

# SteuerBlick

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

März 2017

## Inhaltsübersicht

Seite

1. Steuererklärungsfristen für 2016 . . . . .	1
2. Bundesfinanzhof verwirft Sanierungserlass der Finanzverwaltung. . . . .	1
3. Pauschalversteuerung von Sachzuwendungen: Ausübung und Widerruf des Wahlrechts . . . . .	2
4. Änderung der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil . . . . .	3
5. Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten . . . . .	4

## 1. Steuererklärungsfristen für 2016

Im vergangenen Jahr ist das Gesetz zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens in Kraft getreten. Insoweit wurden auch Änderungen hinsichtlich der Steuererklärungsfristen und möglicher Maßnahmen der Finanzverwaltung für den Fall eingeführt, dass diese Fristen nicht eingehalten werden. Allerdings gelten diese Neuregelungen erstmals für den Besteuerungszeitraum 2018. Für den Besteuerungszeitraum 2016 gelten dagegen die bisherigen Regelungen weiter.

Grundsätzlich sind daher für das Jahr 2016 die Einkommensteuererklärung und die betrieblichen Steuererklärungen, wie insbesondere die Umsatzsteuer-, die Körperschaftsteuer-, die Gewerbesteuer- und die Gewinnfeststellungserklärung für eine Personengesellschaft bzw. eines Einzelunternehmens bis zum **31.5.2017** abzugeben.

### **i Hinweis:**

Die betrieblichen Steuererklärungen und die Einkommensteuererklärungen, in denen auch Einkünfte aus Gewerbebetrieb, Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit oder aus Land- und Forstwirtschaft erklärt werden, sind – wie bereits für die Vorjahre – zwingend in elektronischer Form an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Nach dem gleichlautenden Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder vom 2.1.2017 wird, sofern die genannten Steuererklärungen durch einen steuerlichen Berater angefertigt werden, generell eine **Fristverlängerung bis zum 31.12.2017** gewährt. Allerdings behalten es sich Finanzämter vor, insbesondere in folgenden Fällen die **Steuererklärungen bereits früher anzufordern**, wenn

- » für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum die erforderlichen Erklärungen verspätet oder nicht abgegeben wurden,
- » für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum kurz vor Abgabe der Erklärung bzw. vor dem Ende der Karenzzeit von 15 Monaten für die Vollverzinsung von Steuernachzahlungen bzw. -erstattungen nachträgliche Vorauszahlungen festgesetzt wurden,

- » sich aus der Veranlagung für den vorangegangenen Veranlagungszeitraum eine hohe Abschlusszahlung ergeben hat,
- » hohe Abschlusszahlungen erwartet werden,
- » für Beteiligte an Gesellschaften und Gemeinschaften Verluste festzustellen sind oder
- » die Arbeitslage der Finanzämter es erfordert.

### **i Hinweis:**

Dies verdeutlicht, dass die für die Erstellung der Steuererklärung notwendigen Unterlagen gleichwohl rechtzeitig zusammengetragen werden müssen. Insbesondere dann, wenn Steuererstattungen zu erwarten sind, sollten die Erklärungen im eigenen Interesse möglichst frühzeitig vorbereitet werden.

## 2. Bundesfinanzhof verwirft Sanierungserlass der Finanzverwaltung

Die Sanierung von Unternehmen führt nicht selten zu Buchgewinnen, insbesondere bei dem Erlass von Forderungen durch Gläubiger. Diese Buchgewinne sind dadurch gekennzeichnet, dass dem Unternehmen nicht unmittelbar Liquidität zufließt, sondern nur eine bilanzielle Entlastung in Form der Ersparnis von zukünftigen Ausgaben erfolgt. Gerade in einer solchen Situation, welche regelmäßig durch eine angespannte Liquiditätslage gekennzeichnet ist, kann das Unternehmen eine Steuerlast auf diese Buchgewinne in der Regel nicht tragen. Eine Steuerfestsetzung würde ggf. sogar das Sanierungsvorhaben gefährden, da der durch den Forderungsverzicht gewonnene wirtschaftliche Spielraum wieder eingeengt und der Sinn und Zweck des Forderungsverzichts unterlaufen würde. Aus diesem Grund wurden solche Sanierungsgewinne vom zuständigen Finanzamt auf Antrag von der Besteuerung ausgenommen. Bis 1997 beruhte diese Handhabung auf einer ausdrücklichen gesetzlichen Grundlage, welche aber abgeschafft und durch eine allgemeinverbindliche Verwaltungsanweisung ersetzt wurde.

Der Bundesfinanzhof hat nun aber mit Beschluss vom 28.11.2016 (Aktenzeichen GrS 1/15) entschie-

den, dass der im Sanierungserlass des Bundesministeriums der Finanzen vorgesehene Erlass von Steuern auf Sanierungsgewinne gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung verstößt. Insoweit fehlt eine gesetzliche Grundlage. Diese Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs ist von grundlegender Bedeutung für die Besteuerung insolvenzgefährdeter Unternehmen.

In dem Sanierungserlass, der sich auf die in der Abgabenordnung verankerten Billigkeitsregelungen stützt, hat das Bundesfinanzministerium in einer allgemeinverbindlichen Verwaltungsanweisung geregelt, dass Ertragsteuern auf einen Sanierungsgewinn unter ähnlichen Voraussetzungen wie unter der früheren Rechtslage erlassen werden können. Liegt ein Sanierungsplan vor, wird generell davon ausgegangen, dass diese Voraussetzungen erfüllt sind. Eine Prüfung im Einzelfall, ob persönliche oder sachliche Billigkeitsgründe vorliegen, findet nicht mehr statt.

Dass aber Sanierungsgewinne grundsätzlich der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen sollen, hat der Gesetzgeber im Jahr 1997 ausdrücklich entschieden, indem er die bis dahin hierfür geltende gesetzliche Steuerbefreiung abschaffte. Der Finanzverwaltung ist es nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs allerdings verwehrt, diese Gewinne auf Grund eigener Entscheidung gleichwohl und generell von der Besteuerung zu befreien. Sie verstößt gegen den Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung, indem sie mit dem Sanierungserlass die Besteuerung eines trotz Ausschöpfung der Verlustverrechnungsmöglichkeiten verbleibenden Sanierungsgewinns unter Bedingungen, die der damaligen gesetzlichen Steuerbefreiung ähnlich sind, allgemein als sachlich unbillig erklärt und von der Besteuerung ausnimmt. Die im Sanierungserlass aufgestellten Voraussetzungen für einen Steuererlass aus Billigkeitsgründen beschreiben keinen Fall sachlicher Unbilligkeit.

Nach den Ausführungen des Bundesfinanzhofs sind die Finanzbehörden verpflichtet, die wegen Verwirklichung eines steuerrechtlichen Tatbestands entstandenen Steueransprüche festzusetzen und die Steuer zu erheben, um eine Belastungsgleichheit zu gewährleisten. Fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage, kann grundsätzlich weder von der Festsetzung noch der Erhebung abgesehen werden. Im Einzelfall können Steuern jedoch niedriger festgesetzt werden bzw. festgesetzte Steuern ganz oder zum Teil erlassen werden, wenn die Erhebung der Steuern nach Lage des einzelnen Falls unbillig wäre. Diese Ermessensentscheidung stellt auf den Einzelfall ab und ist atypischen Ausnahmefällen vorbehalten. Typisierende Billigkeitsregelungen, wie sie im Sanierungserlass vorgesehen sind, kommen deshalb nicht in Betracht. Insbesondere Gründe außerhalb des Steuerrechts wie z.B. wirtschafts-, arbeits-, sozial- oder kulturpolitische Gründe können einen Billigkeitsentscheid nicht rechtfertigen. Dass der Sanierungserlass verlangt, dass das Unternehmen fortgeführt wird, zeige wiederum, dass es nicht um steuerliche Unbilligkeit geht, sondern um das wirtschafts- und arbeitsmarkt-

politische Ziel, die Sanierung eines wirtschaftlich notleidenden Unternehmens nicht zu erschweren und Arbeitsplätze zu erhalten. Hierbei handele es sich allerdings um keine Entscheidung, welche die Finanzverwaltung ohne gesetzliche Grundlage im Wege eines Erlasses treffen kann, sondern um eine politische Entscheidung, die dem Gesetzgeber vorbehalten bleibt.

#### **1 Hinweis:**

Aus der Entscheidung des Großen Senats folgt nicht, dass Billigkeitsmaßnahmen auf der Grundlage einer bundesweit geltenden Verwaltungsanweisung generell unzulässig sind. Vorauszusetzen ist nur, dass in jedem davon betroffenen Einzelfall tatsächlich ein Billigkeitsgrund für die Ausnahme von der Besteuerung vorliegt. Die Entscheidung des Großen Senats steht auch nicht einem im Einzelfall möglichen Erlass von Steuern auf einen Sanierungsgewinn aus persönlichen Billigkeitsgründen entgegen.

Im Ergebnis besteht nun aber in der Praxis ganz erhebliche Unsicherheit über die steuerlichen Folgen einer Sanierung insbesondere in der Form eines Forderungserlasses. Abzuwarten bleibt, ob der Gesetzgeber auf diese neue Situation reagiert. Zunächst bleibt den Stpfl. nur, frühzeitig mit der Finanzverwaltung in Kontakt zu treten, um auszuloten, ob ein Erlass aus sachlichen oder persönlichen Billigkeitsgründen bezogen auf den jeweiligen Einzelfall möglich ist.

Nun sind allerdings erste Initiativen zu beobachten, um die Steuerfreistellung von Sanierungsgewinnen wieder auf eine gesetzliche Basis zu stellen. Möglicherweise wird kurzfristig eine Lösung geschaffen, welche allerdings dann unter dem Vorbehalt der beihilferechtlichen Prüfung durch die Europäische Kommission steht.

### **3. Pauschalversteuerung von Sachzuwendungen: Ausübung und Widerruf des Wahlrechts**

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer oder auch Geschäftspartner unterliegen bei diesen – soweit es sich nicht um bloße Annehmlichkeiten handelt – der Besteuerung. Derartige Sachzuwendungen können vom zuwendenden Unternehmer mit einem Pauschalsatz von 30 % der Sachzuwendungen (zzgl. Solidaritätszuschlag) besteuert werden. Damit ist die Besteuerung bei den Empfängern abgegolten. Hinsichtlich der Interessenlagen und der Bedeutung dieses Wahlrechts zur Pauschalbesteuerung ist zu unterscheiden:

» Werden Sachzuwendungen an Arbeitnehmer geleistet, möchte der Arbeitgeber regelmäßig nicht, dass für den Arbeitnehmer eine steuerliche Zusatzbelastung entsteht. Soweit im Einzelfall nicht eine Pauschalbesteuerung in Frage kommt, müsste der Arbeitgeber die anfallende individuelle Lohnsteuer übernehmen – sog. Nettolohnversteuerung, was zu einer hohen Belastung führt, da die Übernahme der Steuer wiederum ein lohnsteuerpflichtiger Vorteil ist. In diesem Fall kann die Pauschalbesteuerung mit 30 % eine sinnvolle Alternative sein.

» Bei Sachzuwendungen an Geschäftspartner, wie z.B. die Einladung zu Sport- oder Kulturveranstaltungen oder Sachgeschenke, wird eine Besteuerung – soweit die Sachzuwendung im Einzelfall steuerpflichtig ist – auf Seiten des Empfängers vielfach nicht vorgenommen und der zuwendende Unternehmer wird die Herausgabe der Namen der Empfänger gegenüber der Finanzverwaltung zwecks Überprüfung im Hinblick auf deren individuelle Besteuerung vermeiden wollen. Dies gelingt dem leistenden Unternehmer dann, wenn dieser die Sachzuwendungen pauschal der Einkommensteuer unterwirft und damit die Besteuerung für die Empfänger übernimmt. Allerdings ist hinsichtlich der Belastungswirkung zu beachten, dass es sich bei den Sachzuwendungen regelmäßig um Geschenke im steuerlichen Sinne handelt, was zur Folge hat, dass die Pauschalsteuer nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

Der Bundesfinanzhof hat nun mit Urteil vom 15.6.2016 (Aktenzeichen VI R 54/15) wichtige Fragen zur Ausübung des Wahlrechts zur Pauschalierung entschieden:

- » Die Pauschalierungswahlrechte für Nicht-Arbeitnehmer (Geschäftsfreunde) einerseits und Arbeitnehmer andererseits können unabhängig voneinander ausgeübt werden. Sie sind aber jeweils einheitlich für sämtliche Sachzuwendungen an Nichtarbeitnehmer einerseits und an eigene Arbeitnehmer andererseits wahrzunehmen.
- » Ausgeübt werden die Pauschalierungsmöglichkeiten durch Abgabe einer entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldung.
- » Die eingeräumten Pauschalierungswahlrechte sind widerruflich. Der Widerruf ist durch Abgabe einer geänderten Pauschalsteueranmeldung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt zu erklären.

Der Bundesfinanzhof hat damit die herrschende Auffassung im Fachschrifttum bestätigt. Insbesondere die Widerruflichkeit des Wahlrechts schränkt die Risiken für den Stpfl. ein.

#### **i Hinweis:**

Im Falle eines Widerrufs ändern sich allerdings auch die Besteuerungsfolgen für den Zuwendungsempfänger. Einem Spannungsverhältnis zwischen dem Vertrauensschutz des Zuwendungsempfängers einerseits und dem Widerruf der Wahlrechtsausübung andererseits kann in diesen Fällen zum einen durch eine Beschränkung des Widerrufsrechts begegnet werden, zum anderen dadurch, dass ein wirksamer Widerruf nur vorliegen soll, wenn der Zuwendungsempfänger hiervon unterrichtet wird, damit dieser von seinen steuerlichen Pflichten erfährt und ihnen nachkommen kann. Das Absehen von einer entsprechenden Mitteilung stellt sich dann als (u.U. strafbewehrte) Vereitelung des staatlichen Steueranspruchs und damit als rechtsmissbräuchlich dar.

#### **► Handlungsempfehlung:**

In der Praxis muss im Falle eines Widerrufs des Pauschalierungswahlrechts der Zuwendungsempfänger unverzüglich informiert werden.

Ein Widerruf ist allerdings nicht durch formlose Erklärung möglich, sondern nur durch Abgabe einer geänderten Pauschalsteueranmeldung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt. Generell sollte die Frage, ob die Pauschalierungsmöglichkeit in Anspruch genommen wird, sehr sorgfältig und unter Hinzuziehung steuerlichen Rats geprüft werden.

## **4. Änderung der Rechtsprechung zur Firmenwagenbesteuerung: Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern geldwerten Vorteil**

Nutzungsentgelte und andere Zuzahlungen des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kfz mindern den Wert des der Lohnsteuer zu unterwerfenden geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung. Dies hat der Bundesfinanzhof mit zwei Urteilen vom 30.11.2016 (Aktenzeichen VI R 2/15 und VI R 49/14) zur Kfz-Nutzung für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entschieden. Das Gericht hat dabei seine Rechtsprechung zugunsten der Stpfl. insoweit modifiziert, als nun nicht nur ein pauschales Nutzungsentgelt, sondern auch einzelne (individuelle) Kosten des Arbeitnehmers – entgegen der Auffassung der Finanzbehörden – bei Anwendung der sog. 1 %-Regelung steuerlich zu berücksichtigen sind.

Im unter dem Aktenzeichen VI R 2/15 geführten Streitfall hatten sich der Arbeitnehmer und sein Arbeitgeber die Kosten des Dienstwagens, den der Stpfl. auch für private Zwecke nutzen durfte, geteilt. Der Stpfl. trug sämtliche Kraftstoffkosten (ca. 5 600 €). Die übrigen Pkw-Kosten übernahm der Arbeitgeber. Der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung wurde nach der 1 %-Regelung berechnet und betrug ca. 6 300 €. Der Arbeitnehmer begehrte, die von ihm im Streitjahr getragenen Kraftstoffkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.

Der Bundesfinanzhof hat dies im Ergebnis bestätigt. Entschieden wurde, dass es den Wert des geldwerten Vorteils aus der Nutzungsüberlassung mindert, wenn der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt für die außerdienstliche Nutzung eines Dienstwagens an den Arbeitgeber leistet. Ebenso verhält es sich, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten (hier: Kraftstoffkosten) des betrieblichen Pkw trägt. Der Umstand, dass der geldwerte Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach der 1 %-Regelung ermittelt worden ist, steht dem – entgegen der bisherigen Rechtsprechung – nicht entgegen.

Allerdings kann der Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung durch Zuzahlungen des Arbeitnehmers lediglich bis zu einem Betrag von 0 € gemindert werden. Ein geldwerter Nachteil kann aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung nicht entstehen, und zwar auch dann nicht, wenn die Eigenleistungen des Arbeitnehmers den Wert der privaten Dienstwagennutzung und der Nut-

zung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigen. Ein verbleibender „Restbetrag“ bleibt daher ohne steuerliche Auswirkungen. Er kann insbesondere nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden.

Aus diesem Grund hat der Bundesfinanzhof in dem zweiten Fall (Aktenzeichen VI R 49/14) zu Ungunsten des Arbeitnehmers entschieden. Der Arbeitnehmer hatte für die Privatnutzung des Dienstwagens an seinen Arbeitgeber ein Nutzungsentgelt von ca. 6 000 € geleistet, das höher als der nach der Fahrtenbuchmethode ermittelte geldwerte Vorteil von ca. 4 500 € war. Den überschießenden Betrag hatte er in seiner Einkommensteuererklärung bei seinen Arbeitnehmerinkünften steuermindernd geltend gemacht. Dies lehnte das Gericht aber ab. Ein negativer geldwerter Vorteil (geldwerter Nachteil) kann aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung

auch dann nicht entstehen, wenn das vom Arbeitnehmer zu zahlende Nutzungsentgelt den Wert der privaten Dienstwagennutzung und der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigt. Vielmehr ist der geldwerte Vorteil maximal bis auf 0 € zu mindern.

**i Hinweis:**

Diese Entscheidungen dürften große Breitenwirkung haben. In vergleichbaren Fällen ist die Besteuerung zu überprüfen. Ggf. machen nun auch Zuzahlungsvereinbarungen wirtschaftlich Sinn, da sich diese mindernd auf die Lohnsteuer auswirken.

Der Bundesfinanzhof stellt allerdings auch heraus, dass eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der vom Arbeitnehmer getragenen Kosten nur dann in Betracht kommt, wenn er den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen umfassend darlegt und belastbar nachweist. Daher sind entsprechende Belege vorzuhalten.

**5. Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten**

Das Bundesfinanzministerium teilte mit Schreiben vom 18.10.2016 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2353/16/10005) mit, dass die maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen wie folgt geändert werden.

	ab 1.3.2016	ab 1.2.2017
Der Höchstbetrag, der für die Anerkennung umzugsbedingter Unterrichtskosten für ein Kind maßgebend ist, beträgt bei Beendigung des Umzugs	1 882 €	1 926 €
Der Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen beträgt		
a) für Verheiratete und Lebenspartner bei Beendigung des Umzugs	1 493 €	1 528 €
b) für Ledige bei Beendigung des Umzugs	746 €	764 €
Der Pauschbetrag erhöht sich für jede im Bundesumzugskostengesetz (BUKG) bezeichnete weitere Person mit Ausnahme des Ehegatten um	329 €	337 €

**i Hinweis:**

Anstelle der genannten Pauschalbeträge nach dem Bundesumzugskostengesetz (BUKG) können auch die im Einzelfall nachgewiesenen höheren Umzugskosten als Werbungskosten abgezogen werden. Ein Werbungskostenabzug entfällt, soweit die Umzugskosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet worden sind.

Alle Informationen wurden sorgfältig geprüft. Für die Vollständigkeit, Richtigkeit und letzte Aktualität kann dennoch keine Garantie übernommen werden.