

Einkommensteuer-Info (19/2019)

In dieser Ausgabe

1	Aus der Finanzverwaltung	1
1.1	§ 35a EStG trotz Baukindergeld möglich	1
1.2	Neues zum Baukindergeld.....	2
2	Aus der Rechtsprechung	4
2.1	Doppelte Haushaltsführung: Einrichtungskosten abziehbar	4
3	Abkürzungsverzeichnis	7

1 Aus der Finanzverwaltung

1.1 § 35a EStG trotz Baukindergeld möglich

§ 35a Abs. 3 S. 2 EStG bestimmt einen Förderausschluss für bereits öffentlich geförderten Maßnahmen, für die zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden. Werden i.R.v. Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen mehrere (Einzel-) Maßnahmen durchgeführt, von denen einzelne öffentlich gefördert werden, ist die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung für (Einzel-) Maßnahmen, die nicht unter diese öffentliche Förderung fallen, möglich.

Beispiel

Der Eigentümer E saniert sein EFH.

Er lässt von einer Heizungsfirma eine neue energieeffiziente Heizungsanlage einbauen und beantragt dafür öffentliche Fördergelder mit der Folge, dass die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG für diese Maßnahme ausgeschlossen ist.

Gleichzeitig lässt er an den Außenwänden eine Wärmedämmung anbringen. Hierfür beantragt er keine öffentliche Förderung, sondern macht für die darauf entfallenden Arbeitskosten die ihm für diese Maßnahme auch zu gewährende Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG geltend.

Auszug aus der Einkommensteuer-Erklärung 2018 (Mantelbogen)

– Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen im eigenen Haushalt (ohne öffentlich geförderte Maßnahmen, für die zinsverbilligte Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse in Anspruch genommen werden, z. B. KfW-Bank, landeseigener Förderbanken oder Gemeinden)	
73	Art der Aufwendungen <input type="text" value="214"/>

Fraglich war, ob auch im Zuge eines Neubaus nach Fertigstellung des Objekts anfallende Handwerkerleistungen unter den Förderausschluss fallen, wenn Baukindergeld für das betreffende Objekt gewährt wird. Die Finanzverwaltung hat bestimmt, dass die Gewährung von Baukindergeld die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG nicht ausschließt. Mit Erlassen ist in Kürze zu rechnen.

Praxishinweis

Mit dem Baukindergeld wird der erstmalige Erwerb von Wohneigentum oder die Neuanschaffung von Wohnraum gefördert. Im Gegensatz zu anderen Förderprogrammen der KfW werden keine konkreten Handwerkerleistungen, sondern der Erwerb begünstigt. Der Förderausschluss nach § 35a Abs. 3 Satz 2 EStG kommt daher nicht zur Anwendung.

1.2 Neues zum Baukindergeld

Ab dem 17. Mai 2019 gelten geänderte Förderbedingungen für das Baukindergeld (KfW-Programm 424).¹ Folgende Änderungen sind hierbei zu beachten:

- **Antragsfrist:** Für alle Anträge auf Baukindergeld, die ab dem 17. Mai 2019 bei der KfW eingehen, gilt eine neue Antragsfrist. Die bisherige Antragsfrist wird von bislang 3 auf 6 Monate verlängert.
- **Förderfähige Objekte:** Immobilienkauf von Verwandten ist beim Baukindergeld nicht (mehr) förderfähig. Es wurde präzisiert, in welchen Fällen die Gewährung von Baukindergeld ausscheidet. Nicht gefördert werden:
 - Ferien- oder Wochenendhäuser sowie Ferienwohnungen
 - die Übertragung von Wohneigentum im Wege der (vorweggenommenen) Erbfolge, testamentarischen Verfügung oder Schenkung
 - der Erwerb oder die Eigentumsübertragung zwischen Ehegatten, Lebenspartnern oder Partnern einer sonstigen auf Dauer angelegten Lebensgemeinschaft
 - der Erwerb oder die Eigentumsübertragung zwischen Verwandten eines Haushaltsmitgliedes in gerader Linie (zum Beispiel: Kinder, Eltern, Großeltern, Urgroßeltern)
 - der Erwerb von Wohneigentum, das bereits früher im Eigentum eines Haushaltsmitgliedes stand.

¹ [https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/F%C3%B6rderprogramme-\(Inlandsf%C3%B6rderung\)/PDF-Dokumente/6000004381_M_424_Baukindergeld.pdf](https://www.kfw.de/PDF/Download-Center/F%C3%B6rderprogramme-(Inlandsf%C3%B6rderung)/PDF-Dokumente/6000004381_M_424_Baukindergeld.pdf)

- Präzisiert wurden die **Anforderungen an die Meldebestätigung**: Bei Kauf einer bereits selbstgenutzten Wohnimmobilie (z. B. Erwerb einer vormals gemieteten Wohnung) müssen Antragsteller – da kein Umzug stattfindet – statt der Meldebestätigung eine nach Antragstellung ausgestellte Meldebescheinigung sowie eine formlose Erklärung über den Kauf der gemieteten Immobilie einreichen. Die Meldebestätigung oder Meldebescheinigung muss die geförderte Wohnimmobilie als Haupt- oder alleinigen Wohnsitz vom Antragsteller, der im Antrag angegebenen Kinder sowie des Ehe- oder Lebenspartners oder Partners aus eheähnlicher Gemeinschaft ausweisen. Sie muss das Geburtsdatum der Kinder enthalten.

Das Baukindergeld wird nur dann gewährt, wenn das zu versteuernde Haushaltseinkommen bestimmte Grenzen einhält.

Übersicht

Anzahl der berücksichtigungsfähigen Kinder	Max. zu versteuerndes Haushaltseinkommen	Höhe des Baukindergeldes
1	(75.000 EUR + 15.000 EUR) = 90.000 EUR	(1.200 EUR x 10) = 12.000 EUR
2	(75.000 EUR + 30.000 EUR) = 105.000 EUR	(1.200 EUR x 2 x 10) = 24.000 EUR
3	(75.000 EUR + 45.000 EUR) = 120.000 EUR	(1.200 EUR x 3 x 10) = 36.000 EUR

Für die Ermittlung des versteuerten jährlichen Haushaltseinkommens ist der Durchschnitt aus den zu versteuernden Einkommen des zweiten und dritten Jahres vor Antragseingang heranzuziehen. Das zu versteuernde Einkommen ist anhand der ESt-Bescheide nachzuweisen.

Beispiel

Bei Antragseingang in 2019 wird der Durchschnitt aus dem zu versteuernden Einkommen 2016 und 2017 gebildet.²

Praxishinweis

Das maßgebliche zu versteuernde Haushaltseinkommen ist auf Grundlage der **Einkommensteuerbescheide** gegenüber der KfW nachzuweisen.³

Wie aber ist vorzugehen, wenn kein Steuerbescheid vorliegt? Diese Problematik kann auftreten, wenn Personen in dem maßgeblichen Zeitraum nicht der unbeschränkten Steuerpflicht unterlegen haben und in Fällen der Antragsveranlagung.

Für den Fall der Antragsveranlagung weist das Merkblatt der KfW darauf hin, dass sofern kein Einkommensteuerbescheid vorliegt, die Erstellung rechtzeitig beim zuständigen Finanzamt zu beantragen sei. Finanzamtsbescheinigungen über das Nichtvorliegen von Einkünften werden nicht

² Merkblatt Bauen, Wohnen, Energie sparen „Baukindergeld“ – KfW, Zuschuss 424 (neugefasst mit Gültigkeit ab 17.5.2019)

³ NWB 20/2019, 1441

ausgestellt. Die OFD NRW hat mit der KfW Kontakt aufgenommen, um abzustimmen, wie insoweit zu verfahren ist.⁴

Wird ein Einkommensteuerbescheid nachträglich geändert, weil z. B. nachträglich ein vormals gebildeter Investitionsabzugsbetrag⁵ mangels tatsächlicher Investition rückwirkend gewinnerhöhend aufgelöst wird, oder werden erstmals gesondert und einheitlich festgestellte Einkünfte erfasst, kann diese Änderung zu einem Überschreiten der für das Baukindergeld maßgeblichen Einkommensgrenzen führen. Offen ist, inwieweit der KfW dies angezeigt wird und welche Rechtskonsequenzen hieraus gezogen werden. Da ausformulierte Förderungsrichtlinien nicht vorliegen, bleibt abzuwarten, ob diese Auffassung tatsächlich von der KfW vertreten werden wird oder ob dieses Detail in den bisherigen Diskussionen (zunächst) unberücksichtigt blieb.

2 Aus der Rechtsprechung

2.1 Doppelte Haushaltsführung: Einrichtungskosten abziehbar

Notwendige Aufwendungen für eine doppelte Haushaltsführung sind als Werbungskosten abziehbar.⁶

Der Gesetzgeber hat seit 2014 bestimmt, dass als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung im **Inland** die tatsächlichen Kosten angesetzt werden können, höchstens jedoch 1.000 EUR im Monat.⁷

Praxishinweis

Diese Begrenzung auf 1.000 EUR im Monat gilt nicht bei einer im **Ausland** unterhaltenen doppelten Haushaltsführung. Als „notwendige Aufwendungen“ sind insoweit die Aufwendungen in tatsächlicher Höhe abziehbar, soweit sie die ortsübliche Miete für eine nach Lage und Ausstattung durchschnittliche Wohnung am Ort der ersten Tätigkeitsstätte mit einer Wohnfläche bis zu 60 qm nicht überschreiten.⁸

Welche Kosten sind in die 1.000 EUR-Begrenzung einzubeziehen?

Nach Auffassung der Finanzverwaltung umfasst der Höchstbetrag sämtliche entstehenden Aufwendungen wie

- Miete,
- Betriebskosten,

⁴ OFD NRW v. 2.4.2019 – Kurzinformation Verfahrensrecht Nr. 02/2019, NWB AAAAH-13763

⁵ § 7g EStG

⁶ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG

⁷ § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG

⁸ BMF-Schr. v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412 Rz. 107

- Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung oder -unterkunft,
- AfA für notwendige Einrichtungsgegenstände (ohne Arbeitsmittel),
- Zweitwohnungsteuer,
- Rundfunkbeitrag,
- Miet- oder Pachtgebühren für KFZ-Stellplätze,
- Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten), die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden.

Wird die Zweitwohnung oder -unterkunft **möbliert angemietet**, sind die Aufwendungen bis zum Höchstbetrag berücksichtigungsfähig.

Auch Aufwendungen für einen separat angemieteten Garagenstellplatz sind in den Höchstbetrag einzubeziehen und können nicht als „sonstige“ notwendige Mehraufwendungen zusätzlich berücksichtigt werden.

Praxishinweis

Die anders lautende BFH-Rechtsprechung⁹ wendet die Finanzverwaltung seit der gesetzlichen Neufassung des steuerlichen Reisekostenrechts durch das Gesetz zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts¹⁰, d. h. ab 2014, nicht an.

Maklerkosten, die für die Anmietung einer Zweitwohnung oder -unterkunft entstehen, sind als Umzugskosten zusätzlich als Werbungskosten abziehbar.¹¹ Sie sind nicht in die 1.000 EUR-Grenze mit einzubeziehen.

Im Gesetz wird nicht näher bestimmt, welche Aufwendungen den Unterkunftskosten zuzurechnen sind. Der BFH hat mit seiner Entscheidung vom 4. April 2019¹² folgende – für die Praxis bedeutsame – Entscheidung getroffen:

- Zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft zählen neben der Miete auch die (warmen und kalten) Betriebskosten einschließlich der Stromkosten. Diese Sichtweise entspricht auch der bislang bereits vertretenen Verwaltungsauffassung.
- Nicht zu den Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft zählen jedoch die Aufwendungen für Haushaltsartikel und Einrichtungsgegenstände einschließlich AfA.

⁹ BFH-Urt. v. 13.11.2012 - VI R 50/11, BStBl 2013 II S. 286

¹⁰ BGBl I 2013, 285

¹¹ R 9.9 Abs. 2 LStR 2015

¹² BFH-Urt. v. 4.4.2019 – VI R 18/17, juris

Unerheblich ist hierbei, ob es sich um Arbeitsmittel handelt oder nicht. Nach Auffassung des BFH ändert auch der Umstand daran nichts, dass diese Wirtschaftsgüter in der Unterkunft genutzt werden.

Wird eine möblierte oder teilmöblierte Wohnung angemietet, sind die Kosten für die angemieteten Möbelstücke den sonstigen Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung zuzurechnen. Für diese anteiligen Kosten gilt die 1.000 EUR-Grenze nicht.

Der BFH weist auf Folgendes hin: Soweit der Mietvertrag keine Aufteilung der Miete für die Überlassung der Wohnung und der Möbelstücke enthält – wie dies in der Regel der Fall sein wird – ist die Miete im Schätzungswege aufzuteilen. Die Schätzung dürfte sich an den Umständen des jeweiligen Einzelfalls orientieren. Der Mietpiegel bzw. Vergleichsmieten dürften einen Schätzungsanhaltspunkt bieten.

Die Finanzverwaltung bezieht die Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände in die 1.000 EUR-Grenze ein. Insoweit weicht der BFH von der Verwaltungsauffassung ab. Es bleibt abzuwarten, wie die Finanzverwaltung auf diese Rechtsprechung reagieren wird.

Praxishinweis

Die Entscheidung ist auch bei einer im Ausland unterhaltenen doppelten Haushaltsführung bedeutsam. In die Prüfung der ortsüblichen Miete dürften die Kosten der Einrichtungsgegenstände ebenso nicht einzubeziehen sein. Bei derartigen Kosten handelt es sich um sonstige Aufwendungen der doppelten Haushaltsführung. Im Falle der Anmietung einer möblierten oder teilmöblierten Wohnung sind die Aufwendungen ebenso im Schätzungswege aufzuteilen.

Werden im Ausland erzielte Einkünfte in Deutschland unter dem Progressionsvorbehalt freigestellt, werden die Progressionsvorbehaltseinkünfte nach deutschem Recht ermittelt. Die neue BFH-Rechtsprechung ist auch hierfür bedeutsam.

Der BFH weist in seiner aktuellen Entscheidung zudem darauf hin, dass die Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft (nur) ab Begründung der doppelten Haushaltsführung angesetzt werden dürften. Im Streitfall wurde der neue Arbeitsplatz verbunden mit der neuen ersten Tätigkeitsstätte im Mai 2014 aufgenommen, die die doppelte Haushaltsführung begründende inländische Zweitwohnung wurde aber erst ab Juni 2014 angemietet. Somit standen als Unterkunftskosten max. (7 Monate x 1.000 EUR=) 7.000 EUR zur Verfügung. Das Finanzamt war großzügiger und gewährte einen Kostenabzug von bis zu 8.000 EUR.

Im Urteilsfall war diese Spitzfindigkeit jedoch nicht entscheidungserheblich, da beide Höchstbeträge durch den tatsächlichen Unterkunftsaufwand unterschritten waren.

Praxishinweis

Der BFH hat sich leider nicht mit der Frage auseinandergesetzt, ob die regional unabhängige 1.000 EUR-Grenze verfassungsgemäß ist. Weitere Entscheidungen bleiben abzuwarten.

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