

Aktuelles aus der Gesetzgebung und Rechtsprechung

03 | 2021

Für alle Steuerpflichtigen

Anwendungsschreiben zur steuerlichen Förderung der energetischen Gebäudesanierung

Steuerpflichtige, die ihre Immobilie zu eigenen Wohnzwecken nutzen, können ab dem Veranlagungszeitraum 2020 eine Steuerermäßigung für durchgeführte energetische Maßnahmen beantragen – und zwar im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung über die neue „Anlage Energetische Maßnahmen“. Zu Einzelfragen hat das Bundesfinanzministerium nun in einem 23 Seiten starken Anwendungsschreiben (zuzüglich einer Anlage mit förderfähigen Maßnahmen) Stellung bezogen.

Grundsätzliches

Energetische Maßnahmen an einem zu eigenen Wohnzwecken genutzten eigenen Gebäude (**begünstigtes Objekt**) werden ab 2020 durch eine Steuerermäßigung gefördert (§ 35c Einkommensteuergesetz [EStG]). Voraussetzung: Das Objekt ist bei der Durchführung der Maßnahme **älter als zehn Jahre** (maßgebend ist der Herstellungsbeginn).

Begünstigte Aufwendungen/Maßnahmen sind:

- Wärmedämmung von Wänden, Dachflächen und Geschossdecken,
- Erneuerung der Fenster, Außentüren oder der Heizungsanlage,
- Erneuerung oder Einbau einer Lüftungsanlage,

- Einbau von digitalen Systemen zur energetischen Betriebs- und Verbrauchsoptimierung,
- Optimierung bestehender Heizungsanlagen, sofern diese älter als zwei Jahre sind.

Zu den Aufwendungen für energetische Maßnahmen gehören auch die Kosten für die Erteilung der **Bescheinigung des ausführenden Fachunternehmens** und die **Kosten für den Energieberater**, wenn dieser mit der planerischen Begleitung oder Beaufsichtigung der energetischen Maßnahmen beauftragt wurde.

Beachten Sie | Die Förderung ist zeitlich befristet: Es werden energetische Maßnahmen gefördert, mit denen nach dem 31.12.2019 begonnen wird und die vor dem 1.1.2030 abgeschlossen sind.

Daten für den Monat April 2021

STEUERTERMINE

Fälligkeit:

- USt, LSt = 12.4.2021

Überweisungen (Zahlungsschonfrist):

- USt, LSt = 15.4.2021

Scheckzahlungen:

Bei Scheckzahlung muss der Scheck dem Finanzamt spätestens drei Tage vor dem Fälligkeitstag vorliegen!

BEITRÄGE SOZIALVERSICHERUNG

Fälligkeit Beiträge 4/2021 = 28.4.2021

VERBRAUCHERPREISINDEX

(Veränderung gegenüber Vorjahr)

1/20	6/20	9/20	1/21
+ 1,6 %	+ 0,8 %	- 0,4 %	+ 1,6 %

MERKE | Um den Steuerabzug zu erhalten, muss der Steuerpflichtige seiner Einkommensteuererklärung eine spezielle Bescheinigung des beauftragten Handwerkers beifügen. Die amtlichen Muster (inklusive Erläuterungen) wurden vom Bundesfinanzministerium mit Datum vom 31.3.2020 veröffentlicht.

Nutzung zu eigenen Wohnzwecken

Eine Wohnung wird zu eigenen Wohnzwecken durch die anspruchsberechtigte Person genutzt, wenn sie die Wohnung allein, **mit ihren Familienangehörigen** oder gemeinsam mit Dritten bewohnt. Für die Steuerermäßigung ist es unschädlich, wenn die Wohnung **an ein Kind** unentgeltlich überlassen wird, für das die anspruchsberechtigte Person Anspruch auf **Kindergeld** bzw. einen **Kinderfreibetrag** hat.

MERKE | Die unentgeltliche Überlassung der gesamten Wohnung an andere – auch unterhaltsberechtigte – Angehörige oder fremde Dritte stellt keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken dar. Demgegenüber kann die Steuerermäßigung nach § 35c EStG grundsätzlich in Anspruch genommen werden, wenn nur Teile einer im Übrigen zu eigenen Wohnzwecken genutzten Wohnung unentgeltlich zu Wohnzwecken überlassen werden.

Höhe der Steuerermäßigung

Je begünstigtes Objekt beträgt der Höchstbetrag der Steuerermäßigung 40.000 EUR. Die Steuerermäßigung wird **über drei Jahre verteilt**. Im Kalenderjahr des Abschlusses der energetischen Maßnahme und im nächsten Kalenderjahr können jeweils 7 % der Aufwendungen (max. 14.000 EUR jährlich), im dritten Jahr 6 % der Aufwendungen (max. 12.000 EUR) von der Steuerschuld abgezogen werden.

Davon abweichend vermindert sich die tarifliche Einkommensteuer **um 50 % der Kosten für einen Energieberater**.

■ Beispiel

Aufwendungen für energetische Maßnahmen in 2020: 215.000 EUR; Energieberaterkosten in 2020: 3.000 EUR

Steuerermäßigung 2020: Kosten für den Energieberater: 1.500 EUR (50 %); Energetische Maßnahme: 15.050 EUR (7 %); maximal 14.000 EUR (Höchstbetrag inklusive Energieberaterkosten)

Steuerermäßigung 2021: Energetische Maßnahme: 15.050 EUR (7 %); maximal 14.000 EUR (Höchstbetrag)

Steuerermäßigung 2022: Energetische Maßnahme: 12.900 EUR (6 %); maximal 12.000 EUR (Höchstbetrag)

Steuerermäßigung gesamt: 40.000 EUR

Übersteigt der Steuerermäßigungsbeitrag **die tarifliche Einkommensteuer**, kann dieser **Anrechnungsüberhang** weder in anderen Veranlagungszeiträumen steuermindernd berücksichtigt noch innerhalb des dreijährigen Förderzeitraums auf einen der drei Veranlagungszeiträume vor- bzw. zurückgetragen werden.

Beachten Sie | Dies ist z. B. der Fall, wenn im Antragsjahr 2020 wegen **Verlusten aus einer selbstständigen Tätigkeit** keine Einkommensteuer anfällt.

Objektförderung

Die steuerliche Förderung ist **personen- und objektbezogen**. Das heißt: Der Höchstbetrag der Steuerermäßigung von 40.000 EUR kann von jeder steuerpflichtigen Person **für jedes begünstigte Objekt** insgesamt nur einmal in Anspruch genommen werden.

Steht das Eigentum an einem begünstigten Objekt mehreren Personen zu (**Miteigentum**), kann der Höchstbetrag für das Objekt also insgesamt nur einmal beansprucht werden. Die **Zurechnung** erfolgt im Verhältnis der Miteigentumsanteile. **Bei Ehegatten** oder Lebenspartnern, die zusammenveranlagt werden, ist eine Aufteilung nach dem Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile nicht erforderlich.

Vorweggenommene Erbfolge und Erbfall

Überträgt eine anspruchsberechtigte Person ihr Alleineigentum oder ihren Miteigentumsanteil an der Wohnung innerhalb des dreijährigen Abzugszeitraums **unentgeltlich auf eine andere Person**, kann die andere Person die **Steuerermäßigung nicht fortführen**, da sie keine Aufwendungen getragen hat.

Verstirbt ein Miteigentümer und wird der **überlebende Miteigentümer** durch Gesamtrechtsnachfolge infolge des Erbfalls zum Alleineigentümer, kann er die bisher auf den anderen Miteigentümer entfallende Steuerermäßigung **fortführen**, wenn er die Wohnung nunmehr im Alleineigentum **zu eigenen Wohnzwecken nutzt**.

Entsprechendes gilt für den durch Gesamtrechtsnachfolge infolge Erbfalls **erwerbenden (Allein-)Eigentümer** einer Wohnung, für die der Erblasser eine Steuerermäßigung beansprucht hat.

Ausschluss der Förderung

Die Steuerermäßigung ist ausgeschlossen, soweit die Aufwendungen für die energetische Maßnahme bereits als **Betriebsausgaben, Werbungskosten, Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastung** berücksichtigt worden sind.

Äußerst praxisrelevant ist in diesem Zusammenhang die Frage nach dem Verhältnis der neuen Steuerermäßigung nach § 35c EStG zu der **Steuerermäßigung für Handwerkerleistungen** nach § 35a EStG (20 % der Lohnkosten, maximal 1.200 EUR). Hierzu regelt das Bundesfinanzministerium nun Folgendes:

Die Steuerermäßigung ist **vollständig ausgeschlossen**, wenn für dieselbe energetische Maßnahme einschließlich der Kosten für den Energieberater

- eine **Steuerbegünstigung nach § 10f EStG** für zu eigenen Wohnzwecken genutzte **Baudenkmale** und Gebäude in **Sanierungsgebieten** und städtebaulichen Entwicklungsbereichen oder
- eine **Steuerermäßigung nach § 35a EStG** bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, haushaltsnahe Dienstleistungen und **Handwerkerleistungen** oder
- ein **zinsverbilligtes Darlehen oder steuerfreie Zuschüsse** (Baukindergeld ist unschädlich!)

beansprucht werden.

Wenn der Steuerpflichtige **ausschließlich Zuschüsse für die Energieberatung** erhalten hat, kann er hierfür zwar keine Steuerermäßigung nach § 35c EStG beanspruchen. Wird wegen dieser Beratung aber eine energetische Maßnahme durchgeführt und eine andere öffentliche Förderung nicht beansprucht, ist die Steuerermäßigung hierfür möglich.

Liegen die Voraussetzungen nach §§ 10f, 35a, 35c EStG sowie für die direkte Förderung (Darlehen/Zuschüsse) vor, ist der Steuerpflichtige für die jeweilige energetische Maßnahme an die einmal getroffene Entscheidung **für den gesamten Förderzeitraum gebunden (kein Wechsel zwischen den Fördertatbeständen)**.

Quelle | BMF-Schreiben vom 14.1.2021, Az. IV C 1 - S 2296-c/20/10004 :006, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 219976

Für Arbeitnehmer

Postzusteller und Rettungsassistenten haben eine erste Tätigkeitsstätte

Ob ein Arbeitnehmer eine erste Tätigkeitsstätte hat und damit beim Kostenabzug auf die **Entfernungspauschale** beschränkt ist oder seine Fahrtkosten (ggf. auch Verpflegungsmehraufwand) **nach Reisekostengrundsätzen** geltend machen kann, ist u. a. von der Art der Tätigkeit abhängig. Vom Bundesfinanzhof gibt es **nun schlechte Nachrichten für Postzusteller und Rettungsassistenten.**

Ein Postzusteller begehrte den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen. Begründung: Der Zustellbezirk sei **als weiträumiges Tätigkeitsgebiet** und nicht als erste Tätigkeitsstätte anzusehen.

Zum Hintergrund: Haben Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, kann es sich um ein **weiträumiges Tätigkeitsgebiet** handeln. Für die Fahrten von der Wohnung zu dem Tätigkeitsgebiet gilt zwar nur die Entfernungspauschale. Für den Ansatz von **Verpflegungspauschalen** ist die Festlegung als weiträumiges Tätigkeitsgebiet aber irrelevant, da der Arbeitnehmer weiter **auswärts** tätig wird.

Der Bundesfinanzhof hat nun entschieden, dass der **Zustellpunkt (Zustellzentrum)**, dem ein Postzusteller zugeordnet ist und an dem er arbeitstäglich vor- und nachbereitende Tätigkeiten (z. B. Sortiertätigkeiten, Abschreibepost) ausübt, **eine erste Tätigkeitsstätte** ist.

Da der Postzusteller an den jeweiligen Tagen **nicht mehr als 8 Stunden** von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend war, schied ein Verpflegungsmehraufwand aus. Denn eine Abwesenheit von mehr als 8 Stunden **nur von der Wohnung** reicht hier nicht.

Beachten Sie | Die Rettungswache, der ein **Rettungsassistent** zugeordnet ist, ist dessen erste Tätigkeitsstätte, wenn er dort arbeitstäglich vor dem Einsatz auf dem Rettungsfahrzeug **vorbereitende Tätigkeiten** vornimmt (z. B. Überprüfung des Fahrzeugs auf eine ordnungsgemäße Bestückung mit Medikamenten).

Quelle | BFH-Urteil vom 30.9.2020, Az. VI R 10/19, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 219773; BFH-Urteil vom 30.9.2020, Az. VI R 11/19, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 219779

Für alle Steuerpflichtigen

Verpflegungsmehraufwand und Unterkunftskosten bei Auslands(praxis)semestern

Als **erste Tätigkeitsstätte** gilt auch eine **Bildungseinrichtung**, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zwecke eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird. Das heißt: Der Student kann Aufwendungen für die Fahrten zur Bildungseinrichtung **nur mit der Entfernungspauschale** und nicht in tatsächlicher Höhe abziehen. Bei einem **Auslands(praxis)semester** wird an der ausländischen Hochschule aber keine weitere erste Tätigkeitsstätte begründet, so dass hierdurch **verursachte Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen** als (vorab entstandene) Werbungskosten abzugsfähig sein können.

Sachverhalt

Die Steuerpflichtige A studierte nach einer abgeschlossenen Ausbildung an einer inländischen Hochschule. Die Studienordnung schrieb für den Studiengang vor, dass das Studium für zwei Semester an einer ausländischen Partneruniversität zu absolvieren ist, wobei der Student während des Auslandsstudiums an der inländischen Hochschule eingeschrieben bleibt.

Die durch den Besuch der ausländischen Hochschule veranlassten Unterkunftskosten und Verpflegungsmehraufwendungen machte A als vorab entstandene Werbungskosten geltend. Das Finanzamt lehnte dies jedoch ab, da die Auslandsuniversität die erste Tätigkeitsstätte der A sei und die Aufwendungen daher nur im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung angesetzt werden könnten. Eine solche lag aber hier nicht vor. Im Gegensatz zum Finanzgericht Münster gab der Bundesfinanzhof der Klage der A statt.

Sieht die **Studienordnung** vor, dass Studierende einen Teil des Studiums an einer ausländischen Hochschule absolvieren können bzw. müssen, bleibt die inländische Hochschule **die erste Tätigkeitsstätte**. Dies gilt jedenfalls dann, wenn der Student der bisherigen Bildungseinrichtung auch für die Zeit des Auslandsstudiums zugeordnet bleibt. Kosten für **Unterkunft und Verpflegungsmehraufwand im Ausland** sind deshalb

als Werbungskosten zu berücksichtigen, auch wenn keine doppelte Haushaltsführung vorliegt. Entsprechendes gilt bei Praxissemestern.

Relevanz für die Praxis

Aufwendungen des Steuerpflichtigen für seine Berufsausbildung oder für sein Studium sind nur dann **Werbungskosten**, wenn er zuvor bereits eine **Erstausbildung** (Berufsausbildung oder Studium) **abgeschlossen** hat oder wenn die Berufsausbildung oder das Studium im Rahmen eines Dienstverhältnisses stattfindet. Anderenfalls handelt es sich nur um **Sonderausgaben** (bis max. 6.000 EUR im Kalenderjahr abzugsfähig).

Von der Entscheidung profitieren insbesondere Studenten, die bereits eine **Erstausbildung abgeschlossen** haben. Denn nur dann handelt es sich um (vorab entstandene) Werbungskosten. Da während eines Studiums **keine bzw. nur geringe Einnahmen** erzielt werden, führen Werbungskosten regelmäßig zu einem vortragsfähigen Verlust, der in den Jahren der Berufsausübung steuermindernd wirkt. Hingegen bleiben **Sonderausgaben bei fehlenden Einkünften** in demselben Jahr wirkungslos, da hier **keine jahresübergreifende Verrechnung** möglich ist.

Quelle | BFH-Urteil vom 14.5.2020, Az. VI R 3/18, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 219282; BFH, PM Nr. 56/2020 vom 3.12.2020

Für Unternehmer

Richtsatzsammlung für 2019 veröffentlicht

Das Bundesfinanzministerium (20.1.2021, Az. IV A 8 - S 1544/19/10001 :001) hat die **Richtsatzsammlung für das Kalenderjahr 2019** bekanntgegeben. Die Richtsätze wurden für die einzelnen Gewerbeklassen auf der Grundlage von **Betriebsergebnissen** zahlreicher geprüfter Unternehmen ermittelt. Sie sind für die Verwaltung ein Hilfsmittel, um **Umsätze und Gewinne zu verproben** und ggf. bei Fehlen anderer geeigneter Unterlagen zu schätzen.

Für alle Steuerpflichtigen

Erbschaftsteuerbefreiung für das Familienheim: Wegfall auch bei krankheitsbedingtem Auszug

| Veräußert der Erbe **das Familienheim** innerhalb von zehn Jahren, **entfällt die Erbschaftsteuerbefreiung** nach einer Entscheidung des Finanzgerichts Münster auch dann, wenn der **Auszug auf ärztlichen Rat** hin wegen einer Depressionserkrankung erfolgt. |

Hintergrund: Die vom Erblasser zuvor selbst genutzte Immobilie kann **erbschaftsteuerfrei** vererbt werden, wenn das Familienheim vom Ehegatten bzw. eingetragenen Lebenspartner **weitere zehn Jahre lang** bewohnt wird. Ist dies nicht der Fall, entfällt die Steuerbefreiung **mit Wirkung für die Vergangenheit** – es sei denn, der Erwerber ist **aus zwingenden Gründen** an einer Selbstnutzung zu eigenen Wohnzwecken gehindert.

■ Sachverhalt

Eine Steuerpflichtige beerbte ihren im Jahr 2017 verstorbenen Ehemann zur Hälfte. Zur Erbschaft gehörte auch das hälftige Miteigentum an dem bislang gemeinsam bewohnten Einfamilienhaus. Ende 2018 veräußerte sie das Haus und zog in eine zuvor erworbene Eigentumswohnung. Daraufhin versagte das Finanzamt die Steuerbefreiung. Hiergegen wandte die Steuerpflichtige ein, dass sie nach dem Tod ihres Ehemanns unter Depressionen und Angstzuständen gelitten habe, insbesondere weil ihr Mann in dem Haus verstorben sei. Daraufhin habe ihr Arzt ihr geraten, die Wohnumgebung zu wechseln.

Nach Meinung des Finanzgerichts war die Steuerpflichtige **nicht aus zwingenden Gründen an einer Selbstnutzung gehindert**. Dabei ging das Finanzgericht zwar davon aus, dass die Depressionserkrankung und der Tod des Ehemanns im Einfamilienhaus die Steuerpflichtige erheblich psychisch belastet hatten. Ein „**zwingender Grund**“ im Sinne des Gesetzes ist jedoch nur dann gegeben, wenn **das Führen eines Haushalts** (etwa wegen einer Pflegebedürftigkeit) **unmöglich ist** – und dies war hier nicht der Fall.

Das Finanzgericht hält eine solche **restriktive Gesetzesauslegung** für verfassungsrechtlich geboten, da die Steuerbefreiung für Familienheime Grundeigentümer gegenüber Inhabern anderer Vermögenswerte bevorzugt.

Beachten Sie | Die Steuerpflichtige will diese Entscheidung aber so nicht stehen lassen. Sie hat **Revision beim Bundesfinanzhof** eingelegt.

Quelle | FG Münster, Urteil vom 10.12.2020, Az. 3 K 420/20 Erb, Rev. BFH Az. II R 1/21, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 219942; FG Münster, PM Nr. 2 vom 15.1.2021

Für Vermieter

Anschaffungsnahe Herstellungskosten: Aufwendungen vor dem Erwerb fallen nicht darunter

| Nach einem Beschluss des Bundesfinanzhofs fallen Aufwendungen, die **vor dem Erwerb** einer Immobilie getätigt werden, **nicht in die Prüfung der 15 %-Grenze** des § 6 Abs. 1 Nr. 1a Einkommensteuergesetz (EStG). Diese Entscheidung **ermöglicht Gestaltungen**. So kann vor allem bei einem Hauskauf unter nahen Angehörigen daran gedacht werden, Renovierungsmaßnahmen noch **vor der Anschaffung** vorzunehmen. |

Der Beschluss ist aber kein Freifahrtsschein: Es muss sich **um Renovierungskosten** handeln. Denn auch für vor der Anschaffung des Grundstücks getätigte Aufwendungen bleibt es dabei: Es ist nach **den allgemeinen Kriterien** zu entscheiden, ob Anschaffungs-, Herstellungs- oder Erhaltungsaufwand vorliegt.

Hintergrund: Anschaffungsnahe Herstellungskosten (§ 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG) liegen vor, wenn **innerhalb von drei Jahren** nach dem Gebäudekauf Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen durchgeführt werden, deren **Nettoaufwendungen 15 % der Gebäude-Anschaffungskosten** übersteigen. Ausgenommen sind: Aufwendungen für Erweiterungen sowie für Erhaltungsarbeiten, die jährlich üblicherweise anfallen.

PRAXISTIPP | Anschaffungsnahe Herstellungskosten wirken sich nicht im Jahr der Zahlung, sondern nur über die Gebäudeabschreibung (regelmäßig 50 Jahre) als Werbungskosten aus. Somit sollte die 15 %-Grenze innerhalb der Dreijahresfrist nach Möglichkeit nicht überschritten werden. Dies gelingt in der Regel durch zeitliche Verschiebung der Maßnahmen.

Quelle | BFH, Beschluss vom 28.4.2020, Az. IX B 121/19, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 216741

➤ HAFTUNGSAUSSCHLUSS

Der Inhalt des Rundschreibens ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Das Rundschreiben ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.

Für Vermieter

Corona-Krise: Erfreuliche Verwaltungsmeinung bei ausbleibenden Mieteinnahmen

| Erlässt der Vermieter einer Wohnung **wegen einer finanziellen Notsituation** des Mieters die Mietzahlung zeitlich befristet ganz oder teilweise, führt dies grundsätzlich **nicht zu einer Veränderung der vereinbarten Miete**. Folglich hat dies (nach einer bundesweit abgestimmten Verfügung) keine Auswirkungen auf die bisherige Beurteilung des Mietverhältnisses nach § 21 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG). |

Der **volle Werbungskostenabzug** bleibt also erhalten, wenn die Miete **unter die Grenze von 66 %** (bzw. 50 %-Grenze ab 2021) des § 21 Abs. 2 EStG fällt. Erfüllte das Mietverhältnis hingegen bereits **vor dem Mieterlass** die Voraussetzungen für eine Kürzung der Werbungskosten, verbleibt es dabei; eine weitere Kürzung wegen des Mieterlasses ist nicht vorzunehmen.

Beachten Sie | Handelt es sich um eine im Privatvermögen gehaltene und **nicht Wohnzwecken dienende Immobilie**, dann führt ein Mieterlass nicht ohne Weiteres zu einem erstmaligen Wegfall der **Einkünfteerzielungsabsicht**.

Quelle | OFD NRW, Kurzinformation ESt 2020/16 vom 2.12.2020, unter www.iww.de, Abruf-Nr. 220027