

Einkommensteuer-Info

Januar 2020

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Aus der Finanzverwaltung.....	1
1.1	Häusliches Arbeitszimmer und Ehegatten	1
2	Aus der Rechtsprechung.....	3
2.1	Prozesskosten zur Erlangung nahehelichen Unterhalts als Werbungskosten	3
2.2	§ 82b EStDV im Erbfall.....	4
2.3	Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung: Kein Werbungskostenabzug...6	
3	Abkürzungsverzeichnis	8

1 Aus der Finanzverwaltung

1.1 Häusliches Arbeitszimmer und Ehegatten

Ist ein Kostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer möglich, müssen in einem zweiten Schritt die abzugsfähigen Kosten ermittelt werden.

Praxishinweis

Bis einschließlich VZ 2017 war bei einem den Ehegatten/Lebenspartnern gemeinsam gehörenden Wohnobjekt ausdrücklich bestimmt, dass die auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen (einschl. AfA) unabhängig vom Miteigentumsanteil des anderen Ehegatten zu berücksichtigen sind.¹ Diese Vereinfachung ist seit dem VZ 2018 nicht mehr enthalten, worauf die FinVerw nochmals hingewiesen hat.²

Nunmehr ist zu unterscheiden³ zwischen

- **grundstückorientierten Aufwendungen** (z. B. AfA, Schuldzinsen, Grundsteuer, Hausversicherung) und
- **nutzungsorientierten Aufwendungen** (z. B. Energiekosten, Renovierungskosten für das Arbeitszimmer, Reinigungskosten).

Grundstücksorientierte Aufwendungen sind - unabhängig von der Bezahlung – Kosten, die nur der Eigentümer selbst steuerlich geltend machen kann. Die grundstücksorientierten Aufwendungen werden bei Begleichung durch einen Nichteigentümer zumindest auch im Interesse des Eigentümers aufgewendet.

¹ H 9.14 LStH „Ermittlung der abziehbaren Aufwendungen“ 6. Tiert

² SenFin Bremen v. 4.11.2019 – 900-S 2145-1/2014-1/2016-11-1, juris

³ Siehe BFH-Urt. v. 6.12.2017 – VI R 41/15, BStBl II 2018, 355

Praxishinweis

Somit ergibt sich bei einem im Miteigentum von Ehegatten/Lebenspartnern stehenden Wohnobjekt, dass der das Arbeitszimmer nutzende Ehegatte/Lebenspartner die grundstücksorientierten Aufwendungen nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil geltend machen kann - auch wenn er sie ausschließlich alleine trägt. Beim Alleineigentum scheidet demzufolge ein Abzug vollständig aus, wenn der Nichteigentümer das Arbeitszimmer (alleine) nutzt.

Nutzungsorientierte Aufwendungen sind durch den Beruf desjenigen Ehegatten/Lebenspartners veranlasst, der das Arbeitszimmer nutzt. Bei diesen Aufwendungen kommt es in erster Linie darauf an, wer sie tatsächlich getragen hat und nicht, wer sie zivilrechtlich schuldet. Folglich werden die nutzungsorientierten Aufwendungen demjenigen zugerechnet, von dessen Konto sie gezahlt worden sind.

Praxishinweis

Werden diese Aufwendungen von einem gemeinsamen Bankkonto der Ehegatten/Lebenspartner beglichen, kann der Nichteigentümer die durch seine berufliche Nutzung verursachten Kosten insgesamt und nicht nur anteilig steuerlich geltend machen.

Aktuelle Entwicklungen

Die Unterscheidung zwischen grundstücks- und nutzungsorientierten Aufwendungen erstreckt sich nicht nur auf Eigentumsfälle, sondern auch auf angemietete Wohnobjekte.

Nach einem Beschluss der obersten Finanzbehörden gehört die (Kalt-)Miete zu den grundstücksorientierten Aufwendungen.

Praxishinweis

Somit kommt eine steuermindernde Berücksichtigung der (Brutto-)Miete nur in Betracht, wenn der das Arbeitszimmer nutzende Stpfl. auch gleichzeitig der Mieter ist.

Bei einer gemeinsam gemieteten Wohnung und Nutzung des Arbeitszimmers durch einen Ehegatten/Lebenspartner kann dementsprechend die anteilig auf das Arbeitszimmer entfallende (Kalt-)Miete nur zur Hälfte steuerlich berücksichtigt werden.

Beispiel

Die Eheleute A und B haben in Rosenheim gemeinsam eine Wohnung für monatlich 800 EUR zuzüglich Nebenkosten i.H.v. 200 EUR angemietet. A unterhält in der angemieteten Wohnung ein häusliches Arbeitszimmer (10 % der Gesamtfläche), für das ein Kostenabzug von max. 1.250 EUR möglich ist. Für das Arbeitszimmer fallen nutzungsorientierte Kosten von 300 EUR an.

Bruttomiete (= grundstücksorientierter Aufwand):	
1.000 EUR x 12 Monate = 12.000 EUR davon 50 % =	6.000 EUR
davon 10 % =	600 EUR
zuzüglich nutzungsorientierte Aufwendungen =	300 EUR

Gesamtaufwand für WK-Abzug = 900 EUR

Abwandlung

Wie Beispiel zuvor, allerdings hat B die Wohnung angemietet.

Gesamtaufwand für WK-Abzug = 300 EUR

Praxishinweis

Ein Abzug der anteiligen Mietaufwendungen scheidet nach Auffassung der FinVerw aus, weil solche Aufwendungen den grundstücksorientierten Aufwendungen zuzurechnen sind und nur beim Mieter ansetzbar wären.

2 Aus der Rechtsprechung

2.1 Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts als Werbungskosten

Prozesskosten zur Erlangung nachehelichen Unterhalts sind als Werbungskosten abziehbar, wenn der Unterhaltsempfänger die Unterhaltsleistungen als sonstige Einkünfte versteuert.⁴

Das Realsplitting § 22 Nr. 1a EStG umfasst Unterhaltsleistungen vom geschiedenen oder dauernd getrennt lebenden Ehegatten oder Lebenspartner. Diese können unter der Voraussetzung, dass der Geber dies mit Zustimmung des Empfängers beantragt, bis 13.805 EUR jährlich als Sonderausgaben in Abzug gebracht werden. In gleicher Höhe entsteht die Steuerpflicht nach Nr. 1a beim Empfänger. Das sog. Realsplitting bewirkt faktisch eine Verlagerung der Steuerschuld.

Das FG Münster hatte im Streitfall darüber zu entscheiden, ob bei gerichtlicher Erstreitung von nach § 22 EStG steuerpflichtigen Unterhaltsleistungen ein Werbungskostenabzug in Betracht kommen könnte.

Die Klägerin und ihr mittlerweile geschiedener Ehemann trennten sich im Jahr 2012. Vor dem Amtsgericht führten beide ein familienrechtliches Streitverfahren, das die Scheidung, den Versorgungsausgleich sowie den nachehelichen Unterhalt umfasste. Im Jahr 2014 wurde die Ehe durch Beschluss des Amtsgerichts geschieden und der frühere Ehemann der Klägerin zu monatlichen Unterhaltszahlungen verpflichtet.

Gegen den Beschluss des Amtsgerichts erhoben die Klägerin Beschwerde und ihr früherer Ehemann Anschlussbeschwerde beim Oberlandesgericht. Streitgegenstand dieses Verfahrens war die Höhe des zu zahlenden nachehelichen Unterhalts, wobei der frühere Ehemann die gänzliche Aufhebung von Unterhaltsleistungen und die Klägerin hingegen

⁴ FG Münster, Urt. v. 3.12.2019 – 1 K 494/18 E, juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 1/20

höhere monatliche Zahlungen begehrte. Im Jahr 2015 kam ein gerichtlicher Vergleich über die Unterhaltshöhe zustande.

In ihrer Einkommensteuererklärung 2015 erklärte die Klägerin sog. sonstige Einkünfte in Höhe der erhaltenen Unterhaltszahlungen und machte die Prozessführungskosten (Gerichts- und Rechtsanwaltskosten), die auf die Verfahren zum nahehelichen Unterhalt entfielen, steuermindernd geltend. Das FA lehnte die Berücksichtigung ab.

Das FG Münster gab der Klage statt:

Bei der Klägerin als Unterhaltsempfängerin sind die Prozessführungskosten als Werbungskosten zu berücksichtigen, weil sie den Unterhalt ihres geschiedenen Ehemannes nach § 22 Nr. 1a EStG versteuert.

Die Klägerin hat die Prozessführungskosten aufgewendet, um zukünftig (höhere) steuerbare Einkünfte in Form von Unterhaltsleistungen zu erhalten. Die Unterhaltszahlungen sind gemäß § 22 Nr. 1a EStG als steuerbare Einkünfte zu behandeln, weil der geschiedene Ehemann als Zahlungsverpflichteter die Möglichkeit hatte, seine Unterhaltszahlungen als Sonderausgaben gemäß § 10 Abs. 1a EStG abzuziehen, sog. Realsplitting. Die Unterhaltszahlungen sind den übrigen Einkünften insoweit vollständig gleichgestellt. Daraus folgt, dass auch ein Werbungskostenabzug vollumfänglich möglich sein muss.

Da die Aufwendungen der Klägerin vollständig als Werbungskosten berücksichtigungsfähig waren, musste das FG nicht über die Frage entscheiden, unter welchen Voraussetzungen Prozessführungskosten zur Geltendmachung nahehelichen Unterhalts gemäß § 33 Abs. 2 S. 4 EStG als außergewöhnliche Belastungen abzugsfähig sein können.

Praxishinweis

Wegen des beim BFH anhängigen Musterverfahrens sollten vergleichbare Sachverhalte offen gehalten werden.

2.2 § 82b EStDV im Erbfall

Bei den Einkünften aus VuV ist der Erhaltungsaufwand grundsätzlich im Kj der Zahlung als Werbungskosten sofort abziehbar. Eine Ausnahmeregelung enthält § 82b EStDV, der eine Verteilung größeren Erhaltungsaufwands auf zwei bis fünf Jahre (wahlweise) vorsieht.

§ 82b Abs. 1 Satz 1 EStDV bestimmt Folgendes:

Größere Aufwendungen für die Erhaltung von Gebäuden, die im Zeitpunkt der Leistung des Erhaltungsaufwands nicht zu einem Betriebsvermögen gehören und überwiegend Wohnzwecken dienen, können auf zwei bis fünf Jahre gleichmäßig verteilt werden.⁵

Praxishinweis

Mit der Regelung in § 82b EStDV soll die Progressionswirkung aus größerem Erhaltungsaufwand abgemildert werden. Die Verteilungsregelung ist allerdings nur für Gebäude vorgesehen, die im Zeitpunkt der Leistung **nicht** zu einem **Betriebsvermögen** gehören und **überwiegend Wohnzwecken** dienen. Bei gewerblich vermieteten Objekten scheidet folglich eine Verteilung nach Maßgabe von § 82b EStDV aus.

§ 82b Abs. 2 EStDV bestimmt im Falle der **Veräußerung** Folgendes:

(2) ¹Wird das Gebäude während des Verteilungszeitraums veräußert, ist der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands im Jahr der Veräußerung als Werbungskosten abzusetzen. ²Das Gleiche gilt, wenn ein Gebäude in ein Betriebsvermögen eingebracht oder nicht mehr zur Einkunftserzielung genutzt wird.

Das FG Münster hat sich zur Frage des Übergangs eines nicht verbrauchten Aufwands für größeren Erhaltungsaufwand nach § 82b EStDV auf einen Rechtsnachfolger im Erbfall geäußert. Der Entscheidungsfall lässt sich wie folgt zusammenfassen:

- Die Eheleute A und B werden im VZ 2016 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- Der Ehemann A verstarb im Januar 2016.
- Ein vermietetes MFH, das bislang im Alleineigentum von A stand, ging im Erbfall auf die Ehefrau (6/12), die Tochter 1 (2/12), die Tochter 2 (2/12) und den Sohn 1 (2/12) über.
- Im VZ 2014 fiel für das vermietete MFH Erhaltungsaufwand in Höhe von 50.000 EUR an, der auf 5 Jahre nach Maßgabe von § 82b Abs. 1 Satz 1 EStDV verteilt wurde.

In der Einkommensteuer-Erklärung 2016 wurde beim Erblasser bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der noch nicht berücksichtigte Teil des Erhaltungsaufwands (Höhe: 30.000 EUR) vollständig als Werbungskosten angesetzt.

Das Finanzamt vertritt demgegenüber die Auffassung, bei unentgeltlicher Grundstücksübertragung gehe der § 82b EStDV-Restbetrag auf die Erbengemeinschaft über.

Nach R 21.1 Abs. 6 S. 2 und 3 EStR lässt die FinVerw bei **unentgeltlicher Grundstücksübertragung** den Übergang des § 82b EStDV-Restbetrags auf den Erwerber zu.

Ein solcher Übergang wird von der FinVerw und dem BFH⁶ jedoch dann abgelehnt, wenn der Erblasser das betreffende Vermietungsobjekt bereits vor Anfall der Aufwendungen

⁵ § 82b Abs. 1 Satz 1 EStDV

unentgeltlich unter dem Vorbehalt eines lebenslangen Nießbrauchs auf den Erben übertragen hatte.

Das FG Münster⁷ ist demgegenüber der Auffassung, dass generell der nicht verbrauchte Erhaltungsaufwand i.S. des § 82b EStDV in einer Summe beim Erblasser in dessen Todesjahr zu berücksichtigen ist. Damit stellt sich die Frage, ob die bisherige Richtlinie in R 21.1 Abs. 6 S. 2 und 3 EStR weiterhin Bestand haben kann.

Im Hinblick auf das beim BFH anhängige Verfahren sollten vergleichbare Sachverhalte verfahrensrechtlich offen gehalten werden.

Praxishinweis

Nach § 11d EStDV kann die AfA bei unentgeltlich erworbenen Wirtschaftsgütern auf den Erben übergehen. Diese Vorschrift soll auf die Verteilung von Aufwand nach § 82b EStDV schon deshalb nicht zur Anwendung kommen, weil sie vom Wortlaut her nicht auf zu verteilenden Erhaltungsaufwand zur Anwendung kommt.

2.3 Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung: Kein Werbungskostenabzug

Fundstellen: Beschluss des BVerfG v. 19. November 2019 (2 BvL 22/14, 2 BvL 27/14, 2 BvL 25/14, 2 BvL 24/14, 2 BvL 23/14)

Dass Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, nach dem EStG nicht als Werbungskosten abgesetzt werden können, verstößt nicht gegen das Grundgesetz. Dies hat der Zweite Senat des BVerfG auf Vorlagen des BFH hin entschieden.

§ 9 Abs. 6 EStG bestimmt Folgendes:

(6) ¹Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium sind nur dann Werbungskosten, wenn der Steuerpflichtige zuvor bereits eine Erstausbildung (Berufsausbildung oder Studium) abgeschlossen hat oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet.

²Eine Berufsausbildung als Erstausbildung nach Satz 1 liegt vor, wenn eine geordnete Ausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bei vollzeitiger Ausbildung und mit einer Abschlussprüfung durchgeführt wird.

³Eine geordnete Ausbildung liegt vor, wenn sie auf der Grundlage von Rechts- oder Verwaltungsvorschriften oder internen Vorschriften eines Bildungsträgers durchgeführt wird.

⁶ BFH-Urt. v. 13.3.2018 – IX R 22/17, BFH/NV 2018, 824

⁷ FG Münster, Urt. v. 11.10.2019 – 10 K 3350/18 E, juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: IX R 31/19

⁴Ist eine Abschlussprüfung nach dem Ausbildungsplan nicht vorgesehen, gilt die Ausbildung mit der tatsächlichen planmäßigen Beendigung als abgeschlossen.

⁵Eine Berufsausbildung als Erstausbildung hat auch abgeschlossen, wer die Abschlussprüfung einer durch Rechts- oder Verwaltungsvorschriften geregelten Berufsausbildung mit einer Mindestdauer von 12 Monaten bestanden hat, ohne dass er zuvor die entsprechende Berufsausbildung durchlaufen hat.

Praxishinweis

Die nicht als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen für eine Erstausbildung sind bis zu 6.000 EUR als Sonderausgaben abziehbar. Allerdings gehen Sonderausgaben in den Verlustvortrag bzw. -rücktrag nach § 10d EStG nicht ein.

§ 9 Abs. 6 EStG nimmt Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, generell von dem Begriff der Werbungskosten aus. Die Vorschrift konkretisiert den allgemeinen Werbungskostenabzugstatbestand des § 9 Abs. 1 Sätze 1 und 2 EStG dahingehend, dass diese Aufwendungen in keinem Fall beruflich veranlasst und damit weder unbeschränkt abzugsfähig sind noch als negative Einkünfte in andere Veranlagungszeiträume zurück- oder vorgetragen werden können. Stattdessen mindern sie lediglich als Sonderausgaben bis zur Höhe von 6.000 EUR das zu versteuernde Einkommen in dem Jahr, in dem sie anfallen.

Dagegen können Aufwendungen für weitere Ausbildungen und für Erstausbildungen, die im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfinden, wie andere Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen als Werbungskosten abzugsfähig sein, soweit sie beruflich veranlasst sind.

Eine berufliche Veranlassung ist nach der Rechtsprechung des BFH gegeben, wenn ein objektiver Zusammenhang mit dem Beruf besteht und die Aufwendungen subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt werden. Ein Werbungskostenabzug setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige gegenwärtig bereits Einnahmen erzielt. Erforderlich ist, dass die Aufwendungen in einem hinreichend konkreten, objektiv feststellbaren Veranlassungszusammenhang mit späteren Einnahmen stehen.

Der BFH legte die Rechtsfragen dem BVerfG vor, das die Auffassung des Gesetzgebers nunmehr bestätigte.

Zur Begründung hat das BVerfG ausgeführt, dass es für die Regelung sachlich einleuchtende Gründe gibt.

Der Gesetzgeber durfte solche Aufwendungen als privat (mit-)veranlasst qualifizieren und den Sonderausgaben zuordnen. Die Erstausbildung oder das Erststudium unmittelbar nach dem Schulabschluss vermittelt nicht nur Berufswissen, sondern prägt die Person in einem

umfassenderen Sinne, indem sie die Möglichkeit bietet, sich seinen Begabungen und Fähigkeiten entsprechend zu entwickeln und allgemeine Kompetenzen zu erwerben, die nicht zwangsläufig für einen künftigen konkreten Beruf notwendig sind. Sie weist eine besondere Nähe zur Persönlichkeitsentwicklung auf. Auch die Begrenzung des Sonderausgabenabzugs für Erstausbildungskosten auf einen Höchstbetrag von 4.000 EUR in den Streitjahren (gegenwärtig 6.000 EUR) ist verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden.

Sachverhalt

Die Kläger der sechs Ausgangsverfahren begehren jeweils die Anerkennung der Kosten für ihr Erststudium bzw. für ihre Ausbildung zum Flugzeugführer als Werbungskosten. In der Revisionsinstanz hat der BFH alle Verfahren ausgesetzt und dem BVerfG die Frage zur Entscheidung vorgelegt, ob die § 9 Abs. 6 EStG in der Fassung des Beitreibungsrichtlinie-Umsetzungsgesetzes vom 7. Dezember 2011⁸ insoweit mit dem Grundgesetz vereinbar ist, als danach Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine erstmalige Berufsausbildung oder für ein Erststudium, das zugleich eine Erstausbildung vermittelt, keine Werbungskosten sind, wenn diese Berufsausbildung oder dieses Erststudium nicht im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet und auch keine weiteren einkommensteuerrechtlichen Regelungen bestehen, nach denen die vom Abzugsverbot betroffenen Aufwendungen die einkommensteuerliche Bemessungsgrundlage mindern.

Nunmehr wird der BFH die anhängigen Revisionen unter Berücksichtigung der Grundsätze des BVerfG zu entscheiden haben.

3 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)

⁸ BGBl I 2011, 2592



HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung