

INFORMATIONSBRIEF

Dezember 2006

INHALT

1. Inventur am Ende des Wirtschaftsjahres
2. Rückwirkende Änderung von Steuergesetzen verfassungswidrig?
3. Pauschalversteuerung bei Arbeitgeber-Zuschuss zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte
4. Erbschaftsteuererleichterung bei Unternehmensnachfolge
5. Umsatzsteuererhöhung: Teilleistungen und Dauerleistungen
6. Entfernungspauschale ab 2007: Berücksichtigung von Unfallkosten
7. Änderung von Kindergeldfestsetzungen nach neuer Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts
8. Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

Allgemeine Steuerzahlungstermine im Dezember

| Fälligkeit ¹ | Ende der Zahlungs-Schonfrist |
|---|------------------------------|
| Mo. 11. 12.² Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag ³ | 14. 12. |
| Einkommensteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag | 14. 12. |
| Körperschaftsteuer, Solidaritätszuschlag | 14. 12. |
| Umsatzsteuer ⁴ | 14. 12. |

Die Schonfrist bei Überweisungen beträgt 3 Tage; bei Zahlung per Scheck (bar) entfällt die Schonfrist.

1. Inventur am Ende des Wirtschaftsjahres

Die Verpflichtung zur Inventur⁵ ergibt sich aus § 240 HGB sowie aus den §§ 140 und 141 AO. Nach diesen Vorschriften sind Jahresabschlüsse aufgrund jährlicher Bestandsaufnahmen zu erstellen. Eine Inventur ist danach nur erforderlich, wenn bilanziert wird. Die ordnungsgemäße Inventur ist eine Voraussetzung für die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung. Bei nicht ordnungsgemäßer Buchführung kann das Finanzamt den Gewinn teilweise oder vollständig schätzen.

Das Inventar muss die Überprüfung der Mengen und der angesetzten Werte ermöglichen. Es ist daher notwendig, dass über jeden Posten im Inventar folgende Angaben enthalten sind:

- die Menge (Maß, Zahl, Gewicht)
- die verständliche Bezeichnung der Vermögensgegenstände (Art, Größe, Artikel-Nummer)
- der Wert der Maßeinheit

Zur Unterstützung der Inventurarbeiten sind Hinweise in der beigelegten **Anlage** zusammengefasst.

- 1 Lohnsteuer-**Anmeldungen** bzw. Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können.
- 2 Die Fälligkeit verschiebt sich auf den 11. 12., weil der 10. 12. ein Sonntag ist.
- 3 Für den abgelaufenen Monat.

- 4 Für den abgelaufenen Monat; bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat.
- 5 In der Regel findet die Inventur „am“ 31. Dezember statt. Für Unternehmen, die ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben, gelten die Ausführungen sinngemäß für den abweichenden Bilanzstichtag.



2. Rückwirkende Änderung von Steuergesetzen verfassungswidrig?

Der Bundesfinanzhof hat in zwei neueren Entscheidungen⁶ grundsätzlich zur Zulässigkeit von rückwirkenden Steuergesetzänderungen Stellung genommen.

Bis Ende 1998 wurde eine von einem (ehemaligen) Arbeitgeber gezahlte Entlassungsentschädigung – nach Abzug eines Freibetrags – mit dem halben durchschnittlichen Steuersatz besteuert. Durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 wurde diese Regelung mit Wirkung vom 1. Januar 1999 gestrichen und durch die sog. Fünftel-Regelung ersetzt (vgl. hierzu § 34 Abs. 1 EStG). Dies konnte zu einer höheren Steuerbelastung führen.

Der Bundesfinanzhof hat jetzt entschieden, dass diese Regelung seiner Auffassung nach insoweit verfassungswidrig ist, als auch Entlassungsentschädigungen betroffen sind, die **vor dem Beschluss** der Gesetzesänderung durch den **Bundestag** (hier der 4. März 1999) bzw. **vor deren Verkündung** im Bundesgesetzblatt (hier: 31. März 1999) vereinbart und ausgezahlt worden sind. In zwei Streitfällen wurden die Entschädigungen 1996 bzw. 1998 vereinbart und Anfang 1999 ausgezahlt. Der Bundesfinanzhof hält diese Rückwirkung für verfassungswidrig. Der Steuerpflichtige muss darauf vertrauen können, dass sich die Besteuerung nach dem Gesetz richtet, das beim Zufluss der Entschädigungszahlung galt. Eine Rückwirkung kann nur in besonderen Ausnahmefällen zulässig sein. Das Gericht hat diese Frage dem Bundesverfassungsgericht zur Entscheidung vorgelegt.

3. Pauschalversteuerung bei Arbeitgeber-Zuschuss zu den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Zahlt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Zuschuss zu den Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, so kann er bis zu den Beträgen, die der Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen könnte, eine pauschale Versteuerung mit 15 v. H. vornehmen (§ 40 Abs. 2 EStG). Beiträge zur Sozialversicherung fallen für die pauschal versteuerten Zuschüsse nicht an. Die pauschal versteuerten Beträge mindern allerdings die berücksichtigungsfähigen Werbungskosten des Arbeitnehmers.

Diese pauschale Versteuerung ist regelmäßig möglich bis zur Höhe der **Entfernungspauschale**. Zu beachten ist in diesem Zusammenhang, dass die Entfernungspauschale ab 2007 erst **ab dem 21. Kilometer** gilt (§ 9 Abs. 2 EStG n. F.). In der Praxis wird daher in vielen Fällen die Pauschalversteuerung nicht mehr möglich sein.

Beispiel:

Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 30 Kilometer. Der Arbeitgeber zahlt für 15 Arbeitstage monatlich einen Zuschuss i. H. von 30 Cent pro Entfernungskilometer und versteuert diesen mit 15 v. H.

Ab 2007 ist die Pauschalversteuerung nur noch für einen Teilbetrag möglich:

Zuschuss: 30 km × 15 Arbeitstage × 0,30 € = 135 €

Pauschalversteuerung mit 15 v. H. ab 2007:

Entfernung 30 km

Grenze $\frac{20}{\cancel{20}}$ km

berücksichtigungsfähig 10 km

Pauschalversteuerung: 10 km × 15 Arbeitstage × 0,30 € = 45 €

verbleiben 90 €

Der verbleibende Betrag unterliegt dem normalen Lohnsteuerabzug; insoweit fallen regelmäßig auch Sozialversicherungsbeiträge an. Der Arbeitnehmer erhält damit netto deutlich weniger Geld als 2006. Für den Arbeitgeber erhöhen sich die Kosten durch die anfallenden Arbeitgeber-Anteile zur Sozialversicherung.

4. Erbschaftsteuererleichterung bei Unternehmensnachfolge

Die Bundesregierung plant, die Erbschaft-/Schenkungsteuer zu reformieren, insbesondere im Hinblick auf die Unternehmensnachfolge.⁷ Danach soll die Erbschaft-/Schenkungsteuer für begünstigtes Betriebsvermögen vollständig entfallen, wenn der Betrieb **zehn Jahre** lang im Wesentlichen unverändert fortgeführt wird. Während dieses Zeitraums wird die Steuer gestundet und jährlich um 10 v. H. reduziert. Bei einer „schädlichen Verwendung“ des begünstigten Betriebsvermögens (z. B. Verkauf) innerhalb des Zehnjahreszeitraums soll der Restbetrag der gestundeten Erbschaft-/Schenkungsteuer sofort fällig werden.

Da eine zu erwartende Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts⁸ zur möglichen Verfassungswidrigkeit wegen der Ungleichbehandlung von Geld-, Grund- und Betriebsvermögen bei der Erbschaft-/Schenkungsteuer in dem laufenden Gesetzgebungsverfahren noch berücksichtigt werden soll, wird das Gesetz wohl nicht mehr zum 1. Januar 2007 in Kraft treten. Für Erbschaften oder Schenkungen, die zwischen dem 1. Januar 2007 und der Verkündung des Gesetzes erfolgen, soll ein Wahlrecht gelten, ob noch das bisherige oder schon das neue Recht angewendet wird. Das weitere Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten.

6 Beschlüsse vom 2. August 2006 XI R 30/03 und XI R 34/02; Az. des BVerfG: 2 BvL 57/06.

7 Entwurf eines Gesetzes zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge.

8 Az.: 1 BvL 10/02.

5. Umsatzsteuererhöhung: Teilleistungen und Dauerleistungen

Der ab 1. Januar 2007 geltende Umsatzsteuersatz von 19 v. H. ist auf alle dem Regelsteuersatz unterliegenden Umsätze (Lieferungen, sonstige Leistungen, unentgeltliche Wertabgaben und innergemeinschaftliche Erwerbe) anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2006 **ausgeführt** werden.⁹ Das gilt grundsätzlich auch für **Werklieferungen** und **Werkleistungen**.

Beispiel 1:

Ein Handwerksbetrieb erhält den Auftrag, eine Zweizimmerwohnung zu renovieren. Wohnzimmer und Schlafzimmer werden im Dezember 2006 fertig; die Renovierung von Küche, Bad und Flur erfolgt erst im Januar 2007.

Die Renovierung unterliegt insgesamt dem neuen Umsatzsteuersatz von 19 v. H., weil die Leistung (Renovierung einer Zweizimmerwohnung) erst im Januar 2007 vollständig ausgeführt ist.

Eine andere umsatzsteuerliche Behandlung kommt nur in Betracht, soweit Werklieferungen und Werkleistungen wirtschaftlich **teilbar** sind und in Teilleistungen erbracht werden.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1, jedoch wird vereinbart, dass jeder Raum nach Fertigstellung gesondert abgenommen und abgerechnet wird.

Die Renovierung von Wohnzimmer und Schlafzimmer unterliegt dem Umsatzsteuersatz von 16 v. H., weil die Teilleistungen noch im Jahr 2006 erbracht werden; nur die im Jahr 2007 fertiggestellten Teilleistungen werden mit 19 v. H. Umsatzsteuer abgerechnet.

Vor dem 1. Januar 2007 erbrachte Teilleistungen¹⁰ werden anerkannt, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Es muss sich um einen wirtschaftlich abgrenzbaren Teil einer Werklieferung (z. B. bei der Herstellung eines Gebäudes) oder einer Werkleistung (z. B. bei Reparaturarbeiten) handeln.
- Der Teil der Werklieferung muss vor dem 1. Januar 2007 abgenommen worden sein; bei einer Werkleistung muss der Teil vor dem Termin vollendet oder beendet worden sein.
- Das Teilentgelt muss gesondert abgerechnet werden.
- Vor dem 1. Januar 2007 muss vereinbart worden sein, dass für die Teilleistungen entsprechende Teilentgelte zu zahlen sind. Sind für Teilleistungen zunächst keine Teilentgelte vereinbart worden, muss die vertragliche Vereinbarung noch vor dem 1. Januar 2007 entsprechend geändert werden.

Das bedeutet, dass im Beispiel 1 für die Renovierung von Wohn- und Schlafzimmer noch mit 16 v. H. Umsatzsteuer abgerechnet werden kann, wenn noch im Jahr 2006 der Auftrag/Vertrag entsprechend geändert und durchgeführt wird.

Auch **Dauerleistungen** (z. B. Vermietungen, Wartungen) werden in Teilleistungen zerlegt, wenn nicht über den gesamten vereinbarten Leistungszeitraum, sondern über kürzere Zeiträume (z. B. Monat, Vierteljahr) abgerechnet wird. Hier richtet sich die Besteuerung nach dem Ende des jeweiligen Abrechnungszeitraums. Die Abrechnungszeiträume können auch verändert werden. Im Hinblick auf die Steuersatzanhebung wäre der 31. Dezember 2006 als Ende eines Abrechnungszeitraums optimal. Die Finanzverwaltung erkennt entsprechende Änderungen an, wenn sie noch vor dem 1. Januar 2007 vereinbart werden.

Verträge über Dauerleistungen, die als Rechnung anzusehen sind, sind an den ab 1. Januar 2007 geltenden Steuersatz anzupassen, um dem Kunden weiterhin den vollen Vorsteuerabzug zu ermöglichen. Der geänderte Vertrag muss alle in § 14 Abs. 4 UStG genannten Pflichtangaben enthalten, d. h., es sind auch die eigene Steuernummer bzw. Umsatzsteuer-Identifikationsnummer und eine (einmalige) Rechnungs- bzw. Vertragsnummer anzugeben.

6. Entfernungspauschale ab 2007: Berücksichtigung von Unfallkosten

Durch das Steueränderungsgesetz 2007¹¹ ist die Berücksichtigung von Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte bzw. Arbeitsstätte ab dem 1. Januar 2007 erheblich eingeschränkt worden. Die Entfernungspauschale in Höhe von 0,30 Euro pro Entfernungskilometer kommt künftig erst **ab dem 21. Entfernungskilometer** in Betracht; für Entfernungen bis zu 20 Kilometer können steuerlich keine Aufwendungen mehr geltend gemacht werden.¹² Darüber hinaus rechnet der Gesetzgeber die Fahrten zur Arbeitsstätte jetzt nicht mehr dem beruflichen, sondern grundsätzlich dem **privaten** Bereich zu (sog. Werkstor-Prinzip). Das hat insbesondere zur Folge, dass z. B. Kosten für die Beseitigung von Schäden an einem PKW für einen auf dem Weg zur Arbeitsstätte erlittenen Unfall nicht mehr wie bisher zusätzlich zur Entfernungspauschale als Werbungskosten berücksichtigt werden können.¹³ Ab 2007 sind derartige **Unfallkosten** daher generell mit der Entfernungspauschale **abgegolten**.¹⁴

9 Siehe Informationsbrief August 2006 Nr. 1 und November 2006 Nr. 4 sowie BMF-Schreiben vom 11. August 2006 – IV A 5 – S 7210 – 23/06 (BStBl 2006 I S. 477).

10 Zum Begriff Teilleistung vgl. auch Abschn. 180 UStR.

11 BStBl 2006 I S. 432.

12 Siehe § 9 Abs. 2 EStG, § 4 Abs. 5a EStG 2006; Ausnahmen gelten für Behinderte.

13 Siehe bisher H 42 „Unfallschäden“ LStH 2006.

14 Gilt entsprechend für Unfallkosten eines Unternehmers auf dem Weg zur Betriebsstätte; siehe dazu die Gesetzesbegründung (Bundesrats-Drucksache 330/06 S. 16 und 20).

Soweit Kosten im Zusammenhang mit einem Unfall auf dem Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anfallen, können diese nur noch bis zum 31. Dezember 2006 geltend gemacht werden, wenn die entsprechenden Rechnungen etc. auch bis zu diesem Zeitpunkt bezahlt werden.

7. Änderung von Kindergeldfestsetzungen nach neuer Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts

Das Bundesverfassungsgericht hatte entschieden, dass Beiträge eines (volljährigen) Kindes zur gesetzlichen Sozialversicherung bei der Ermittlung der für die Inanspruchnahme von Kindergeld bzw. Kinderfreibetrag maßgebenden Einkünfte des Kindes mindernd zu berücksichtigen sind.¹⁵ Das bedeutet, dass in den Fällen, in denen die Kindervergünstigungen bislang aufgrund des Überschreitens des Jahresgrenzbetrags von derzeit 7.680 Euro nicht in Betracht kommen, zu prüfen ist, ob sich nach dem Beschluss des Bundesverfassungsgerichts eine Besserstellung ergibt. Die Finanzverwaltung¹⁶ wendet die neue Rechtsprechung an, allerdings nur, soweit die entsprechenden Bescheide noch nicht bestandskräftig sind.

Beispiel:

Aufgrund zu hoher Einkünfte von Tochter T wurde Anfang 2005 der Kindergeldbescheid für das Jahr 2004 bestandskräftig aufgehoben. Unter Berücksichtigung des danach ergangenen Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts zur Abzugsfähigkeit der Sozialversicherungsbeiträge ist der Jahresgrenzbetrag i. S. des § 32 Abs. 4 Satz 2 EStG für das Jahr 2004 unterschritten.

Der Bundesfinanzhof¹⁷ hat jetzt bestätigt, dass bestandskräftige Kindergeldfestsetzungen für **abgelaufene** Kalenderjahre – wie im Beispiel – auch nach der Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts gültig bleiben und **nicht** rückwirkend geändert werden können. Eine Änderungsmöglichkeit besteht nur dann, wenn die Kindergeldfestsetzung **vor** Beginn oder während des Kalenderjahres als Prognoseentscheidung über die Höhe der Einkünfte des Kindes erfolgt ist. In diesem Fall ist eine **Neufestsetzung** ab dem Folgemonat möglich (siehe § 70 Abs. 4 EStG).

Allerdings kann für abgelaufene Jahre ein **Kinderfreibetrag** geltend gemacht werden, wenn eine Einkommensteuer-Veranlagung noch nicht bestandskräftig durchgeführt wurde. Dabei unterbleibt dann eine normalerweise im Rahmen der Günstigerprüfung (§ 31 Satz 4 EStG) vorzunehmende Gegenrechnung des Kindergeldes – soweit eine Zahlung für ein abgelaufenes Jahr abgelehnt oder aufgehoben wurde –, sodass sich die steuerlichen Kinderfreibeträge ggf. in voller Höhe auswirken.

Zu beachten ist, dass eine Anrechnung des Kindergeldes bei der Günstigerprüfung bereits insofern erfolgt, als eine Neufestsetzung von Kindergeld im laufenden Kalenderjahr aufgrund des (voraussichtlichen) Unterschreitens des Jahresgrenzbetrags „möglich“ ist; ein entsprechender Antrag bei der Familienkasse sollte daher grundsätzlich gestellt werden.

8. Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

Der Arbeitgeber kann mit der Dezember-Abrechnung den Lohnsteuer-Jahresausgleich für seine im Kalenderjahr 2006 ununterbrochen lohnsteuerpflichtig beschäftigten Arbeitnehmer durchführen. Eine Verpflichtung zur Durchführung des Ausgleichs besteht dann, wenn am 31. Dezember 2006 mindestens 10 Arbeitnehmer beschäftigt sind.

Beim Jahresausgleich wird die Lohnsteuer für den gesamten Jahresarbeitslohn (ggf. einschließlich des Arbeitslohns aus vorangegangenen Dienstverhältnissen) ermittelt und mit der bisher einbehaltenen Lohnsteuer verglichen. Die Differenz wird bei der Dezember-Abrechnung einbehalten. Die Dezember-Lohnsteuer kann daher im Verhältnis zur Lohnsteuer der Vormonate geringer sein. Damit wird ein Teil der möglichen Steuererstattung bei einer Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers vorweggenommen. Ein Lohnsteuer-Jahresausgleich darf insbesondere in folgenden Fällen **nicht durchgeführt** werden:¹⁸

- der Arbeitnehmer wünscht keinen Lohnsteuer-Jahresausgleich (weil er z. B. aufgrund anderer Einkünfte sonst mit einer Einkommensteuer-Nachzahlung rechnen muss),
- es wurde bzw. wird nach der Steuerklasse V oder VI oder infolge Steuerklassenwechsels für einen Teil des Jahres nach den Steuerklassen II, III oder IV abgerechnet,
- bei der Lohnsteuerberechnung war ein Freibetrag oder ein Hinzurechnungsbetrag zu berücksichtigen,
- es wurden Kurzarbeiter-, Winterausfallgeld oder andere Leistungen nach § 42b Abs. 1 Nr. 4 EStG oder steuerfreie ausländische Lohneinkünfte bezogen,
- der Arbeitnehmer ist beschränkt steuerpflichtig.

Gleichzeitig mit dem Lohnsteuer-Jahresausgleich ist auch der Jahresausgleich für den **Solidaritätszuschlag**¹⁹ und ggf. für die Kirchensteuer durchzuführen.

15 BVerfG-Beschluss vom 11. Januar 2005 2 BvR 167/02; siehe auch R 32.10 Abs. 1 Satz 2 EStR sowie Informationsbrief November 2006 Nr. 7.

16 BMF-Schreiben vom 18. November 2005 – IV C 4 – S 2282 – 27/05 (BStBl 2005 I S. 1027).

17 Urteil vom 28. Juni 2006 III R 13/06.

18 Siehe dazu im Einzelnen § 42b Abs. 1 Satz 4 EStG.

19 Siehe § 3 Abs. 5 und § 4 SolZG.