

Im März 2016
KB 180/16

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) aus dem Jahr 2009, mit dem die Aufteilung der Aufwendungen für eine gemischt veranlasste Reise zugelassen wurde, hat vielfach Hoffnungen auf eine Erweiterung des Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzugs geweckt. Diese wurden jetzt wiederum gedämpft, indem der Große Senat die Aufteilung von Aufwendungen für ein gemischt genutztes häusliches Arbeitszimmer abgelehnt hat. Einen neuen Anlauf in diese Richtung unternimmt allerdings das FG Niedersachsen, das die Aufteilung von Unterkunftskosten bei Begleitung durch Familienangehörige zulässt. Die Steuerbelastung lässt sich aber nicht nur auf diesem Wege, sondern auch durch die geplante Sonderabschreibung für Mietwohnungsneubauten senken. Weitere Möglichkeiten eröffnen u. a. der Abzug von Fahrtkosten, die Aufstockung von Investitionsabzugsbeträgen oder die Durchsetzung nachträglicher Schuldzinsen bei Vermietungseinkünften.

Mit freundlicher Empfehlung

Häusliches Arbeitszimmer: Kein Abzug bei gemischter Nutzung

Wird ein häusliches Arbeitszimmer sowohl privat als auch zur Erzielung steuerlich relevanter Einkünfte genutzt, dürfen die Aufwendungen nicht aufgeteilt und nicht anteilig als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt werden. Der Große Senat des Bundesfinanzhofs (BFH) lässt einen derartigen Abzug nur dann zu, wenn ein häusliches Arbeitszimmer ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wird. Damit scheiterte die Klage eines Steuerpflichtigen, der sein Arbeitszimmer zu 60 % für die Erzielung von Einnahmen aus der Vermietung diverser Immobilien und zu 40 % privat genutzt hatte.

Der Große Senat stützt seine Auffassung vorrangig auf das Abzugsverbot für Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG, das nur dann durchbrochen wird, wenn dem Steuerpflichtigen für die Ausübung seiner Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht oder wenn das Arbeitszimmer den

Mittelpunkt seiner Tätigkeit darstellt. In solchen Fällen geht das Gesetz typisierend davon aus, dass das Arbeitszimmer (nahezu) ausschließlich betrieblich bzw. beruflich genutzt wird, obwohl eine private Nutzung nicht überprüft und damit auch nicht ausgeschlossen werden kann. Die Regelung dient damit einerseits der Verwaltungsvereinfachung und andererseits der Verhinderung von (missbräuchlichen) Gestaltungen. Dieser Zweck würde im Fall einer Aufteilung letztlich nicht erreicht, zumal der Umfang der jeweiligen Nutzung eines Arbeitszimmers – auch bei Führung eines „Nutzungszeitenbuchs“ – nicht objektiv feststellbar wäre.

Schließlich steht der Beschluss auch in Einklang mit der Rechtsprechung des Großen Senats zur Aufteilung der Kosten einer privat und beruflich veranlassten Reise, weil es sich bei § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG um eine allgemeinen Grundsätzen vorgehende Spezialvorschrift handelt, die abschließend regelt, unter welchen Voraussetzungen die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abzugsfähig sind.

Unterkunftskosten: Aufteilung bei Familienbegleitung

Betrieblich oder beruflich veranlasste Unterkunftskosten können als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgesetzt bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden. Das ist unproblematisch, solange der Steuerpflichtige alleine reist. Für den schwierigeren Fall der Begleitung durch Familienangehörige hat das FG Niedersachsen nun eine Lösung gefunden, wie Unterkunftskosten aufgeteilt werden können. Die Entscheidung betrifft einen Arbeitnehmer, der von seinem Arbeitgeber für drei Jahre in die Slowakei entsandt und dorthin von seiner Ehefrau sowie der sechsjähriger Tochter begleitet wurde. Der Arbeitgeber erstattete die Aufwendungen für die Anmietung eines Hauses in Höhe von rund 24.000 € steuerfrei. Während das Finanzamt den Abzug von Werbungskosten nur entsprechend der im Streitjahr anzuwendenden 60-Quadratmeter-Regelung bei doppelter Haushaltsführung in Höhe von letztlich 6.153 € zulassen wollte, wendete das FG den eingangs angeführten Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Aufteilung von gemischt veranlassten Kosten wie folgt an: „Der durch die Mitnahme der Familie privat veranlasste Mehraufwand ist im Wege einer modifizierten Aufteilung nach Köpfen zu ermitteln. Hierzu ist zunächst der Gesamtaufwand nach Köpfen zu verteilen. Im Anschluss ist eine Korrektur in Höhe von 20 % des Gesamtaufwands zugunsten des Erwerbenaufwands vorzunehmen.“

Übertragen auf die Unterkunftskosten von 24.000 € bedeutet dies laut FG zunächst eine Aufteilung nach der Personenzahl, so dass sich 8.000 € Unterkunftskosten pro Person ergeben. Hiervon sind im ersten Schritt 8.000 € auf den Ehemann entfallende Kosten als Werbungskosten abzugsfähig. Ausgehend von der Annahme, dass das Mieten einer Unterkunft unabhängig von der Personenzahl „Fixkosten“ in Höhe von 20 % der Gesamtunterkunftskosten auslöst, erkennt das FG dann weitere 4.800 € (20 % von 24.000 €) – somit insgesamt 12.800 € – als Werbungskosten an.

Die Grundsätze des Urteils lassen sich auch auf den häufiger vorkommenden Fall der Mitnahme des Ehegatten auf eine Dienstreise eines Arbeitnehmers oder Unternehmers übertragen. Allerdings können ohne entsprechende Nachweise Zweifel aufkommen, ob tatsächlich eine Dienstreise vorliegt. Ob und wie die Übernachtungskosten aufzuteilen sind, obliegt letztlich der Entscheidung des BFH, denn das FG hat Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Der Berechnung des FG wird der BFH höchstwahrscheinlich nicht folgen. Ausgehend von einem „Fixkostenanteil“ von 20 % müssten eigentlich die restlichen 80 % auf die übernachtenden Personen aufgeteilt werden; danach wären nur 11.200 € als Werbungskosten anzusetzen (20 % von 24.000 € + 1/3 von 80 % von 24.000 €).

Gesetzgebung: Steuerliche Förderung des Mietwohnungsneubaus

Als Maßnahme zur Bekämpfung der Wohnungsknappheit in Ballungszentren hat die Bundesregierung im Februar den Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung des Mietwohnungsneubaus vorgelegt. Dieser sieht einen neuen § 7b EStG mit einer an zahlreiche Voraussetzungen geknüpften Sonderabschreibung vor:

– Die Förderung besteht in einer degressiven Sonderabschreibung, die im Jahr der Anschaffung oder Herstellung einer Immobilie sowie im Folgejahr 10 %, im dritten Jahr 9 % der Bemessungsgrundlage beträgt. Bemessungsgrundlage sind die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der Immobilie, höchstens jedoch 2.000 € je Quadratmeter Wohnfläche. Betragen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten mehr als 3.000 € je Quadratmeter Wohnfläche, scheidet die Abschreibung nach § 7b EStG insgesamt aus. Diese Begrenzung soll eine Förderung von Luxuswohnungen ausschließen.

Aufwendungen für das Grundstück sowie für Außenanlagen sind bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht zu berücksichtigen. Neben der Sonderabschreibung kann linear nach § 7 Abs. 4 EStG abgeschrieben werden.

– Begünstigt werden die Anschaffung neuer Gebäude, neuer Eigentumswohnungen, neuer im Teileigentum stehender Räume sowie die Herstellung neuer Gebäude. Neu ist ein Gebäude dann, wenn es bis zum Ende des Jahres der Fertigstellung erworben wird. Die jeweilige Immobilie muss nach der Anschaffung bzw. Herstellung mindestens zehn Jahre entgeltlich zu Wohnzwecken vermietet werden. Wird ein Teil einer Immobilie vom Mieter als häusliches Arbeitszimmer genutzt, hat dies keine nachteiligen Folgen für die Sonderabschreibung.

– Der Bauantrag für die begünstigte Immobilie muss nach dem 31.12.2015 und vor dem 1.1.2019 gestellt worden sein bzw. werden. Wenn kein Bauantrag erforderlich ist, genügt eine in diesem Zeitraum getätigte Bauanzeige.

– Die Sonderabschreibung kann unabhängig davon, ob der eingangs genannte Dreijahreszeitraum abgelaufen ist oder nicht, letztmals für den Veranlagungszeitraum 2022 abgesetzt werden. Diese Regelung soll einerseits für eine zügige Fertigstellung begünstigter Bauvorhaben sorgen, andererseits Gestaltungen verhindern, durch die Bauanträge für Abschreibungsobjekte „auf Vorrat“ gestellt werden. Außerdem ist diese Regelung notwendig, weil § 7b EStG nicht auf den Zeitpunkt der Fertigstellung einer Immobilie abstellt.

Weiterhin setzt die Inanspruchnahme der Sonderabschreibung voraus, dass die Immobilie im Zeitpunkt der Beantragung der Baugenehmigung bzw. der Bauanzeige in einem der drei folgenden Fördergebiete liegt:

– Gemeinden, denen nach der Anlage zu § 1 Abs. 3 der Wohngeldverordnung die Mietstufen IV bis VI zugewiesen wurden. Es handelt sich hierbei um Gemeinden, deren Mietniveau um mindestens 5 % über dem Bundesdurchschnitt liegt. Maßgebend ist die Festlegung der Mietstufen durch das Statistische Bundesamt.

– Gebiete, für die eine Mietpreisbremse nach § 556d BGB gilt. In solchen Gebieten darf die Miete zu Beginn eines Mietverhältnisses die ortsübliche Miete um nicht mehr als 10 % übersteigen.

– Gebiete, für die eine Kappungsgrenzenverordnung nach § 558 BGB erlassen wurde. Dies betrifft Gebiete, in denen Mieterhöhungen binnen drei Jahren auf insgesamt 15 % begrenzt sind.

Das Gesetz bedarf der Genehmigung durch die EU-Kommission und soll am Tag der Erteilung dieser Genehmigung in Kraft treten.

Entfernungspauschale: Regelmäßige Arbeitsstätte bzw. erste Tätigkeitsstätte

Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Fahrten zwischen seiner Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeits- bzw. ersten Tätigkeitsstätte können nur anhand der Entfernungspauschale, also mit 0,30 € je Entfernungskilometer, als Werbungskosten geltend gemacht werden. Dagegen gelten für Fahrten zu anderen „Arbeitsorten“ die sog. Reisekostengrundsätze. Aufwendungen für Fahrten mit dem eigenen Pkw können dann bei entsprechendem Nachweis per Fahrtenbuch mit einem höheren Satz als 0,30 € je Kilometer und zudem für Hin- und Rückfahrt angesetzt werden; außerdem besteht häufig die Möglichkeit, Verpflegungsmehraufwendungen geltend zu machen. Strittig ist aber immer wieder, wann eine regelmäßige Arbeits- bzw. erste Tätigkeitsstätte vorliegt und daher nur die Entfernungspauschale greift:

- So stellt die Wache bei einem Streifenpolizisten im gehobenen Dienst eine regelmäßige Arbeitsstätte dar, weil sich hier der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit befindet und die Wache regelmäßig zum Dienstantritt aufgesucht wird.
- Ein (einfacher) Polizeibeamter im Streifendienst ist dagegen schwerpunktmäßig in seinem Revier und damit auswärts tätig. Allein daraus, dass er die Dienststelle täglich aufsucht, kann keine regelmäßige Arbeitsstätte abgeleitet werden.
- Ob bei einem Autobahnpolizisten, der täglich die Dienststelle aufsucht, dort den Dienstwagen übernimmt und anschließend in einem bestimmten Autobahnbereich Streife fährt, eine auswärtige Tätigkeit vorliegt, ist dagegen strittig. Das FG Sachsen-Anhalt hat ihm – wie andere Finanzgerichte auch – nur die Entfernungspauschale zugebilligt, jedoch die Revision zum Bundesfinanzhof (BFH) zugelassen.
- Dagegen hat das FG Niedersachsen bei einem Wasserschutzpolizisten eine auswärtige Tätigkeit angenommen, wenn dieser die Dienststelle nur zwecks Besprechungen und Planung von Kontrollen aufsucht, sonst aber in einem Hafengebiet Schiffe kontrolliert und auf diesen zudem Verwaltungstätigkeiten ausübt. Auch in diesem Fall hat der Bundesfinanzhof (BFH) das letzte Wort.
- Aufwendungen für Fahrten einer Betriebsprüferin zwischen ihrer Wohnung und ihrer Dienststelle im Finanzamt sind uneingeschränkt, nicht nur in Höhe der Entfernungspauschale, als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn sie ihre Arbeitsleistung nicht schwerpunktmäßig in ihrer Dienststelle erbringt.
- Ein städtischer Arbeiter, der ca. 25 % seiner Arbeitszeit in einem täglich aufgesuchten Klärwerk, die übrige Arbeitszeit in wechselnden anderen Abwasserentsorgungseinrichtungen leistet, übt nach Ansicht des FG Köln keine auswärtige Tätigkeit aus. Das FG hat ebenfalls die Revision zugelassen.
- Unabhängig von der Zugehörigkeit zu einem bestimmten Beruf liegt nach Auffassung des Bundesfinanzhofs

(BFH) immer dann eine regelmäßige Arbeitsstätte vor, wenn sich ein Arbeitnehmer in der Probezeit befindet, unbedingt versetzungsbereit ist oder befristet beschäftigt wird. Wird dagegen ein Richter befristet für einen Zeitraum von drei Jahren an ein anderes Gericht abgeordnet, stellt dieses nach Ansicht des FG Thüringen selbst dann keine regelmäßige Arbeitsstätte dar, wenn damit das Ziel einer heimatnahen endgültigen Versetzung verbunden ist.

Investitionsabzugsbetrag: BMF billigt nachträgliche Aufstockung

Nachdem der Bundesfinanzhof (BFH) bereits Ende 2014 entschieden hatte, dass ein Investitionsabzugsbetrag nach § 7g EStG entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung während des dreijährigen Investitionszeitraums bis zum gesetzlich zulässigen Höchstbetrag aufgestockt werden darf, hat sich das Bundesfinanzministerium (BMF) jetzt dieser Ansicht angeschlossen und wendet diese Rechtsprechung in allen Fällen an. Bei nachträglichen Aufstockungen sind allerdings folgende Aspekte zu beachten:

- Die in § 7g Abs. 1 EStG aufgeführten Größenkriterien müssen nicht nur im Jahr der erstmaligen Inanspruchnahme des Investitionsabzugsbetrags, sondern auch im Jahr der Aufstockung eingehalten werden.
- Eine Aufstockung führt nicht zu einer Verlängerung des dreijährigen Investitionszeitraums.
- Die Erhöhung eines Investitionsabzugsbetrags ist unzulässig, wenn die Investitionsfrist zum Zeitpunkt der Antragstellung bereits abgelaufen ist und die Investition nicht durchgeführt wurde oder die Erhöhung bei bereits durchgeführten Investitionen nur dem Ausgleich nachträglicher Einkommenserhöhungen dient.
- Im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des begünstigten Wirtschaftsguts ist eine Erhöhung nicht mehr zulässig.
- Wird eine Investition durchgeführt, gelten die zuerst beanspruchten Investitionsabzugsbeträge auch als zuerst verwendet. Dies hat dann Bedeutung, wenn der Hinzurechnungsbetrag niedriger als der aufgestockte Investitionsabzugsbetrag ist und Veranlagungen früherer Wirtschaftsjahre geändert werden müssen, was Nachzahlungszinsen nach § 233a AO auslösen kann.

Vermietungseinkünfte: Kosten von Lebensversicherungen

Versicherungen kommen in Zusammenhang mit der Finanzierung vermieteter Immobilien insbesondere dann ins Spiel, wenn Kreditinstitute die Kreditvergabe vom Abschluss einer Risikolebensversicherung abhängig machen oder Kapitallebensversicherungen zur Ablösung (tilgungsfreier) Darlehen empfehlen. Beide Varianten haben jüngst den Bundesfinanzhof (BFH) beschäftigt:

Selbst dann, wenn der Abschluss einer Risikolebensversicherung zur zwingenden Bedingung für die Gewährung von Darlehen für die Finanzierung des Kaufs bzw. der Renovierungskosten einer Mietimmobilie gemacht wurde, können die daraus resultierenden Versicherungsprämien – im Urteilsfall immerhin mehr als 2.400 € jährlich – nicht als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften

ten abgesetzt werden. Zwar besteht bei dieser Konstellation ein wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Versicherungsprämien und der Erzielung von Vermietungseinkünften; er wird jedoch überlagert durch den Zusammenhang mit der privaten Lebensführung. Denn letztlich dient die Versicherung einem im Todesfall lastenfreien Übergang der Immobilie auf den Rechtsnachfolger (Erben). Eine Aufteilung der Versicherungsprämien in einen als Werbungskosten abziehbaren und einen auf das Todesfallrisiko entfallenden Teil scheidet mangels eines geeigneten Aufteilungsmaßstabs und wegen der dominierenden Absicherung des Todesfallrisikos aus.

Wird eine vermietete Immobilie veräußert, muss der Veräußerungserlös grundsätzlich in vollem Umfang zur Tilgung von Verbindlichkeiten in Zusammenhang mit der Anschaffung der Immobilie verwendet werden; andernfalls entfällt der Abzug nachträglicher Schuldzinsen als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften. Dieser „Grundsatz des Vorrangs der Schuldentilgung“ verpflichtet den Steuerpflichtigen jedoch nicht dazu, eine als Teil des Finanzierungskonzepts abgeschlossene Kapitallebensversicherung von sich aus aufzulösen, wenn die Versicherung auch weiterhin der Tilgung des Darlehens dient. Der Schuldzinsenabzug ist daher auch dann in voller Höhe zulässig, wenn das Darlehen gegen Abtretung der Lebensversicherung tilgungsfrei gestellt wird. Das Finanzamt wollte den Schuldzinsenabzug dagegen insofern kürzen, als der Rückkaufswert der Versicherung von 35.750 € nicht zur Tilgung des Darlehens von 83.500 € eingesetzt wurde.

Krankheitskosten: Berücksichtigung zumutbarer Belastung verfassungsgemäß

Die lange Zeit strittige Frage, ob beim Abzug von Krankheitskosten eine zumutbare Belastung zu berücksichtigen ist, hat der Bundesfinanzhof (BFH) nun im Sinne der Finanzverwaltung und des Gesetzgebers beantwortet: Krankheitskosten sind nur insoweit abzugsfähig als sie die von der Höhe der Einkünfte, dem Familienstand und der Kinderzahl abhängige zumutbare Belastung übersteigen.

Angesichts der Verhältnisse des Streitfalls – ein Ehepaar mit Einkünften in Höhe von 650.000 € und Krankheitskosten in Höhe von 1.250 € – konnte der BFH offen lassen, ob die Berücksichtigung der zumutbaren Belastung auch dann noch verfassungsgemäß ist, wenn der Grundfreibetrag infolge von Krankheitskosten unterschritten wird. Weiterhin musste der BFH nicht darauf eingehen, ob die zumutbare Belastung anhand des nach der Tabelle in § 33 Abs. 3 EStG jeweils höchsten Prozentsatzes oder anhand der jeweils für den Gesamtbetrag der Einkünfte genannten Stufen zu berechnen ist.

Beispiel: Bei Steuerpflichtigen mit zwei Kindern und einem Gesamtbetrag der Einkünfte von 60.000 € beträgt die zumutbare Belastung nach Auffassung der Finanzverwaltung 4 %, somit 2.400 €. Es lässt sich aber auch die Ansicht vertreten, dass die zumutbare Belastung mit 1 % von 15.340 € zuzüglich 2 % von 35.790 € zuzüglich 4 % von 8.870 € zu berechnen ist, somit nur 1.224 € beträgt.

Steuerermäßigung: Haushaltsnahe Dienst- bzw. Handwerkerleistungen

Aufwendungen eines Steuerpflichtigen für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen können zu einer Steuerermäßigung bis zu 800 € (20 % von 4.000 €), solche für Handwerkerleistungen zu einer Steuerermäßigung bis zu 1.200 € (20 % von 6.000 €) führen. In diesem Sinne begünstigt sind nach neuer Rechtsprechung bzw. Verwaltungsauffassung auch folgende Aufwendungen:

- Aufwendungen für die Versorgung und Betreuung eines im Haushalt aufgenommenen Haustiers. Voraussetzung dafür ist, dass das Tier im Haushalt – nicht etwa in einer Tierpension – betreut wird. Dann können die in Rechnung gestellten Arbeits- sowie Fahrtkosten geltend gemacht werden.
- Aufwendungen für ein mit einer Betreuungspauschale abgegoltenes Notrufsystem, das innerhalb einer Wohnung im Rahmen des „Betreuten Wohnens“ Hilfeleistung rund um die Uhr sicherstellt. Dann ist aber der Nachweis erforderlich, welcher Teil der Pauschale für die Notruf-Bereitschaft berechnet wird.
- Aufwendungen für auf die öffentliche Straße vor dem Grundstück des Steuerpflichtigen entfallende Arbeiten im Zusammenhang mit einer Straßenerneuerung, soweit sie den eigenen Haushalt betreffen.
- Aufwendungen in Form von Arbeitskosten eines Schreiners in Zusammenhang mit dem Austausch einer Haustür.
- Aufwendungen für Schornsteinfegerleistungen einschließlich Mess- oder Überprüfarbeiten für die Feuerstättenschau, Reinigungs- und Kehrarbeiten sowie sonstigen Handwerkerleistungen.

Erbfall: Behandlung von Steuerberatungskosten

Im Erbfall obliegt es meist dem Erben, sich auch um die steuerlichen Angelegenheiten des Erblassers, darunter die Erstellung der Einkommensteuererklärung, zu kümmern. Für den Abzug hier anfallender Steuerberatungskosten von dem der Erbschaftsteuer unterliegenden Vermögen gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung Folgendes:

- Bei den Steuerberatungskosten handelt es sich nicht um Kosten der Nachlassregelung bzw. Kosten zur Erlangung des Erwerbs, gegebenenfalls aber um abzugsfähige Nachlassverbindlichkeiten.
- Hat der Erblasser den Steuerberater noch zu Lebzeiten über den Tod hinaus beauftragt und wurde dieses Mandat nicht durch den Erben gekündigt, rechnen die Steuerberatungskosten zu den abzugsfähigen Nachlassverbindlichkeiten.
- Beauftragt dagegen der Erbe den Steuerberater, sind die Steuerberatungskosten nicht abzugsfähig. Dies gilt auch für Steuerberatungskosten, die infolge der Berichtigung von Steuererklärungen des Erblassers oder infolge von für diesen erstatteten Selbstanzeigen anfallen. Letzteres ergibt sich daraus, dass der Erbe als Gesamtrechtsnachfolger dazu verpflichtet ist, fehlerhafte Steuererklärungen des Erblassers zu berichtigen.