

Einkommensteuer-Info (03/2021)

In dieser Ausgabe

1	Verbilligte Wohnungsüberlassung: Gesetzesänderung mit Folgen und coronabedingter Mietausfall	1
1.1	Grundsätzliches	1
1.2	Reduzierung der 66 %-Grenze und § 82b EStDV	1
1.3	§ 21 Abs. 2 EStG und Mietausfall in Corona-Zeiten	2
1.4	Blick in den Einkommensteuer-Erklärungsvordruck 2020	3
2	§ 35a EStG – Aktuelle Entwicklungen	4
3	Abkürzungsverzeichnis	5

1 Verbilligte Wohnungsüberlassung: Gesetzesänderung mit Folgen und coronabedingter Mietausfall

1.1 Grundsätzliches

§ 21 Abs. 2 EStG bestimmt Folgendes:

„(2) ¹Beträgt das Entgelt für die Überlassung einer Wohnung zu Wohnzwecken weniger als 50 Prozent (VZ 2020: 66 Prozent) der ortsüblichen Marktmiete, so ist die Nutzungsüberlassung in einen entgeltlichen und einen unentgeltlichen Teil aufzuteilen.

²Beträgt das Entgelt bei auf Dauer angelegter Wohnungsvermietung mindestens 66 Prozent der ortsüblichen Miete, gilt die Wohnungsvermietung als entgeltlich.“

Praxishinweis

Es darf nicht verkannt werden, dass die 66 %-Grenze bzw. ab 2021 50 %-Grenze nach § 21 Abs. 2 S. 1 EStG unabhängig davon anzuwenden ist, ob die Wohnung nahen Angehörigen oder fremden Dritten zu Wohnzwecken überlassen wird und ob das vereinbarte Entgelt aus vertraglichen oder tatsächlichen Gründen nicht erhöht werden kann.¹

1.2 Reduzierung der 66 %-Grenze und § 82b EStDV

Durch das JStG 2020² wird die bisherige 66 %-Grenze gem. § 21 Abs. 2 S. 1 EStG auf **50 % reduziert**. Der Gesetzgeber will mit dieser Änderung dem Umstand der vielerorts steigenden Mieten und des hohen Mietniveaus in Deutschland

¹ SenVerw. Berlin v. 29.10.2015 – S 2253-1/2012-1, Juris i.V.m. BFH-Urt. v. 28.1.1997 – IX R 88/94, BStBl II 1997, 605

² JStG 2020 v. 21.12.2020 – BGBl I 2020, 3096

Rechnung tragen. Dadurch können insb. Vermieter, die im Interesse des Fortbestands ihrer oft langjährigen Mietverhältnisse davon Abstand nehmen, regelmäßig (zulässige) Mieterhöhungen vorzunehmen, ihre Werbungskosten auch bei verbilligter Wohnraumüberlassung mit Einkünfteerzielungsabsicht vollumfänglich abziehen, wenn das Entgelt mindestens 50 % der ortsüblichen Miete beträgt.

Praxishinweis

Diese Änderung kommt erstmals ab dem **VZ 2021** zur Anwendung. Grds. bleibt aber festzuhalten, dass Vermieter, die auf regelmäßige Mietanpassungen verzichten, in die Kostenaufteilung hineinwachsen können.³

Mandanten sollten auf die Gefahr der Werbungskostenkürzung bei fehlender Mietanpassung hingewiesen werden.

Da die Gesetzesänderung erst ab dem VZ 2021 gilt, ergeben sich insbesondere bis zum VZ 2020 erhöhte Kostenaufteilungsgefahren. Gestalterisch könnte daran gedacht werden, durch eine Verteilung größeren Erhaltungsaufwands nach § 82b EStDV die Kostenaufteilung durch die Verteilung auf Jahre, für die die Kostenaufteilung nicht gilt, zu verhindern. Die Kostenaufteilung dürfte der Kostenverteilung nach § 82b EStDV vorgehen; eine abgestimmte Verwaltungsauffassung bleibt abzuwarten.

Beispiel

Es liegt eine entgeltliche Vermietung zu 60 % der ortsüblichen Miete sowohl in 2020 als auch in 2021 vor. Größerer Erhaltungsaufwand 2020 i. H. v. 10.000 EUR wird auf zwei Jahre verteilt.

Im Entstehungsjahr des Erhaltungsaufwands erfolgt eine entgeltliche Vermietung zu 60 %. Der Erhaltungsaufwand ist im Aufwandsentstehungsjahr nur in Höhe von (10.000 EUR x 60 % =) 6.000 EUR abziehbar. Nur der abziehbare Aufwand ist auf die Jahre 2020 und 2021 verteilbar. Die Änderung von § 21 Abs. 2 S. 1 EStG mit Wirkung ab dem VZ 2021 dürfte sich auf den verteilten Erhaltungsaufwand nach § 82b EStDV aus Vorjahren nicht auswirken.

1.3 § 21 Abs. 2 EStG und Mietausfall in Corona-Zeiten

Bedingt durch die **Corona-Krise** wird oftmals die tatsächlich vereinbarte Miete nicht gezahlt oder vom Vermieter aufgrund einer finanziellen Notsituation des Mieters zeitlich befristet ganz oder teilweise erlassen.

§ 21 Abs. 2 S. 1 EStG stellt auf die „Entgelte“ ab, so dass sich die Frage stellte, ob die vereinnahmten oder die vereinbarten Entgelte für die Vergleichsberechnung heranzuziehen sind.

³ Pfirrmann, in: H/H/R, EStG-Komm., § 21 Anm. 206

Blick in den Erklärungsvordruck 2020

40	2020 voll abzuziehende Erhaltungsaufwendungen, die direkt zugeordnet werden können		X		36															
41	verhältnismäßig zugeordnet werden				37															
Auf bis zu 5 Jahre zu verteilende Erhaltungsaufwendungen (§§ 11a, 11b EStG, § 82b EStDV)																				
42	Gesamtaufwand 2020	EUR																		
			57																	
	davon 2020 abzuziehen									X										
43	zu berücksichtigender Anteil	aus 2016								X										
44		aus 2017								X										
45		aus 2018								X										
46		aus 2019								X										

2 § 35a EStG – Aktuelle Entwicklungen

Die Anwendung der Steuerermäßigung nach § 35a EStG spielt in der Erklärungspraxis eine bedeutsame Rolle. Auf folgende beratungsrelevante Entscheidungen gilt es zu achten:

- Nach § 35a Abs. 3 EStG werden Handwerkerleistungen begünstigt, die typischerweise dem Wohnen bzw. Leben im Haushalt dienen (z. B. Streichen und Tapezieren). Kosten für die **Autoreparatur** zählen nicht hierzu, weil es sich nicht um einen Haushaltsgegenstand, sondern ein Fortbewegungsmittel handelt.⁷
- Jahrelang war in der Diskussion, ob auch der Lohn einer Handwerkerleistung nach § 35a Abs. 3 EStG berücksichtigt werden kann, wenn die Tätigkeit in der **Werkstatt** erfolgt. Der BFH hat dies abgelehnt.⁸ Nur der Lohnaufwand „vor Ort“ ist zu berücksichtigen. Dieser muss bedarfsweise im Wege der sachgerechten Schätzung ermittelt werden.
- Der Haushalt endet nicht an der Grundstücksgrenze, sondern an der **Bordsteinkante**. Arbeitslohn für Handwerkerleistungen hinter der Bordsteinkante hat der BFH von der Steuerermäßigung nach § 35a Abs. 3 EStG ausgeschlossen (z. B. Erschließungskosten einer öffentlichen Straße⁹ und Reinigungskosten der öffentlichen Straße¹⁰).
- Abweichend von der Verwaltungsauffassung hat das Sächsische FG¹¹ die Aufwendungen für ein **Hausnotrufsystem** außerhalb des „Betreuten Wohnens“ als haushaltsnahe Dienstleistungen berücksichtigt (z. B. DRK-Hausnotruf). Anders als die Alarmüberwachungsleistungen¹² sollen derartige Leistungen üblicherweise durch Mitglieder des privaten Haushalts erbracht werden.

⁷ Thüringer FG, Urt. v. 25.6.2020 – 1 K 103/20, EFG 2020, 1619

⁸ BFH-Urt. v. 13.5.2020 – VI R 7/18, juris und VI R 4/18, DStR 2020, 2663

⁹ BFH-Urt. v. 28.4.2020 – VI R 50/17, DStR 2020, 2117

¹⁰ BFH-Urt. v. 13.5.2020 – VI R 4/18, DStR 2020, 2663

¹¹ Sächsisches FG, Urt. v. 14.10.2020 – 2 K 323/20, juris

¹² FG Berlin-Brandenburg, Urt. v. 13.9.2017 – 7 K 7128/17, EFG 2018, 40, rkr.

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