

# HINWEISE OKTOBER 2010

## A. Einkommensteuer

### 1. Häusliches Arbeitszimmer

Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in der Privatwohnung eines Arbeitnehmers können seit 2007 grundsätzlich nicht mehr als Werbungskosten abgezogen werden, es sei denn, das Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit, z.B. bei Heimarbeitern. Das Bundesverfassungsgericht hält das Abzugsverbot für häusliche Arbeitszimmer für verfassungswidrig, wenn dem Arbeitnehmer für bestimmte Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Geklagt hatte ein Hauptschullehrer, der in der Schule, an der er tätig war, keinen Arbeitsplatz für die Unterrichtsvorbereitung hatte. Nach Ansicht des Bundesverfassungsgerichts muss in diesem Fall zumindest ein beschränkter Abzug der Aufwendungen gewährt werden. Das Arbeitszimmer sei notwendig, um den Beruf als Lehrer ausüben zu können und damit Einnahmen zu erzielen. Der Gesetzgeber wird aufgefordert, den verfassungswidrigen Zustand rückwirkend ab 2007 zu beseitigen. Es ist damit zu rechnen, dass der beschränkte Abzug der Aufwendungen bis 1.250 € pro Jahr, der bis 2006 möglich war, wieder eingeführt wird. Betroffen sind auch andere Arbeitnehmer, die bestimmte Tätigkeiten nicht bei ihrem Arbeitgeber ausüben können, z.B. ein Geselle, der sich zu Hause auf die Meisterprüfung vorbereitet, oder ein angestellter Rechtsanwalt, der von zu Hause aus eigene Mandanten betreut. Unternehmer, die für bestimmte Tätigkeiten das häusliche Arbeitszimmer benötigen, können ebenfalls von dem Urteil des Bundesverfassungsgerichts profitieren, z.B. ein Handelsvertreter, dem bei seinem Auftraggeber kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht und der im häuslichen Arbeitszimmer Angebote oder Abrechnungen schreibt, oder ein Architekt ohne eigenes Büro, der das Arbeitszimmer braucht, um Baupläne zu entwerfen. Auch in diesen Fällen wird voraussichtlich der beschränkte Abzug bis 1.250 € als Betriebsausgaben wieder eingeführt.

Ein vollständiger Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer muss laut Bundesverfassungsgericht nicht gewährt werden. Die Kosten des Arbeitszimmers seien immer auch von privaten Motiven beeinflusst, z.B. bei der Wahl der Wohnung. Außerdem könne die Finanzverwaltung nicht nachprüfen, inwieweit das Arbeitszimmer tatsächlich beruflich oder betrieblich genutzt werde. Eine Beschränkung des Abzugs sei deshalb verfassungsgemäß.

Bis 2006 wurde der beschränkte Abzug auch dann gewährt, wenn das Arbeitszimmer zwar nicht der Mittelpunkt der Tätigkeit war, der Arbeitnehmer jedoch überwiegend in seinem Arbeitszimmer tätig wurde. In diesen Fällen hält das Bundesverfassungsgericht das 2007 eingeführte Abzugsverbot für verfassungsgemäß.

### 2. Neues zum Kindergeld

Für Kinder ab 18 bis unter 25 Jahre, die z.B. in Berufsausbildung sind, wird Kindergeld mit monatlich ab 184 € nur gewährt, wenn die eigenen Einkünfte und Bezüge des Kindes 8.004 € nicht übersteigen. Der Grenzwert wird gezwölfelt, wenn die Voraussetzungen für die Gewährung des Kindergelds nicht ganzjährig vorliegen. Das Bundesverfassungsgericht hat jetzt bestätigt, dass das Kindergeld vollständig entfällt, wenn der Grenzwert auch nur um 1 € überschritten wird.

Macht das Kind bis Juni eine Lehre, arbeitet Juli bis September voll und studiert ab Oktober, wird der Arbeitslohn in die Einkunftsgrenze einbezogen. Gleiches gilt, wenn das Kind 2009 die Lehre abschließt, Vollzeit arbeitet, im Mai 2010 den Antrag stellt auf Vergabe eines Studienplatzes und ab Oktober 2010 studiert. Der Arbeitslohn ab Antragstellung wird in die Einkunftsgrenze einbezogen und kann den Kindergeldanspruch verhindern.

### 3. Verbilligte Vermietung an Angehörige

Wird zu Wohnzwecken verbilligt an Angehörige vermietet, sind drei Fälle zu unterscheiden: Beträgt die bezahlte Miete mindestens 75 v.H. der ortsüblichen Miete, kann der Vermieter die Grundstücksaufwendungen, z.B. Schuldzinsen, Erhaltungsaufwendungen, Grundsteuer, Hausversicherungen usw., zu 100 v.H. als Werbungskosten abziehen.

Bei einer Miete zwischen 56 und 74 v.H. der ortsüblichen Miete bleibt es beim vollen Werbungskostenabzug, wenn langfristig die Mieteinnahmen die Grundstücksaufwendungen übersteigen.

Bei einer Miete unter 56 v.H. der ortsüblichen Miete wird stets aufgeteilt, z.B. sind bei einer Vermietung zu 50 v.H. der ortsüblichen Miete nur 50 v.H. der Grundstücksaufwendungen abzugsfähig.

Die Dreiteilung gilt nur bei Vermietung zu Wohnzwecken, aber nicht bei Verpachtung zu betrieblichen Zwecken. Nutzt der Angehörige die vermieteten Räume betrieblich, werden die Grundstücksaufwendungen immer aufgeteilt, falls die Mietminderung privat veranlasst ist. Der Werbungskostenabzug wird nur anteilig gewährt, auch wenn langfristig Überschüsse aus der Vermietung entstehen.

### 4. Gemischt veranlasste Aufwendungen

Aufwendungen, die sowohl privat als auch beruflich oder betrieblich veranlasst sind, bleiben bisher in voller Höhe steuerlich unberücksichtigt. Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs ist bei Reisekosten der anteilige Abzug zulässig, wenn der beruflich veranlasste Teil der Reise nicht von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. Hinweise April 2010 A.3.). Die Finanzverwaltung folgt jetzt diesem Urteil und hat ihre Auffassung im Einzelnen dargelegt.

Nach wie vor sollen Aufwendungen für den Haushalt und den Unterhalt der Familie, z.B. Wohnung, Ernährung, Kleidung, allgemeine Schulausbildung, Bedürfnisse des täglichen Lebens, Zeitungen usw. vollständig vom Abzug ausgeschlossen sein. Die Aufwendungen dürfen nicht aufgeteilt werden in einen abziehbaren beruflichen oder betrieblichen und einen nicht abziehbaren privaten Teil. Auch Repräsentationsaufwendungen zur Pflege sozialer Kontakte werden weiterhin von der Finanzverwaltung steuerlich nicht anerkannt, z.B. Geburtstagsfeier auch mit Kunden.

Bei anderen gemischten Aufwendungen unterscheidet die Finanzverwaltung drei Fälle:

**Bei einer beruflichen Mitveranlassung**

unter 10 v.H.:	Kein Abzug
zwischen 10 v.H. und 90 v.H.:	Anteiliger Abzug
über 90 v.H.:	Voller Abzug

Die Aufwendungen können z.B. nach Zeit, Menge, Fläche oder Köpfen aufgeteilt werden. Ist kein sinnvoller Aufteilungsmaßstab vorhanden, besteht ein Abzugsverbot, z.B. für Kosten des Pkw-Führerscheins.

*Beispiel:* Unternehmer Anton feiert das 30-jährige Firmenjubiläum mit 80 Kunden und 20 privaten Gästen. Gesamtkosten 5.000 €, davon 4.000 € für Speisen und Getränke.

Es handelt sich um gemischte Aufwendungen mit einem betrieblichen Anteil von 80 v.H. Nach Köpfen aufgeteilt sind 20 v.H. privat veranlasst = kein Abzug. Da bei der Bewirtung von Geschäftsfreunden nur 70 v.H. der Aufwendungen abgezogen werden dürfen, ergeben sich Betriebsausgaben von  $80 \text{ v.H.} \times 1.000 \text{ €} + 80 \text{ v.H.} \times 70 \text{ v.H.} \times 4.000 \text{ €} = 3.040 \text{ €}$ .

## 5. Dachintegrierte Photovoltaikanlagen

Wer eine Photovoltaikanlage auf dem Dach seines Hauses installiert, erhält 20 Jahre lang eine garantierte Vergütung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz. Die Höhe der Vergütung hängt ab vom Zeitpunkt der Inbetriebnahme der Anlage. Bei Inbetriebnahme ab 1. Oktober 2010 beträgt die Vergütung für kleine Anlagen bis 30 kW Leistung 33,03 ct pro Kilowattstunde Strom, der in das Stromnetz eingespeist wird. Bei Inbetriebnahme ab 1. Januar 2011 sinkt die garantierte Vergütung abhängig von der Zahl der bereits installierten Anlagen. Der Betreiber der Anlage versteuert die Einspeisevergütung als Einnahmen aus Gewerbebetrieb. Die Kosten der Anlage können als Betriebsausgabe abgezogen werden.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind Photovoltaikanlagen, die in das Dach eingebaut sind, z.B. Solarziegel, nicht als Teil des Gebäudes anzusehen. Dachintegrierte Photovoltaikanlagen seien – wie die häufiger anzutreffenden Aufdachanlagen – selbständige bewegliche Wirtschaftsgüter, die auf die Nutzungsdauer von 20 Jahren abgeschrieben werden müssen. Nach bisheriger Auffassung konnten die Anschaffungskosten von dachintegrierten Anlagen sofort in voller Höhe abgezogen werden, wenn die Anlage im Rahmen einer Dachsanierung eingebaut wurde.

Auch Blockheizkraftwerke, die neben Strom auch Wärme zur Heizung des Gebäudes produzieren, sind nach Auffassung der Finanzverwaltung kein Teil des Gebäudes. Die Anschaffungskosten des Kraftwerks müssen auf die Nutzungsdauer verteilt werden. Ein Sofortabzug der Kosten kommt nicht mehr in Frage, auch wenn das Blockheizkraftwerk die alte Zentralheizung des Gebäudes ersetzt.

## 6. Private Pkw-Nutzung durch Arbeitnehmer

Darf ein Arbeitnehmer seinen Dienstwagen unentgeltlich zu privaten Zwecken nutzen, führt dies zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Haben die Beteiligten keine Regelungen über die private Nutzung getroffen und kann nicht durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden, dass der Pkw nur betrieblich genutzt wird, wurde bisher widerlegbar vermutet, dass der Arbeitnehmer den Dienstwagen auch privat nutzt. Folge: Die Privatnutzung ist mit 1 v.H. des inländischen Brutto-Listenpreises des Dienstwagens für jeden Monat der Privatnutzung als Lohn zu versteuern = „1 v.H.-Regel“.

Dieser Vermutung erteilt der Bundesfinanzhof nunmehr eine Absage. Dass ein Arbeitnehmer einen Dienstwagen auch privat nutzt, könne ohne Fahrtenbuch nur dann vermutet werden, wenn ihm das Fahrzeug auch tatsächlich zur Privatnutzung überlassen wird. Das Finanzamt müsse daher vor einer Besteuerung mit der „1 v.H.-Regel“ zunächst die Überlassung des Dienstwagens für private Zwecke nachweisen. Dies gelte erst recht bei Nutzungsverböten im Arbeitsvertrag, denn laut Bundesfinanzhof führt die unbefugte Privatnutzung eines Dienstwagens nicht zu Arbeitslohn.

Die Vermutung der Privatnutzung könne zudem widerlegt werden, wenn der Steuerpflichtige über einen dem Dienstwagen gleichwertigen Privat-Pkw verfügt.

## 7. Doppelte Haushaltsführung bei Ledigen

Wer aus beruflichen Gründen eine Zweitwohnung am Arbeitsort nutzt, jedoch den Erstwohnsitz beibehält und dort seinen Lebensmittelpunkt hat, kann zeitlich unbegrenzt Kosten der doppelten Haushaltsführung als Werbungskosten geltend machen. Abzugsfähig sind die notwendigen Kosten einer durchschnittlichen 60 qm-Zweitwohnung und eine Pauschale von 30 ct je Entfernungskilometer für eine wöchentliche Familienheimfahrt. Hinzu kommt in den ersten drei Monaten eine Pauschale von bis zu 24 € pro Tag für Verpflegungsmehraufwendungen.

Diese Vergünstigungen stehen nicht nur Verheirateten zu, die eine auswärtige Beschäftigung annehmen und deren Familie am bisherigen Wohnort bleibt. Grundsätzlich können auch Alleinstehende die Kosten der doppelten Haushaltsführung geltend machen, wenn sie aus beruflichen Gründen eine zweite Wohnung am Beschäftigungsort nutzen und ihre bisherige Wohnung als Lebensmittelpunkt beibehalten. Erstwohnung kann auch das Elternhaus sein, wenn dort ein eigener Wohnbereich zur Verfügung steht.

Dies setzt jedoch voraus, dass sich der Steuerpflichtige an den Wochenenden regelmäßig am Erstwohnsitz aufhält und dass er die Haushaltsführung mitbestimmt. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs ist die finanzielle Beteiligung an den Kosten der Haushaltsführung ein gewichtiges Indiz, aber entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung keine zwingende Voraussetzung für die Anerkennung der doppelten Haushaltsführung, d.h. im Einzelfall kann auch ohne Kostenbeteiligung des Kindes eine doppelte Haushaltsführung vorliegen. Für eine doppelte Haushaltsführung sprechen häufige Aufenthalte am Erstwohnsitz, eine im Verhältnis zur Zweitwohnung nicht zu kleine und nicht zu einfach ausgestattete Erstwohnung, eine große Entfernung zwischen den Wohnungen, eine dennoch hohe Zahl an Familienheimfahrten und eine engere persönliche Beziehung zum Erstwohnsitz.

Je länger die Auswärtstätigkeit dauert, desto mehr spricht hingegen dafür, dass der Steuerpflichtige seinen Lebensmittelpunkt an den Arbeitsort verlegt hat und sich im Elternhaus nur als Gast aufhält.

## 8. Zinsen auf Steuererstattungen

Steuernachzahlungen und Steuererstattungen bei der Einkommensteuer werden verzinst mit 6 v.H. pro Jahr vom 16. Monat nach Entstehung der Steuer bis zur Bekanntgabe des Steuerbescheids. Wird der Steuerbescheid mit einer Einkommensteuernachzahlung von 5.000 € für das Kalenderjahr 2008 am 12. Oktober 2010 bekanntgegeben, müssen 150 € Nachzahlungszinsen für 6 Monate an das Finanzamt bezahlt werden. Bei einer Einkommensteuererstattung von 5.000 € bezahlt das Finanzamt 150 € Erstattungszinsen.

Nachzahlungszinsen sind bei der Einkommensteuer nicht abzugsfähig, Erstattungszinsen wurden dagegen bisher mit dem Sonder tarif 25 v.H. für Einnahmen aus Kapitalvermögen besteuert. Dieser Ungleichbehandlung hat der Bundesfinanzhof widersprochen.

Der Gesetzgeber müsse die Einkommensteuer und dazugehörige Nebenleistungen, wie z.B. Zinsen oder Verspätungszuschläge, zwar nicht zum Abzug zulassen, er habe sie jedoch damit insgesamt dem nichtsteuerbaren Bereich zugewiesen. Erstattungszinsen auf die Einkommensteuer dürfen deshalb nach Ansicht des Bundesfinanzhofs nicht besteuert werden.

## 9. Nachträgliche Schuldzinsen beim Verkauf von GmbH-Anteilen

Reicht der Veräußerungserlös aus dem Verkauf von GmbH-Anteilen nicht zur Tilgung des Anschaffungsdarlehens aus, sind die Zinsen auf die Restschuld laut Bundesfinanzhof Werbungskosten.

Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen sind zwar seit Einführung der Abgeltungsteuer grundsätzlich nicht mehr abzugsfähig. Wird jedoch spätestens für das Jahr, in dem die Beteiligung veräußert wurde, ein Antrag auf Nichtanwendung der Abgeltungsteuer gestellt, können 60 v.H. der Schuldzinsen als Werbungskosten abgezogen werden. Die Einnahmen aus der Beteiligung unterliegen dann zu 60 v.H. dem regulären Einkommensteuertarif = Teileinkünfteverfahren.

Der Antrag kann ab einer Beteiligungsquote von 25 v.H. gestellt werden, bei beruflicher Tätigkeit für die GmbH bereits ab 1 v.H.

# B. Sonstiges

## 1. Garantiezusagen von Autohändlern bei der Umsatzsteuer

Autohändler bieten beim Verkauf von Gebrauchtwagen häufig eine Händlergarantie gegen gesondertes Entgelt an. Umsatzsteuerlich haben die Finanzämter die Händlergarantie bislang als steuerfrei behandelt. Nach einem Urteil des Bundesfinanzhofs liegt jedoch eine umsatzsteuerpflichtige Leistung vor. Dies gilt nicht nur dann, wenn der Verkäufer die gegebenenfalls erforderlichen Reparaturen selbst durchführt, sondern auch, wenn dem Käufer ein Wahlrecht zur Beauftragung einer anderen Werkstatt zusteht und eine Rückversicherung in diesem Fall die Kosten übernimmt.

Eine andere Beurteilung ergibt sich jedoch, wenn der Autohändler keine Rückversicherung für sich selbst, sondern eine Versicherung für den Gebrauchtwagenkäufer abschließt, welche unabhängig davon, wer die Garantiereparaturen durchführt, die Kosten direkt für den Käufer übernimmt. In diesem Fall besteht die Leistung des Händlers lediglich in der Verschaffung von Versicherungsschutz und bleibt damit umsatzsteuerfrei.

## 2. Keine Straffreiheit bei Teilselbstanzeige

Die Selbstanzeige wirkt im Steuerrecht straffbefreiend, wenn rechtzeitig unrichtige Angaben berichtigt, unvollständige Angaben ergänzt oder unterlassene Angaben nachgeholt werden. Außerdem ist die nachträglich festgesetzte Steuer fristgerecht nachzahlen. Die Selbstanzeige kommt zu spät, d.h. sie wirkt gar nicht mehr oder nur noch strafmindernd, wenn z.B. ein Außenprüfer erschienen ist, ein Straf- oder Bußgeldverfahren eingeleitet wurde oder die Tat entdeckt wurde (vgl. Hinweise April 2010 C.1.). Nach einer Entscheidung des Bundesgerichtshofs soll die straffbefreiende Selbstanzeige dafür belohnen, dass ein erkennbarer Wille zur Generalbereinigung besteht, d.h. eine vollständige Rückkehr zur Steuerehrlichkeit. Das Gericht erkennt deshalb entgegen früherer Rechtsprechung Teilselbstanzeigen mit nur teilweiser Nacherklärung verschwiegener Einkünfte nicht mehr als wirksame Selbstanzeige an. Es müssen alle bisher verschwiegenen Einkünfte nacherklärt werden und nicht nur der Teil, dessen Entdeckung zu befürchten ist, z.B. wegen einer „Steuerdaten-CD“. Sind die Einkünfte, die nacherklärt werden sollen, nicht kurzfristig zu ermitteln, z.B. weil Bankbelege nicht zeitnah beschafft werden können, sollten in der Selbstanzeige die Einkünfte möglichst genau mit Sicherheitszuschlag geschätzt werden und die konkreten Angaben mit Belegen baldmöglichst nachgereicht werden.

### **3. Zwangsmitgliedschaft im Pensions-Sicherungs-Verein**

Viele Unternehmen gewähren ihren Mitarbeitern im Rahmen der betrieblichen Altersvorsorge Pensionszusagen. Neben Direktzusagen, bei denen die Arbeitnehmer einen Anspruch unmittelbar gegen den Arbeitgeber erwerben, besteht die Möglichkeit, die Betriebsrenten durch rechtlich selbständige Versorgungsträger erbringen zu lassen (mittelbare Pensionszusagen).

Unternehmen, die Direktzusagen oder mittelbare Pensionszusagen über eine Unterstützungskasse erteilt haben, zahlen zum Schutz der Betriebsrentner und Rentenanwartschaftsberechtigten Zwangsbeiträge an den Pensions-Sicherungs-Verein, der dafür bei Insolvenz des Arbeitgebers die Aufrechterhaltung der Pensionszusagen gewährleistet. Wegen besserer Schutzmechanismen ist für Versorgungszusagen über Pensionskassen und Direktversicherungen in der Regel kein Beitrag zu entrichten; für Zusagen über Pensionsfonds nur ein Fünftel des Regelbeitrags.

Während der Regelbeitragssatz für 2008 noch bei 0,18 v.H. des versicherten Betriebsrentenvolumens lag, stieg er infolge der Finanzkrise und des damit verbundenen Anstiegs der Insolvenzfälle für 2009 auf 1,42 v.H. an. Derzeit sind mehrere Gerichtsverfahren anhängig zu der Frage, ob angesichts eines solchen Beitragsanstiegs nahezu auf das Achtfache die Zwangsmitgliedschaft im Pensions-Sicherungs-Verein noch verfassungskonform ist. Die Beitragsbescheide 2009 wurden im November 2009 zugestellt regelmäßig ohne Rechtsbehelfsbelehrung. Die Widerspruchsfrist beträgt deshalb 1 Jahr, sodass ein Widerspruch noch mindestens bis Ende Oktober 2010 fristgerecht eingelegt werden kann. Dieser hat zwar keine aufschiebende Wirkung, sodass die Beiträge zunächst entrichtet werden müssen, wahrt aber die Chance auf Beitragsrückerstattungen für den Fall eines günstigen Ausgangs der laufenden Gerichtsverfahren. Falls der Pensions-Sicherungs-Verein die Widersprüche durch entsprechende Bescheide zurückweist, kann innerhalb eines Monats Klage beim Verwaltungsgericht erhoben werden.

### **4. Statusfeststellung bei der Sozialversicherung**

Um Beitragsnachforderungen der Renten-, Arbeitslosen- und Krankenversicherung in der Zukunft zu vermeiden, sollte bei allen Mitarbeitern, die nicht eindeutig als Arbeitnehmer oder als Selbständige eingeordnet werden können, die Sozialversicherungspflicht verbindlich festgestellt werden. Zuständig ist die Clearingstelle der Deutschen Rentenversicherung Bund.

Das Verfahren kann freiwillig vom Beschäftigten oder vom Arbeitgeber angestrengt werden auch noch bis zu 4 Jahre nach dem Ende der Tätigkeit. Zwingend vorgeschrieben ist das Statusfeststellungsverfahren bei GmbH-Geschäftsführern sowie bei Beschäftigung von Ehegatten, Lebenspartnern, Kindern oder Enkeln des Betriebsinhabers. Wird der Antrag auf Statusfeststellung innerhalb eines Monats nach Aufnahme der Tätigkeit gestellt, beginnt die Versicherungspflicht erst mit Bekanntgabe der Einordnung durch die Rentenversicherung bzw. einen Monat nach Entscheidung über Widerspruch oder Klage gegen die Einordnung, falls ein der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechender Versicherungsschutz besteht. Wird der Antrag später gestellt oder besteht kein entsprechender Versicherungsschutz des Beschäftigten, beginnt die Versicherungspflicht mit Aufnahme der Beschäftigung. Für die Abgrenzung zwischen Arbeitnehmern und Selbständigen kommt es auf den Grad der persönlichen Abhängigkeit an. Arbeitnehmer arbeiten weisungsgebunden und sind in die Arbeitsorganisation des Arbeitgebers eingegliedert. Selbständige erbringen ihre Leistungen durch unternehmerisches Handeln, z.B. durch eigene Bestimmung über Verkaufspreise, Personal sowie Kapital- und Maschineneinsatz. Mitarbeitende Angehörige werden grundsätzlich als Arbeitnehmer eingestuft, wenn sie wie eine fremde Arbeitskraft in den Betrieb eingegliedert sind und dadurch eine fremde Arbeitskraft ersetzen, ein fremdübliches Entgelt erhalten und die Lohnsteuer einbehalten und abgeführt wird.