

Einkommensteuer-Info (04/2019)

In dieser Ausgabe

1	Aus der Rechtsprechung	1
	1. Kostenabzug für Berufsbekleidung	1
	2. Krankenversicherungsbeiträge bei Mehrfachversicherung und Kostenabzug	2
2	Aus der Finanzverwaltung	2
	1. Von getrennt lebenden Eltern getragene Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge: Wer kann den Kostenabzug geltend machen?	2
	2. Auswärtstätigkeit: Unterkunftskostenabzug bei Mitnahme der Familie	4
3	Abkürzungsverzeichnis	8

1 Aus der Rechtsprechung

1. Kostenabzug für Berufsbekleidung

Aufwendungen für **typische Berufsbekleidung** sind als Werbungskosten abziehbar.¹

Zur typischen Berufsbekleidung gehören Kleidungsstücke, die

- als Arbeitsschutzkleidung auf die jeweilige ausgeübte Berufstätigkeit zugeschnitten sind oder
- nach ihrer z. B. uniformartigen Beschaffenheit oder dauerhaft angebrachten Kennzeichnung durch Firmenemblem objektiv eine berufliche Funktion erfüllen,

wenn ihre private Nutzung so gut wie ausgeschlossen ist.²

Demgegenüber sind Aufwendungen für **bürgerliche Kleidung** nicht abziehbar.

Praxishinweis

Dies gilt selbst dann, wenn die bürgerliche Kleidung überwiegend, nahezu ausschließlich oder ausschließlich im Beruf getragen wird.³ Eine Kostenaufteilung kommt nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht in Frage.

¹ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG

² R 3.31 Abs. 1 Satz 3 LStR 2015

³ BFH-Urt. v. 18.4.1991 - IV R 13/90, BStBl II 1991, 751

Ein schwarzer Anzug, schwarze Blusen und schwarze Pullover, die sich in keiner Weise von dem unterscheiden, was nach allgemeiner Übung weiter Kreise der Bevölkerung als festliche Kleidung zu besonderen Anlässen getragen wird, sind keine typische Berufskleidung. Dies gilt nach Auffassung des FG Berlin-Brandenburg⁴ für alle Berufe, daher auch (und insoweit gegen BFH) für bestimmte Berufsgruppen wie Leichenbestatter, Trauerredner, katholische Geistliche und Oberkellner.

Praxishinweis

Gegen das Urteil des FG Berlin-Brandenburg ist ein Revisionsverfahren beim BFH anhängig. Einspruchsverfahren ruhen kraft Gesetzes, wenn sich der Einspruchsführer auf das anhängige Revisionsverfahren beruft.⁵

2. Krankenversicherungsbeiträge bei Mehrfachversicherung und Kostenabzug

Sofern ein Steuerpflichtiger sowohl Pflichtmitglied in einer gesetzlichen Krankenversicherung als auch freiwillig privat krankenversichert ist, kann er ausschließlich die Basis-Krankenversicherungsbeiträge (erhöht) nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 S. 1 Buchst. a EStG abziehen, die er an die **gesetzliche Krankenversicherung** entrichtet.⁶ Weitere Krankenversicherungsbeiträge werden bei den sonstigen Vorsorgeaufwendungen erfasst. Diese wirken sich i.d.R. nicht aus, weil die höheren Basis-Kranken- und Pflege-Pflichtversicherungs-Beiträge anzusetzen sind.

Praxishinweis

Gegen diese Entscheidung des BFH wurde mittlerweile Verfassungsbeschwerde eingelegt. Vergleichbare Fälle sollten weiterhin offengehalten werden.

2 Aus der Finanzverwaltung

1. Von getrenntlebenden Eltern getragene Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge: Wer kann den Kostenabzug geltend machen?

Fraglich ist, bei welchem Elternteil die zusätzlich zum laufenden Kindesunterhalt gezahlten Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge (KV/PV-Beiträge) für ein Kind, für das Anspruch auf einen Freibetrag für Kinder⁷ oder auf Kindergeld besteht, als Sonderausgaben nach

⁴ FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 29.8.2018 – 3 K 3278/15, EFG 2018, 1940, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VIII R 33/18

⁵ § 363 Abs. 2 Satz 2 AO

⁶ BFH-Urt. v. 29.11.2017 – X R 5/17, BStBl II 2018, 230, Verfassungsbeschwerde eingelegt, Az. des BVerfG: 2 BvR 1733/18

⁷ § 32 Abs. 6 EStG

§ 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG abzugsfähig sind, wenn bei **dauernd getrenntlebenden Eltern**

- der eine Elternteil Versicherungsnehmer ist (aufgrund Versicherungsvertrag zivilrechtlich zur Zahlung an das Versicherungsunternehmen verpflichtet),
- aber der andere Elternteil als „Nicht-Versicherungsnehmer“ die KV/PV-Beiträge für das Kind tatsächlich wirtschaftlich getragen hat (aufgrund der ihm obliegenden Unterhaltsverpflichtung).

Blick in den Einkommensteuer-Erklärungsvordruck 2018

Kranken- und Pflegeversicherung		(Nicht in der Anlage Vorsorgeaufwand enthalten)	
– Füllen Sie die Zeilen 31 bis 37 nur aus, wenn Sie in die Datenübermittlung eingewilligt oder dieser nicht widersprochen haben. –		Aufwendungen von mir / uns als Versicherungsnehmer geschuldet EUR	
31	Von mir / uns getragene Beiträge zu Krankenversicherungen (einschließlich Zusatzbeiträge) des Kindes (nur Basisabsicherung, keine Wahlleistungen)	66	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> ,–
32	In Zeile 31 enthaltene Beiträge, aus denen sich ein Anspruch auf Krankengeld ergibt		
33	Von mir / uns getragene Beiträge zur sozialen Pflegeversicherung und / oder zur privaten Pflege-Pflichtversicherung	67	<input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> <input type="text"/> ,–

Der zu beantwortenden Frage lag folgender Sachverhalt zugrunde: Die Mutter machte die als Versicherungsnehmerin geschuldeten Beiträge zur privaten Basiskrankenversicherung ihres Kindes als Vorsorgeaufwendungen geltend; der Vater dieses Kindes hatte in seiner Einkommensteuer-Erklärung ebenfalls den Abzug dieser Beiträge als Sonderausgaben beantragt. Zum Nachweis legte er ein Schreiben der Stadtverwaltung vor, mit dem er im Rahmen der Geltendmachung des Unterhaltsanspruchs des Kindes dazu verpflichtet wurde, die monatlichen Beiträge zur Krankenversicherung des Kindes zusätzlich zum laufenden Kindesunterhalt zu zahlen (Mehrbedarf).

Da nach der Intention des Gesetzgebers die Freistellung des Existenzminimums auch in Bezug auf die der Basisabsicherung dienenden KV/PV-Beiträge für ein Kind sicherzustellen ist, wird wie folgt verfahren:

Der Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2 EStG kommt **bei dem Elternteil in Betracht**, der im Rahmen seiner Unterhaltsverpflichtung dazu verpflichtet ist, zusätzlich zum laufenden Kindesunterhalt die Beiträge i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1 EStG zur Basis-Kranken- und Pflegeversicherung für sein unterhaltsberechtigtes Kind (versicherte Person), für das er einen Anspruch auf einen Freibetrag für Kinder oder auf Kindergeld hat, **tatsächlich wirtschaftlich getragen hat**. Die wirtschaftlich getragenen Aufwendungen gelten dann als eigene Beiträge dieses Elternteils, auch wenn er nicht selbst Versicherungsnehmer ist.

Praxishinweis

Die tatsächlich **wirtschaftlich getragenen KV/PV-Beiträge** für das Kind sind durch **Zahlungsnachweise** zu belegen.

Da der Datensatz zu den KV/PV-Beiträgen des Kindes grundsätzlich dem Versicherungsnehmer zugeordnet wird, ist es für das Finanzamt des Versicherungsnehmers - ohne abweichende Angaben dieses Steuerpflichtigen bei den Vorsorgeaufwendungen - nicht möglich zu erkennen, dass eine tatsächliche Zahlung der KV/PV-Beiträge des Kindes nicht vorlag und somit ein Sonderausgabenabzug dem Grunde nach für diese Beiträge ausscheidet. Es ist davon auszugehen, dass im Falle des Abzugs der KV/PV-Beiträge bei dem wirtschaftlich Tragenden das Finanzamt eine Kontrollmitteilung an das zuständige Finanzamt des Versicherungsnehmers übermitteln wird. Es muss damit ausgeschlossen werden, dass die übernommenen Versicherungsbeiträge doppelt berücksichtigt werden.

2. Auswärtstätigkeit: Unterkunfts-kostenabzug bei Mitnahme der Familie

Notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, sind als Werbungskosten nach Maßgabe von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG abziehbar. Danach gilt Folgendes:

Werbungskosten sind auch

Nr. 5a "1notwendige Mehraufwendungen eines Arbeitnehmers für beruflich veranlasste Übernachtungen an einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist.

2Übernachungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung.

3Soweit höhere Übernachtungskosten anfallen, weil der Arbeitnehmer eine Unterkunft gemeinsam mit Personen nutzt, die in keinem Dienstverhältnis zum selben Arbeitgeber stehen, sind nur diejenigen Aufwendungen anzusetzen, die bei alleiniger Nutzung durch den Arbeitnehmer angefallen wären.

4Nach Ablauf von 48 Monaten einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte ist, können Unterkunfts-kosten nur noch bis zur Höhe des Betrags nach (§ 9 Abs. 1 Satz 3) Nummer 5 (EStG) angesetzt werden.

⁵Eine Unterbrechung dieser beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt zu einem Neubeginn, wenn die Unterbrechung mindestens sechs Monate dauert."

Diskussionen kommen beim Kostenabzug oftmals auf, wenn auch die Familie an den Entsendungsort mitgenommen wird. Zu der Abzugsfähigkeit von notwendigen Unterkunftskosten bei einer Auswärtstätigkeit gilt nach dem BMF-Schreiben v. 24. Oktober 2014⁸ Folgendes:

*Bei Nutzung einer Wohnung am auswärtigen Tätigkeitsort zur Übernachtung während einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit kann im Inland aus Vereinfachungsgründen – entsprechend der Regelungen für Unterkunftskosten bei einer längerfristigen Auswärtstätigkeit von mehr als 48 Monaten – bei Aufwendungen **bis zu einem Betrag von 1.000 EUR monatlich** von einer ausschließlichen beruflichen Veranlassung ausgegangen werden.*

*Betragen die Aufwendungen im Inland **mehr als 1.000 EUR monatlich** oder handelt es sich um eine **Wohnung im Ausland**, können nur die Aufwendungen berücksichtigt werden, die durch die beruflich veranlasste, **alleinige Nutzung des Arbeitnehmers** verursacht werden; dazu kann die ortsübliche Miete für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm als Vergleichsmaßstab herangezogen werden.*

Der BFH hat mit Beschluss vom 3. Juli 2018⁹ entschieden, dass die Berechnungsmethode des Nds. FG¹⁰ zur Ermittlung der abzugsfähigen Unterkunftskosten eines ins **Ausland** entsandten Arbeitnehmers bei Mitnahme der Familie nicht zu beanstanden ist.

Das Nds. FG hatte von der bisherigen "60 qm-Regelung" Abstand genommen und den durch die Mitnahme der Familie privat veranlassten Mehraufwand im Wege einer **modifizierten Aufteilung nach Köpfen** ermittelt. Hierzu ist zunächst der Gesamtaufwand nach Köpfen aufzuteilen und im Anschluss eine Korrektur i. H. v. 20 % des Gesamtaufwands zugunsten des Steuerpflichtigen vorzunehmen.

Beispiel

⁸ BMF-Schr. v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412 Rz. 117

⁹ BFH-Beschl. v. 3.7.2018 - VI R 55/16, BFH/NV 2018, 1145

¹⁰ Nds. FG, Urt. v. 30.10.2015 - 9 K 105/12, EFG 2016, 557 (nachfolgend: BFH-Beschl. v. 3.7.2018 - VI R 55/16, BFH/NV 2018, 1145)

Der leitende Arbeitnehmer A wohnt gemeinsam mit seiner Ehefrau und dem Kind in Köln. Der leitende Mitarbeiter ist in Köln bei einer Versicherung tätig und unterhält dort seine erste Tätigkeitsstätte. Der Arbeitgeber hat A (zeitliche befristet für 2 Jahre) nach München abgeordnet. Vereinbarungsgemäß hat der Mitarbeiter folgende Unterbringungskosten in München selbst zu tragen:

Miete für 12 Monate	21.000 EUR
Nebenkosten für 12 Monate	2.400 EUR
<u>sonstige Nebenkosten (Versicherungen)</u>	<u>600 EUR</u>
Übernachungskosten - gesamt	24.000 EUR

Der Lebensmittelpunkt der Familie liegt während der auswärtigen Tätigkeitszeit weiterhin in Köln, wenngleich A seine Familie unterhalb der Woche zum Einsatzort in München mitgenommen hat.

Frage

In welcher Höhe sind die Unterkunftskosten, die am auswärtigen Tätigkeitsort anfallen, abziehbar?

Lösung

A übt in München eine Auswärtstätigkeit aus, da dort aufgrund des vorübergehenden Einsatzes keine erste Tätigkeitsstätte unterhalten wird.¹¹ Bei den Unterkunftskosten ist folgender Kostenabzug möglich:

1. Schritt - Aufteilung nach Köpfen (hier: 3 Personen)

24.000 EUR : 3 = 8.000 EUR

2. Schritt - Korrektur Mehraufwand in Höhe des Sockelbetrags für einen Einpersonenhaushalt

24.000 EUR x 20 % = 4.800 EUR

3. Schritt - beruflich veranlasste Übernachtungskosten 12.800 EUR

Praxishinweis

Die Finanzverwaltung erkennt die o. g. Berechnungsmethode an, soweit sich der Steuerpflichtige in vergleichbaren Fällen hierauf beruft. Dies dürfte auch in Inlandsfällen gelten, sofern die zuvor beschriebene 1.000 EUR-Grenze überschritten wird.

Zwar sind die vorgenannten Entscheidungen zu dem vor 2014 geltenden Reisekostenrecht ergangen. Die Finanzverwaltung wendet diese Entscheidungsgrundsätze in Ergänzung zu dem BMF-Schreiben v. 24. Oktober 2014¹² auch im gegenwärtig geltenden Reisekostenrecht an.

Folgendes gilt es bei dem Kostenabzug aber zudem zu beachten:

¹¹ § 9 Abs. 4 EStG

¹² BMF-Schr. v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412 Rz. 117

- Gibt der Arbeitnehmer seine **bisherige Wohnung am Lebensmittelpunkt nicht auf**, ist ein solcher Kostenabzug möglich.
- Unterhält der Arbeitnehmer hingegen seine **einzige Wohnung am neuen Beschäftigungsort**, handelt es sich bei den Unterbringungskosten um Aufwendungen für die Lebensführung, die nicht abziehbar sind.¹³

¹³ § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG

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)
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