

Im Juni 2015
KB 177/15

Sehr geehrte Damen und Herren,

Urteile von Finanzgerichten finden regelmäßig nur dann den Weg in die Tagespresse, wenn sie eine große Leserschaft betreffen oder sich als Kuriosität eignen. Das gilt etwa für die Entscheidungen zum steuerlich anzuerkennenden häuslichen Arbeitszimmer eines Rentners und zu den Kosten für die Betreuung einer Katze. Beide Urteile werden im heutigen Rundbrief aufgegriffen, weil manches in der Tagespresse zu kurz kommt. So kann ein Rentner die Aufwendungen für sein Arbeitszimmer nur unter bestimmten Voraussetzungen absetzen. Und was für eine Katze gilt, gilt noch lange nicht für einen Hund, zumal Finanzverwaltung und -gericht unterschiedlicher Meinung sind. Übereinstimmung besteht dagegen bei der steuerlichen Behandlung von Fahrtkosten von Unternehmern. Die von Bundesfinanzhof (BFH) eröffnete Möglichkeit, nachträglich Verluste geltend zu machen, birgt wiederum reichlich Konfliktstoff und könnte in eine neuerliche Gesetzesänderung münden.

Mit freundliche Empfehlung

Häusliches Arbeitszimmer eines Rentners oder Pensionärs – Kellerraum als Arbeitszimmer

Ein Ingenieur, der nach dem Eintritt in den Ruhestand als Gutachter freiberuflich tätig wird und hierfür ein in seinem Einfamilienhaus gelegenes häusliches Arbeitszimmer nutzt, kann den Aufwand für das Arbeitszimmer als Betriebsausgaben absetzen. Da das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit darstellt, hat der Bundesfinanzhof (BFH) den unbegrenzten Betriebsausgabenabzug gewährt. Für die Prüfung, ob das Arbeitszimmer eines Rentners angesichts der erzielten Einkünfte den Mittelpunkt seiner Betätigung darstellt, gelten folgende Grundsätze:

- Renten und Pensionen, die nach Erreichen der Altersgrenze aufgrund früherer Tätigkeiten gezahlt werden, sind nicht zu berücksichtigen.
- Einzubeziehen sind lediglich Einkünfte, die Aktivitäten des Rentners im jeweiligen Veranlagungszeitraum er-

fordern. Hierbei kann es sich neben Aktivitäten im landwirtschaftlichen, gewerblichen oder freiberuflichen Bereich auch um solche im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie der sonstigen Einkünfte handeln.

- Werden Einkünfte aus mehreren Einkunftsarten erzielt, richtet sich der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit nach dem Mittelpunkt der Haupttätigkeit. Die Haupttätigkeit kann aus der Höhe der jeweils erzielten Einnahmen, aus dem den einzelnen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung zukommenden Gewicht und dem auf die jeweilige Tätigkeit insgesamt entfallenden Zeitaufwand abgeleitet werden. Nachdem der Ingenieur neben den freiberuflichen Einkünften nur unter dem Sparer-Pauschbetrag liegende Kapitaleinkünfte sowie Einkünfte aus der Vermietung einer Eigentumswohnung erzielt hatte, stellte die Gutachtertätigkeit angesichts des erforderlichen Zeitbedarfs und der Höhe der erzielten Gewinns die Haupttätigkeit dar.

Zudem hat sich der BFH in dieser Entscheidung ausführlich mit der Ermittlung der Aufwendungen für ein im Keller eines Hauses gelegenes Arbeitszimmer befasst:

- Bei einem solchen Arbeitszimmer ist zu unterscheiden, ob es sich um einen zur Wohnfläche gehörenden Hauptraum oder um einen nicht dazu gehörenden Nebenraum handelt. Die Zuordnung richtet sich danach, ob das „Kellerarbeitszimmer“ nach den baulichen Gegebenheiten (Fenster, Heizung), der Lage (Anbindung an Wohnräume) und der Ausstattung (Fußboden, Einrichtung) zum Wohnen geeignet ist.
- Rechnet das Arbeitszimmer danach zur Wohnfläche, sind die darauf entfallenden Kosten wie folgt zu ermitteln: $\text{Gebäudekosten} \times \text{Fläche des Arbeitszimmers} \div (\text{Wohnfläche des Hauses in den übrigen Geschossen} + \text{Fläche des Arbeitszimmers})$. Die Fläche der übrigen Kellerräume bleibt unberücksichtigt.
- Gehört das Arbeitszimmer dagegen zu den Nebenräumen, gilt folgender Schlüssel: $\text{Fläche des Arbeitszimmers} \div \text{Gesamtfläche des Gebäudes}$ unter Einbeziehung aller Haupt- und Nebenräume.

Bevor bei vergleichbaren Sachverhalten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gegenüber dem Finanzamt geltend gemacht werden, sollte Folgendes bedacht werden:

- Wird das Arbeitszimmer zur Erzielung von Einkünften (Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb, selbstständige Tätigkeit) genutzt, besteht das Risiko, dass der entsprechende Gebäude- und Grundstücksanteil dem Betriebsvermögen zuzuordnen und ein späterer Gewinn infolge einer bei Rentnern naheliegenden Betriebsaufgabe steuerpflichtig ist. Da diese Zuordnung von den Eigentumsverhältnissen, dem Wert des Arbeitszimmers und des Gebäudes sowie von den Nutzflächen abhängt, sollte im Vorfeld der Entscheidung für ein Arbeitszimmer ein Steuerberater um Rat gefragt werden.
- Dient das Arbeitszimmer nur der Erzielung von Überschusseinkünften, insbesondere aus Kapitalvermögen sowie Vermietung und Verpachtung, ist strittig, ob zunächst einmal nachgewiesen werden muss, dass hierfür überhaupt ein Arbeitszimmer erforderlich ist; dies wird im Zweifel nur bei umfangreichem, selbst verwaltetem Immobilienbesitz gelingen. Soweit die Nutzung auf die Erzielung von Kapitaleinkünften entfällt, scheidet der Werbungskostenabzug an dem für diese Einkunftsart geltenden Abzugsverbot.
- Wird das Arbeitszimmer auch privat genutzt, ist bislang weiterhin ungeklärt, ob die Aufwendungen aufgeteilt werden dürfen.

Kapitalerträge: Werbungskostenabzug – Abgeltungssteuersatz – Verlustabzug

Mit der Abgeltungssteuer wurde ein grundsätzliches Abzugsverbot für Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen eingeführt. Dieses Abzugsverbot gilt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) auch dann, wenn die Kapitalerträge nicht der Abgeltungssteuer von 25 %, sondern dem niedrigeren individuellen Einkommensteuersatz unterliegen. Die Einkünfte sind zunächst nach den Vorgaben des § 20 EStG und damit unter Berücksichtigung des Abzugsverbots zu ermitteln, da-

nach ist der jeweilige Steuersatz anzuwenden. Ergibt sich aufgrund der Günstigerprüfung, dass der individuelle Steuersatz unter 25 % liegt und daher anzuwenden ist, bedeutet dies laut BFH nicht, dass das Abgeltungssteuersystem insgesamt nicht anzuwenden ist.

Eine weitere Besonderheit des Abgeltungssteuersystems besteht darin, dass der Steuersatz von 25 % dann nicht greift, wenn Darlehen zwischen einander nahestehenden Personen gewährt werden und soweit der Schuldner seine Zinsaufwendungen steuerlich absetzen kann. Wie bereits in KB 175/14 erläutert, hat der BFH den Anwendungsbereich dieser Ausnahmeregelung jedoch auf die Fälle beschränkt, in denen ein Abhängigkeitsverhältnis zwischen Darlehensgeber und -nehmer besteht. Von einem solchen Abhängigkeitsverhältnis ist nach einem weiteren Urteil des BFH auszugehen, wenn eine über keine eigenen finanziellen Mittel verfügende Ehefrau eine zur Vermietung bestimmte Immobilie erwirbt und von ihrem Ehemann ein Darlehen zur Finanzierung des Kaufpreises und der Renovierungskosten erhält. Die Eheleute hatten während des zugrundeliegenden Rechtsstreits selbst eingeräumt, dass es mangels Kreditwürdigkeit der Ehefrau keine Alternative zu dem Ehegattendarlehen gegeben habe. Die Zinseinnahmen des Ehemanns unterlagen damit dem „normalen“ Einkommensteuertarif.

Während seit Einführung der Abgeltungssteuer nahezu alle Erträge aus dem Verkauf von Finanzanlagen unabhängig von „Spekulationsfristen“ der Besteuerung unterliegen, ist bislang ungeklärt, wie mit Verlusten, insbesondere infolge von Forderungsausfällen, umzugehen ist. Diese Frage ist nun erstmals dem BFH vorgelegt worden, nachdem sich das FG Düsseldorf mit dem insolvenzbedingten Darlehensverlust einer Privatperson auseinandergesetzt hat. Solche Verluste sollten daher bei der Erstellung der Einkommensteuererklärung angesetzt werden, auch wenn die Finanzämter sie zunächst nicht akzeptieren werden. Mittels eines Einspruchs gegen den Steuerbescheid und einen Antrag auf Ruhen des Verfahrens kann dann die Entscheidung des BFH abgewartet werden.

Nachträgliche Geltendmachung von Verlusten

Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) müssen die Finanzämter auch dann erstmalig einen Verlustvortrag gesondert feststellen, wenn wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung für das Verlustentstehungsjahr kein Einkommensteuerbescheid mehr erlassen werden kann. Dies gilt jedoch nur dann, wenn eben für dieses Verlustentstehungsjahr noch keine Einkommensteuererklärung abgegeben wurde; andernfalls ist der Verlustfeststellungsbescheid an den Inhalt des Einkommensteuerbescheids gebunden. Eine zeitliche Grenze wird bei ausstehender Einkommensteuererklärung nur durch den Ablauf der Festsetzungsfrist für den Verlustfeststellungsbescheid gezogen.

Das Urteil betrifft eine Steuerpflichtige, die in den Jahren 2005 bis 2007 eine Erstausbildung absolviert und mangels eigener Einnahmen keine Einkommensteuererklärungen abgegeben hatte. Nachdem das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) wegen der Frage der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots für Erstausbildungskosten angerufen worden war, hatte sie im Jahr 2012 Einkommensteuererklärungen nachgereicht und den Abzug vorab

entstandener Werbungskosten sowie die Feststellung entsprechender Verlustvorträge beantragt. Das Finanzamt setzte nur Sonderausgaben an und lehnte die Verlustfeststellung mangels negativer Einkünfte ab. Die dagegen gerichteten Einsprüche wies das Finanzamt ebenfalls ab und hob die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2007 wieder auf. Das Urteil des BFH führt nun letztlich dazu, dass die Einspruchsentscheidungen des Finanzamts aufgehoben wurden und die infolgedessen wiederauflebenden Einspruchsverfahren bis zur Entscheidung des BVerfG ruhen.

Der Anwendungsbereich des Urteils ist nicht auf die Geltendmachung von Aufwendungen für eine Erstausbildung beschränkt. Vielmehr kann das Urteil als Basis für die erstmalige Feststellung von Verlusten aus allen Einkunftsarten genutzt werden, solange keine Einkommensteuererklärung abgegeben wurde. Denkbar ist dies etwa bei Studenten, die zuvor eine Lehre absolviert, die Studienkosten aber aus Unkenntnis nie geltend gemacht haben; da es sich dann um eine Zweitausbildung handelt, hat das Finanzamt die Verluste festzustellen, ohne die Entscheidung des BVerfG abwarten zu müssen. Einziges Hindernis könnte dann nur die Nichtanwendung des neuen Urteils des BFH durch die Finanzverwaltung sein.

Fahrtkosten eines Unternehmers zu ständig wechselnden Betriebsstätten

Standen in KB 176/15 noch die neuen Grundsätze der Finanzverwaltung zum Abzug von Fahrt- und Reisekosten von Unternehmern im Vordergrund, ist es nun die aktuelle Rechtsprechung des III. Senats des Bundesfinanzhofs (BFH). Dieser hat im Fall einer freiberuflich tätigen Musiklehrerin, die im Auftrag einer kommunalen Musikschule Unterricht in mehreren Schulen und Kindergärten erteilte, aber keine dieser Betriebsstätten mehr als einmal wöchentlich aufsuchte, entschieden, dass sie ihre Fahrtkosten nicht anhand der Entfernungspauschale, sondern nach Reisekostengrundsätzen geltend machen kann. Die Lehrerin kann damit statt der vom Finanzamt zugebilligten 0,30 € je Entfernungskilometer den Pauschsatz von 0,30 € je gefahrenem Kilometer, also für Hin- und Rückfahrt, absetzen; alternativ kommt ein höherer, individuell anhand eines Fahrtenbuchs ermittelter Kilometersatz in Betracht.

Der Sachverhalt unterscheidet sich von dem einer Entscheidung des X. Senats des BFH, nach der die Entfernungspauschale dann anzuwenden ist, wenn ein selbstständiger Buchhalter den Betrieb seines einzigen Auftraggebers vier- bis fünfmal pro Woche aufsucht.

Beide Urteile stehen im Einklang mit der eingangs angesprochenen Auffassung der Finanzverwaltung. Insbesondere die Entscheidung des III. Senats zeigt, dass Selbstständige mit mehr als einer Betriebsstätte Aufzeichnungen über die (Häufigkeit der) einzelnen Fahrten führen müssen, soll der höchstmögliche Werbungskostenabzug gegenüber dem Finanzamt durchgesetzt werden.

Vorsicht bei Verwendung eines elektronischen Fahrtenbuchs

Wer als Arbeitnehmer einen vom Arbeitgeber überlassen oder als Unternehmer einen zum Betriebsvermögen

gehörenden Firmenwagen auch privat nutzt, kann die Anwendung der 1 %-Methode nur durch Führen eines Fahrtenbuchs abwenden. Entscheidet sich der Nutzer für ein elektronisches Fahrtenbuch, muss dieses nicht nur hinsichtlich der Aufzeichnung der einzelnen Fahrten, sondern auch formal den Anforderungen der Finanzverwaltung genügen. Dazu gehört nach einem Urteil des FG Baden-Württemberg, dass

- Änderungen der Eingaben in dem Fahrtenbuchprogramm entweder ausgeschlossen sind oder in der von diesem erzeugten Datei dokumentiert werden,
- feststellbar ist, ob das Fahrtenbuch mit der änderbaren oder nicht änderbaren Version des Fahrtenbuchprogramms erstellt wurde,
- das Fahrtenbuchprogramm vermerken muss, zu welchem Zeitpunkt jede einzelne Eintragung vorgenommen wurde,
- die Eintragungen im Fahrtenbuch erkennen lassen, mit welcher Update-Version des Programms sie vorgenommen wurden.

Kann die Einhaltung dieser formalen Anforderungen nachträglich nicht mehr festgestellt werden, geht dies zu Lasten des Steuerpflichtigen; der Nutzungswert ist dann nach der 1 %-Methode zu ermitteln.

Verkauf einer Sammlung über eBay

Während der Verkauf einer selbst aufgebauten oder geerbten Sammlung „en bloc“ regelmäßig keine steuerlichen Konsequenzen hat, kann dies bei umfangreicheren Handelsaktivitäten anders aussehen. Nachdem ein Steuerpflichtiger eine aus 320.000 Einzelteilen bestehende, von seinem Vater geerbte Sammlung von Bierdeckeln und -etiketten über mehrere Jahre durch Zukäufe fortgeführt und gleichzeitig Dubletten verkauft hatte, stufte ihn das Finanzamt als Händler ein und forderte Einkommen-, Gewerbe- und Umsatzsteuer. Das FG Köln bestätigte die Auffassung des Finanzamts und die Schätzung des erzielten Gewinns mit 20 % des Umsatzes. Die jährlichen Umsätze lagen zwischen 18.000 € und 65.000 €; daraus finanzierte der Sammler seinen Lebensunterhalt.

Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug bei Feiern aus doppeltem Anlass?

Aufwendungen für eine Feier anlässlich eines runden Geburtstags sind grundsätzlich privat veranlasst und damit steuerlich nicht relevant. Kommt zu dem privaten jedoch ein beruflicher oder betrieblicher Anlass hinzu und werden nicht nur Familienangehörige und Freunde, sondern auch Geschäftspartner und Kollegen eingeladen, stellt sich die Frage, ob die Aufwendungen nicht wenigstens anteilig als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig sind. Die Finanzgerichte vertreten dazu unterschiedliche Ansichten:

- Laut FG Baden-Württemberg sind Aufwendungen für eine Feier anlässlich des 30. Geburtstags und des Bestehens der Steuerberaterprüfung insgesamt nicht als Werbungskosten abziehbar, wenn die Zahl der privaten Gäste die der Berufskollegen übertrifft und weil mit Letzteren nicht nur das Examen, sondern auch der Geburtstag gefeiert worden ist. Daher komme auch eine Aufteilung der Kosten auf die beiden Gästegrup-

pen nicht in Betracht. Der Bundesfinanzhof (BFH) hat die Revision gegen das Urteil zugelassen.

- Dagegen hat das FG des Saarlandes die Aufwendungen für die von einer GmbH zum 80. Geburtstag des Gesellschafter-Geschäftsführers veranstaltete Feier insoweit als betrieblich veranlasst und damit als Betriebsausgaben angesehen, als sie auf Geschäftsfreunde entfielen. Hierfür sprach, dass die Feier in den Räumlichkeiten der GmbH durchgeführt wurde, überwiegend Geschäftsfreunde geladen worden waren, Betriebsbesichtigungen angeboten wurden und es zudem noch eine private Geburtstagsfeier gab.

Liegt nur ein privater Anlass, nämlich eine kirchliche Trauung vor, können die aus der anschließenden Feier resultierenden Aufwendungen auch dann nicht als Werbungskosten eines Abgeordneten abgesetzt werden, wenn zu der Feier 22 Personen aus privaten und 82 Personen aus politischen Motiven eingeladen wurden. Das FG Köln konnte keinen Zusammenhang zwischen der Einladung zur Hochzeit und der damit bezweckten Sicherung der Wiederwahl erkennen.

Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen

Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen nach § 35a EStG betrifft nahezu jeden Steuerpflichtigen, entsprechend umfangreich und vielfältig ist auch die Rechtsprechung hierzu:

- Leistet ein Kind Unterhaltszahlungen infolge der Unterbringung eines Elternteils in einem Pflegeheim, die sich aufgrund der Eigenbelastung nicht als außergewöhnliche Belastung nach § 33a EStG auswirken, kann hierfür die Steuerermäßigung nach § 35a EStG geltend gemacht werden. Laut FG Baden-Württemberg ist es nicht erforderlich, dass Identität zwischen dem Steuerpflichtigen und der gepflegten Person besteht. Dagegen fordert das FG, dass der Unterhalt an das Pflegeheim als Leistungserbringer gezahlt werden muss. Im Urteilsfall wurde die Steuerermäßigung versagt, da die Zahlungen an die Kämmerin der Gemeinde als Trägerin des Heims überwiesen wurden.
- Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung kann die Steuerermäßigung nach § 35a EStG nach einem Urteil des FG Düsseldorf auch für die Betreuung eines Haustiers beansprucht werden. Die Entscheidung betrifft die Kosten für die Betreuung einer Hauskatze während Abwesenheitszeiten der Tierhalterin in deren Wohnung. Dagegen sind Kosten für eine Tierbetreuung außerhalb der Wohnung bzw. des Hausgrundstücks nicht begünstigt. Bis zu einer positiven Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Revisionsverfahren ist davon auszugehen, dass die Finanzämter die Steuerermäßigung weiterhin versagen werden.
- Die Begleichung von Dienstleistungs- und Handwerkerrechnungen per Banküberweisung muss vom Steuerpflichtigen auf Anforderung des Finanzamts nachgewiesen werden. Fehlt ein derartiger Nachweis, bleibt nach zutreffender Auffassung des FG München kein Raum für eine Schätzung von begünstigten Kosten.

Abgabe von Steuererklärungen durch Rentner

Ein Rentner kann der Aufforderung zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung nicht das Argument entgegenhalten, das Finanzamt habe ihm vor Jahren bereits mitgeteilt, er sei nicht mehr dazu verpflichtet, Steuererklärungen einzureichen. Derartige Mitteilungen standen regelmäßig unter dem Vorbehalt, dass die Pflicht zur Abgabe von Einkommensteuererklärungen wieder auflebt, wenn sich die Einkommensverhältnisse wesentlich ändern. Der dadurch geschaffene Vertrauenstatbestand ist nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) mit dem Inkrafttreten des Alterseinkünftegesetzes, das die Rentenbesteuerung ab dem Veranlagungszeitraum 2005 neu geregelt hat, entfallen.

Nachlassverbindlichkeiten bei der Erbschaftsteuer

Im Erbfall mindern die zum Nachlass gehörenden Verbindlichkeiten den der Erbschaftsteuer zu unterwerfenden Wert des ererbten Vermögens. Damit ist aber noch nicht gesagt, welche Verbindlichkeiten zu den Nachlassverbindlichkeiten rechnen und in welchem Umfang sie abzugsfähig sind.

Pflichtteilsschulden gehören grundsätzlich zu den Nachlassverbindlichkeiten. Allerdings lässt die Finanzverwaltung deren Abzug nur insoweit zu, wie sie nicht in Zusammenhang mit von der Erbschaftsteuer befreitem Vermögen stehen (vgl. § 10 Abs. 6 ErbStG). Hat der Verstorbene beispielsweise einen Anteil an einer GmbH hinterlassen und bleibt dieser Erwerb nach § 13a ErbStG steuerfrei, sind Pflichtteilsschulden, soweit sie auf den Wert des GmbH-Anteils entfallen, nicht abzugsfähig. Diese Vorgehensweise ist aus Sicht des Bundesfinanzhofs (BFH) verfassungsrechtlich bedenklich, da allgemeine Nachlassverbindlichkeiten – etwa Konsumentenkredite – nicht entsprechend aufgeteilt werden müssen. Der BFH hat deshalb das Bundesfinanzministerium dazu aufgefordert, einem aktuellen Rechtsstreit beizutreten.

Ebenso wie eine Pflichtteilsschuld ist nach einem bundeseinheitlich abgestimmten Erlass des FinMin Baden-Württemberg die Verpflichtung des Erben zur Erfüllung eines güterrechtlichen Zugewinnausgleichsanspruchs zu behandeln. Ein solcher Ausgleichsanspruch kann dem überlebenden Ehegatten bzw. eingetragenen Lebenspartner des Verstorbenen zustehen, wenn etwa dessen Kind zum Erben bestimmt wurde. Die Bedenken des BFH dürften auch insoweit gelten.

Aufwendungen einer Erbengemeinschaft für die Entmüllung eines bislang von einem „Messie“ bewohnten Gebäudes und Grundstücks gehören nach Ansicht des FG Baden-Württemberg nicht zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten. Vielmehr handelt es sich bei diesen Kosten – im Urteilsfall mehr als 22.000 € – um solche der Nachlassverwaltung. Die Entmüllungskosten können aber bei der Bewertung der Immobilie berücksichtigt werden, wenn abweichend von den gesetzlichen vorgeschriebenen Methoden ein Verkehrswertgutachten eingeholt wird. Denn ein solches Gutachten muss alle wertbeeinflussenden Belastungen beachten.