

Cornelia Wolff
Steuerberaterin

13409 Berlin
Letteallee 90
Tel.: 030 498 76 370
Fax: 030 747 34 158
E-Mail steuerberatung@cornelia-wolff.de

Cornelia Wolff Letteallee 90 13409 Berlin

Frau
Cornelia Wolff
Letteallee 90
13409 Berlin

Datum 25.09.2012

Unser Zeichen 10000

Steuerblick Juli 2012

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

- | | |
|--|---|
| 1. Lohnsteuerliche Behandlung der Übernahme von Studiengebühren für ein berufsbegleitendes Studium durch den Arbeitgeber | 1 |
| 2. Abschreibungszeitraum bei Mietereinbauten | 3 |
| 3. Leistungsbeschreibung in einer zum Vorsteuerabzug geeigneten Rechnung | 4 |
| 4. Steuerliche Behandlung von Steuererstattungszinsen | 5 |
| 5. Behandlung der Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentum | 6 |

1. Lohnsteuerliche Behandlung der Übernahme von Studiengebühren für ein berufsbegleitendes Studium durch den Arbeitgeber

Übernimmt der Arbeitgeber Studiengebühren für ein berufsbegleitendes Studium des Arbeitnehmers, ist zu prüfen, ob dieser Vorteil für den Arbeitnehmer Arbeitslohn darstellt, welcher der Lohnsteuer zu unterwerfen ist. Im Grundsatz sind alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die durch ein individuelles Dienstverhältnis veranlasst sind, der Lohnsteuer zu unterwerfen. Dies gilt allerdings dann nicht, wenn der Arbeitgeber die Kosten in überwiegend eigenbetrieblichem Interesse trägt. Wie die Abgrenzung bei durch den Arbeitgeber getragenen Studiengebühren für ein berufsbegleitendes Studium des Arbeitnehmers vorzunehmen ist, hat die Finanzverwaltung in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 13.4.2012 (Aktenzeichen IV C 5 – S 2332/07/0001, DOK 2012/0322945) erläutert. Zu differenzieren ist zwischen einem Ausbildungsdienstverhältnis und beruflichen Fort- und Weiterbildungsleistungen.

a) Ausbildungsdienstverhältnis

Besonders werden Ausbildungsdienstverhältnisse behandelt. Ein berufsbegleitendes Studium findet im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses statt, wenn die Ausbildungsmaßnahme Gegenstand des Dienstverhältnisses ist. Dies setzt voraus – und insoweit ist im Grundsatz auf die Vereinbarungen im Arbeitsvertrag abzustellen – dass die Teilnahme an dem berufsbegleitenden Studium zu den Pflichten des betroffenen Arbeitnehmers aus dem Dienstverhältnis gehört.

Ein berufsbegleitendes Studium findet insbesondere nicht im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses statt, wenn

- das Studium nicht Gegenstand des Dienstverhältnisses ist, auch wenn das Studium seitens des Arbeitgebers z.B. durch ein Stipendium gefördert wird oder
- Teilzeitbeschäftigte ohne arbeitsvertragliche Verpflichtung ein berufsbegleitendes Studium absolvieren und das Teilzeitarbeitsverhältnis lediglich das Studium ermöglicht.

Sodann ist zu prüfen, ob die Kostenübernahme seitens des Arbeitgebers in einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt. Ist dies zu bejahen, so liegt kein Arbeitslohncharakter vor und es ist keine Lohnsteuer einzubehalten. Dies wird dann angenommen, wenn der **Arbeitgeber im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses Schuldner der Studiengebühren** ist. So sind auch Studiengebühren kein Arbeitslohn, die der Arbeitgeber bei einer im dualen System durchgeführten Ausbildung auf Grund einer Vereinbarung mit der Bildungseinrichtung als unmittelbarer Schuldner trägt.

Ist der **Arbeitnehmer im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses Schuldner der Studiengebühren und übernimmt der Arbeitgeber die Studiengebühren**, wird ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers unterstellt und steuerrechtlich kein Vorteil mit Arbeitslohncharakter angenommen, wenn

- sich der Arbeitgeber arbeitsvertraglich zur Übernahme der Studiengebühren verpflichtet und
- der Arbeitgeber die übernommenen Studiengebühren vom Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder auf Grund einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage zurückfordern kann, dies gilt auch, sofern der Arbeitnehmer das ausbildende Unternehmen auf eigenen Wunsch innerhalb von zwei Jahren nach dem Studienabschluss verlässt.

Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers kann auch dann angenommen werden, wenn der Arbeitgeber die übernommenen Studiengebühren nach arbeitsrechtlichen Grundsätzen nur zeitanteilig zurückfordern kann. Unschädlich kann es auch sein, wenn der Arbeitnehmer zwar auf eigenen Wunsch aus dem Unternehmen ausscheidet, der Grund für das Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis aber allein in die Verantwortungs- oder Risikosphäre des Arbeitgebers fällt. Als Beispiel kann genannt werden, dass der vertraglich zugesagte Arbeitsort entfällt, weil der Arbeitgeber den Standort schließt und der Arbeitnehmer das Angebot eines Auswecharbeitsplatzes nicht annimmt und kündigt. In diesen Fällen genügt die Vereinbarung der Rückzahlungsverpflichtung für die Annahme eines überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses an der Übernahme der Studiengebühren.

Hinweis:

Der Arbeitgeber hat auf der ihm vom Arbeitnehmer zur Kostenübernahme vorgelegten Originalrechnung die Kostenübernahme sowie deren Höhe anzugeben. Eine Kopie der ergänzten Originalrechnung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.

Weiterhin ist darauf hinzuweisen, dass unabhängig von der (Nicht-)Einstufung als Arbeitslohn beim Arbeitnehmer auf Seiten des Arbeitgebers steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben vorliegen.

Handlungsempfehlung:

Eine korrekte steuerliche Einstufung kann nur anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalls erfolgen. Deutlich wird aber, dass der Rahmen für die Verneinung von nicht der Lohnsteuer zu unterwerfenden Leistungen des Arbeitgebers weit gesteckt ist. Es bestehen erhebliche Gestaltungsspielräume, die genutzt werden können.

b) Berufliche Fort- und Weiterbildungsleistung

Ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers und damit keine Lohnsteuerpflicht ist auch dann anzunehmen, wenn das berufsbegleitende Studium als berufliche Fort- und Weiterbildungsleistung des Arbeitgebers einzustufen ist, weil es die Einsatzfähigkeit des Arbeitnehmers im Betrieb erhöhen soll. Ob dies vorliegt, kann allerdings nicht nach allgemeinen Kriterien festgestellt werden, sondern hängt von den Umständen des Einzelfalls ab.

Hinweis:

Bei dieser Prüfung ist es unerheblich, ob der Arbeitgeber oder der Arbeitnehmer Schuldner der Studiengebühren ist. Schuldet der Arbeitnehmer die Studiengebühren, ist die Annahme eines ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers allerdings nur insoweit möglich, wie der Arbeitgeber vorab die Übernahme der

zukünftig entstehenden Studiengebühren schriftlich zugesagt hat. Auch in diesem Fall ist die Kostenübernahme vom Arbeitgeber umfangreich zu dokumentieren.

Oftmals übernimmt der Arbeitgeber die Studiengebühren im **Darlehenswege**. Auch dies ist in vielen Fällen lohnsteuerlich unproblematisch. Bei einer Übernahme von Studienkosten durch den Arbeitgeber im Darlehenswege, bei der marktübliche Vereinbarungen über Verzinsung, Kündigung und Rückzahlung getroffen werden, führt weder die Hingabe noch die Rückzahlung der Mittel zu lohnsteuerlichen Folgerungen. Aber auch dann, wenn das Arbeitgeberdarlehen nach den getroffenen Vereinbarungen nur dann tatsächlich zurückzuzahlen ist, wenn der Arbeitnehmer aus Gründen, die in seiner Person liegen, vor Ablauf des vertraglich festgelegten Zeitraums (in der Regel zwei bis fünf Jahre) aus dem Arbeitsverhältnis ausscheidet oder der marktübliche Zinssatz unterschritten ist, kann der Verzicht auf die Darlehensrückzahlung oder der Zinsvorteil eine Leistung des Arbeitgebers im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse sein.

Hinweis:

Dies zeigt, dass in der Praxis die Verhältnisse vielfach so gestaltet werden können, dass die Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitnehmer nicht der Lohnsteuer unterliegt.

c) Prüfschema

Für die lohnsteuerliche Beurteilung bietet die Finanzverwaltung folgendes Prüfschema an:

1. Liegt eine erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium als Erstausbildung außerhalb eines Ausbildungsdienstverhältnisses vor?

Wenn ja: Es liegen weder Werbungskosten des Arbeitnehmers noch ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vor. Die Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber führt zu Arbeitslohn.

Wenn nein: *dann weiter unter 2.*

2. Ist eine berufliche Veranlassung gegeben?

Wenn nein: Es liegen weder Werbungskosten des Arbeitnehmers noch ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vor. Die Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber führt zu Arbeitslohn.

Wenn ja: *dann weiter unter 3.*

3. Sind die o.g. Voraussetzungen (insbesondere Übernahme der Kosten durch den Arbeitgeber und Rückzahlungsverpflichtung des Arbeitnehmers bei vorzeitigem Wechsel des Arbeitsplatzes) erfüllt?

Wenn nein: Es liegen Werbungskosten des Arbeitnehmers, aber kein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers vor. Die Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber führt zu Arbeitslohn.

Wenn ja: Es liegt eine Leistung des Arbeitgebers im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse vor. Die Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber führt nicht zu Arbeitslohn.

Handlungsempfehlung:

Eine korrekte Einstufung kann nur nach den Umständen des Einzelfalls erfolgen. Die Ausführungen haben aber gezeigt, dass hinsichtlich der mit dem Arbeitnehmer getroffenen Vereinbarungen Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet sind. Wird Rechtssicherheit hinsichtlich der getroffenen Vereinbarungen angestrebt, so kann dies durch eine Lohnsteuer-Anrufungsauskunft des Arbeitgebers an das zuständige Finanzamt erreicht werden.

2. Abschreibungszeitraum bei Mietereinbauten

In gewerblichen Räumen werden Umbauten oftmals vom Mieter durchgeführt und als Gegenleistung wird dann z.B. der Mietzins vermindert oder zeitlich der Höhe nach festgeschrieben. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob die Mietereinbauten beim Mieter bilanziert und dann auch abgeschrieben werden müssen. Voraussetzung ist, dass

- (a) es sich um Herstellungs- und nicht um Erhaltungsaufwand handelt und
- (b) die Einbauten als gegenüber dem Gebäude selbständige Wirtschaftsgüter zu qualifizieren sind.

Letzteres ist dann gegeben, wenn die Gebäudebestandteile entweder in einem vom Gebäude verschiedenen Funktionszusammenhang oder aber im wirtschaftlichen Eigentum des Mieters stehen. Für die Abgrenzung zwischen Erhaltungs- und Herstellungsaufwand gelten für Mieter oder Pächter die allgemeinen Grundsätze, d.h., wenn entsprechende Aufwendungen beim Eigentümer Erhaltungsaufwand wären, sind sie es auch beim Mieter oder Pächter.

Mietereinbauten oder -umbauten sind dem Mieter zuzurechnen und bei diesem zu bilanzieren, wenn

- ein Scheinbestandteil (die Sache nur zu einem vorübergehenden Zweck in das Gebäude eingefügt wird) vorliegt oder
- der Mieter eine Betriebsvorrichtung (Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören und mit denen der Gewerbebetrieb unmittelbar betrieben wird) einbaut oder
- die vorgenommenen Ein- oder Umbauten nicht in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Gebäude, sondern mit der betrieblichen Tätigkeit des Mieters stehen oder
- sie in seinem wirtschaftlichen Eigentum stehen. Hiervon ist auszugehen, wenn entweder die eingebauten Sachen während der Mietdauer technisch oder wirtschaftlich verbraucht werden oder aber der Mieter bei Beendigung des Mietvertrags zumindest die Erstattung des noch verbliebenen gemeinen Werts des Einbaus oder Umbaus verlangen kann.

Erfolgt eine Aktivierung beim Mieter, so stellt sich die Frage nach dem **Abschreibungszeitraum**. Hierzu hat das Sächsische Finanzgericht mit Urteil vom 6.10.2011 (Aktenzeichen 6 K 552/09) Stellung genommen. Im Urteilsfall erfolgte der Umbau einer Bäckerei zu einem Antiquitätengeschäft. Es wurde vereinbart, dass der Mieter für den Zustand des Objekts selbst verantwortlich sei, so auch für den Einbau der Sanitär-, Heizungs- und Stromanlage ab Haustür. Als Gegenleistung sicherte der Vermieter einen stabilen Mietpreis bis zum Ende der Mietzeit zu. In einer Zusatzvereinbarung zum Mietvertrag wurde geregelt, dass der Vermieter die Zuleitungen der Versorgungseinrichtungen bis Eingang Erdgeschoss übernimmt, dass die Renovierung sämtlicher Räume einschließlich des Kellers zulasten und auf Kosten des Mieters erfolgt und gleiches für die Fenster und Innentüren, die Ladentür und die Haustür gilt.

Nach dem Urteil des Finanzgerichts bemisst sich die Abschreibung der Herstellungskosten für die technischen Einrichtungen betreffenden Mietereinbauten mit einer gegenüber dem Gebäude kürzeren Nutzungsdauer. Im Urteilsfall war sowohl die technische als auch die wirtschaftliche Nutzungsdauer der Einbauten auf 20 Jahre zu schätzen, da eine Fortsetzung der Nutzungsmöglichkeit der Mietereinbauten bei Beendigung des Mietverhältnisses ausgeschlossen war. Im Einzelfall ist die Nutzungsdauer unabhängig vom Gebäude und dessen Bestandteilen im Wege der Schätzung nach den Umständen des Einzelfalls zu ermitteln. Hierbei sind der technische Verschleiß, die wirtschaftliche Entwertung sowie rechtliche Gegebenheiten, welche die Nutzungsdauer des Einbaus begrenzen können, zu berücksichtigen.

Hinweis:

Dieses Urteil verdeutlicht, dass die Abschreibung von Mietereinbauten regelmäßig über einen deutlich kürzeren Zeitraum als bei Gebäuden üblich erfolgt. Im Einzelnen ist darzulegen, wie lange die betroffenen Wirtschaftsgüter technisch bzw. wirtschaftlich (insbesondere auf Basis des Mietvertrags) genutzt werden können.

3. Leistungsbeschreibung in einer zum Vorsteuerabzug geeigneten Rechnung

Der Bundesfinanzhof hat in dem Beschluss vom 14.3.2012 (Aktenzeichen VB 111/10) nochmals bestätigt, dass er an seiner bisherigen restriktiven Rechtsprechung zur Anforderung an die Leistungsbeschreibung in einer umsatzsteuerlichen Rechnung festhält.

Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs muss ein zum Vorsteuerabzug berechtigendes Papier Angaben tatsächlicher Art enthalten, welche die Identifizierung der abgerechneten Leistung ermöglicht. Hierbei muss der Aufwand zur Identifizierung der Leistung dahingehend begrenzt sein, dass die Rechnungsangaben eine eindeutige und leicht nachprüfbare Feststellung der abgerechneten Leistung ermöglichen. Dies setzt voraus, dass entweder der Rechnungstext selbst eine hinreichende Leistungsbeschreibung in dem Abrechnungspapier enthält oder eine Bezugnahme auf andere, eindeutig gekennzeichnete Unterlagen erfolgt. Eine umgekehrte Bezugnahme in einem Vertrag auf eine zukünftig noch zu erstellende Rechnung macht den Vertrag noch nicht zur Abrechnung.

Handlungsempfehlung:

In der Praxis sollten Eingangsrechnungen sehr sorgfältig daraufhin überprüft werden, ob alle gesetzlich geforderten Angaben enthalten sind, da sonst der Anspruch auf Vorsteuerabzug entfallen kann. Ansonsten ist anzuraten, eine berichtigte Rechnung anzufordern.

Hinweis:

Als unzureichend abgelehnt wurde z.B. die Leistungsbeschreibung „für technische Beratung und Kontrolle im Jahr 1996“ (so Bundesfinanzhof vom 8.10.2008, Aktenzeichen VR 59/07). In der Abrechnung kann aber auf andere Geschäftsunterlagen verwiesen werden, welche die notwendigen Erläuterungen und Konkretisierungen enthalten; diese weiteren Unterlagen müssen jedoch in der Rechnung selbst eindeutig bezeichnet werden.

4. Steuerliche Behandlung von Steuererstattungszinsen

Zinsen, die das Finanzamt an den Stpfl. für Einkommensteuer-Erstattungen nach Ablauf der fünfzehnmonatigen Karenzzeit zahlt (Steuererstattungszinsen), gehören bislang unabhängig von der Nichtabziehbarkeit von Nachzahlungszinsen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und sind damit der Einkommensteuer zu unterwerfen. Hinsichtlich dieser Frage sind aber die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, eine klarstellende Gesetzesänderung und nun wiederum anhängige Gerichtsverfahren zu beachten. Den aktuellen Stand hat die Oberfinanzdirektion Magdeburg in der Verfügung vom 1.3.2012 (Aktenzeichen S 2252-117-St 214) zusammengefasst. Es ergibt sich folgende Entwicklung:

- Mit Urteil vom 15.6.2010 (Aktenzeichen VIII R 33/07) ist der Bundesfinanzhof von seiner langjährigen Rechtsprechung abgewichen und hat festgestellt, dass Erstattungszinsen beim Empfänger nicht der Besteuerung unterliegen, soweit sie auf Steuern entfallen, die selbst steuerlich nicht abziehbar sind. Dies gilt insbesondere für die Einkommensteuer.
- Mit dem Jahressteuergesetz 2010 vom 8.12.2010 (Verkündung am 14.12.2010) ist das Einkommensteuergesetz geändert worden. Danach stellen nun Steuererstattungszinsen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar (klarstellende Gesetzesänderung). Diese Gesetzesänderung ist nach der Anwendungsvorschrift in allen Fällen anzuwenden, in denen die Einkommensteuerfestsetzung noch nicht bestandskräftig geworden ist.
- Die vorgenannte Anwendungsvorschrift hat somit zur Folge, dass die Gesetzesänderung nicht nur für zukünftige Kalenderjahre, sondern auch für vorangegangene Kalenderjahre zu beachten ist. Erstattungszinsen sind daher wie bislang bei den Einkünften aus Kapitalvermögen zu berücksichtigen. Die Gesetzesänderung bewirkt quasi, dass das genannte Urteil des Bundesfinanzhofs über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht angewendet werden kann.
- Darüber hinaus ist zu beachten, dass Nachzahlungszinsen, die vom Stpfl. an das Finanzamt zu zahlen sind, nach wie vor steuerlich nicht geltend gemacht werden können.
- Zur Frage der – generellen – Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Erstattungszinsen als Einkünfte aus Kapitalvermögen ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VIII R 36/10 ein Revisionsverfahren anhängig.
- Des Weiteren hat das Finanzgericht Münster entschieden, dass die durch das Jahressteuergesetz 2010 rückwirkend angeordnete Besteuerung von Zinsen verfassungsgemäß sei (Urteil vom 16.12.2010, Aktenzeichen 5 K 3626/03 E). Gegen diese Entscheidung hat der Kläger Revision beim Bundesfinanzhof eingelegt, welche unter dem Aktenzeichen VIII R1/11 anhängig ist.
- Einsprüche, die in vergleichbaren Fällen auf die vorgenannten Verfahren gestützt werden, ruhen kraft Gesetzes, bis diese Verfahren vor dem Bundesfinanzhof entschieden sind.
- Mit Beschluss vom 22.12.2011 (Aktenzeichen VIII B 190/11) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass es ernstlich zweifelhaft ist, ob 2008 zugeflossene Erstattungszinsen zur Einkommensteuer der Jahre 2001 bis 2003 als Einnahmen aus Kapitalvermögen nach den geänderten Regelungen der Steuer unterliegen. In einem weiteren Verfahren zu im Kalenderjahr 2009 zugeflossenen Erstattungszinsen hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsauffassung bestätigt und Aussetzung der Vollziehung gewährt (Beschluss vom 9.1.2012, Aktenzeichen VIII B 95/11). Die Zweifel bestehen nach Auffassung des BFH insbesondere wegen der rückwirkenden

Anwendung der Vorschrift, so dass diese auf alle Fälle anzuwenden ist, in denen die Steuer noch nicht bestandskräftig festgesetzt ist. In vergleichbaren Fällen ist daher auf Antrag Aussetzung der Vollziehung zu gewähren.

Handlungsempfehlung:

Die Rechtslage ist also nach wie vor ungeklärt. Es ist dringend zu empfehlen, in einschlägigen Fällen die Steuerveranlagungen verfahrensrechtlich offen zu halten.

5. Behandlung der Instandhaltungsrücklage bei Wohnungseigentum

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 9.10.1991 (Aktenzeichen II R 20/89) entschieden, dass das gleichzeitig mit einer Eigentumswohnung erworbene Guthaben aus einer Instandhaltungsrücklage nicht in die Grunderwerbsteuerliche Gegenleistung einzubeziehen ist und somit nicht der Grunderwerbsteuer unterliegt. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs stellt das Guthaben aus der Instandhaltungsrücklage nach dem Wohnungseigentumsgesetz eine mit einer Geldforderung vergleichbare Vermögensposition dar, die nicht unter den Grundstücksbegriff des Grunderwerbsteuergesetzes fällt.

Die Oberfinanzdirektion Frankfurt a.M. weist nun mit Verfügung vom 29.3.2012 (Aktenzeichen S 3800 A-3 – St 119) darauf hin, dass diese Grundsätze auch auf die Erbschaft-/Schenkungssteuer zu übertragen sind. Daher ist in den Fällen, in denen Wohnungs- oder Teileigentum übertragen wird, die Höhe der Instandhaltungsrücklage zu ermitteln und neben dem Wohnungs- bzw. Teileigentum als gesonderte Kapitalforderung zu erfassen.

Hinweis:

Besondere Bewertungsregeln oder Begünstigungen für Immobilien gelten daher insoweit für die übernommene Instandhaltungsrücklage nicht.

Mit freundlichen Grüßen