigen und Betriebsprüfern nicht zu belasten. Insoweit sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats eine individuelle Strategie entwickelt werden.

15 Elektronische Übermittlung an die Finanzverwaltung ab September nur noch authentifiziert mit elektronischem Zertifikat möglich

Die Lohnsteuer-Anmeldung, die Umsatzsteuer-Voranmeldung, der Antrag auf Dauerfristverlängerung sowie die Anmeldung der Sondervorauszahlung müssen auf Grund einer Änderung der bundesweit geltenden Steuerdaten-Übermittlungsverordnung seit dem 1.1.2013 authentifiziert mit elektronischem Zertifikat übermittelt werden. Für eine Übergangszeit bis zum 31.8.2013 akzeptiert die Finanzverwaltung weiterhin die Abgabe ohne Authentifizierung. Für die authentifizierte Übermittlung wird ein elektronisches Zertifikat benötigt, das über die Registrierung im ElsterOnline-Portal erstellt werden kann. Die Registrierung ist nur einmal erforderlich.

Für Personengesellschaften

16 Risikolebensversicherung einer freiberuflichen Sozietät auf das Leben eines Partners

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 23.4.2013 (Aktenzeichen VIII R 4/10) erneut bestätigt, dass Beiträge für Risikolebensversicherungen, die ein Gesellschafter einer freiberuflichen Sozietät auf das Leben eines Partners abschließt, um bei dessen Tod und dem damit einhergehenden Wegfall seiner Arbeitskraft die Praxisfortführung zu sichern, nicht der betrieblichen Sphäre zuzurechnen sind. Die Prämien können somit nicht als Betriebsausgaben geltend gemacht werden. Der Bundesfinanzhof sieht die zwingende private Veranlassung dieser Vorgänge darin, dass die Versicherung an das Leben des Unternehmers anknüpft. Auch der Umstand, dass sich die Partner im gemeinsamen Gesellschaftsvertrag gegenseitig zum Abschluss einer derartigen Versicherung auf das Leben des jeweils anderen Partners verpflichtet haben, führe nicht zu einer betrieblichen Veranlassung.

Hinweis:

Etwas anderes kann allenfalls dann gelten, wenn typische Berufsrisiken (z.B. Berufskrankheiten) versichert werden.

Im Schadensfall stellt die Zahlung der Versicherung, deren Beiträge keine Betriebsausgaben sind, auch keine steuerpflichtige Betriebseinnahme dar.

17 Besteuerungsaufschub bei Gewinnen aus der Veräußerung von Kapitalgesellschaftsbeteiligungen

Wird aus einem Einzelunternehmen oder aus einer Personengesellschaft heraus eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft veräußert, so kann der Veräußerungsgewinn – unter bestimmten Bedingungen – auf neu erworbene Kapitalgesellschaftsbeteiligungen, neu angeschaffte bewegliche Wirtschaftsgüter oder Gebäude übertragen werden. Damit wird ein Aufschub der Versteuerung der stillen Reserven bis zur späteren Veräußerung der neu erworbenen Wirtschaftsgüter erreicht.

Das Gesetz sieht hinsichtlich der Möglichkeit der Gewinnübertragung allerdings eine betragsmäßige Begrenzung vor. Es können nur Veräußerungsgewinne bis zu einem Betrag von 500 000 € übertragen werden. Die Oberfinanzdirektion Frankfurt/Main hat nun mit Verfügung vom 11.4.2013 (Aktenzeichen S 2139 A – 24 – St 210) klargestellt, dass bei Personengesellschaften diese Betragsgrenze je Gesellschafter gilt. Im Falle von Veräußerungsgewinnen über 500 000 € ist jeder Gesellschafter entsprechend seiner Beteiligungsquote bis zur Höhe von 500 000 € berechtigt, die stillen Reserven zu übertragen. Darüber hinaus aufgedeckte stille Reserven sind im Jahr der Veräußerung unter Berücksichtigung des Teileinkünfteverfahrens zu versteuern.

Hinweis:

Soweit im Veräußerungsjahr oder auch im Jahr davor keine entsprechende Neuinvestition erfolgte, auf die die Veräußerungsgewinne übertragen werden können, kann der Gewinn zunächst in eine Rücklage eingestellt und dann später auf Anschaffungskosten neu erworbener Wirtschaftsgüter übertragen werden. Die bestehenden zeitlichen Begrenzungen sind allerdings zu beachten.

Handlungsempfehlung:

Eine solche steuerneutrale Gewinnübertragung oder die Bildung einer Rücklage ist nur in der steuerlichen Gewinnermittlung vorzunehmen. In der Handelsbilanz ist dagegen der Veräußerungsgewinn in der Gewinn- und Verlustrechnung aufzuführen.

Für Bezieher von Kapitaleinkünften

18 Zurechnung von Zinsen im Erbfall

Die sächsische Finanzverwaltung hat mit der Kurzinformation vom 16.4.2013 zur Zurechnung von Zinsen im Erbfall Stellung genommen; die Kurzinformation gilt bundeseinheitlich. Im Grundsatz sind Kapitalerträge bei Zufluss steuerlich zu erfassen. Zuflusszeitpunkt ist regelmäßig der Fälligkeitstermin. Gehen festverzinsliche Wertpapiere, Sparbücher und ähnliche Kapitalforderungen, die nicht mit dem Tod der Inhabers fällig werden, während einer laufenden Zinsperiode im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Erben über, sind die Zinsen in vollem Umfang dem Erwerber zuzurechnen. Eine rechnerische Aufteilung der Zinsen auf die Zeit bis zum Erbfall (Zurechnung beim Erblasser) und ab dem Erbfall (Zurechnung beim Erben) ist nicht vorzunehmen. Insoweit gelten für die Einkommensteuer und die Erbschaftsteuer unterschiedliche Regelungen.

Hinweis:

Ein vom Erblasser erteilter Freistellungsauftrag oder eine ihm erteilte Nichtveranlagungs (NV-)Bescheinigung verlieren mit dem Todestag ihre Gültigkeit. Für die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug der dem Erben zuzurechnenden Zinsen benötigt dieser einen eigenen Freistellungsauftrag oder eine eigene NV-Bescheinigung.

Für Hauseigentümer

19 Vorfälligkeitsentschädigung: Keine Werbungskosten bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 16.1.2013 (Aktenzeichen 7 K 3506/12 F) entschieden, dass eine Vorfälligkeitsentschädigung nicht als nachträgliche Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden kann, wenn sie nicht mehr mit der Erzielung von Einkünften im Zusammenhang steht.

Im Urteilsfall war der Steuerpflichtige seit mindestens 1992 Eigentümer von drei vermieteten Immobilien. Diese Immobilien veräußerte er mit notariellem Kaufvertrag vom 10.12.2009 für 1 625 000 €. Einen Teil des Kaufpreises zahlte die Käuferin dabei

abredegemäß direkt an die Bank zur Ablösung eines von dem Steuerpflichtigen zur Finanzierung der Immobilien aufgenommenen Darlehens. Der Steuerpflichtige zahlte an die Bank im Streitjahr eine Vorfälligkeitsentschädigung in Höhe von 69 224 €, die die Bank für die vorzeitige Ablösung des Darlehens berechnet hatte. Der Kaufpreis genügte, um alle mit den Immobilien im Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten des Steuerpflichtigen einschließlich der Vorfälligkeitsentschädigung abzulösen. Der Steuerpflichtige begehrte die Berücksichtigung dieser Vorfälligkeitsentschädigung als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Dies lehnte das Finanzamt aber ab, was nun vom Finanzgericht bestätigt wurde. Die bereits nach Veräußerung gezahlte Vorfälligkeitsentschädigung stehe nicht mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Zusammenhang, sondern mit der Veräußerung der Immobilie. Nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs könnten zwar auch Schuldzinsen nach Veräußerung einer vermieteten Immobilie als nachträgliche Werbungskosten berücksichtigt werden, sofern der Kaufpreis nicht zur vollständigen Tilgung der Darlehen ausreicht. Dies gelte aber nur, sofern die Veräußerung als privates Veräußerungsgeschäft selbst steuerpflichtig ist.

Hinweis:

Das Gericht stützt sein Urteil wesentlich auf die Tatsache, dass vorliegend die Grundstücksveräußerung wegen Überschreitens der zehnjährigen Spekulationsfrist nicht steuerpflichtig war und damit auch die jüngste Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zu nachträglichen Schuldzinsen nicht greife. Der Bundesfinanzhof hatte allerdings zuvor ausdrücklich offen gelassen, ob auch ein nachträglicher Abzug von Schuldzinsen möglich ist, sofern die Veräußerung nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führt.

20 Restriktive Regelungen für Ferienwohnung

Auch Ferienwohnungen werden grundsätzlich als Vermietungsobjekt eingestuft. Nicht selten resultieren aus solchen Objekten aber Verluste und in Verbindung mit einer zeitweisen Selbstnutzung durch den Steuerpflichtigen zweifelt die Finanzverwaltung oftmals an der Einkünfteerzielungsabsicht aus diesem Objekt. Letzteres ist aber für die steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus diesem Objekt zwingend erforderlich.

Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist grundsätzlich ohne weitere Prüfung vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht auszugehen. Bei der Vermietung von Ferienwohnungen ist allerdings wie folgt weiter zu differenzieren:

- **Keine Selbstnutzung:** Bei einer ausschließlich an wechselnde Feriengäste vermieteten und in der übrigen Zeit hierfür bereitgehaltenen Ferienwohnung ist ohne weitere Prüfung von der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen auszugehen. Dies gilt im Übrigen unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige die Ferienwohnung in Eigenregie oder unter Einschaltung eines fremden Dritten, wie einer Agentur, vermietet.
- **Zeitweise Selbstnutzung:** Wird eine Ferienwohnung dagegen zeitweise vermietet und zeitweise selbst genutzt oder behält sich der Steuerpflichtige eine zeitweise Selbstnutzung vor, ist diese Art der Nutzung Beweiszeichen für eine auch private, nicht mit der Einkünfteerzielung zusammenhängende Veranlassung der Aufwendungen. In diesen Fällen ist die Einkünfteerzielungsabsicht stets zu prüfen. Der Steuerpflichtige muss die Einkünfteerzielungsabsicht mittels einer Überschussprognose nachweisen. Hierbei muss der Steuerpflichtige glaubhaft darlegen, dass während der gesamten Mietzeit die Summe der gezielten Mieteinnahmen die insgesamt gezahlten Werbungskosten übersteigen wird, also ein Totalüberschuss zu erwarten ist. Als Werbungskosten sind in die Prognose nur solche Aufwendungen einzubeziehen, die auf Zeiträume entfallen, in denen die Ferienwohnung tatsächlich vermietet oder zur Vermietung angeboten und bereitgehalten wird. Zeiträume der Selbstnutzung sind nicht zu berücksichtigen.

Wie restriktiv dies gehandhabt wird, zeigt das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs vom 16.4.2013 (Aktenzeichen IX R 26/11). Das Gericht stellt heraus, dass die Überprüfung der Einkünfteerzielungsabsicht des Steuerpflichtigen schon dann erforderlich ist, wenn er sich eine Zeit der Selbstnutzung vorbehalten hat, unabhängig davon, ob, wann und in welchem Umfang er von seinem Eigennutzungsrecht tatsächlich Gebrauch macht oder nicht. Im Urteilsfall war mit einer Vermietungsorganisation vertraglich vereinbart, dass die Eigennutzung jährlich maximal vier Wochen betragen darf und nur zu bestimmten Zeiten außerhalb der Saison zulässig ist.

Hinweis:

Wer der Einkünfteerzielungsprognose entgehen will, muss folglich Vereinbarungen treffen, die eine Eigennutzung völlig ausschließen.

21 Steuerliche Förderung selbst genutzter denkmalgeschützter Gebäude

Kosten einer selbst genutzten Immobilie können – abgesehen von der Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen – im Normalfall steuerlich nicht geltend gemacht werden. Eine Ausnahme von diesem Grundsatz gilt für denkmalgeschützte Immobilien. Diese werden besonders gefördert. Aufwendungen an einem selbst genutzten denkmalgeschützten Gebäude können – soweit bestimmte Nachweiserfordernisse erfüllt werden – im Jahr des Abschlusses der Baumaßnahme und in den neun folgenden Kalenderjahren wie Sonderausgaben bei der Einkommensteuer berücksichtigt werden.

Dies gilt nach der gesetzlichen Regelung aber nur, „soweit“ der Steuerpflichtige das Gebäude in dem jeweiligen Kalenderjahr zu eigenen Wohnzwecken nutzt. Mit einem solchen Fall hatte sich das niedersächsische Finanzgericht zu befassen. Im Urteilsfall hatte der Kläger im Jahr 2000 ein Grundstück mit einem sanierungsbedürftigen, denkmalgeschützten Gebäude erworben, das er zunächst gemeinsam mit seinen Eltern bewohnte. Das Finanzamt gewährte daraufhin die begehrte Steuerbegünstigung für die aufgewendeten Sanierungskosten ab dem Jahr der Fertigstellung (2003) und für die Folgejahre. Im Rahmen einer späteren Prüfung durch das Finanzamt stellte dieses fest, dass der Steuerpflichtige seit März 2010 im Nachbarhaus lebte. Das Förderobjekt hatte er unentgeltlich seinen Eltern überlassen. Für ihn selbst wurde lediglich ein Zimmer für regelmäßige Besuche vorgehalten. Das Finanzamt wollte die Steuerermäßigung daraufhin nicht mehr gewähren.

Mit Urteil vom 6.5.2013 hat das Finanzgericht Niedersachsen (Aktenzeichen 9 K 279/12) entschieden, dass der Tatbestand der Selbstnutzung auch dann erfüllt ist, wenn der Eigentümer andere Personen, insbesondere nahe Verwandte, Lebensgefährten, Freunde oder Bekannte in seine Wohnung aufnimmt und die Wohnung zusammen mit diesen gemeinsam nutzt. Die Wohnverhältnisse müssten daher so gestaltet sein, dass der Dritte in Teilen der Wohnung des Abzugsberechtigten wohnt. Ist die Wohnsituation allerdings so zu deuten, dass der Abzugsberechtigte als in die dem Dritten überlassene Wohnung aufgenommen erscheint, so kann nicht von einer Nutzung zu eigenen Wohnzwecken ausgegangen werden. Im entschiedenen Fall war der Abzug zu verwehren. Die Aufenthalte in der den Eltern überlassenen Wohnung seien als übliche Besuche im Rahmen der verwandtschaftlichen Beziehung zu werten. Von einer Mitbenutzung zu eigenen Wohnzwecken sei, auch wenn u.a. regelmäßig Mahlzeiten in der Wohnung eingenommen werden, nicht auszugehen.

Soweit im zehnjährigen Förderzeitraum die Selbstnutzung durch den Steuerpflichtigen aufgegeben wird, ist die Förderung nach Ansicht des Finanzgerichts für das Jahr, in dem die Selbstnutzung aufgegeben wird, noch voll zu gewähren. Das Finanzamt wollte diese nur anteilig bis zum Tag der Aufgabe der Selbstnutzung gewähren.

Hinweis:

Denkmalgeschützte Immobilien bieten steuerliche Vorteile, die materiell durchaus bedeutsam sind. Dabei sind allerdings strenge Anwendungsvoraussetzungen zu beachten. Änderungen der Nutzung sollten auch vor dem Hintergrund der sich möglicherweise ergebenden steuerlichen Konsequenzen betrachtet werden.

Für GmbH-Gesellschafter und GmbH-Geschäftsführer

22 Pflicht zur Änderung der Gewinnabführungsverträge bei der Organschaft: Klarstellung des BMF zu den Übergangsregelungen

An die körperschaftsteuerliche Anerkennung einer sog. Organschaft, die die Möglichkeit bietet, Verluste der Organgesellschaft beim Organträger mit steuerlicher Wirkung geltend zu machen, werden strenge formale Anforderungen gestellt. Insbesondere muss ein auf mindestens fünf Zeitjahre (= 60 Monate) abgeschlossener Gewinnabführungsvertrag vorliegen.

Mit dem Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts hat der Gesetzgeber Anfang 2013 die Regelungen zur steuerlichen Organschaft vereinfacht. Erleichtert wurden die Anforderungen an die Durchführung des Gewinnabführungsvertrags sowie die formalen Voraussetzungen beim Abschluss eines Gewinnabführungsvertrags. GmbHs müssen nun allerdings die Verlustübernahmeverpflichtung zwingend durch einen dynamischen Verweis auf die Regelung des § 302 AktG im Gewinnabführungsvertrag vereinbaren. „Dynamischer Verweis“ bedeutet, dass nicht der bei Abschluss des Gewinnabführungsvertrags aktuelle Gesetzestext des § 302 AktG in den Gewinnabführungsvertrag aufgenommen wird, sondern dort auf die „jeweils geltende Fassung des § 302 AktG“ verwiesen wird.

Zu dieser Anpassungsverpflichtung hat das BMF mit Schreiben vom 29.5.2013 (IV C 2 – S1910/10/1011 :005) folgende Klarstellung veröffentlicht: Wird ein Gewinnabführungsvertrag, der den bisherigen Anforderungen der Verlustübernahmeverpflichtung entspricht, durch Aufnahme eines dynamischen Verweises auf § 302 AktG an die neue Rechtslage angepasst, so liegt kein Neuabschluss eines Gewinnabführungsvertrags vor. Unschädlich ist eine solche Vertragsanpassung, wenn diese in einem Veranlagungszeitraum erfolgt, der vor dem 1.1.2015 endet. Es war zuvor nicht klar, ob eine solche Änderung als Neuabschluss des Gewinnabführungsvertrags gesehen wird, was die Mindestlaufzeit hätte gefährden können.

Handlungsempfehlung:

Bei sämtlichen bestehenden Organschaften muss geprüft werden, ob der Gewinnabführungsvertrag an die neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen angepasst werden muss.

23 Bestimmung der Beteiligungshöhe bei § 17 EStG: Anwartschaften bleiben unberücksichtigt

Nach § 17 EStG wird das Ergebnis der Veräußerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die zum steuerlichen Privatvermögen zählen, nur dann bei der Einkommensteuer erfasst, wenn der Veräußerer zu einem Zeitpunkt „innerhalb der letzten fünf Jahre“ vor der Veräußerung zu mindestens 1 % am Kapital der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beteiligt war (sog. Wesentlichkeitsgrenze). Der BFH hat mit Urteil vom 19.2.2013 (Aktenzeichen IX R 35/12) entschieden, dass bei der Ermittlung der Wesentlichkeitsgrenze die Anwartschaft auf eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft nicht als Beteiligung anzusehen ist und deshalb bei der Bestimmung der Beteiligungshöhe i.S.d. § 17 EStG auch nicht berücksichtigt werden kann.

Im Streitfall hatte ein Stpfl. mit dem Mehrheitsaktionär einer AG im Jahr 1999 einen Aktienkauf- und Überlassungsvertrag über 2 % des Grundkapitals abgeschlossen, wobei die dingliche Übertragung erst zum 1.7.2005 erfolgen sollte. Auch die Kaufpreiszahlung war auf diesen späteren Zeitpunkt aufgeschoben. Im späteren Verlauf wurde die Übertragung wegen eigener Verkaufsverhandlungen des Großaktionärs über sein gesamtes Aktienpaket zunächst zurückgestellt.

Im Jahr 2006 veräußerte der Mehrheitsaktionär dann aber (nach vorheriger Abstimmung mit dem Stpfl.) sein gesamtes Aktienpaket einschließlich der zuvor veräußerten Aktien an einen Dritten. Der Stpfl. erhielt eine Ausgleichszahlung, deren Höhe sich an dem Anteil der von ihm gekauften Anteile am Gesamtkaufpreis für die AG orientierte. Auf Grund dieser Ausgleichszahlung erklärte der Stpfl. alle seine Ansprüche aus dem Aktienkauf- und Übertragungsvertrag aus 1999 als abgegolten. Auch der Zahlung des zuvor vereinbarten Kaufpreises bedurfte es nicht mehr.

Die Finanzverwaltung qualifizierte die Ausgleichszahlung als Veräußerungsgewinn nach § 17 EStG. Demgegenüber beurteilten das Finanzgericht und der Bundesfinanzhof die Ausgleichszahlung zu Gunsten des Steuerpflichtigen als nicht steuerbare Vermögensumschichtung im Privatbereich.

Entscheidungserheblich hat der BFH dabei hervorgehoben, dass Anwartschaften zwar Anteile an Kapitalgesellschaften i.S.d. § 17 Abs. 1 Satz 3 EStG (und dort als Gegenstand einer Veräußerung i.S.d. § 17 EStG auch explizit genannt) sind, dass aber die Übertragung einer Anwartschaft noch keine Übertragung der Beteiligung bedeutet. Letztlich sind Anwartschaften keine Beteiligungen und somit bei der Bestimmung der Beteiligungsquote nicht zu berücksichtigen.

Hinweis:

Im Streitfall konnte § 17 EStG daher nicht zum Zuge kommen, da der Stpfl. an der AG in dem Zeitpunkt, in dem er die Zahlung erhielt, nicht zu mindestens 1 % beteiligt war.

24 Gesellschafterebene: Anwendung des Teilabzugsverbots bei Nutzungsüberlassungen

Das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG bezweckt, alle Ausgaben (Betriebsvermögensminderungen, Betriebsausgaben, Veräußerungskosten oder Werbungskosten), die nach dem Teileinkünfteverfahren mit nur zu 60 % besteuerten Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, bei der Ermittlung der Einkünfte ebenfalls nur zu 60 % steuerlich zu berücksichtigen sind, um eine „inkongruente Begünstigung“ auszuschließen. Dabei kommt es nach dem Gesetzeswortlaut nicht auf einen rechtlichen Zusammenhang an, vielmehr reicht auch ein nur mittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang für das Eingreifen des Abzugsverbots.

Vor diesem Hintergrund ist das Urteil des BFH vom 28.2.2013 (Aktenzeichen IV R 49/11) zu sehen. Der BFH setzte sich im Rahmen eines Betriebsaufspaltungssachverhalts mit der Frage auseinander, ob das Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG auch auf laufende Aufwendungen anzuwenden ist, falls Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft der Gesellschaft Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder gegen ein Entgelt zur Nutzung überlassen, das unter der fremdüblichen Höhe liegt.

Im Streitfall hatte eine GbR im Wege einer Betriebsaufspaltung ein in ihrem Eigentum stehendes Grundstück an eine personenidentische GmbH verpachtet, die i.Ü. von der Gründung bis zur Liquidation im Jahr 2008 keine Gewinnausschüttungen vorgenommen hatte. Bereits ab dem Jahr 2005 wurde keine Pacht mehr bezahlt, so dass die GbR (in Ermangelung von Pachteinnahmen) einen Verlust aus der Verpachtung erklärte, den die Finanzverwaltung unter Hinweis auf das Teilabzugsverbot allerdings nur teilweise anerkannte.

Dazu stellt der BFH fest,

- dass zwar auch Aufwendungen, die im wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts stehen, im Einzelfall dem Teilabzugsverbot des § 3c Abs. 2 EStG unterfallen können,

- dass aber das Teilabzugsverbot für substanzbezogene Wertminderungen und Aufwendungen auf in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter keine Anwendung findet – somit auf der anderen Seite Substanzgewinne, die z.B. bei der Veräußerung der Wirtschaftsgüter entstehen können, ebenfalls voll steuerpflichtig sind – und
- dass zudem für das Streitjahr zu prüfen sei, ob nicht eine sog. „endgültig einnahme-lose Beteiligung“ vorliege, für die das Teilabzugsverbot ohnehin nicht zur Anwendung komme.

Der BFH führt weiter aus, dass nach dem Normzweck des Teilabzugsverbots (nur) solche Ausgaben lediglich anteilig berücksichtigt werden, die mit nach § 3 Nr. 40 EStG ebenfalls nur anteilig besteuerten Einnahmen in Zusammenhang stehen, um eine inkongruente Begünstigung auszuschließen. Die Norm bezwecke also nur, dass bei steuerbefreiten Einnahmen kein doppelter steuerlicher Vorteil durch den zusätzlichen Abzug von mit diesen Einnahmen zusammenhängenden Aufwendungen erzielt wird. Daher greife das Teilabzugsverbot nicht ein, soweit Aufwendungen vorrangig durch voll steuerpflichtige Einnahmen veranlasst und daher bei der Ermittlung entsprechend voll steuerpflichtiger Einkünfte als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

Auf Grund dieser Überlegungen kommt der BFH zu dem Schluss,

- dass bei Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter, die einem Fremdvergleich standhalten, das Teilabzugsverbot nicht greift;
- dass jedoch bei Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter, die unentgeltlich erfolgen (und damit den Gewinn der Kapitalgesellschaft erhöhen), das Teilabzugsverbot greift und
- dass bei verbilligten Nutzungsüberlassungen durch Gesellschafter das Teilabzugsverbot nur in dem prozentualen Umfang greift, zu dem das tatsächlich gezahlte Pachtentgelt hinter dem fremdüblichen Entgelt zurückbleibt.

Handlungsempfehlung:

Diese Entscheidung weicht weitgehend von der Auffassung der Finanzverwaltung ab, so dass in allen einschlägigen Fällen zu prüfen ist, ob Steuerbescheide noch angegriffen bzw. geändert werden können.

In Betriebsaufspaltungsfällen sollte das vereinbarte Pachtentgelt regelmäßig auf dessen Fremdüblichkeit hin überprüft werden.

25 Gesellschafterebene: Keine Anwendung des Teilabzugsverbots bei Substanzverlusten von Darlehensforderungen

Mit Urteil des BFH vom 11.10.2012 (Aktenzeichen IV R 45/10) wurde in Fortführung der Rechtsprechung entschieden, dass der erforderliche wirtschaftliche Zusammenhang mit den in § 3 Nr. 40 EStG genannten teilweise steuerfrei gestellten Einnahmen bei Substanzverlusten von Darlehensforderungen (wie bei Teilwertabschreibungen oder Forderungsverzichten) nicht gegeben ist, so dass das Teilabzugsverbot nicht zur Anwendung kommt.

Im Streitfall hatte zwischen einer GbR und einer GmbH eine Betriebsaufspaltung bestanden. Die GbR hatte der GmbH fortlaufend Darlehen gewährt, einen unbefristeten Rangrücktritt erklärt und schließlich im April 2002 zur Beseitigung der Überschuldung der GmbH auf eine Darlehensforderung in Höhe von 600 000 € verzichtet. Gleichwohl musste im Mai 2003 bei der GmbH der Antrag auf Eröffnung des Insolvenzverfahrens gestellt werden.

Die GbR schrieb ihre Darlehensforderungen gegen die GmbH in ihrer Bilanz zum 31.12.2002 auf 0 € ab. Den entsprechenden Aufwand erkannte die Finanzverwaltung allerdings unter Hinweis auf § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG nur anteilig gewinnmindernd an.

Dazu führt der BFH aus, dass Darlehensforderungen (zu denen auch sog. eigenkapitalersetzende Darlehen zählen) selbständige Wirtschaftsgüter sind, die von der Beteiligung als solcher zu unterscheiden sind. Und ausweislich des Wortlauts des § 3 Nr. 40 EStG seien Substanzgewinne aus einer Wertsteigerung oder Veräußerung einer Darlehensforderung von der 40 %igen Steuerbefreiung nicht erfasst und damit voll steuerpflichtig. Umgekehrt könne das Abzugsverbot des § 3c Abs. 2 Satz 1 EStG dann aber Substanzverluste von Darlehensforderungen (Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen) auch nicht erfassen.

Hinweis:

Der Gesetzgeber hat die Vorschrift des § 3c Abs. 2 EStG in 2010 durch Einfügung eines neuen Satzes 2 dahingehend verschärft, dass für die Anwendung des Teilabzugsverbots allein schon die Absicht genügen soll, teilweise steuerbefreite Einnahmen zu erzielen (sog. „endgültig einnahmeloze Beteiligung“). Gleichwohl sollte das vorgenannte Urteil auch auf die derzeitige Rechtslage anwendbar sein, da der BFH nicht auf die Einnahmeseite, sondern vielmehr auf den fehlenden wirtschaftlichen Zusammenhang abgestellt hat.

26 Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bei unterjährigen Zugängen

Auf dem sog. steuerlichen Einlagekonto werden bei Kapitalgesellschaften solche Einlagen ausgewiesen, die nicht in das Nennkapital geleistet wurden. Das steuerliche Einlagekonto wird zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahrs fortentwickelt und gesondert festgestellt. Über die Fortentwicklung des Einlagekontos wird gewährleistet, dass solche Leistungen einer Kapitalgesellschaft an ihre Gesellschafter, die eine Einlagenrückgewähr darstellen, weder auf Gesellschaftsebene noch auf Ebene der Gesellschafter besteuert werden.

Mit Urteil des BFH vom 30.1.2013 (I R 35/11) wurde nun entschieden, dass die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ungeachtet etwaiger unterjähriger Zugänge auf den zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs festgestellten positiven Bestand des Kontos begrenzt ist. Insoweit kann eine unterjährige Einlage nicht zur Finanzierung einer im selben Wirtschaftsjahr vorgenommenen Ausschüttung verwendet werden.

Zur Begründung führt der BFH aus, dass das steuerliche Einlagekonto mit Blick auf die Besteuerung des Anteilseigners dazu diene, die nicht steuerpflichtige Auskehrung von Einlagen, die von § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG als Einlagenrückgewähr bezeichnet wird, zu identifizieren bzw. von grundsätzlich steuerpflichtigen Gewinnausschüttungen zu separieren. Zu diesem Zweck werde ausgehend von dem Bestand am Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs das steuerliche Einlagekonto um die jeweiligen Zu- und Abgänge des Wirtschaftsjahrs fortgeschrieben (§ 27 Abs. 1 Satz 2 KStG) und zum Schluss eines jeden Wirtschaftsjahrs gesondert festgestellt.

Der ausschüttbare Gewinn ist auf den Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs zu ermitteln. Als ausschüttbarer Gewinn nach § 27 KStG gilt das um das gezeichnete Kapital geminderte in der Steuerbilanz ausgewiesene Eigenkapital abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos. Auf Grund dieser gesetzlichen Vorgaben folge eine Vorjahresbetrachtung auch in Bezug auf den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos könne als reine Berechnungsgröße zur Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns kein anderer Zeitpunkt als derjenige bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns selbst zu Grunde gelegt werden, und das sei ebenfalls der Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahrs.

Hinweis:

Zu Gunsten der Stpfl. fügt der BFH seiner Entscheidung immerhin einen Gestaltungshinweis bei: Die mit der Entscheidung verbundenen steuerlichen Nachteile ließen sich dadurch vermeiden, dass das betreffende Kapital der „ausschüttenden“ Kapitalgesellschaft vom Gesellschafter nicht im Wege der (unterjährigen) Einlage, sondern im Wege eines Gesellschafterdarlehens zur Verfügung gestellt werde.

27 Dienstwagengestellung für GmbH-Geschäftsführer: Bei Privatnutzungserlaubnis ohne Fahrtenbuch gilt 1 %-Regelung

a) Steuerlicher Vorteil unabhängig von der tatsächlichen Nutzung bereits mit Zuverfügungstellung des Dienstwagens für Privatfahrten

Mit drei Urteilen vom 21.3.2013 und einem Urteil vom 18.4.2013 hat der BFH seine Rechtsprechung zur Dienstwagengestellung bzw. Dienstwagennutzung verschärft (BFH v. 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 31/10, Aktenzeichen VI R 46/11 und Aktenzeichen VI R 42/12; BFH v. 18.4.2013, Aktenzeichen VI R 23/12). Diese Rechtsprechungsänderung bringt für GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer aber auch positive Aspekte.

Kern der steuerverschärfenden Entscheidungen ist die Annahme des BFH, dass dann, wenn kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt worden ist, die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung zu einem lohnsteuerlichen Vorteil bemessen nach der 1 %-Regelung führt. Dies gelte unabhängig davon, ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer den betrieblichen Pkw tatsächlich privat nutzt. Diese Annahme kann künftig auch nicht mehr durch einen Gegenbeweis widerlegt werden – bisher konnte der Stpfl. noch unter engen Voraussetzungen darlegen, dass tatsächlich keine private Nutzung erfolgt.

Im der Leitentscheidung **VI R 31/10** hatte eine Steuerberatungsgesellschaft ihrem Geschäftsführer einen Dienstwagen zur Verfügung gestellt, der auch für Privatfahrten genutzt werden durfte; ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch konnte allerdings nicht vorgelegt werden.

Zu diesem Sachverhalt hat der BFH ausgeführt, dass der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen bzw. verbilligten Überlassung eines Dienstwagens an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung dem Arbeitnehmer bereits mit der Inbesitznahme des Dienstwagens und nicht (erst) mit der tatsächlichen privaten Nutzung des Pkw zufließen. Ob der Arbeitnehmer von der Möglichkeit der privaten Nutzung tatsächlich auch Gebrauch gemacht habe, sei dafür unerheblich.

Damit komme es auf die belastbare Behauptung des Arbeitnehmers, das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt zu haben (also auf die Widerlegung des auf der allgemeinen Lebenserfahrung gründenden Beweises des ersten Anscheins für eine Privatnutzung), überhaupt nicht an. Derartige Behauptungen führten nicht zu einem Ausschluss der Besteuerung des Nutzungsvorteils. Von einer solchen Besteuerung könne nur abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige zur privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs nicht befugt sei.

b) Kein lohnsteuerlicher Vorteil bei Privatnutzungsverbot

Andererseits stellt der BFH gerade im Hinblick auf GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer heraus, dass eine Lohnsteuer nur dann anfällt, wenn der Dienstwagen tatsächlich auch für Privatfahrten zur Verfügung steht, was bei einem Privatnutzungsverbot gerade nicht der Fall ist.

Im Urteilsfall **VI R 46/11** verfügte ein GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführer über einen Dienstwagen, der ausweislich des – aus formalen Gründen nicht anerkannten – Fahrtenbuchs nur zu Dienstfahrten genutzt wurde und **dessen Privatnutzung „grundsätzlich“ untersagt** war. Die Finanzverwaltung vertrat nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer auf Grund seiner Einflussmöglichkeiten unkontrolliert auch Privatfahrten durchführen können, und unterwarf daraufhin den Sachbezug der Einkommensteuer. Der BFH hat zu diesem Sachverhalt klargestellt, dass sich – auch bei Gesellschafter-Geschäftsführern einer GmbH – kein allgemeiner Erfahrungssatz des Inhalts feststellen lasse, dass ein Privatnutzungsverbot nur zum Schein ausgesprochen werde. Vielmehr müsse auch in solchen Fällen mit der erforderlichen Gewissheit festgestellt werden, ob dem Arbeitnehmer-Gesellschafter-Geschäftsführer ein Firmenwagen arbeitsvertraglich zur privaten Nutzung überlassen worden sei.

Sollte der Gesellschafter-Geschäftsführer den Betriebs-Pkw ohne entsprechende Gestattung der GmbH für private Zwecke genutzt haben, liege i.Ü. kein Arbeitslohn, sondern eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Im Urteilsfall **VI R 42/12** hat der BFH ebenfalls betont, dass der Beweis des ersten Anscheins eine fehlende Feststellung, ob der Arbeitgeber dem angestellten Alleingeschäftsführer einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat, nicht ersetzen kann. Stehe nicht fest, dass dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen wurde, so könne auch der Beweis des ersten Anscheins diese fehlende Feststellung nicht ersetzen. Aus der **fehlenden Überwachung eines Nutzungsverbots** könne nicht auf eine Überlassung des Pkw zur privaten Nutzung geschlossen werden.

Schließlich betraf der Urteilsfall **VI R 23/12** die Geschäftsführerin eines Familienunternehmens, der als Dienstwagen ein Porsche zur Verfügung gestellt wurde. Eine private Nutzung des Pkw war im Anstellungsvertrag ausdrücklich untersagt. Für diesen Sachverhalt hat der BFH ebenfalls betont, dass der Beweis des ersten Anscheins die fehlende Feststellung, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat, nicht ersetzen könne. Auch für den Fall der (alleinigen) Geschäftsführerin eines Familienunternehmens lasse sich kein allgemeiner Erfahrungssatz des Inhalts feststellen, dass ein Privatnutzungsverbot nur zum Schein ausgesprochen ist oder der (Allein-)Geschäftsführer ein Privatnutzungsverbot generell missachtet.

Hinweis:

Die Entscheidungen des BFH verdeutlichen, dass die Anwendung der 1 %-Regelung künftig nur noch dann vermieden werden kann, wenn entweder tatsächlich ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt und damit der geldwerte Vorteil genau berechnet werden kann oder aber wenn die private Nutzung durch den Arbeitgeber (arbeitsvertraglich) ausgeschlossen wird.

Aktuelle Entwicklungen zur Firmenwagenbesteuerung

28 Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung erfordern die Überprüfung des Lohnsteuerabzugs

Überlässt der Arbeitgeber oder auf Grund eines Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug unentgeltlich zu Privatfahrten, so unterliegt dieser Nutzungsvorteil der Lohnsteuer und der Sozialversicherung.

Für die Bewertung der privaten Nutzung eines Firmenwagens sind gesetzlich **zwei Berechnungsmethoden** zugelassen worden, nämlich

1. die **1 %-Regelung** als vom Gesetzgeber vorgesehenen Regelfall und
2. die Ermittlung eines individuellen Nutzungswerts mittels **Fahrtenbuch** als Ausnahmeregelung, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer der Auffassung sind, dass die 1 %-Regelung für sie zu ungünstig ist (sog. Escape-Klausel).

Nicht zu den privaten Fahrten gehören Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte einschließlich der Fahrten, die der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen mehrmals am Tag durchführen muss, sowie Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Für diese Fahrten hat der Arbeitnehmer ggf. einen besonderen geldwerten Vorteil zu versteuern.

Aktuell sind wichtige **Entwicklungen in der Rechtsprechung** zu verzeichnen, die Anlass geben, die bisher praktizierte Handhabung beim Lohnsteuerabzug einer Prüfung zu unterwerfen. Herauszustellen sind folgende Punkte:

- Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung;
- 1 %-Regelung vom Bruttolistenneupreis auch bei Gebrauchtfahrzeugen;
- Nutzung mehrerer betrieblicher Fahrzeuge durch den Einzelunternehmer;
- Anforderungen an ein Fahrtenbuch;
- Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur bei tatsächlicher Durchführung zu versteuern.

29 Dienstwagenbesteuerung – Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung

a) Nutzungsvorteil entsteht allein durch Nutzungsmöglichkeit

Der Bundesfinanzhof hat in vier Urteilen (vom 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 31/10, VI R 46/11, und VI R 42/12 sowie vom 18.4.2013, VI R 23/12) eine Grundsatzentscheidung zur Besteuerung von Firmenwagen getroffen, die **von der bisherigen Rechtsprechung abweicht**. Entschieden wurde, dass das Zurverfügungstellen eines unentgeltlichen oder verbilligten Fahrzeugs vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer zur privaten Nutzung auch dann zu einem der Lohnsteuer zu unterwerfenden Vorteil führt, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutzt. Den lohnsteuerbaren Vorteil begründet die **Nutzungsmöglichkeit**, nicht aber die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs. Dieser Vorteil ist, sofern ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht geführt wird, nach der 1 %-Regelung zu bewerten.

Bisher wurde in diesen Fällen die tatsächliche **private Nutzung des Fahrzeugs vermutet**. Diese Vermutung konnte der Steuerpflichtige (unter engen) Voraussetzungen aber widerlegen; eine solche Möglichkeit ist nunmehr entfallen. Entscheidend ist es nach Auffassung des Gerichts, dass mit der tatsächlichen Überlassung des Fahrzeugs dem Arbeitnehmer ein Vorteil zugeflossen ist. Eine arbeitsvertragliche Zusage allein reicht allerdings noch nicht aus.

Entscheidend für das Gericht ist, dass der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung das Zurverfügungstellen des Fahrzeugs selbst sowie die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten wie Steuern, Versicherungsprämien, Reparatur-, Wartungs- und Treibstoffkosten und damit nutzungsabhängige wie -unabhängige Kosten umfasst. Dies bedeutet, dass selbst dann, wenn der Arbeitnehmer das überlassene Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutzt, er zumindest die nutzungsunabhängigen Kosten spart.

Hinweis:

Das Abstellen auf die bloße Nutzungsmöglichkeit und nicht auf die tatsächliche Nutzung gilt allerdings nur hinsichtlich der Besteuerung von Arbeitnehmern. Anders ist dies bei Einzelgewerbetreibenden oder bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft. Wird in diesem Fall ein Betriebsfahrzeug auch für private Zwecke genutzt, so ist der Betriebsausgabenabzug der mit dem Fahrzeug verbundenen Kosten durch eine Entnahme zu korrigieren. Dies erfordert aber eine tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs, denn eine Nutzungsentnahme liegt nur vor, wenn ein Wirtschaftsgut für betriebsfremde Zwecke verwendet wird und erfordert damit eine Entnahmehandlung. Die bloße Möglichkeit des (Einzel-)Gewerbetreibenden, den betrieblichen Pkw auch privat nutzen zu können, begründet dagegen keinen „Korrekturbedarf“.

b) Nutzungsvorteil aber nur bei tatsächlicher Zurverfügungstellung des Dienstwagens

Andererseits hat der Bundesfinanzhof aber auch klargestellt, dass die 1 %-Regelung nur zur Anwendung kommt, wenn feststeht, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung arbeitsvertraglich oder doch zumindest auf Grundlage einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung überlassen hat. Dies muss für den Einzelfall festgestellt werden. Arbeitsvertraglich ist eine private Nutzung des Dienstwagens nur bei einer entsprechenden Regelung zulässig. Besteht eine solche Vereinbarung nicht, so darf der Firmenwagen nur für dienstliche Fahrten genutzt werden.

Handlungsempfehlung:

Soll eine private Nutzung des Dienstwagens ausgeschlossen sein, so sollte zu Beweis-zwecken eine klarstellende Regelung in den Arbeitsvertrag aufgenommen werden.

Der Bundesfinanzhof betont, dass insbesondere dann, wenn der Firmenwagen laut arbeitsvertraglicher Abrede nicht privat genutzt werden darf, im Grundsatz dann auch davon auszugehen ist, dass eine private Nutzung nicht erfolgt. Denn einen – auf der all-gemeinen Lebenserfahrung gründenden – Erfahrungssatz, nach dem arbeitsvertraglich vereinbarte Nutzungsverbote missachtet werden, sieht das Gericht nicht. Dies gilt selbst dann, wenn ein solches Nutzungsverbot vom Arbeitgeber nicht überwacht wird oder es wie bei einem angestellten (Allein-)Geschäftsführer einer GmbH, dem (famili-angehörigen) Geschäftsführer eines Familienunternehmens oder dem Gesellschaf-ter-Geschäftsführer einer GmbH an einer „Kontrollinstanz“ fehlt.

30 1 %-Regelung bei Gebrauchtfahrzeugen

Der Nachteil der 1 %-Regelung ist, dass diese pauschalierte Vorgehensweise im Ein-zelfall zu hohen steuerlichen Belastungen führen kann.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer nutzt als Firmenwagen einen Pkw, der nicht als Neufahrzeug, son-derm als Gebrauchtwagen erworben wurde. Auch in diesem Fall wird der geldwerte Vor-teil nach den gesetzlichen Vorgaben vom Bruttolistenneupreis im Zeitpunkt der Erstzu-lassung des Fahrzeugs angesetzt und nicht vom Wert des Fahrzeugs im Erwerbszeit-punkt.

Wie das Beispiel deutlich macht, kann durch die Anschaffung eines Gebrauchtwagens im Vergleich zu einem Neuwagen der Nutzungsvorteil und damit die steuerliche Belas-tung nicht gemindert werden. Denn im Falle der Nutzung eines **Gebrauchtwagens** wird der Nutzungsvorteil ebenfalls mit monatlich 1 % des Bruttolistenneupreises **zum Zeitpunkt der Erstzulassung** des Fahrzeugs angesetzt. Ein solcher Fall wurde vom Bundesfinanzhof geprüft. Mit Urteil vom 13.12.2012 (Aktenzeichen VI R 51/11) hat das Gericht entschieden, dass diese Vorgehensweise verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Der Kläger hatte dagegen die Auffassung vertreten, dass bei Nutzung eines ge-braucht erworbenen Fahrzeugs der Nutzungsvorteil mit 1 % des Fahrzeugwerts zum Zeitpunkt des Erwerbs und nicht zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs an-zusetzen sei. Dies lehnte der Bundesfinanzhof aber ausdrücklich ab.

Hinweis:

Dem Umstand, dass durch ein gebrauchtes Fahrzeug in der Regel geringere Kosten entstehen (z.B. durch eine niedrigere Abschreibung) und die Anwendung der 1 %-Regelung in diesem Fall zu verhältnismäßig hohen Nutzungswerten führt, kann nur durch Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs entgegnet werden. Hierbei wer-den nur die durch die Privatfahrten tatsächlich verursachten Kosten als Nutzungswert erfasst.

31 Nutzung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge durch Einzelunternehmer

Gehören gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zum Betriebsvermögen und können diese vom Unternehmer auch für private Zwecke genutzt werden, so ist der pauschale Nutzungswert grundsätzlich für jedes Kraftfahrzeug anzusetzen, das vom Steuerpflichtigen oder zu seiner Privatsphäre gehörenden Personen für Privatfahrten genutzt wird.

Kein Nutzungsvorteil ist dagegen zu besteuern bei Fahrzeugen, die für eine private Nutzung nicht geeignet sind (z.B. bei sog. Werkstattwagen) oder die ausschließlich eigenen Arbeitnehmern zur Nutzung überlassen werden. Dies gilt entsprechend für Kraftfahrzeuge, die nach der betrieblichen Nutzungszuweisung nicht zur privaten Nutzung zur Verfügung stehen. Hierzu können z.B. Vorführgewerke eines Kraftfahrzeughändlers oder zur Vermietung bestimmte Kraftfahrzeuge gehören.

Sind mehrere für eine Privatnutzung mögliche Fahrzeuge vorhanden, so beanstandet es die Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen nicht, wenn in der Gewinnermittlung eine Nutzungsentnahme nur für das Kraftfahrzeug mit dem höchsten Listenpreis angesetzt wird. Für die weiteren Fahrzeuge ist kein zusätzlicher pauschaler Nutzungswert zu erfassen.

Für die private Nutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen durch zur Privatsphäre des Steuerpflichtigen gehörende Personen gilt dies entsprechend, wenn je Person das Kraftfahrzeug mit dem nächsthöchsten Listenpreis berücksichtigt wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gilt die widerlegbare Vermutung, dass für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten das Kraftfahrzeug mit dem höchsten Listenpreis genutzt wird.

Hinweis:

Ob diese Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung dem Gesetz entspricht, ist strittig und wird derzeit in dem vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 17/12 anhängigen Verfahren geprüft. Die Gerichte sind an diese (für den Steuerpflichtigen günstige Regelung) jedenfalls nicht gebunden.

32 Anforderungen an ein Fahrtenbuch

a) Strenge Nachweisanforderungen

Soll statt der 1 %-Regelung der individuelle Nutzungsanteil mittels Fahrtenbuch nachgewiesen werden, so sind strenge Anforderungen zu beachten.

Für dienstliche Fahrten sind grundsätzlich **die folgenden Angaben erforderlich**:

- **Datum und Kilometerstand** zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit;
- **Reiseziel** und bei Umwegen auch die Reiseroute;
- **Reisezweck** und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für Privatfahrten genügt die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer. Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk im Fahrtenbuch mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.

Das Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt werden. Somit wird ein mit einem Tabellenkalkulationsprogramm geführtes Fahrtenbuch regelmäßig nicht anerkannt.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat betont, dass kleinere Mängel eines Fahrtenbuchs nicht zwingend zur Anwendung der 1 %-Regelung führen, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind. Sind die Fehleintragungen allerdings systematischer Natur und geben Anlass zu erheblichen Zweifeln an der Richtigkeit der übrigen Eintragungen, ist das Fahrtenbuch trotz nur weniger nachweisbarer Fehleintragungen nicht ordnungsgemäß und wird steuerlich nicht anerkannt.

b) Im Fahrtenbuch erforderliche Eintragungen

Zur Frage, welche Mindestangaben ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch enthalten muss, ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.11.2012 (Aktenzeichen VI R 3/12) zu beachten. Streitig war die Ordnungsmäßigkeit des vorgelegten Fahrtenbuchs. Dieses bestand im Streitfall aus handschriftlich geführten Grundaufzeichnungen sowie aus zusätzlich erstellten ergänzenden Erläuterungen. Die handschriftlichen Grundaufzeichnungen enthielten fortlaufend die Fahrten nach Datum, Uhrzeit, Kilometerständen und gefahrenen Kilometern; hinsichtlich der Angaben zu Reiseroute und Ziel war bei beruflich veranlassten Fahrten jeweils nur „Außendienst“ vermerkt. Die besuchten Personen, Firmen oder Behörden waren im Fahrtenbuch nicht angegeben; dazu enthielt das Fahrtenbuch lediglich den handschriftlichen Vermerk „siehe Anlage“. Die zusätzlich erstellten ergänzenden Erläuterungen in Form eines Ausdrucks des vom Arbeitgeber elektronisch geführten Terminkalenders nannten Datum, Uhrzeit, Name und Adresse der jeweils aufgesuchten Kunden.

Das Gericht verwarf das Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß. Es reicht nicht aus, wenn die Mindestangaben eines Fahrtenbuchs nicht in diesem selbst enthalten sind, sondern das Fahrtenbuch ergänzt oder vervollständigt wird durch vom Arbeitgeber stammende Listen und Ausdrücke des Terminkalenders.

Hinweis:

Wird ein Fahrtenbuch geführt, so muss von Anfang an darauf geachtet werden, dass dieses alle Mindestangaben enthält.

c) Anerkennung eines elektronischen Fahrtenbuchs

Deutliche praktische Erleichterungen kann ein elektronisches Fahrtenbuch bringen. Dieses zeichnet mittels GPS automatisch die vorgenommenen Fahrten auf. Ein elektronisches Fahrtenbuch wird steuerlich anerkannt, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen sein, zumindest aber dokumentiert werden. Die Finanzverwaltung betont in dem Schreiben der Oberfinanzdirektion Rheinland und Münster vom 18.2.2013, dass die **Prüfung, ob ein elektronisches Fahrtenbuch als ordnungsgemäß anzuerkennen ist**, nur für den jeweiligen Einzelfall erfolgen kann. Dabei sind vor allem diese Grundsätze zu beachten:

- Die Ordnungsmäßigkeit der eingesetzten Software sollte anhand eines **Prüfzertifikats des Herstellers** nachgewiesen werden. Dabei muss sich das Zertifikat immer auf die aktuell eingesetzte Softwareversion beziehen.
- Die **eindeutige Kennzeichnung einer geänderten Eingabe** sowohl in der Anzeige des elektronischen Fahrtenbuchs am Bildschirm als auch in seinem Ausdruck ist unverzichtbare Voraussetzung für die Anerkennung des Fahrtenbuchs.
- Es muss sichergestellt sein, dass die **Daten** des elektronischen Fahrtenbuchs bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist für ein Fahrtenbuch **unveränderlich aufbewahrt** und lesbar gemacht werden können. Bei eventuellen Änderungen muss die Änderungshistorie mit Änderungsdatum/-daten und (jeweils) ursprünglichem Inhalt ersichtlich sein. Auch die Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.
- Der **Fahrtzweck** kann im Nachhinein, z.B. in einem **Webportal**, eingetragen werden.

Dies setzt allerdings voraus, dass Person und Zeitpunkt der Eintragung softwareseitig dokumentiert werden. Da das Fahrtenbuch zeitnah geführt werden muss, muss die **Eintragung des Fahrtziels innerhalb von sieben Tagen** nach Abschluss der Fahrt erfolgen.

- Bei einem elektronischen Fahrtenbuch sind die **GPS-Ermittlung** der Fahrtstrecken und die dadurch entstehende Abweichung vom Tachostand des Fahrzeugs grds. unbedenklich. Allerdings sollte der tatsächliche Tachostand im Halbjahres- oder Jahresabstand dokumentiert werden.

Hinweis:

Die regelmäßig kostspielige Investition in ein elektronisches Fahrtenbuch kann eine erhebliche Arbeitserleichterung bedeuten. Aber auch bei einem solchen elektronischen Fahrtenbuch sind die dargestellten Regeln zu beachten, damit die Anerkennung durch die Finanzverwaltung erfolgt.

33 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs ist bei Anwendung der 1 %-Regelung wie folgt zu bewerten:

- Ansatz mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer für jeden Kalendermonat und
- für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit einem Wert für jeden Kalendermonat von 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs kommt die 0,03 %-Regelung aber nur zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzt. Wird das Fahrzeug nicht arbeitstäglich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt, so kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der Zuschlag begrenzt werden auf eine Einzelbewertung für die tatsächlich durchgeführten Fahrten mit 0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren gilt:

- Der Arbeitgeber ist nicht zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte verpflichtet. Es bleibt ihm unbenommen, im Lohnsteuerabzugsverfahren nur die kalendermonatliche Ermittlung des Zuschlags mit 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vorzunehmen und somit die Gestellung des betrieblichen Kraftfahrzeugs an die Anwendung der 0,03 %-Regelung zu binden.
- Der Arbeitgeber muss in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer die Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder die Anwendung der 0,03 %-Regelung für jedes Kalenderjahr einheitlich für alle diesem überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge festlegen. Die Methode darf während des Kalenderjahrs nicht gewechselt werden. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist der Arbeitnehmer nicht an die für die Erhebung der Lohnsteuer gewählte Methode gebunden und kann die Methode einheitlich für alle ihm überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge für das gesamte Kalenderjahr wechseln.
- Bei Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Lohnsteuerabzugsverfahren hat der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich zu erklären, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat. Nicht ausreichend ist die bloße Angabe der Anzahl der Nutzungstage. Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur regelmäßigen Arbeitsstätte gelangt ist. Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer das betriebliche Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung

und regelmäßiger Arbeitsstätte mehrmals benutzt, sind für Zwecke der Einzelbewertung nur einmal zu erfassen. Diese Erklärungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto zu nehmen und aufzubewahren. Dabei kann für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zu Grunde gelegt werden.

- Der Arbeitgeber hat auf Grund der Erklärungen des Arbeitnehmers den Lohnsteuerabzug durchzuführen, sofern der Arbeitnehmer nicht erkennbar unrichtige Angaben macht. Ermittlungspflichten des Arbeitgebers ergeben sich hierdurch nicht.
- Der Arbeitnehmer kann gegenüber dem Arbeitgeber auch kalendermonatlich schriftlich erklären, dass er das betriebliche Kraftfahrzeug an keinem Tag im Monat für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat; in diesem Fall muss im Lohnsteuerabzugsverfahren kein Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte versteuert werden.

Hinweis:

Diese Grundsätze sind nach Ansicht der Finanzverwaltung im betrieblichen Bereich, d.h. bei der Nutzung des betrieblichen Pkw durch den Unternehmer, nicht anzuwenden (so Oberfinanzdirektion Niedersachsen v. 11.7.2011, Aktenzeichen S 2227-98-St 221/St 222).

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 6/2013

Aktuelle Entwicklungen zur Firmenwagenbesteuerung

1. Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung erfordern die Überprüfung des Lohnsteuerabzugs
2. Dienstwagenbesteuerung – Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung
3. 1 %-Regelung bei Gebrauchtfahrzeugen
4. Nutzung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge durch Einzelunternehmer
5. Anforderungen an ein Fahrtenbuch
6. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

1 Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung erfordern die Überprüfung des Lohnsteuerabzugs

Überlässt der Arbeitgeber oder auf Grund eines Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug unentgeltlich zu Privatfahrten, so unterliegt dieser Nutzungsvorteil der Lohnsteuer und der Sozialversicherung.

Für die Bewertung der privaten Nutzung eines Firmenwagens sind gesetzlich **zwei Berechnungsmethoden** zugelassen worden, nämlich

1. die **1 %-Regelung** als vom Gesetzgeber vorgesehenen Regelfall und
2. die Ermittlung eines individuellen Nutzungswerts mittels **Fahrtenbuch** als Ausnahmeregelung, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer der Auffassung sind, dass die 1 %-Regelung für sie zu ungünstig ist (sog. Escape-Klausel).

Nicht zu den privaten Fahrten gehören Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte einschließlich der Fahrten, die der Arbeitnehmer aus beruflichen Gründen mehrmals am Tag durchführen muss, sowie Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung. Für diese Fahrten hat der Arbeitnehmer ggf. einen gesonderten geldwerten Vorteil zu versteuern.

Aktuell sind wichtige **Entwicklungen in der Rechtsprechung** zu verzeichnen, die Anlass geben, die bisher praktizierte Handhabung beim Lohnsteuerabzug einer Prüfung zu unterwerfen. Herauszustellen sind folgende Punkte:

- Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung;
- 1 %-Regelung vom Bruttolistenneupreis auch bei Gebrauchtfahrzeugen;
- Nutzung mehrerer betrieblicher Fahrzeuge durch den Einzelunternehmer;
- Anforderungen an ein Fahrtenbuch;
- Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur bei tatsächlicher Durchführung zu versteuern.

2 Dienstwagenbesteuerung – Anwendung der 1 %-Regelung auch bei fehlender privater Nutzung

a) Nutzungsvorteil entsteht allein durch Nutzungsmöglichkeit

Der Bundesfinanzhof hat in vier Urteilen (vom 21.3.2013, Aktenzeichen VI R 31/10, VI R 46/11, und VI R 42/12 sowie vom 18.4.2013, VI R 23/12) eine Grundsatzentscheidung zur Besteuerung von Firmenwagen getroffen, die **von der bisherigen Rechtsprechung abweicht**. Entschieden wurde, dass das Zurverfügungstellen eines unentgeltlichen oder verbilligten Fahrzeugs vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer zur privaten Nutzung auch

dann zu einem der Lohnsteuer zu unterwerfenden Vorteil führt, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutzt. Den lohnsteuerbaren Vorteil begründet die **Nutzungsmöglichkeit**, nicht aber die tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs. Dieser Vorteil ist, sofern ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nicht geführt wird, nach der 1 %-Regelung zu bewerten.

Bisher wurde in diesen Fällen die tatsächliche **private Nutzung des Fahrzeugs vermutet**. Diese Vermutung konnte der Steuerpflichtige (unter engen) Voraussetzungen aber widerlegen; eine solche Möglichkeit ist nunmehr entfallen. Entscheidend ist es nach Auffassung des Gerichts, dass mit der tatsächlichen Überlassung des Fahrzeugs dem Arbeitnehmer ein Vorteil zugeflossen ist. Eine arbeitsvertragliche Zusage allein reicht allerdings noch nicht aus.

Entscheidend für das Gericht ist, dass der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung das Zurverfügungstellen des Fahrzeugs selbst sowie die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten wie Steuern, Versicherungsprämien, Reparatur-, Wartungs- und Treibstoffkosten und damit nutzungsabhängige wie -unabhängige Kosten umfasst. Dies bedeutet, dass selbst dann, wenn der Arbeitnehmer das überlassene Fahrzeug tatsächlich nicht privat nutzt, er zumindest die nutzungsunabhängigen Kosten spart.

Hinweis:

Das Abstellen auf die bloße Nutzungsmöglichkeit und nicht auf die tatsächliche Nutzung gilt allerdings nur hinsichtlich der Besteuerung von Arbeitnehmern. Anders ist dies bei Einzelgewerbetreibenden oder bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft. Wird in diesem Fall ein Betriebsfahrzeug auch für private Zwecke genutzt, so ist der Betriebsausgabenabzug der mit dem Fahrzeug verbundenen Kosten durch eine Entnahme zu korrigieren. Dies erfordert aber eine tatsächliche Nutzung des Fahrzeugs, denn eine Nutzungsentnahme liegt nur vor, wenn ein Wirtschaftsgut für betriebsfremde Zwecke verwendet wird und erfordert damit eine Entnahmehandlung. Die bloße Möglichkeit des (Einzel-)Gewerbetreibenden, den betrieblichen Pkw auch privat nutzen zu können, begründet dagegen keinen „Korrekturbedarf“.

b) Nutzungsvorteil aber nur bei tatsächlicher Zurverfügungstellung des Dienstwagens

Andererseits hat der Bundesfinanzhof aber auch klargestellt, dass die 1 %-Regelung nur zur Anwendung kommt, wenn feststeht, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung arbeitsvertraglich oder doch zumindest auf Grundlage einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung überlassen hat. Dies muss für den Einzelfall festgestellt werden. Arbeitsvertraglich ist eine private Nutzung des Dienstwagens nur bei einer entsprechenden Regelung zulässig. Besteht eine solche Vereinbarung nicht, so darf der Firmenwagen nur für dienstliche Fahrten genutzt werden.

Handlungsempfehlung:

Soll eine private Nutzung des Dienstwagens ausgeschlossen sein, so sollte zu Beweis Zwecken eine klarstellende Regelung in den Arbeitsvertrag aufgenommen werden.

Der Bundesfinanzhof betont, dass insbesondere dann, wenn der Firmenwagen laut arbeitsvertraglicher Abrede nicht privat genutzt werden darf, im Grundsatz dann auch davon auszugehen ist, dass eine private Nutzung nicht erfolgt. Denn einen – auf der allgemeinen Lebenserfahrung gründenden – Erfahrungssatz, nach dem arbeitsvertraglich vereinbarte Nutzungsverbote missachtet werden, sieht das Gericht nicht. Dies gilt selbst dann, wenn ein solches Nutzungsverbot vom Arbeitgeber nicht überwacht wird oder es wie bei einem angestellten (Allein-)Geschäftsführer einer GmbH, dem (familienangehörigen) Geschäftsführer eines Familienunternehmens oder dem Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH an einer „Kontrollinstanz“ fehlt.

3 1 %-Regelung bei Gebrauchtfahrzeugen

Der Nachteil der 1 %-Regelung ist, dass diese pauschalierte Vorgehensweise im Einzelfall zu hohen steuerlichen Belastungen führen kann.

Beispiel:

Ein Arbeitnehmer nutzt als Firmenwagen einen Pkw, der nicht als Neufahrzeug, sondern als Gebrauchtwagen erworben wurde. Auch in diesem Fall wird der geldwerte Vorteil nach den gesetzlichen Vorgaben vom Bruttolistenneupreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs angesetzt und nicht vom Wert des Fahrzeugs im Erwerbszeitpunkt.

Wie das Beispiel deutlich macht, kann durch die Anschaffung eines Gebrauchtwagens im Vergleich zu einem Neuwagen der Nutzungsvorteil und damit die steuerliche Belastung nicht gemindert werden. Denn im Falle der Nutzung eines **Gebrauchtwagens** wird der Nutzungsvorteil ebenfalls mit monatlich 1 % des Bruttolistenneupreises **zum Zeitpunkt der Erstzulassung** des Fahrzeugs angesetzt. Ein solcher Fall wurde vom Bundesfinanzhof geprüft. Mit Urteil vom 13.12.2012 (Aktenzeichen VI R 51/11) hat das Gericht entschieden, dass diese Vorgehensweise verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Der Kläger hatte dagegen die Auffassung vertreten, dass bei Nutzung eines gebraucht erworbenen Fahrzeugs der Nutzungsvorteil mit 1 % des Fahrzeugwerts zum Zeitpunkt des Erwerbs und nicht zum Zeitpunkt der Erstzulassung des Fahrzeugs anzusetzen sei. Dies lehnte der Bundesfinanzhof aber ausdrücklich ab.

Hinweis:

Dem Umstand, dass durch ein gebrauchtes Fahrzeug in der Regel geringere Kosten entstehen (z.B. durch eine niedrigere Abschreibung) und die Anwendung der 1 %-Regelung in diesem Fall zu verhältnismäßig hohen Nutzungswerten führt, kann nur durch Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs entgegnet werden. Hierbei werden nur die durch die Privatfahrten tatsächlich verursachten Kosten als Nutzungswert erfasst.

4 Nutzung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge durch Einzelunternehmer

Gehören gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zum Betriebsvermögen und können diese vom Unternehmer auch für private Zwecke genutzt werden, so ist der pauschale Nutzungswert grundsätzlich für jedes Kraftfahrzeug anzusetzen, das vom Steuerpflichtigen oder zu seiner Privatsphäre gehörenden Personen für Privatfahrten genutzt wird.

Kein Nutzungsvorteil ist dagegen zu besteuern bei Fahrzeugen, die für eine private Nutzung nicht geeignet sind (z.B. bei sog. Werkstattwagen) oder die ausschließlich eigenen Arbeitnehmern zur Nutzung überlassen werden. Dies gilt entsprechend für Kraftfahrzeuge, die nach der betrieblichen Nutzungszuweisung nicht zur privaten Nutzung zur Verfügung stehen. Hierzu können z.B. Vorführgewerkschaftswagen eines Kraftfahrzeughändlers oder zur Vermietung bestimmte Kraftfahrzeuge gehören.

Sind mehrere für eine Privatnutzung mögliche Fahrzeuge vorhanden, so beanstandet es die Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen nicht, wenn in der Gewinnermittlung eine Nutzungsentnahme nur für das Kraftfahrzeug mit dem höchsten Listenpreis angesetzt wird. Für die weiteren Fahrzeuge ist kein zusätzlicher pauschaler Nutzungswert zu erfassen.

Für die private Nutzung von betrieblichen Kraftfahrzeugen durch zur Privatsphäre des Steuerpflichtigen gehörende Personen gilt dies entsprechend, wenn je Person das Kraftfahrzeug mit dem nächsthöchsten Listenpreis berücksichtigt wird. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gilt die widerlegbare Vermutung, dass für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und für Familienheimfahrten das Kraftfahrzeug mit dem höchsten Listenpreis genutzt wird.

Hinweis:

Ob diese Billigkeitsregelung der Finanzverwaltung dem Gesetz entspricht, ist strittig und wird derzeit in dem vor dem Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 17/12 anhängigen Verfahren geprüft. Die Gerichte sind an diese (für den Steuerpflichtigen günstige Regelung) jedenfalls nicht gebunden.

5 Anforderungen an ein Fahrtenbuch

a) Strenge Nachweisanforderungen

Soll statt der 1 %-Regelung der individuelle Nutzungsanteil mittels Fahrtenbuch nachgewiesen werden, so sind strenge Anforderungen zu beachten.

Für dienstliche Fahrten sind grundsätzlich **die folgenden Angaben erforderlich**:

- **Datum und Kilometerstand** zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit;
- **Reiseziel** und bei Umwegen auch die Reiseroute;
- **Reisezweck** und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für Privatfahrten genügt die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer. Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk im Fahrtenbuch mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer.

Das Fahrtenbuch muss zeitnah und in geschlossener Form geführt werden. Eine mit Hilfe eines Computerprogramms erzeugte Datei genügt den Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nur dann, wenn nachträgliche Veränderungen an den eingegebenen Daten nach der Funktionsweise des verwendeten Programms technisch ausgeschlossen sind oder in der Datei selbst dokumentiert und offengelegt werden. Somit wird ein mit einem Tabellenkalkulationsprogramm geführtes Fahrtenbuch regelmäßig nicht anerkannt.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat betont, dass kleinere Mängel eines Fahrtenbuchs nicht zwingend zur Anwendung der 1 %-Regelung führen, wenn die Angaben insgesamt plausibel sind. Sind die Fehleintragungen allerdings systematischer Natur und geben Anlass zu erheblichen Zweifeln an der Richtigkeit der übrigen Eintragungen, ist das Fahrtenbuch trotz nur weniger nachweisbarer Fehleintragungen nicht ordnungsgemäß und wird steuerlich nicht anerkannt.

b) Im Fahrtenbuch erforderliche Eintragungen

Zur Frage, welche Mindestangaben ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch enthalten muss, ist das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 13.11.2012 (Aktenzeichen VI R 3/12) zu beachten. Streitig war die Ordnungsmäßigkeit des vorgelegten Fahrtenbuchs. Dieses bestand im Streitfall aus handschriftlich geführten Grundaufzeichnungen sowie aus zusätzlich erstellten ergänzenden Erläuterungen. Die handschriftlichen Grundaufzeichnungen enthielten fortlaufend die Fahrten nach Datum, Uhrzeit, Kilometerständen und gefahrenen Kilometern; hinsichtlich der Angaben zu Reiseroute und Ziel war bei beruflich veranlassten Fahrten jeweils nur „Außendienst“ vermerkt. Die besuchten Personen, Firmen oder Behörden waren im Fahrtenbuch nicht angegeben; dazu enthielt das Fahrtenbuch lediglich den handschriftlichen Vermerk „siehe Anlage“. Die zusätzlich erstellten ergänzenden Erläuterungen in Form eines Ausdrucks des vom Arbeitgeber elektronisch geführten Terminkalenders nannten Datum, Uhrzeit, Name und Adresse der jeweils aufgesuchten Kunden.

Das Gericht verwarf das Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß. Es reicht nicht aus, wenn die Mindestangaben eines Fahrtenbuchs nicht in diesem selbst enthalten sind, sondern das Fahrtenbuch ergänzt oder vervollständigt wird durch vom Arbeitgeber stammende Listen und Ausdrücke des Terminkalenders.

Hinweis:

Wird ein Fahrtenbuch geführt, so muss von Anfang an darauf geachtet werden, dass dieses alle Mindestangaben enthält.

c) Anerkennung eines elektronischen Fahrtenbuchs

Deutliche praktische Erleichterungen kann ein elektronisches Fahrtenbuch bringen. Dieses zeichnet mittels GPS automatisch die vorgenommenen Fahrten auf. Ein elektronisches Fahrtenbuch wird steuerlich anerkannt, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen sein, zumindest aber dokumentiert werden. Die Finanzverwaltung betont in dem Schreiben der

Oberfinanzdirektion Rheinland und Münster vom 18.2.2013, dass die **Prüfung, ob ein elektronisches Fahrtenbuch als ordnungsgemäß anzuerkennen ist**, nur für den jeweiligen Einzelfall erfolgen kann. Dabei sind vor allem diese Grundsätze zu beachten:

- Die Ordnungsmäßigkeit der eingesetzten Software sollte anhand eines **Prüfzertifikats des Herstellers** nachgewiesen werden. Dabei muss sich das Zertifikat immer auf die aktuell eingesetzte Softwareversion beziehen.
- Die **eindeutige Kennzeichnung einer geänderten Eingabe** sowohl in der Anzeige des elektronischen Fahrtenbuchs am Bildschirm als auch in seinem Ausdruck ist unverzichtbare Voraussetzung für die Anerkennung des Fahrtenbuchs.
- Es muss sichergestellt sein, dass die **Daten** des elektronischen Fahrtenbuchs bis zum Ablauf der Aufbewahrungsfrist für ein Fahrtenbuch **unveränderlich aufbewahrt** und lesbar gemacht werden können. Bei eventuellen Änderungen muss die Änderungshistorie mit Änderungsdatum/-daten und (jeweils) ursprünglichem Inhalt ersichtlich sein. Auch die Änderungshistorie darf nicht nachträglich veränderbar sein.
- Der **Fahrtzweck** kann im Nachhinein, z.B. in einem **Webportal**, eingetragen werden. Dies setzt allerdings voraus, dass Person und Zeitpunkt der Eintragung softwareseitig dokumentiert werden. Da das Fahrtenbuch zeitnah geführt werden muss, muss die **Eintragung des Fahrtziels innerhalb von sieben Tagen** nach Abschluss der Fahrt erfolgen.
- Bei einem elektronischen Fahrtenbuch sind die **GPS-Ermittlung** der Fahrtstrecken und die dadurch entstehende Abweichung vom Tachostand des Fahrzeugs grds. unbedenklich. Allerdings sollte der tatsächliche Tachostand im Halbjahres- oder Jahresabstand dokumentiert werden.

Hinweis:

Die regelmäßig kostspielige Investition in ein elektronisches Fahrtenbuch kann eine erhebliche Arbeitserleichterung bedeuten. Aber auch bei einem solchen elektronischen Fahrtenbuch sind die dargestellten Regeln zu beachten, damit die Anerkennung durch die Finanzverwaltung erfolgt.

6 Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs ist bei Anwendung der 1 %-Regelung wie folgt zu bewerten:

- Ansatz mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer für jeden Kalendermonat und
- für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit einem Wert für jeden Kalendermonat von 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte.

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs kommt die 0,03 %-Regelung aber nur zur Anwendung, wenn der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzt. Wird das Fahrzeug nicht arbeitstäglich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt, so kann nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs der Zuschlag begrenzt werden auf eine Einzelbewertung für die tatsächlich durchgeführten Fahrten mit 0,002 % des Bruttolistenneupreises je Entfernungskilometer.

Im Lohnsteuerabzugsverfahren gilt:

- Der Arbeitgeber ist nicht zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte verpflichtet. Es bleibt ihm unbenommen, im Lohnsteuerabzugsverfahren nur die kalendermonatliche Ermittlung des Zuschlags mit 0,03 % des Bruttolistenneupreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vorzunehmen und somit die Gestellung des betrieblichen Kraftfahrzeugs an die Anwendung der 0,03 %-Regelung zu binden.
- Der Arbeitgeber muss in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer die Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs oder die Anwendung der 0,03 %-Regelung für

jedes Kalenderjahr einheitlich für alle diesem überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge festlegen. Die Methode darf während des Kalenderjahrs nicht gewechselt werden. Bei der Veranlagung zur Einkommensteuer ist der Arbeitnehmer nicht an die für die Erhebung der Lohnsteuer gewählte Methode gebunden und kann die Methode einheitlich für alle ihm überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge für das gesamte Kalenderjahr wechseln.

- Bei Anwendung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs im Lohnsteuerabzugsverfahren hat der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich zu erklären, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat. Nicht ausreichend ist die bloße Angabe der Anzahl der Nutzungstage. Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur regelmäßigen Arbeitsstätte gelangt ist. Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer das betriebliche Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mehrmals benutzt, sind für Zwecke der Einzelbewertung nur einmal zu erfassen. Diese Erklärungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto zu nehmen und aufzubewahren. Dabei kann für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zu Grunde gelegt werden.
- Der Arbeitgeber hat auf Grund der Erklärungen des Arbeitnehmers den Lohnsteuerabzug durchzuführen, sofern der Arbeitnehmer nicht erkennbar unrichtige Angaben macht. Ermittlungspflichten des Arbeitgebers ergeben sich hierdurch nicht.
- Der Arbeitnehmer kann gegenüber dem Arbeitgeber auch kalendermonatlich schriftlich erklären, dass er das betriebliche Kraftfahrzeug an keinem Tag im Monat für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat; in diesem Fall muss im Lohnsteuerabzugsverfahren kein Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte versteuert werden.

Hinweis:

Diese Grundsätze sind nach Ansicht der Finanzverwaltung im betrieblichen Bereich, d.h. bei der Nutzung des betrieblichen Pkw durch den Unternehmer, nicht anzuwenden (so Oberfinanzdirektion Niedersachsen v. 11.7.2011, Aktenzeichen S 2227-98-St 221/St 222).