

Im März 2018
KB 188/18

Sehr geehrte Damen und Herren,

eigentlich kann man heutzutage kaum noch eine Entscheidung treffen, ohne dabei das Finanzamt im Hinterkopf zu haben. Dieser Schluss drängt sich zumindest angesichts des vorliegenden Kontaktbriefs auf, denn die darin vorgestellte Rechtsprechung betrifft unter anderem den Ausbildungsweg der Kinder, die Entscheidung über eine Zweitwohnung, den richtigen Parkplatz für einen Firmenwagen, den Umzug in ein Alten- oder Pflegeheim, die Beauftragung von Handwerkern und die eheliche Postorganisation.

Mit freundlicher Empfehlung

Doppelte Haushaltsführung: Hauptwohnung bzw. ungenutzte Wohnung am Beschäftigungsort

Der Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten wegen einer doppelten Haushaltsführung setzt voraus, dass aus beruflichen Gründen neben der Hauptwohnung am Wohnort eine Zweitwohnung am Beschäftigungsort unterhalten wird. Folglich liegt im Regelfall keine doppelte Haushaltsführung vor, wenn die Hauptwohnung ebenfalls am Beschäftigungsort belegen ist.

Letzteres ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs (BFH) der Fall, wenn der Steuerpflichtige zwar eine Zweitwohnung unterhält, er seine Tätigkeitsstätte aber von der Hauptwohnung aus in zumutbarer Weise täglich erreichen kann. Beschäftigungsort ist nicht im Sinne einer politischen Gemeinde zu verstehen; vielmehr ist dieser Begriff weit auszulegen, so dass eine Hauptwohnung am Beschäftigungsort immer dann vorhanden ist, wenn der Arbeitnehmer seine Tätigkeitsstätte ungeachtet von Gemeinde- oder Landesgrenzen binnen etwa einer Stun-

de erreichen kann. Ob das zutrifft, hängt von den individuellen Verkehrsverbindungen und den Wegezeiten zwischen Tätigkeitsstätte und Hauptwohnung ab. Hierbei ist die Entfernung zwar ein wesentliches, aber nicht das allein entscheidende Kriterium. Da die Hauptwohnung des Steuerpflichtigen im vom BFH entschiedenen Fall nur 36 km von der Tätigkeitsstätte entfernt lag und selbst unter Berücksichtigung eines Zeitzuschlags für Stauzeiten binnen einer Stunde bzw. mit öffentlichen Verkehrsmitteln binnen eineinviertel Stunden erreichbar war, war die Anmietung einer weiteren, näher an der Tätigkeitsstätte gelegenen Wohnung nicht beruflich, sondern privat veranlasst.

Eine doppelte Haushaltsführung besteht auch dann nicht, wenn eine Zweitwohnung am bisherigen und voraussichtlich künftigen Beschäftigungsort beibehalten, tatsächlich aber nicht genutzt wird; denn bei einem solchen Sachverhalt fehlt ein zweiter Haushalt. Dennoch sind die Aufwendungen für die Zweitwohnung nach einem Urteil des FG Berlin-Brandenburg als allgemeine Werbungskosten –

und damit nicht der Höchstbetragsregelung für die doppelte Haushaltsführung unterliegend – abzugsfähig. Das FG stützt seine Entscheidung insbesondere darauf, dass keine privaten Gründe für die Beibehaltung der Zweitwohnung ersichtlich waren, diese vielmehr nach Ablauf der Elternzeit sowie nach Abschluss der Habilitation der Steuerpflichtigen wieder in Zusammenhang mit einer neuen Tätigkeit an diesem Ort genutzt werden sollte. Für die berufliche Veranlassung und gegen die Kündigung der Mietwohnung mit Beginn der Elternzeit sprach laut FG vor allem die angespannte Wohnungslage am Tätigkeitsort, weiterhin der Umstand, dass der Mietvertrag umgehend gekündigt worden war, nachdem der Plan, an den Tätigkeitsort zurückzukehren, infolge einer beruflichen Umorientierung aufgegeben worden war. Der BFH hat allerdings der dagegen gerichteten Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts stattgegeben und die Revision zugelassen.

Kapitalerträge: Rechtsprechungsänderung zum Ausfall privater Darlehensforderungen

Wer ein privates Darlehen gewährt, erzielt in Form der im Gegenzug gezahlten Zinsen Einnahmen aus Kapitalvermögen. Der Ausfall eines solchen Darlehens war dagegen bislang steuerlich nicht relevant, betraf er doch die private Vermögensebene. An diesem Grundsatz kann jedoch nach Auffassung des Bundesfinanzhofs (BFH) nach Einführung der Abgeltungsteuer nicht mehr festgehalten werden. Da die Abgeltungsteuer für die vollständige steuerrechtliche Erfassung aller Wertänderungen im Zusammenhang mit Kapitalanlagen sorgen soll, ist die Trennung von Ertrags- und Vermögensebene nicht mehr haltbar. Infolgedessen führt der endgültige Ausfall eines Privatdarlehens – entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung – zu einem steuerlich anzuerkennenden Verlust. Der BFH stellt damit die (ausbleibende) Rückzahlung eines Darlehens dessen Veräußerung gleich.

Der Abzug eines solchen Verlusts ist allerdings erst dann möglich, wenn feststeht, dass das Darlehen ausfällt. Allein die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen des Schuldners reicht dafür noch nicht aus. Vielmehr muss endgültig feststehen, dass keine (weiteren) Rückzahlungen mehr erfolgen werden. Da dies häufig nicht vorhersehbar ist, empfiehlt es sich, einen Darlehensverlust bereits auf den frühestmöglichen Zeitpunkt zu erklären und dies gegebenenfalls von Veranlagungszeitraum zu Veranlagungszeitraum zu wiederholen, bis der Verlust und dessen Höhe endgültig feststehen.

Die neue Rechtsprechung betrifft zunächst nur Darlehen, die der Einkünfteerzielung dienen, also verzinslich sind oder einen höheren Rück- als den Auszahlungsbetrag vorsehen. Ob die Einkünfteerzielungsabsicht auch bei anderen, insbesondere zinslos gewährten Darlehen anzunehmen ist, bleibt fraglich. Ausdrücklich offen gelassen hat der BFH auch, ob für einen Darlehensverzicht das Gleiche wie für einen Darlehensausfall gilt.

Auch wenn derartige Verluste nun steuerlich anerkannt werden, bleibt ein Wermutstropfen: Nach § 20 Abs. 6 EStG dürfen Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten, sondern nur mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen verrechnet werden.

Einzelunternehmer: Doppelgarage am Wohnhaus als Betriebsvermögen?

Wird ein Wirtschaftsgut des notwendigen oder gewillkürten Betriebsvermögens eines Einzelunternehmers entnommen oder veräußert und entsteht dabei ein Gewinn, ist dieser steuerpflichtig. Zum sogenannten notwendigen Betriebsvermögen rechnet ein Wirtschaftsgut zwingend dann, wenn es zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird. Ist der betriebliche Nutzungsanteil geringer, beträgt aber mindestens 10 %, hat der Unternehmer ein Wahlrecht, das Wirtschaftsgut dem gewillkürten Betriebsvermögen zuzuordnen oder im Privatvermögen zu belassen. Ein Gebäude kann hierbei steuerrechtlich entsprechend des Nutzungs- und Funktionszusammenhangs in bis zu vier Wirtschaftsgüter zerfallen, wenn es teils eigen- und teils fremdbetrieblich sowie teils für fremde und teils für eigene Wohnzwecke genutzt wird. Ob Betriebsvermögen vorliegt, ist dann für jeden Gebäudeteil gesondert zu beurteilen.

Ist ein Einzelunternehmer nur Miteigentümer eines Gebäudes, gilt die Zuordnung zum Betriebsvermögen allein für den auf ihn entfallenden Gebäudeteil. Handelt es sich anstelle eines Einzelunternehmers um einen Gesellschafter einer Personengesellschaft, betrifft die Zuordnung zwar nicht deren Gesamthandsvermögen, wohl aber das Sonderbetriebsvermögen des Gesellschafters.

Diese Grundsätze gelten letztlich auch für eine zum selbst bewohnten Einfamilienhaus gehörende Doppelgarage, in die ein Einzelunternehmer seinen Firmenwagen einstellt. Anders als für Abschreibungszwecke, bei denen Garagen mit Ein- oder Zweifamilienhäusern eine Einheit bilden, also keine selbstständigen Wirtschaftsgüter sind, ist die Betriebsvermögenseigenschaft einer Garage isoliert nach dem Nutzungs- und Funktionszusammenhang zu beurteilen, denn der Bundesfinanzhof (BFH) stellt insoweit auf die Nutzung des einzelnen Raums ab. Nachdem die Doppelgarage im Entscheidungsfall jedoch sowohl zum Einstellen des Firmenwagens als auch eines Privatfahrzeugs und damit nicht zu mehr als 50 % betrieblich genutzt worden war, konnte sie kein notwendiges Betriebsvermögen darstellen. Ob es sich bei der Garage um gewillkürtes Betriebsvermögen handelte, konnte der BFH mangels ausreichender Feststellungen der Vorinstanz nicht beurteilen und hat das Verfahren daher an das Finanzgericht zurückverwiesen.

Sollte sich im zweiten Rechtsgang herausstellen, dass der Miteigentumsanteil des Einzelunternehmers an der Doppelgarage bewusst dem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet wurde, würde die – den Streit mit dem Finanzamt auslösende – Übertragung des Miteigentumsanteils auf seine Ehefrau eine gewinnrealisierende Entnahme aus dem Betriebsvermögen nach sich ziehen.

Während sich die Qualifizierung einer Doppelgarage als Betriebsvermögen durch die private Mitnutzung recht einfach verhindern lässt, dürfte dies bei einer Einzelgarage, die einen Firmenwagen beherbergt, schwierig werden. In solchen Fällen kann jedoch die Regelung des § 8 EStDV hilfreich sein: Danach gehören eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile nicht zum Betriebsvermögen, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 20.500 € beträgt.

Gewinntantiemen: Zufluss bei verspäteter Feststellung des Jahresabschlusses

Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH erhalten neben ihrer fixen monatlichen Vergütung häufig eine Erfolgsbeteiligung in Form einer Gewinntantieme. Meist sehen die Anstellungsverträge vor, dass die Tantiemen in dem auf die Feststellung des Jahresabschlusses folgenden Monat fällig werden. Der Zeitpunkt der Fälligkeit ist bei einem beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer insbesondere dafür ausschlaggebend, in welchem Veranlagungszeitraum die Tantieme in seiner Einkommensteuererklärung anzusetzen ist. So lässt sich über den Zeitpunkt der Feststellung des Jahresabschlusses mitunter auch der Zufluss der Tantieme steuern.

Ob hierauf auch künftig vertraut werden darf, ist jedoch fraglich. Denn das FG Rheinland-Pfalz hat entschieden, dass es im Fall der verspäteten Feststellung des Jahresabschlusses nicht auf die vertraglich vereinbarte Fälligkeit ankommt. Vorausgesetzt, die GmbH ist zahlungsfähig, soll der Anspruch auf die Tantieme in dem Zeitpunkt fällig sein, in dem er fällig gewesen wäre, wenn der Jahresabschluss fristgerecht festgestellt worden wäre.

Hintergrund der Entscheidung ist einerseits die Regelung in § 42a Abs. 2 GmbHG, wonach der Jahresabschluss einer kleinen GmbH mit einem dem Kalenderjahr entsprechenden Wirtschaftsjahr bis spätestens zum 30.11. des Folgejahres festgestellt werden muss. Andererseits kommt es in der Praxis häufig vor, dass dieser Stichtag überschritten wird, der Jahresabschluss etwa erst im Dezember (oder noch später) festgestellt und die vertragsgemäße Fälligkeit der Tantieme infolgedessen in das Folgejahr verlagert wird.

Es bleibt allerdings abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof (BFH) sich der Auffassung des FG anschließt. Dieses hat die Revision zugelassen, da zu den Auswirkungen der verspäteten Feststellung des Jahresabschlusses noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung vorliegt.

Kindergeld: Zahlung bis zum Ausbildungsende bzw. bei Fortsetzung der Ausbildung

Eltern haben für volljährige, aber noch nicht 25 Jahre alte Kinder, die für einen Beruf ausgebildet werden, Anspruch auf Kindergeld, bis deren Ausbildung beendet ist. Als Ausbildungsende galt nach bisheriger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) regelmäßig der Zeitpunkt der Bekanntgabe der Prüfungsergebnisse; für diesen Monat wurde dann letztmals Kindergeld gezahlt. Das Kindergeld kann nach einer neuen Entscheidung des BFH jedoch noch länger bezogen werden, nämlich dann, wenn die Ausbildung aufgrund einer gesetzlichen Regelung über den Zeitpunkt der Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses hinaus fortdauert.

Im Urteilsfall absolvierte ein Kind eine Ausbildung zur staatlich anerkannten Heilerziehungspflegerin, die nach der Heilerziehungspflegeverordnung Baden-Württembergs drei Jahre dauert. Entsprechend lief der Ausbildungsvertrag vom 1.9.2012 bis zum 31.8.2015. Nachdem die Prüfungsnoten bereits im Juli 2015 mitgeteilt worden waren, zahlte die Familienkasse das Kindergeld entsprechend der bisherigen Rechtsprechung nur noch für diesen Monat. Diese Rechtsprechung, die sich auf § 21 Abs. 2

des Berufsbildungsgesetzes stützt, wonach eine Berufsausbildung vor Ablauf der Ausbildungszeit mit Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses endet, war auf den Urteils Sachverhalt jedoch nicht anwendbar, da die Ausbildung an einer dem Landesrecht unterliegenden Schule absolviert wurde. Damit endete die Berufsausbildung erst mit Ablauf des 31.8.2015. Es bestand daher noch Anspruch auf Kindergeld für August 2015.

Unter der Voraussetzung, dass das Kind das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und keiner Erwerbstätigkeit nachgeht, besteht auch während einer Zweitausbildung oder eines Zweitstudiums weiter Anspruch auf Kindergeld. Unschädlich ist dabei eine Erwerbstätigkeit mit einer regelmäßigen Arbeitszeit bis zu 20 Stunden pro Woche, im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses oder einer geringfügigen Beschäftigung. Wird die Arbeitszeitgrenze überschritten, kann der Kindergeldanspruch gerettet werden, wenn es sich bei der Erst- und Zweitausbildung letztlich um eine einheitliche (Erst-) Ausbildung handelt. Wie schwierig diese Abgrenzung jedoch im Einzelfall ist, zeigen zwei Entscheidungen des FG Düsseldorf:

- Absolviert ein Kind zunächst eine Ausbildung zur Steuerfachangestellten, ist danach in Vollzeit berufstätig und bildet sich währenddessen zur Steuerfachwirtin weiter, liegt keine einheitliche Ausbildung vor, da die Fortbildung zur Steuerfachwirtin eine vorherige Berufstätigkeit voraussetzt. Infolge dessen besteht kein enger Zusammenhang zwischen beiden Ausbildungsabschnitten; es besteht damit auch kein Anspruch auf Kindergeld.
- Schließt das Kind dagegen zunächst ein „Berufskolleg für Wirtschaft und Verwaltung“ ab, danach eine Ausbildung zum Steuerfachangestellten, ist in Vollzeit berufstätig und nimmt zum nächstmöglichen Zeitpunkt ein Bachelor-Studium an einer „Hochschule für Ökonomie und Management“ auf, ist von einer einheitlichen Ausbildung auszugehen, die den Kindergeldbezug sichert. Hierfür sprach der enge sachliche und zeitliche Zusammenhang zwischen den einzelnen Ausbildungsabschnitten. Diese Entscheidung ist allerdings noch nicht rechtskräftig.

In beiden Fällen wurde das Kindergeld mehr als zwei Jahre nach Abschluss der ersten Ausbildung rückwirkend für den gesamten abgelaufenen Zeitraum beantragt. Dem hat der Gesetzgeber jedoch zwischenzeitlich durch eine seit 2018 geltende Änderung des § 66 Abs. 3 EStG einen Riegel vorgeschoben, indem Kindergeld rückwirkend nur noch für die letzten sechs Monate vor Beginn des Monats gezahlt wird, in dem der Antrag auf Kindergeld gestellt wurde.

Heimunterbringung: Kürzung um Haushaltsersparnis und Pflegebedürftigkeit

Aufwendungen für eine krankheits- oder pflegebedingte Unterbringung in einem Alten- oder Pflegeheim sind als außergewöhnliche Belastung abzugsfähig. Allerdings sind die Aufwendungen für die Unterbringung um die sogenannte Haushaltsersparnis zu kürzen, wenn außerhalb des Heims kein eigener Haushalt mehr besteht. Leben Eheleute krankheitsbedingt gemeinsam in einer Wohnung in einem Pflegeheim, so muss für jeden Ehegatten eine

Haushaltersparnis berücksichtigt werden. Der Bundesfinanzhof (BFH) begründet diese doppelte Kürzung damit, dass die Aufgabe des bisherigen Haushalts jeweils zu einer erheblichen Entlastung von üblichen Aufwendungen für etwa Miete, Stromversorgung und Verpflegung führt, derartige Aufwendungen zudem bereits durch den Grundfreibetrag berücksichtigt werden.

Auch bei Unterhalten eines eigenen Hausstands in der bisherigen Wohnung kann es laut FG München zu einer Kürzung um die Haushaltersparnis kommen, wenn aufgrund des Gesundheitszustands des Heimbewohners endgültig nicht mehr mit einer Rückkehr in die Wohnung zu rechnen und ihm die Auflösung des Haushalts zuzumuten ist.

Die Haushaltersparnis wird entsprechend dem Höchstbetrag für den Unterhalt unterhaltsbedürftiger Personen in § 33a Abs. 1 EStG geschätzt. Für den Veranlagungszeitraum 2017 (2018) beläuft sich die Haushaltersparnis insgesamt auf 8.820 € (9.000 €) pro Jahr; sie ist bei nicht ganzjähriger Heimunterbringung bzw. Unterhaltung eines Haushalts außerhalb des Heims nur zeitanteilig zu berücksichtigen, wobei taggenau zu rechnen ist. Wurde der eigene Haushalt beispielsweise am 15.5.2017 aufgegeben, ist die Haushaltersparnis für das Jahr 2017 mit 225/360 von 8.820 € = 5.512,50 € anzusetzen.

Für den Teil der Aufwendungen, die sich aufgrund der bei außergewöhnlichen Belastungen zu berücksichtigenden zumutbaren Belastung steuerlich nicht auswirken, ist zu prüfen, ob insoweit die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienstleistungen in Anspruch genommen werden kann.

Steuerermäßigung: Haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen

Die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Dienst- und Handwerkerleistungen wurde zwar erst im letzten Kontaktbrief aufgegriffen, etliche neue Urteile unterstreichen jedoch die große Bedeutung dieser Regelung:

- Aufwendungen für ein Alarmüberwachungssystem sind nach einer Entscheidung des FG Berlin-Brandenburg nicht begünstigt, wenn dieses System im Haushalt installiert ist, jedoch im Notfall eine von einem Sicherheitsunternehmen betriebene Zentrale alarmiert wird, die dann Kontakt mit dem Steuerpflichtigen oder einer von ihm benannten Person aufnimmt. Das FG hat die Revision gegen das Urteil zugelassen, da der Bundesfinanzhof (BFH) die Steuerermäßigung für Aufwendungen für ein Hausnotrufsystem im Rahmen betreuten Wohnens gewährt hat.
- Nach einem Urteil des FG Berlin-Brandenburg stellen Erschließungs- und Straßenausbaubeiträge keine Aufwendungen für Handwerkerleistungen dar. Anders als bei Grundstückszufahrten und Hausanschlüssen für Ver- und Entsorgungsleitungen fehlt bei einer Straße der notwendige Bezug zum Haushalt des Steuerpflichtigen. Da das FG Nürnberg in einer früheren Entscheidung die gegenteilige Auffassung vertreten hatte und da

die Begünstigung von Straßenausbaubeiträgen zunehmende Bedeutung hat, wurde ebenfalls die Revision zugelassen.

- Schließlich hat das FG Berlin-Brandenburg die Steuerermäßigung auch für Aufwendungen für den Außenputz an einem bereits bewohnten Neubau sowie für die erstmalige Erstellung von Außenanlagen in zeitlichem Zusammenhang mit dem Bau eines Einfamilienhauses verwehrt. Beide Sachverhalte sind wegen der Abgrenzung von generell nicht begünstigten Neubaumaßnahmen strittig. Auch hier wurde die Revision zugelassen.

Nach Auffassung des LG Berlin muss der Eigentümer einer vermieteten Immobilie es dem Mieter durch geeignete Nebenkostenabrechnungen oder durch Ausstellung einer gesonderten Bescheinigung ermöglichen, die Steuerermäßigung für haushaltsnahe Leistungen in Anspruch nehmen zu können. Eine dem entgegenstehende Klausel im Mietvertrag ist überraschend und benachteiligt den Mieter unangemessen.

Verfahrensrecht: Organisation der Postverteilung bei Eheleuten mit gemeinsamem Briefkasten

Bei Eheleuten dürfte ein gemeinsamer Briefkasten ebenso die Regel sein wie eine Vereinbarung, wonach jeder Ehegatte die allein an den anderen Ehegatten adressierte Post zwar entgegennimmt, an diesen aber ungeöffnet weitergibt bzw. ungeöffnet an einem verabredeten Ort in der Wohnung ablegt. Leider genügt jedoch eine derartige eheliche Postorganisation aus verfahrensrechtlicher Sicht nicht. Vielmehr kommen weitere Sorgfaltspflichten hinzu, denn nach Auffassung der FG Berlin-Brandenburg muss jeder Ehegatte

- beim anderen Ehegatten ein- bis zweimal wöchentlich nachfragen, ob Post für ihn eingegangen ist, und
- sich mindestens einmal wöchentlich stichprobenartig vergewissern, dass an ihn adressierte Post vom anderen Ehegatten nicht vergessen oder fälschlicherweise mit dessen Post abgelegt worden ist.

Eine Verletzung dieser Sorgfaltspflichten schließt eine Wiedereinsetzung nach Versäumen einer steuerlichen Frist aus. Hintergrund dieser Entscheidung, gegen die Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt wurde, ist die Übersendung eines Bescheids über Kindergeld an eine Ehefrau, die diesen Bescheid jedoch nicht erhalten hatte, weil ihr Ehemann das Schreiben versehentlich mit seiner Post auf seinem Schreibtisch abgelegt hatte. Dieser Irrtum wurde erst bemerkt, nachdem die Ehefrau eine Aufforderung zur Rückzahlung des Kindergeldes erhalten hatte.

Der darauf wegen der zwischenzeitlich abgelaufenen Frist für den Einspruch gegen den Kindergeldbescheid gestellte Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand wurde wegen Verschuldens der Ehefrau zurückgewiesen. Mangels Kontrolle kam es nicht mehr darauf an, dass der Ehemann sich bislang als sehr zuverlässig erwiesen und einzelne Briefe weder verlegt noch verspätet übergeben hatte.