

Klaus-Dieter Heigrodt  
vereidigter Buchprüfer  
Steuerberater

Am Dreieck 1 · 41564 Kaarst · Telefon (0 21 31) 51 25 80 · Telefax (0 21 31) 76 64 24

## Informationsbrief

April 2017

### Inhalt

- 1 Dienstwagenbesteuerung: Vom Arbeitnehmer getragene Kosten
- 2 Häusliches Arbeitszimmer: Höchstbetrag personenbezogen
- 3 Nachlass an eine GmbH unterliegt sowohl der Erbschaft- als auch der Körperschaftsteuer
- 4 Vermietung einer Wohnung an Gesellschafter-Geschäftsführer
- 5 Bestätigung der EuGH-Rechtsprechung zur Rechnungsberichtigung
- 6 Kapitalabfindungen bei betrieblicher Altersversorgung
- 7 Private Kapitalerträge in der Einkommensteuer-Erklärung 2016

### Allgemeine Steuerzahlungstermine im April

| Fälligkeit <sup>1</sup>   | Ende der Schonfrist |
|---|---------------------|
| Mo. 10. 4. Lohnsteuer, Kirchensteuer, Solidaritätszuschlag <sup>2</sup> | 13. 4.              |
| Umsatzsteuer <sup>3</sup>   | 13. 4.              |

Die 3-tägige Schonfrist gilt nur bei Überweisungen; maßgebend ist die Gutschrift auf dem Konto der Finanzbehörde. Dagegen muss bei Scheckzahlung der Scheck spätestens 3 Tage vor dem Fälligkeitstermin eingereicht werden.

## 1 Dienstwagenbesteuerung: Vom Arbeitnehmer getragene Kosten

Die Überlassung eines betrieblichen PKW auch zur privaten Nutzung an einen Arbeitnehmer ist grundsätzlich mit einem Nutzungswert der Einkommen-/Lohnsteuer und Sozialversicherung zu unterwerfen. Der Nutzungswert wird dabei regelmäßig pauschal nach der sog. **1%-Regelung** ermittelt; er kann aber auch unter Zugrundelegung der Gesamtkosten des PKW (sog. Fahrtenbuchmethode) berechnet werden.<sup>4</sup>

Zahlt der Arbeitnehmer für die Nutzung des PKW ein **Nutzungsentgelt**, konnte dies nach bisheriger Praxis nur dann auf den steuerpflichtigen **pauschalen** Nutzungswert angerechnet werden, wenn das Entgelt in Form einer Pauschale – z. B. für jeden Monat der Nutzung oder für jeden (privat) gefahrenen Kilometer – gezahlt wurde; die Übernahme einzelner PKW-Kosten führte nicht zu einer Minderung des pauschalen Nutzungswerts.<sup>5</sup>

1 Lohnsteuer-**Anmeldungen** bzw. Umsatzsteuer-**Voranmeldungen** müssen bis zum Fälligkeitstag abgegeben werden, da sonst Verspätungszuschläge entstehen können.

2 Für den abgelaufenen Monat. Falls vierteljährlich gezahlt wird, für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

3 Für den abgelaufenen Monat; bei Dauerfristverlängerung für den vorletzten Monat. Falls vierteljährlich ohne Dauerfristverlängerung gezahlt wird, für das abgelaufene Kalendervierteljahr.

4 Vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 und 2 LStR.

5 Siehe hierzu BMF-Schreiben vom 19. April 2013 – IV C 5 – S 2334/11/10004 (BStBl 2013 I S. 513), Rz. 2 und 3.

Von dieser Auffassung ist der Bundesfinanzhof<sup>6</sup> jetzt abgerückt. Danach kann der pauschal ermittelte Nutzungswert auch dann gemindert werden, wenn der Arbeitnehmer nachweisbar einzelne **individuelle** Fahrzeugkosten (z. B. für Kraftstoff, Versicherung oder Fahrzeugpflege) für den überlassenen PKW übernommen hat.

Der Bundesfinanzhof weist aber auch darauf hin, dass der steuerpflichtige Nutzungswert durch Zahlungen des Arbeitnehmers lediglich bis zu einem Betrag von 0 Euro herabgesetzt werden kann. Übersteigt das Entgelt den Nutzungswert, wirkt sich dies steuerlich nicht aus; der überschießende Zahlbetrag kann insbesondere auch nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Arbeitnehmers berücksichtigt werden.<sup>7</sup>

## 2 Häusliches Arbeitszimmer: Höchstbetrag personenbezogen

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (Miete, Abschreibungen, Schuldzinsen, Energiekosten etc.) sowie die Kosten der Ausstattung dürfen nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, wenn für die betriebliche oder berufliche Betätigung kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht; in diesem Fall können für das Arbeitszimmer bis zu 1.250 Euro jährlich geltend gemacht werden.<sup>8</sup>

Bisher wurde der Höchstbetrag von 1.250 Euro **objektbezogen** angewendet; d. h., wenn sich Arbeitnehmer-Ehepartner ein Arbeitszimmer teilen, konnte jeder Ehepartner höchstens 625 Euro als Werbungskosten abziehen.<sup>9</sup>

Inzwischen hat der Bundesfinanzhof<sup>10</sup> seine Rechtsprechung geändert und wendet den Höchstbetrag **personenbezogen** an.

### Beispiel:

Ein Ehepaar, beide Lehrer, teilt sich ein steuerlich anerkanntes Arbeitszimmer. Die Aufwendungen für ein Jahr haben insgesamt 3.000 € betragen. Von den Aufwendungen entfallen auf jeden Ehepartner 1.500 €. Nach der neuen Rechtsprechung kann **jeder** Ehepartner 1.250 € als Werbungskosten abziehen.

Nach der bisherigen Rechtsauffassung konnte jeder Ehepartner höchstens 625 € als Werbungskosten geltend machen.

Das Gericht stellte noch einmal klar, dass die Voraussetzung – kein anderer Arbeitsplatz (z. B. beim Arbeitgeber) – bei jedem Nutzer des Arbeitszimmers vorhanden sein muss, damit die Aufwendungen im Rahmen des Höchstbetrags geltend gemacht werden können. Außerdem müsse jedem der Nutzer ein **eigener Arbeitsplatz** im Arbeitszimmer zur Verfügung stehen.

Die (nahezu) ausschließliche betriebliche/berufliche Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers bleibt wie bisher Grundvoraussetzung für dessen steuerliche Anerkennung.

## 3 Nachlass an eine GmbH unterliegt sowohl der Erbschaft- als auch der Körperschaftsteuer

Eine juristische Person wie z. B. eine GmbH hat ausschließlich einen betrieblichen und keinen privaten Bereich. Alle Vermögensmehrungen betreffen daher den betrieblichen Bereich und unterliegen damit der Körperschaft- und regelmäßig auch der Gewerbesteuer. Dies gilt auch für Vermögen, das einer GmbH aufgrund einer Erbschaft zufließt. Wie der Bundesfinanzhof<sup>11</sup> entschieden hat, ist es dafür unbeachtlich, dass für die Erbschaft auch Erbschaftsteuer anfällt und damit eine doppelte steuerliche Belastung eintritt.

Entsprechendes gilt, wenn eine Personengesellschaft testamentarisch bedacht wird; die Erbschaft ist dann eine Betriebseinnahme. Dies hatte der Bundesfinanzhof<sup>12</sup> für eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts entschieden und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb entsprechend erhöht. Auch hier war es unerheblich, dass die Erbschaft außerdem mit Erbschaftsteuer belastet war. In beiden Urteilsfällen betrieben die Gesellschaften ein Pflegeheim, in dem der jeweilige Erblasser bis zu seinem Tod gewohnt hatte.

Soll eine juristische Person testamentarisch begünstigt werden, entfällt die steuerliche Belastung dann, wenn z. B. eine Gebietskörperschaft (Bund, Land, Gemeinde), eine Religionsgesellschaft, ein gemeinnütziger Verein oder eine gemeinnützige Gesellschaft als Erbe bzw. für ein Vermächtnis eingesetzt werden (vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 15 ff. ErbStG).

6 Urteil vom 30. November 2016 VI R 2/15.

7 Siehe hierzu insbesondere BFH-Urteil vom 30. November 2016 VI R 49/14.

8 Ein unbegrenzter Abzug ist möglich, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (vgl. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG).

9 Vgl. dazu auch BMF-Schreiben vom 2. März 2011 – IV C 6 – S 2145/07/10002 (BStBl 2011 I S. 195), Rz. 21.

10 Urteile vom 15. Dezember 2016 VI R 53/12 und VI R 86/13.

11 Urteil vom 6. Dezember 2016 I R 50/16.

12 Urteil vom 14. März 2006 VIII R 60/03 (BStBl 2006 II S. 650).

## 4 Vermietung einer Wohnung an Gesellschafter-Geschäftsführer

(Nutzungs-)Vereinbarungen zwischen einer GmbH und ihrem Gesellschafter werden regelmäßig nur insoweit steuerlich anerkannt, als diese auch mit einem Fremden so geschlossen und durchgeführt worden wären. Vermietet z. B. eine GmbH eine Immobilie an den Gesellschafter-Geschäftsführer und zahlt dieser einen unangemessenen, d. h. zu niedrigen Mietzins, liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung vor; dies hat insbesondere zur Folge, dass der steuerpflichtige Gewinn der GmbH um den Vermögensnachteil zu erhöhen ist.

Für den Fall, dass die GmbH z. B. Aufwendungen für den Ankauf, den Ausbau und die Unterhaltung eines vom Gesellschafter-Geschäftsführer zu privaten Zwecken genutzten Wohnobjekts (Einfamilienhaus) trägt, würde sich ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Aufwendungen in voller Höhe vom Gesellschafter erstatten lassen. Daher ist nicht die Marktmiete, sondern die **Kostenmiete** (zuzüglich eines Gewinnaufschlags) als Maßstab für den Fremdvergleich heranzuziehen, wenn diese höher ist. Dies hat der Bundesfinanzhof in aktuellen Entscheidungen<sup>13</sup> bestätigt.

Bei der Ermittlung der Kostenmiete sind neben den Gebäudeabschreibungen und einem Wert für Instandhaltungen auch eine Kapitalverzinsung sowie ein 5 %iger Gewinnaufschlag zu berücksichtigen. Soweit die tatsächlich gezahlte Miete die Kostenmiete unterschreitet, kommt eine verdeckte Gewinnausschüttung in Betracht.

Keine Rolle spielt dagegen nach Auffassung des Gerichts, ob z. B. bei einem späteren Verkauf der Immobilie in ferner Zukunft ein Gewinn zu erwarten ist.

## 5 Bestätigung der EuGH-Rechtsprechung zur Rechnungsberichtigung

Der Europäische Gerichtshof<sup>14</sup> hatte entschieden, dass eine erfolgte Rechnungsberichtigung auf den Zeitpunkt der Rechnungsausstellung zurückwirkt, sodass der ursprünglich geltend gemachte Vorsteuerabzug nicht rückgängig zu machen ist und insoweit keine Nachzahlungszinsen entstehen können.

Der Bundesfinanzhof<sup>15</sup> hat diese unternehmerfreundliche Rechtsprechung weiter konkretisiert. Danach kann die Rechnung bis zum Schluss der letzten mündlichen Verhandlung vor dem Finanzgericht berichtigt werden.

Voraussetzung dafür ist allerdings, dass eine **berichtigungsfähige** Rechnung vorgelegen hat, d. h., die ursprüngliche Rechnung muss mindestens Angaben zum Rechnungsaussteller, zum Leistungsempfänger, zur Leistungsbeschreibung, zum Entgelt und zur gesondert ausgewiesenen Umsatzsteuer enthalten.<sup>16</sup> Fehler oder Ungenauigkeiten in diesen Angaben sind zu berichtigen und die fehlenden – der in § 14 Abs. 4 bzw. § 14a UStG genannten – Rechnungsbestandteile sind zu ergänzen (insbesondere Steuernummer bzw. USt-IdNr., Ausstellungsdatum, Rechnungsnummer und Zeitpunkt der Leistungserbringung), damit die geltend gemachten Vorsteuerbeträge aus den fehlerhaften Rechnungen nicht zurückgezahlt werden müssen.

## 6 Kapitalabfindungen bei betrieblicher Altersversorgung

Entschädigungen, die als Ersatz für entgangene oder entgehende Einnahmen gezahlt werden, unterliegen regelmäßig der sog. Fünftel-Regelung nach § 34 Abs. 1 EStG, wenn damit Einnahmen für mehrere Jahre abgegolten werden. Damit soll der Progressionsnachteil ausgeglichen werden, der durch die zusammengeballte Besteuerung in einem Jahr entstehen kann. Die ermäßigte Besteuerung wurde z. B. zugelassen bei der Kapitalleistung einer berufsständischen Versorgungseinrichtung zur Abfindung von laufenden Ansprüchen.<sup>17</sup>

Der Bundesfinanzhof<sup>18</sup> hat jetzt die Fünftel-Regelung bei der Abfindung von Ansprüchen der betrieblichen Altersversorgung gegen eine Pensionskasse abgelehnt. Grund für die negative Entscheidung war, dass hier bereits bei Vertragsabschluss mit der Pensionskasse die Möglichkeit einer Kapitalabfindung vereinbart war. Es habe sich insoweit also nicht um eine Entschädigung gehandelt, sondern um eine von vornherein so vereinbarte Leistung; die Einkünfte seien nicht „außerordentlich“, sondern vertragsgemäß gewesen. Sehen Verträge also von vornherein wahlweise eine laufende Zahlung oder eine Kapitalabfindung vor, steht dies der Anwendung der Fünftel-Regelung bei Kapitalauszahlung regelmäßig entgegen.

Ab 2005 ist in der betrieblichen Altersversorgung der Ausschluss der Kapitalauszahlung eine Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Beitragszahlungen nach § 3 Nr. 63 EStG.

13 Vgl. Urteile vom 27. Juli 2016 I R 12/15 (BStBl 2017 II S. 217) und I R 8/15 (BStBl 2017 II S. 214).

14 Urteil vom 15. September 2016 Rs. C-518/14 „Senatex GmbH“; vgl. auch Informationsbrief Dezember 2016 Nr. 4.

15 Urteil vom 20. Oktober 2016 V R 26/15.

16 Zu den Mindestangaben von berichtigungsfähigen Kleinbetragsrechnungen (bis 150 € Rechnungsbetrag) hat der BFH keine Angaben gemacht.

17 BFH-Urteil vom 23. Oktober 2013 X R 3/12 (BStBl 2014 II S. 58).

18 Urteil vom 20. September 2016 X R 23/15.

## 7 Private Kapitalerträge in der Einkommensteuer-Erklärung 2016

Die Besteuerung von privaten Kapitalerträgen ist grundsätzlich durch einen Kapitalertragsteuerabzug in Höhe von **25 %** zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer<sup>19</sup> abgegolten (vgl. § 32d EStG). Kapitalerträge müssen daher regelmäßig nicht in der Einkommensteuer-Erklärung angegeben werden.

Die Angabe von privaten Kapitalerträgen in der Steuererklärung kann aber zwingend erforderlich oder empfehlenswert sein; siehe dazu insbesondere folgende Beispiele:

### Die Angabe der Kapitalerträge ist **erforderlich**, wenn

- für Kapitalerträge **keine Kapitalertragsteuer** einbehalten wurde (z. B. bei Darlehen an Angehörige<sup>20</sup> oder für Gesellschafter-Darlehen,<sup>20</sup> Steuererstattungszinsen nach § 233a Abgabenordnung, Zinsen von ausländischen Banken). Der Steuersatz für diese Erträge im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung entspricht dann regelmäßig dem Abgeltungsteuersatz von 25 %.
- trotz Kirchensteuerpflicht **keine Kirchensteuer** von den Kapitalerträgen einbehalten wurde (z. B. wegen Abgabe eines Sperrvermerks<sup>21</sup>). In diesem Fall reicht es aus, nur die darauf entfallende Kapitalertragsteuer anzugeben. Die Kirchensteuer wird dann im Rahmen der Veranlagung festgesetzt.<sup>22</sup>

Eine **Minderung** der Abgeltungsteuer wg. Kirchensteuerpflicht<sup>19</sup> kann nur erreicht werden, wenn auch die gesamten Kapitalerträge angegeben werden.

### Die Angabe der Kapitalerträge ist **sinnvoll**, wenn

- die Besteuerung **sämtlicher** Kapitalerträge mit dem persönlichen Einkommensteuersatz günstiger ist als der 25 %ige Kapitalertragsteuerabzug (sog. **Günstigerprüfung**).<sup>23</sup> Dies kann z. B. auch durch Berücksichtigung von Verlusten aus anderen Einkunftsarten (z. B. aus Vermietung und Verpachtung) eintreten.
- die Besteuerung von Gewinnausschüttungen aus einer **Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft** in Höhe von 60 % der Erträge mit dem persönlichen Steuersatz (sog. **Teileinkünfteverfahren**) günstiger ist als der Kapitalertragsteuerabzug. Das Teileinkünfteverfahren kann auch dann vorteilhaft sein, wenn z. B. Zinsen im Zusammenhang mit der Finanzierung des Kapitalanteils angefallen sind und (teilweise) berücksichtigt werden sollen.

Ein entsprechender Antrag ist möglich bei einer Beteiligung von mindestens 25 % oder bei mindestens 1 % und beruflicher Tätigkeit für die Gesellschaft.<sup>24</sup>

- der Kapitalertragsteuerabzug **zu hoch** gewesen ist; das ist u. a. möglich, wenn kein Freistellungsauftrag erteilt wurde und deshalb der Sparer-Pauschbetrag von 801 Euro (Ehepartner: 1.602 Euro) nicht – oder nicht vollständig – berücksichtigt werden konnte.
- (Veräußerungs-) **Verluste** aus Kapitalvermögen mit Veräußerungsgewinnen verrechnet werden sollen.

Da z. B. Banken und Sparkassen bei privaten Kapitalerträgen **Steuerbescheinigungen** teilweise nicht mehr automatisch ausstellen, sind diese ggf. anzufordern, wenn die Einbeziehung von Kapitalerträgen in die steuerliche Veranlagung beabsichtigt ist.

Sofern **Verluste in einem Depot** angefallen sind und diese nicht in diesem Depot zur zukünftigen Verlustverrechnung vorgetragen, sondern im Rahmen der Einkommensteuer-Veranlagung mit anderen (Veräußerungs-)Gewinnen verrechnet werden sollen, ist eine entsprechende Bescheinigung über den Verlust anzufordern.<sup>25</sup>

Auch im Fall der **Günstigerprüfung** (d. h., wenn der persönliche Steuersatz **niedriger** ist als der Abgeltungsteuersatz von 25 %) kann lediglich der Sparer-Pauschbetrag von 801 Euro (Ehepartner: 1.602 Euro) mindernd berücksichtigt werden.<sup>26</sup>

19 Bei Kirchensteuerpflicht ermäßigt sich die Abgeltungsteuer (siehe § 32d Abs. 1 Sätze 3 ff. EStG); der **ermäßigte** Abgeltungsteuersatz beträgt bei 9 % Kirchensteuer **24,45 %** bzw. **24,51 %** bei 8 % Kirchensteuer.

20 Soweit der Darlehensnehmer die Zinsen als Werbungskosten/Betriebsausgaben geltend machen kann und ein **Beherrschungsverhältnis** vorliegt (siehe dazu BMF-Schreiben vom 18. Januar 2016 – IV C 1 – S 2252/08/10004, BStBl 2016 I S. 85, Rz. 136) oder bei Zinsen an GmbH-Gesellschafter bzw. deren Angehörige bei **mindestens 10 %iger Beteiligung**, gilt für entsprechende Kapitalerträge der **persönliche** Einkommensteuersatz.

21 Vgl. § 51a Abs. 2e EStG.

22 Siehe § 51a Abs. 2d EStG.

23 Insbesondere denkbar bei einem zu versteuernden Einkommen bis zu ca. 15.000 € (Ehepartner: 30.000 €).

24 Siehe hierzu § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG; ab 2017 ist bei 1 %iger Beteiligung darüber hinaus ein maßgeblicher unternehmerischer Einfluss des Gesellschafters auf die Gesellschaft erforderlich.

25 Vgl. § 43a Abs. 3 Sätze 4 und 5 EStG. Zu beachten ist dabei, dass seit 2009 entstehende Veräußerungsverluste aus Aktien grundsätzlich nur mit Veräußerungsgewinnen aus Aktienverkäufen verrechnet werden dürfen.

26 Das Abzugsverbot für tatsächlich entstandene Werbungskosten im Rahmen der Günstigerprüfung ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden; vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 2015 VIII R 13/13 (BStBl 2015 II S. 393).