

Steuerliche Informationen für Mandanten März 2010

Mit diesem Schreiben informiere ich Sie über:

- 1 Unfallkosten neben Entfernungspauschale abzugsfähig
- 2 Ermäßigter Steuersatz bei Beherbergungsleistungen ab 2010: Bundeseinheitliche Anwendungsregelungen
- 3 Regelmäßige Arbeitsstätte bei Tätigkeit außerhalb einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers
- 4 Berücksichtigung von Studiengebühren für Kinder
- 5 Progressionsvorbehalt bei Kurzarbeitergeld
- 6 Investitionsabzugsbetrag für PKW bei Entnahmebesteuerung nach der I%-Methode
- 7 Kosten für behinderungsbedingten Umbau der Wohnung als außergewöhnliche Belastung
- 8 Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren teilweise verfassungswidrig

1 Unfallkosten neben Entfernungspauschale abzugsfähig

Die verfassungswidrige Begrenzung der Entfernungspauschale für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ab dem 21. Entfernungskilometer wurde rückwirkend wieder aufgehoben. Mit dem Gesetz vom 20. April 2009 wurde die bis 2006 geltende Rechtslage wieder hergestellt. Das bedeutet, dass die durch einen Unfall auf dem Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bzw. bei Familienheimfahrten entstandenen Aufwendungen zusätzlich zur Entfernungspauschale als Werbungskosten wieder abziehbar sind. Das hat die Finanzverwaltung bestätigt. Mit der Entfernungspauschale sind zwar sämtliche Wegekosten abgegolten (z. B. auch Parkgebühren für das Abstellen des Fahrzeugs während der Arbeitszeit); Unfallkosten sind jedoch zusätzlich als außergewöhnliche Aufwendungen im Rahmen der allgemeinen Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG) zu berücksichtigen. Das gilt auch für Einkommensteuerveranlagungen für die Jahre 2007 und 2008, soweit diese noch änderbar sind.

2 Ermäßigter Steuersatz bei Beherbergungsleistungen ab 2010: Bundeseinheitliche Anwendungsregelungen

Die Finanzverwaltung hat jetzt zur Anwendung des seit dem 1. Januar 2010 geltenden ermäßigten Umsatzsteuersatzes (7 %) für Beherbergungsleistungen im Hotelgewerbe, in Pensionen, Fremdenzimmern und Ferienwohnungen Stellung genommen. Insbesondere geht es um die Frage, wie zu verfahren ist, wenn z. B. in Hotelpreisen neben ermäßigten Übernachtungsleistungen nicht ermäßigte Leistungen (z. B. für Verpflegung, Wellness) enthalten sind.

- Für **umsatzsteuerliche** Zwecke muss in der Rechnung regelmäßig das Entgelt nach Steuersätzen und Steuerbeträgen aufgeschlüsselt werden. Das bedeutet, dass z. B. Wellnessleistungen, besondere Fernsehnutzung ("Pay-per-View") oder Minibarleistungen **gesondert** abgerechnet werden müssen. Dies gilt grundsätzlich auch für

-Seite 1 von 5-

Verpflegungsleistungen (z. B. Frühstück, Halb- oder Vollpension, "all-inclusive"). Hier gilt allerdings eine Vereinfachungsregelung: Danach können die Entgelte für Frühstück, aber z. B. auch für Parkplatzgebühren, Reinigungsservice, Nutzung von Fitnessgeräten oder Transport (z. B. zum Flughafen) pauschal mit **20 %** des (Hotel-)Preises angesetzt werden, wenn diese Leistungen nicht gesondert abgerechnet werden (z. B. bei Pauschalangeboten). Die in diesem **Sammelposten** zusammengefassten Leistungen unterliegen dann dem normalen Steuersatz von 19 %.

- Die Sammelpostenregelung hat für **lohnsteuerliche** Zwecke (Reisekostenerstattung) folgende Auswirkung:

Für das darin enthaltene Frühstück ist der Sammelposten um (20 % von 24 Euro Verpflegungspauschale =) **4,80 Euro** zu kürzen; die verbleibenden Teile der Sammelpostenleistungen können regelmäßig im Rahmen der Reisenebenkosten lohnsteuerfrei erstattet werden.

Hat der Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung der Arbeitnehmer die Übernachtung mit Frühstück gebucht, kann das Frühstück mit dem **Sachbezugswert** von 1,57 Euro als Arbeitslohn angesetzt werden; in diesem Fall kann die Verpflegungspauschale ungekürzt steuerfrei gezahlt werden.

3 Regelmäßige Arbeitsstätte bei Tätigkeit außerhalb einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers

Die Frage, ob eine Einsatzstelle als regelmäßige Arbeitsstätte anzusehen ist, entscheidet u. a. darüber, ob die Fahrten zu dieser Einsatzstelle nur mit der geringeren Entfernungspauschale abgegolten sind oder ob die tatsächlichen Fahrtkosten geltend gemacht werden können. Der Bundesfinanzhof hatte für Software-Entwickler und EDV-Berater entschieden, dass die Betriebsstätte des Auftraggebers auch dann nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte wird, wenn ein Arbeitnehmer dort für einen längeren Zeitraum (in einem Streitfall länger als ein Jahr) eingesetzt wird.

Die Finanzverwaltung hat nun ihre restriktivere Auffassung aufgegeben und wendet diese Rechtsprechung grundsätzlich an. Danach werden die betrieblichen Einrichtungen des Kunden unabhängig von der Dauer des Einsatzes nicht zu einer regelmäßigen Arbeitsstätte des Arbeitnehmers. Eine Einschränkung sieht die Finanzverwaltung nur bei **Leiharbeitnehmern** in folgenden Fällen:

- Ein Arbeitnehmer ist nur befristet bei einem Arbeitnehmerverleiher beschäftigt und wird für die gesamte Vertragsdauer ausschließlich bei einem Auftraggeber eingesetzt.
- Arbeitnehmer werden formell bei einer Leiharbeitsfirma beschäftigt, sind aber unverändert in den Betriebsstätten des bisherigen Arbeitgebers tätig ("Outsourcing").

In diesen Fällen wird mit dem Beginn des Beschäftigungsverhältnisses bei der Leiharbeitsfirma der Einsatzort zur regelmäßigen Arbeitsstätte, mit der Folge, dass die Entfernungspauschale anzuwenden ist.

4 Berücksichtigung von Studiengebühren für Kinder

Eltern erhalten für zu berücksichtigende Kinder neben einem Kinderfreibetrag in Höhe von 4.368 Euro für das "sächliche" Existenzminimum einen Freibetrag von 2.640 Euro für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes bzw. Kindergeld (§ 32 Abs. 6 EStG). Darüber hinaus kommt für ein volljähriges Kind in der Berufsausbildung ein Freibetrag von 924 Euro in Betracht, wenn dieses auswärtig untergebracht ist (vgl. § 33a Abs. 2 EStG). Es handelt sich jeweils um Jahresbeträge, die ggf. zeitanteilig für die Monate gekürzt werden, in denen die jeweiligen Voraussetzungen nicht vorliegen.

Mit diesen Freibeträgen sind alle Aufwendungen für das Kind abgegolten. Einen zusätzlichen Abzug von Studiengebühren z. B. als außergewöhnliche Belastung können die Eltern nicht vornehmen. Studiengebühren mindern jedoch die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes, sodass der Grenzbetrag von 8.004 Euro pro Jahr, bei dessen überschreiten Kindergeld bzw. die oben genannten Freibeträge wegfallen, ggf. eingehalten werden kann.

Das **Kind** selbst kann Aufwendungen für sein **Erststudium** nur als Sonderausgaben - bis zum Höchstbetrag von 4.000 Euro pro Jahr - abziehen. Zurzeit ist ein Klageverfahren anhängig, in dem es um den Werbungskostenabzug für die Kosten eines Erststudiums geht. Bei Kindern ohne oder nur mit sehr geringen Einkünften hätte die Berücksichtigung als (vorweggenommene) Werbungskosten gegenüber dem Sonderausgabenabzug den Vorteil, dass es keine betragsmäßige Begrenzung gibt und dass die Aufwendungen für das Studium steuerlich nicht verloren gehen, sondern ggf. im Wege des Verlustvortrags die Steuerbelastung des Kindes in der Zeit der Berufstätigkeit nach dem Studium mindern.

5 Progressionsvorbehalt bei Kurzarbeitergeld

Infolge der Wirtschaftskrise konnten im vergangenen Jahr viele Unternehmen ihre Arbeitnehmer nicht mehr voll beschäftigen. Die durch die Kurzarbeit verursachten Lohneinbußen werden durch das Kurzarbeitergeld abgemildert. Es beträgt grundsätzlich 60 % der Nettolohneinbuße; lebt ein Kind im Haushalt, werden 67 % gezahlt. Das Kurzarbeitergeld ist zwar lohnsteuerfrei, unterliegt jedoch dem Progressionsvorbehalt (vgl. § 32b EStG). Durch den Progressionsvorbehalt wird der Steuersatz auf das "normale" zu versteuernde Einkommen angehoben, was regelmäßig zu Einkommensteuernachzahlungen bzw. geringeren Steuererstattungen führt. Die Auswirkungen sollen in folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

Beispiel:

Ein lediger Arbeitnehmer mit einem monatlichen Bruttoarbeitslohn von 3.000 € erhielt 2009 während der 6-monatigen Kurzarbeit nur noch 2.000 € Monatslohn. An Kurzarbeitergeld bezieht er in den 6 Monaten insgesamt 1.736 €.

Erhaltener Arbeitslohn insgesamt	30.000 €	
einbehaltene Lohnsteuer		4.685 €
zu versteuerndes Einkommen (angenommen)	26.400 €	
Einkommensteuer darauf ohne Progressionsvorbehalt		4.587 €
Einkommensteuer mit Progressionsvorbehalt		4.800 €
Einkommensteuernachzahlung für 2009		115 €

Zusätzlich zur höheren Einkommensteuer steigen auch regelmäßig Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer.

Zu beachten ist, dass Arbeitnehmer, die dem Progressionsvorbehalt unterliegende Leistungen von

mehr als 410 Euro im Kalenderjahr bezogen haben, verpflichtet sind, eine Einkommensteuererklärung abzugeben (vgl. § 46 Abs. 2 Nr. 1 EStG).

6 Investitionsabzugsbetrag für PKW bei Entnahmebesteuerung nach der 1%-Methode

Kleine und mittlere Betriebe, die bestimmte Größenmerkmale erfüllen, können für geplante Anschaffungen einen Investitionsabzugsbetrag in Höhe von 40 % der voraussichtlichen Anschaffungskosten - bis zu einem Höchstbetrag von 200.000 Euro - gewinnmindernd geltend machen. Voraussetzung ist, dass das Wirtschaftsgut spätestens bis zum Ende des dem Anschaffungsjahr folgenden Wirtschaftsjahrs in einer inländischen Betriebsstätte mindestens zu **90 % betrieblich** genutzt wird; der Umfang der betrieblichen Nutzung ist darzulegen.

Das gilt auch, wenn ein betrieblicher **PKW** angeschafft werden soll, der auch für private Zwecke genutzt wird. Dabei zählen die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte zur betrieblichen Nutzung. Die Finanzverwaltung erkennt bei privat mitgenutzten PKW einen Investitionsabzugsbetrag nur an, wenn der hohe betriebliche Nutzungsumfang durch ein **ordnungsgemäßes Fahrtenbuch** (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG) nachgewiesen wird.

Wird z. B. zum Zeitpunkt der Bildung des Investitionsabzugsbetrags für die Bewertung der Privatnutzung eines bereits vorhandenen Fahrzeugs die 1 %-Methode angewendet, hat die Finanzverwaltung allerdings den Abzugsbetrag für den neuen PKW abgelehnt. Dem ist jetzt der Bundesfinanzhof entgegengetreten und hat entschieden, dass es allein auf die **künftige** beabsichtigte Nutzung ankommt - und nicht darauf, wie ggf. ein bislang genutztes Fahrzeug in der Vergangenheit behandelt wurde. Die Entscheidung, ob die Besteuerung der Privatentnahme durch ein Fahrtenbuch oder durch die 1 %-Methode vorgenommen wird, könne für jedes Fahrzeug gesondert und auch für jedes Jahr neu entschieden werden; eine Bindungswirkung trete nicht ein.

7 Kosten für behinderungsbedingten Umbau der Wohnung als außergewöhnliche Belastung

Unter bestimmten Voraussetzungen können Kosten der privaten Lebensführung als außergewöhnliche Belastungen anerkannt und nach Abzug eines Eigenanteils, der zwischen 1 % und 7 % des Gesamtbetrags der Einkünfte beträgt, steuermindernd geltend gemacht werden (vgl. § 33 EStG). Hierzu gehören neben Krankheitskosten größere Aufwendungen, die außergewöhnlich sind und zwangsläufig entstehen, wie z. B. Schäden an Wohnung, Hausrat oder Kleidung durch Brand, Hochwasser.

Der Bundesfinanzhof hat jetzt die Anerkennung von Aufwendungen für den behinderungsgerechten Umbau einer selbstgenutzten Wohnung erleichtert. Bisher konnten derartige Mehraufwendungen nicht berücksichtigt werden, wenn die Baumaßnahmen den Wert der Wohnung bzw. des Hauses erhöht haben und somit ein "Gegenwert" entsteht.

Demgegenüber sind nach Auffassung des Gerichts entsprechende Kosten aber dann anzuerkennen, wenn "sie so stark unter dem Gebot der sich aus der Situation ergebenden Zwangsläufigkeit stehen, dass auch die etwaige Erlangung eines Gegenwertes ... in den Hintergrund tritt". Im Streitfall wurde das Einfamilienhaus eines durch einen Schlaganfall zu 100 % Gehbehinderten umfangreich umgebaut (Bau einer Rollstuhlrampe, Einbau eines behindertengerechten Bades, Umwandlung des ebenerdigen Arbeitszimmers in einen Schlafraum). Die nicht von der Krankenkasse bezuschussten Kosten beliefen sich auf ca. 70.000 Euro. Die durch die Behinderung veranlassten Umbaukosten konnten als außergewöhnliche Belastung abgezogen werden.

Der Bundesfinanzhof stellte darüber hinaus klar, dass auch bei höheren Aufwendungen ein Sofortabzug im Jahr der Verausgabung in Betracht kommt. Offengelassen hat das Gericht, ob ggf. aus Billigkeitsgründen eine Verteilung der abzugsfähigen Kosten auf mehrere Jahre zu gewähren ist, wenn die gesamten Aufwendungen die Einkünfte des entsprechenden Jahres übersteigen und sich daher nicht in voller Höhe auswirken.

8 Übergangsregelungen vom Anrechnungs- zum Halbeinkünfteverfahren teilweise verfassungswidrig

Im Jahr 2001 wurde das körperschaftsteuerliche Anrechnungsverfahren abgeschafft und durch das Halbeinkünfteverfahren (seit 2009: Teileinkünfteverfahren) ersetzt. Zu diesem Zweck mussten die Ende 2000 vorhandenen unterschiedlichen "Eigenkapitaltöpfe" aufgelöst werden. Dabei waren die nicht steuerbelasteten Eigenkapitalanteile (EK 01 bis EK 03) zunächst zusammenzufassen und - soweit sich dadurch z. B. aufgrund von Verlusten ein Negativbetrag ergab - mit dem belasteten Eigenkapital (z. B. EK 45) zu verrechnen. Durch dieses gesetzlich vorgeschriebene Verfahren konnte Körperschaftsteuerguthaben verloren gehen. Dies konnte nur durch ein bestimmtes Ausschüttungsverhalten (z. B. "Schütt-aus-Leg-ein-Verfahren") vermieden werden.

Das Bundesverfassungsgericht hat jetzt entschieden, dass Kapitalgesellschaften, die eine derartige Ausschüttungsgestaltung nicht vorgenommen haben (z. B. große Publikumsgesellschaften wie AGs) und infolgedessen Steuerguthaben verloren haben, benachteiligt waren. Das Gericht hat daher diese Regelung für nicht verfassungsgemäß erklärt und den Gesetzgeber aufgefordert, spätestens mit Wirkung zum **1. Januar 2011** eine Neuregelung zu treffen, die den Erhalt des damals vorhandenen Steuerguthabens gleichheitsgerecht sicherstellt. Hiervon werden allerdings nur Gesellschaften profitieren, deren Steuerveranlagung noch nicht bestandskräftig ist.

Mit freundlichen Grüßen

Knut Lingott
Steuerberater