

Steuerblick August 2019

Aktuelle Informationen aus dem Steuerrecht

1. Einigung bei der Grundsteuer – Gesetzentwurf liegt vor	1
2. Doppelte Haushaltsführung: Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat	3
3. Abgeltung von Überstunden für Vorjahre kann begünstigt zu versteuern sein	4
4. Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nun doch beschlossen	5

1. Einigung bei der Grundsteuer – Gesetzentwurf liegt vor

Bekanntlich hat das Bundesverfassungsgericht mit Urteil vom 10.4.2018 die Bewertungsregeln für das Grundvermögen für Zwecke der Grundsteuer für unvereinbar mit Art. 3 des Grundgesetzes erklärt. Die seit langem ausgebliebene Neubewertung – zuletzt erfolgte diese in den alten Bundesländern auf den 1.1.1964 – führe zu einer nicht mehr realitätsgerechten Abbildung der Wertverhältnisse. Dem Gesetzgeber hat das Bundesverfassungsgericht eine Frist zur Neuregelung spätestens bis zum 31.12.2019 gesetzt. Nach Verkündung einer Neuregelung dürfen die beanstandeten Regelungen für weitere fünf Jahre ab der Verkündung, längstens aber bis zum 31.12.2024 angewandt werden.

Nun erfolgte auf politischer Ebene eine Einigung auf die zukünftige Ausgestaltung der Bewertung des Grundvermögens und es wurde auf dieser Basis ein **Gesetzentwurf** vorgelegt, der nun das Gesetzgebungsverfahren durchläuft und bis Ende dieses Jahres verkündet werden soll. Im Kern ist Folgendes vorgesehen:

- Es wird im Grundsatz an der bestehenden **wertabhängigen Bewertung des Grundvermögens festgehalten**. Um eine wiederkehrende Bewertung der Grundsteuerobjekte zu gewährleisten, sollen die Grundlagen für ein weitgehend automatisiertes und damit zukunftsfähiges sowie einfach, transparent und nachvollziehbar ausgestaltetes Verwaltungsverfahren zur Erhebung der Grundsteuer geschaffen werden.
- Die **Bewertung wird deutlich pauschalierender vorgenommen** und vorhandene Informationen sollen im Wege des elektronischen Informationsaustauschs genutzt werden, z.B. die von den Gutachterausschüssen festgestellten Bodenrichtwerte. Die pauschalierende Vorgehensweise zeigt sich z.B. darin, dass die bei der Bewertung im Ertragswertverfahren erforderlichen Mieten nicht für das einzelne Objekt individuell ermittelt, sondern fixe Werte für jeden einzelnen Hauptfeststellungszeitpunkt je Bundesland für jede einzelne Gebäudeart, Wohnflächen und Baujahre vorgegeben werden. Diese werden dann noch gemeindebezogen um pauschale Ab- oder Zuschläge korrigiert. Im Ergebnis soll dann mit wenigen Angaben des Grundstückseigentümers eine EDV-gestützte Wertermittlung ermöglicht werden.

- Den Ländern wird – vorrangig auf Betreiben des Bundeslands Bayern – eine **Öffnungsklausel** an die Hand gegeben, so dass diese ein hiervon abweichendes, eigenständiges Bewertungsverfahren gesetzlich regeln können. So hat z.B. Bayern angekündigt, allein die Größe des Grundstücks der Bemessung der Grundsteuer zu Grunde legen zu wollen.
- In zeitlicher Hinsicht ist vorgesehen, dass eine Ermittlung der Grundsteuerwerte nach den neuen Bewertungsregeln erstmals auf den 1.1.2022 als ersten Hauptfeststellungszeitpunkt erfolgen soll. Die neuen Grundsteuerwerte sollen für die **Grundsteuer ab dem Jahr 2025** Anwendung finden.
- Das Gesamtaufkommen der Grundsteuer soll sich nicht ändern. Selbstverständlich führt die Neubewertung dazu, dass sich bei einzelnen Grundstücken Wertveränderungen – im Vergleich zur bisherigen Wertermittlung – mit (deutlichen) Taxierungen nach oben, möglicherweise aber auch nach unten ergeben können. Um ein konstantes Gesamtaufkommen der Grundsteuer zu erreichen, muss ggf. eine **Anpassung der Hebesätze der einzelnen Gemeinden** erfolgen. Dies wird sich aber erst dann zeigen, wenn das neue Bewertungsverfahren tatsächlich angelaufen ist und die konkreten Auswirkungen sichtbar werden.
- Weiterhin soll den Kommunen die Möglichkeit gegeben werden, unbebaute Grundstücke und ungenutzte Immobilien mit einer höheren **Grundsteuer C** zu belasten. Insoweit soll den Gemeinden die Möglichkeit eröffnet werden, in Gebieten mit besonderem Wohnraumbedarf baureife Grundstücke als besondere Grundstücksgruppe innerhalb der unbebauten Grundstücke zu bestimmen und für diese einen gesonderten Hebesatz festzusetzen. Dies soll Kommunen helfen, „Bauland zu mobilisieren, ihre Baulücken leichter zu schließen, Spekulationen entgegenzuwirken und eine gute Stadtentwicklung zu betreiben“ – so die Gesetzesbegründung.

Hinweis:

Ob und in welcher Weise in einzelnen Bundesländern separate Bewertungsregeln geschaffen werden, bleibt abzuwarten. Absehbar ist jedenfalls, dass die erste Hauptfeststellung auf den 1.1.2022 einen erheblichen Aufwand sowohl für die Grundstückseigentümer als auch insbesondere auf Seiten der Finanzverwaltung mit sich bringen wird. Es sind ca. 32 Millionen Grundstücke zu bewerten. Abzuwarten bleibt, ob es verwaltungsseitig gelingt, die aus verschiedenen Quellen im Grundsatz vorhandenen Daten EDV-gestützt bereitzustellen.

Im Einzelnen soll die Bewertung nach folgenden Grundsätzen erfolgen:

- Der **Wert unbebauter Grundstücke** und der Bodenwert bebauter Grundstücke ist auf der Grundlage der von den Gutachterausschüssen für Grundstückswerte abgeleiteten Bodenrichtwerte zu ermitteln.
- Bei der **Bewertung der bebauten Grundstücke** ist wie im geltenden Recht grundsätzlich ein typisiertes – vereinfachtes – Ertragswertverfahren als Regelverfahren (so zur Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern, Mietwohngrundstücken sowie Wohnungseigentum) und in bestimmten Ausnahmefällen ein typisiertes – vereinfachtes – Sachwertverfahren als Auffangverfahren anzuwenden. Die Bewertungsverfahren beschränken sich auf wenige – vom Stpfl. erklärbare – externe Eingangsdaten.
- Anders als bei Wohngrundstücken werden für **Geschäftsgrundstücke** keine statistischen Daten erhoben, die für die Bewertung genutzt werden könnten. Daher soll die Bewertung solcher Grundstücke mittels des vereinfachten Sachwertverfahrens erfolgen, das für die Wertermittlung neben dem Bodenwert auf die gewöhnlichen Herstellungskosten für die jeweilige Gebäudeart abstellt.

Im **Ertragswertverfahren** – zum grundsätzlichen Aufbau s. die Tabelle unten – ist der auf den Bewertungsstichtag bezogene Barwert (Gegenwartswert) aller zukünftigen Reinerträge aus dem Grundstück zu ermitteln. Hierbei ist zu beachten, dass die Lebensdauer (Nutzungsdauer) eines Gebäudes – im Gegensatz zum Grund und Boden – begrenzt ist. Nach Ablauf der Restnutzungsdauer des Gebäudes verbleibt der Wert des Grund und Bodens als Restertrag. Im vereinfachten Ertragswertverfahren wird diesen Grundsätzen der Wertfindung Rechnung getragen, indem der vorläufige Ertragswert am Bewertungsstichtag aus dem

- über die Restnutzungsdauer des Gebäudes kapitalisierten jährlichen Reinertrag des Grundstücks (Reinerträge aus Grund und Boden sowie Gebäude – ohne vorherigen Abzug einer Bodenwertverzinsung)

- zuzüglich des über die Restnutzungsdauer des Gebäudes abgezinsten Bodenwerts

ermittelt wird.

Berechnungsschritt	Erläuterung	
	jährlicher Rohertrag	Der Rohertrag wird nicht auf Basis der tatsächlich erzielten Mieten ermittelt. Vielmehr ergibt sich dieser aus der in der Anlage zum Gesetz nach Bundesland, Gebäudeart, Wohnungsgröße und Baujahr des Gebäudes angegebenen monatlichen Nettokaltmieten je Quadratmeter Wohnfläche einschließlich der in Abhängigkeit der Mietniveaustufen festgelegten Zu- und Abschläge.
-	nicht umlagefähige Bewirtschaftungskosten	Diese ergeben sich aus pauschalen Erfahrungssätzen, die in einer Anlage zum Gesetz festgelegt sind.
=	jährlicher Reinertrag	
X	Vervielfältiger/Barwertfaktor	Die Liegenschaftszinssätze und die Nutzungsdauern je nach Grundstücksart sind gesetzlich festgelegt.
=	Barwert des Reinertrags	
+	abgezinster Bodenwert	Zur Ermittlung des abgezinsten Bodenwerts ist vom Bodenwert (Bodenrichtwert x Grundstücksfläche) auszugehen. Bei der Bewertung von Ein- und Zweifamilienhäusern sind zur Berücksichtigung abweichender Grundstücksgrößen beim Bodenwert gesetzlich festgelegte Umrechnungskoeffizienten anzuwenden.
=	Grundsteuerwert	

Hinweis:

Dies verdeutlicht, dass für die Bewertung nur vergleichsweise wenige Informationen über das einzelne Grundstück erforderlich sind und die Bewertung ansonsten nach den gesetzlichen Vorgaben bzw. den Anlagen zum Gesetz vorgenommen werden kann. Es ist zu erwarten, dass kurzfristig Softwarelösungen bereitstehen werden, mit denen die Grundsteuerwerte vergleichsweise einfach ermittelt werden können. Auf diese Weise wird es dann auch möglich sein, die Auswirkungen der Neufeststellung der Grundsteuerwerte für den konkreten Fall abzuschätzen.

Ist der Grundbesitzwert für eine Immobilie bestimmt, so hängt die Grundsteuerbelastung noch von der **Steuermesszahl** und dem Grundsteuer-Hebesatz der Gemeinde ab. Aus der aktuell anstehenden Neubewertung ergeben sich gegenüber den seit 1935 bzw. 1964 nicht mehr aktualisierten Werten deutliche Wertsteigerungen. Um diese auszugleichen, wird die Steuermesszahl von 0,35 % auf 0,034 % gesenkt. Außerdem soll der soziale Wohnungsbau sowie kommunales und genossenschaftliches Wohnen weiter und zusätzlich, auch über die Grundsteuer, gefördert werden. Deshalb ist für Gesellschaften, die günstiges Wohnen ermöglichen, ein zusätzlicher Abschlag bei der Steuermesszahl um 25 % vorgesehen, der sich steuermindernd auswirkt.

2. Doppelte Haushaltsführung: Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände und Hausrat

Liegt eine steuerlich anzuerkennende doppelte Haushaltsführung vor, so können seit 2014 die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft als **Unterkunftskosten** im Inland angesetzt werden, **höchstens aber 1 000 € im Monat**. Das Gesetz bestimmt allerdings nicht näher, welche Aufwendungen hierzu gehören und daher nur begrenzt abziehbar sind. Der Bundesfinanzhof hatte nun zu entscheiden, ob zu diesen begrenzt abzugsfähigen Unterkunftskosten auch **Kosten für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände** einschließlich Abschreibungen zählen. Dies hat das Gericht mit Urteil vom 4.4.2019 (Aktenzeichen VI R 18/17) verneint, vielmehr sind diese als sonstige notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung ohne Begrenzung steuerlich abzugsfähig.

Es gilt insoweit:

- Zu den **beschränkt abzugsfähigen Unterkunftskosten** zählen alle Aufwendungen, die der Stpfl. getragen hat, um die Unterkunft zu nutzen, soweit sie ihr einzeln zugeordnet werden können. Hat der Stpfl. eine Wohnung angemietet, gehört zu diesen Aufwendungen zunächst die **Bruttokaltmiete**, bei einer Eigentumswohnung die **Abschreibung** auf die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten** sowie die **Zinsen** für Fremdkapital, soweit sie auf den Zeitraum der Nutzung entfallen. Auch die **Betriebskosten** einschließlich der **Stromkosten** gehören zu den

Unterkunftskosten, da sie durch den Gebrauch der Unterkunft oder durch das ihre Nutzung ermöglichende Eigentum des Stpfl. an der Unterkunft entstehen.

- Dagegen gehören die **Aufwendungen des Stpfl. für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände** einschließlich Abschreibungen als sonstige notwendige Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung **nicht** zu den beschränkt abzugsfähigen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft. Vielmehr trägt der Stpfl. diese Kosten für die Anschaffung bestimmter Wirtschaftsgüter oder sie dienen, wie die Abschreibung, der Verteilung der Anschaffungskosten auf die Nutzungsdauer entsprechender Wirtschaftsgüter. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Stpfl. die Wirtschaftsgüter in der Unterkunft nutzt. Die Nutzung der Einrichtungsgegenstände und der Haushaltsartikel ist nicht mit der Nutzung der Unterkunft als solcher gleichzusetzen.

Handlungsanweisung:

Bei Mieten einschließlich Nebenkosten im Bereich oder gar über der Abzugsbegrenzung von 1 000 € je Monat und gleichzeitigem Vorliegen von sonstigen Mehraufwendungen der doppelten Haushaltsführung ergibt sich insoweit ein höherer Werbungskostenabzug als nach bisheriger Ansicht der Finanzverwaltung. Soweit in solchen Fällen Steuerbescheide verfahrensrechtlich noch offen sind und die Aufwendungen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände bislang in die 1 000 €-Begrenzung eingerechnet wurden, sollten Änderungsanträge gestellt werden.

Hinweis:

Die Einrichtungsgegenstände bzw. der Hausrat sind im Wege der Abschreibung auf die Nutzungsdauer zu verteilen. Soweit die Anschaffungskosten die **Grenze für geringwertige Wirtschaftsgüter in Höhe von 800 €** nicht überschreiten, können diese im Jahre der Verausgabung in vollem Umfang abgesetzt werden.

Erfolgt die Anmietung einer möblierten Wohnung, so ist das anteilige Mietentgelt für die Einrichtungsgegenstände aus der unter die 1 000 €-Grenze fallenden Miete herauszurechnen. Dies kann im Schätzungswege erfolgen. Sinnvoll ist, ein separates Mietentgelt für die Einrichtungsgegenstände im Mietvertrag festzulegen.

3. Abgeltung von Überstunden für Vorjahre kann begünstigt zu versteuern sein

Sog. außerordentliche Einkünfte unterliegen bei der Einkommensteuer einer begünstigten Besteuerung. Obgleich die Besteuerung im Jahr des Zuflusses erfolgt, werden diese rein rechnerisch über fünf Jahre verteilt, so dass sich **Progressionsvorteile** ergeben. Zu solchen begünstigt besteuerten Einkünften zählen auch Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten.

Das Finanzgericht Münster hatte nun darüber zu entscheiden, ob die im Rahmen eines Aufhebungsvertrags vereinbarte Überstundenvergütung zu außerordentlichen Einkünften führte. Im Streitfall wurden **mit Aufhebungsvertrag aus dem Jahr 2016 Überstunden der Jahre 2013 bis 2015 abgegolten**. Das Finanzamt ging davon aus, dass Zahlungen des Arbeitgebers, die bereits erdiente Ansprüche abgelten, keine begünstigten Einkünfte darstellen. Hierzu stellt das Gericht mit Urteil vom 23.5.2019 (Aktenzeichen 3 K 1007/18 E) fest:

- Überstundenvergütungen stellen Vergütungen für mehrjährige Tätigkeiten dar, wenn der Nachzahlungszeitraum sich über mindestens zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und länger als zwölf Monate dauert.
- Auch wenn Überstundenvergütungen anlässlich der Aufhebung eines Arbeitsverhältnisses gezahlt werden, setzt die Einstufung als Vergütung für mehrjährige Tätigkeit – anders als z.B. bei Abfindungen anlässlich der Aufhebung eines Arbeitsvertrags – nicht voraus, dass der Stpfl. infolge der Beendigung des Arbeitsverhältnisses in dem jeweiligen Veranlagungszeitraum insgesamt mehr erhält, als er bei ungestörter Fortsetzung des Arbeitsverhältnisses erhalten würde.

Zunächst stellt das Gericht heraus, dass auch Nachzahlungen tarifbegünstigt sein können. So z.B. Lohnnachzahlung für vorangegangene Jahre. Verallgemeinernd lässt sich sagen, dass auch bloße Nachzahlungen verdienter Vergütungen zu außerordentlichen Einkünften führen können, wenn der Nachzahlungszeitraum sich auf zwei Veranlagungszeiträume erstreckt und länger als zwölf Monate gedauert hat. Der Umstand, dass sich die zugeflossene Vergütung aus mehreren Beträgen zusammensetzt, die jeweils einem bestimmten Einzeljahr zugerechnet werden können, steht der Annahme einer Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit nicht entgegen. Eine Vergütung für eine

mehrfährige Tätigkeit liegt dagegen nicht vor, wenn lediglich die im Vorjahr verdienten Vergütungen nachgezahlt werden.

Weitere Voraussetzung für die begünstigte Besteuerung ist, dass wirtschaftlich vernünftige Gründe für die zusammengeballte Entlohnung vorliegen. Vorliegend hat der Arbeitnehmer die Vergütung mit seinem Arbeitgeber im Zusammenhang mit der Auflösung seines Arbeitsverhältnisses vereinbart. Insofern ist ein wirtschaftlich vernünftiger Grund gegeben, da die Überstunden andernfalls ersatzlos verfallen wären. Anhaltspunkte für eine willkürliche, wirtschaftlich nicht gerechtfertigte Zusammenballung allein aus steuerlichen Gründen sind nicht ersichtlich.

Handlungsempfehlung:

In einschlägigen Fällen ist anzuraten, in dem Aufhebungsvertrag ausreichend detailliert darzulegen, welche Leistungen mit der Abfindungszahlung abgegolten werden sollen.

Hinweis:

Die Entscheidung ist allerdings noch nicht rechtskräftig, so dass abzuwarten bleibt, ob das Finanzamt die Revision beim Bundesfinanzhof einlegt.

4. Sonderabschreibung für den Mietwohnungsneubau nun doch beschlossen

Der Bundesrat hat in seiner Sitzung am 28.6.2019 dem bereits Ende November vom Bundestag verabschiedeten Gesetz zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus nun durchaus überraschend zugestimmt. Dieses Gesetz kann damit kurzfristig in Kraft treten. Damit wird die Sonderabschreibung eingeführt. Im Kern gelten folgende Regelungen:

- Die neue **Sonderabschreibung** kann ausschließlich für **neue Wohnungen** in Anspruch genommen werden. Sie ist neben der regulären linearen AfA (2 %) vorzunehmen und beträgt im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden 3 Jahren bis zu 5 % jährlich. Damit können insgesamt in den ersten vier Jahren bis zu 28 % der Anschaffungs-/Herstellungskosten steuerlich geltend gemacht werden.
- Durch Baumaßnahmen muss auf Grund eines **nach dem 31.8.2018 und vor dem 1.1.2022 gestellten Bauantrags** oder einer in diesem Zeitraum getätigten Bauanzeige neuer, bisher nicht vorhandener Wohnraum in einem Gebäude (neu oder Bestand) geschaffen werden. Nicht begünstigt sind Wohnungen, soweit sie zur vorübergehenden Beherbergung von Personen genutzt werden, wie z.B. Ferienwohnungen.
- Im Fall der Anschaffung wird eine Wohnung nur dann gefördert, wenn sie bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung angeschafft wird.
- Die Wohnung muss im Jahr der Anschaffung oder Herstellung und in den folgenden 9 Jahren der entgeltlichen Überlassung zu Wohnzwecken dienen. Ebenso wird die Sonderabschreibung verwehrt bzw. rückgängig gemacht, wenn die Wohnung innerhalb der ersten zehn Jahre veräußert wird und der Veräußerungsgewinn nicht der Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegt.
- Die **Anschaffungs- oder Herstellungskosten dürfen 3 000 € je qm nicht übersteigen**. Fallen höhere Anschaffungs- oder Herstellungskosten an, führt dies ohne weiteren Ermessensspielraum zum vollständigen Ausschluss der Förderung. Auch nachträgliche Anschaffungskosten innerhalb der ersten drei Jahre nach Ablauf des Jahres der Anschaffung/Herstellung können zum Überschreiten dieser Schwelle und damit zur nachträglichen Rückgängigmachung der Sonderabschreibung führen.
- Die Bemessungsgrundlage für die Sonderabschreibungen wird auf maximal 2 000 € je qm Wohnfläche begrenzt.
- Die Sonderabschreibungen werden nur gewährt, soweit die EU-rechtlichen Voraussetzungen bezüglich De-minimis-Beihilfen eingehalten sind. Unter anderem darf hiernach der Gesamtbetrag der einem einzigen Unternehmen gewährten De-minimis-Beihilfe in einem Zeitraum von drei Veranlagungszeiträumen 200 000 € nicht übersteigen.

Hinweis:

Insbesondere die Begrenzung der Anschaffungs- oder Herstellungskosten auf 3 000 € je qm sind zu beachten. Problematisch ist, dass dies im Vorhinein oftmals nur begrenzt planbar ist, so dass erst bei Abschluss der Baumaßnahme feststeht, ob die Sonderabschreibung in Anspruch genommen werden kann.

Mit freundlichen Grüßen