

Urteil vom 17. April 2018, IX R 9/17

Anmietung einer als Homeoffice genutzten Wohnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber - Einkünfteerzielungsabsicht - Aufwendungen für die Badrenovierung

ECLI:DE:BFH:2018:U.170418.IXR9.17.0

BFH IX. Senat

EStG § 9 Abs 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2012

vorgehend FG Köln, 02. August 2016, Az: 5 K 2515/14

Leitsätze

Bei einer Einliegerwohnung des Steuerpflichtigen, die er zweckfremd als Homeoffice an seinen Arbeitgeber für dessen betriebliche Zwecke vermietet, ist stets im Einzelfall festzustellen, ob er beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (entgegen BMF-Schreiben vom 13. Dezember 2005 IV C 3-S 2253-112/05, BStBl I 2006, 4).

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 3. August 2016 5 K 2515/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Köln zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob die Kosten einer behindertengerechten Badrenovierung in Höhe von 25.780,66 € in einer als Homeoffice an den Arbeitgeber vermieteten Einliegerwohnung in einem im Übrigen zu eigenen Wohnzwecken genutzten Haus als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 des Einkommensteuergesetzes in der Fassung des Streitjahres 2012 (EStG) berücksichtigt werden können.
- 2** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden im Streitjahr zusammen veranlagt. Der Kläger ist als Vertriebsleiter für ... bei der ... KG in A angestellt.
- 3** Die Kläger sind jeweils zu 1/2 Eigentümer des bebauten Grundstücks ... in Z. Das Gebäude besteht aus der von den Klägern selbstgenutzten Wohnung mit 119,73 qm im Obergeschoss und einer Einliegerwohnung im Erdgeschoss. Die Kläger vermieteten diese mit Mietvertrag vom 28. Januar 2003 als Homeoffice an den Arbeitgeber des Klägers. Die Größe der vermieteten Räume (Büro, Besprechungsraum, Küche, Bad/WC) beträgt laut Mietvertrag 53,62 qm. Der Kläger betreibt seine Tätigkeit als Vertriebsleiter für den Arbeitgeber von diesen Räumlichkeiten aus. Der Mietvertrag ist zeitlich an den Arbeitsvertrag des Klägers und an die Weisung des Arbeitgebers gebunden, die Tätigkeit in anderen Büroräumen zu betreiben. Bei Kündigung des Arbeitsvertrages oder bei entsprechender Weisung des Arbeitgebers endet das Mietverhältnis. Die Miete betrug zunächst einschließlich Umsatzsteuer 464 € und wurde laut Vertragsnachtrag vom 9. Januar 2006 wegen der Umsatzsteuererhöhung auf 476 € angepasst.
- 4** Mit ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärten die Kläger die "gewerbliche" Vermietung der Wohnung und machten einen Werbungskostenüberschuss aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 29.900 € geltend. Darin enthalten waren sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen in Höhe von insgesamt 31.073 €.

Davon entfielen 25.780,66 € auf die in Rede stehende Renovierung des Badezimmers mit Dusche und Badewanne in der vermieteten Wohnung.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) ordnete nach einer Ortsbesichtigung das Badezimmer dem privaten Bereich zu und berücksichtigte im Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 4. Dezember 2013 die geltend gemachten Aufwendungen für die Renovierung des Badezimmers nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.
- 6 Die hiergegen erhobenen Einsprüche blieben erfolglos.
- 7 Das Finanzgericht (FG) hat der hiergegen erhobenen Klage teilweise stattgegeben und führt in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 831 veröffentlichten Urteil im Wesentlichen aus, die Kläger erzielten aus der Überlassung des Homeoffice an den Arbeitgeber des Klägers Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung; die in Rede stehenden Werbungskosten für die Badezimmerrenovierung seien jedoch nur anteilig bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Die Anmietung eines vollständigen behindertengerechten Badezimmers mit Dusche und Badewanne sei nicht von den Arbeitgeberinteressen gedeckt. Vielmehr sei lediglich das Vorhandensein einer Toilette nebst Waschbecken betrieblich erforderlich. Da somit die Kosten für die Renovierung des Bades nicht in vollem Umfang berücksichtigt werden könnten, sei eine sachgerechte Schätzung erforderlich. Ein angemessener, zu berücksichtigender Betrag für die Anschaffung eines WC nebst Waschbecken sowie Handtuchhalter und Seifenspender wären 1.350 €. Zudem sei die Rechnung der Schreinerei vom 20. Februar 2012 betreffend Badezimmerfenster, Tür und Rollläden über 558 € in vollem Umfang anzusetzen. Die darüber hinaus geltend gemachten Kosten, insbesondere für die Dusche und die Badewanne nebst Zubehör könnten keine Berücksichtigung finden. Im Schätzungswege sei davon auszugehen, dass 1/3 der Gesamtfläche des 6,6 qm großen Badezimmers, mithin 2,2 qm für die Nutzung als Toilette erforderlich seien und deshalb dem Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zugeordnet werden könnten. Daher seien die übrigen Kosten für die Badrenovierung mit 1/3 als Werbungskosten zu berücksichtigen. Die Absetzung für Abnutzung sei insoweit zu erhöhen.
- 8 Mit ihrer Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG).
- 9 Nach Ergehen des angefochtenen Urteils hat das FA am 14. September 2016 den Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr geändert. Der Streitstoff des vorliegenden Verfahrens wird dadurch nicht berührt, weil die Besteuerungsgrundlagen im Bescheid vom 14. September 2016 denen entsprechen, die bereits in dem von den Klägern ursprünglich angefochtenen Einkommensteuerbescheid angesetzt worden sind.
- 10 Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2012 vom 14. September 2016 mit der Maßgabe zu ändern, dass bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Werbungskosten aus der Badrenovierung in der Höhe von 25.780,66 € berücksichtigt werden.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat nicht erkannt, dass es sich bei den vermieteten Räumlichkeiten um eine Gewerbeimmobilie handelt, und hat dementsprechend die Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger nicht durch eine objektbezogene Überschussprognose im Einzelfall überprüft.
- 13 1. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erzielt, wer ein Grundstück, Gebäude oder Gebäudeteil gegen Entgelt zur Nutzung überlässt und beabsichtigt, auf die voraussichtliche Dauer der Nutzung einen Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25. März 2003 IX R 56/00, BFH/NV 2003, 1170, und vom 19. Dezember 2007 IX R 30/07, BFH/NV 2008, 1300).

- 14** Nach dem Regelungszweck des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ist bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit grundsätzlich und typisierend davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften, auch wenn sich über längere Zeiträume Werbungskostenüberschüsse ergeben (ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 1. April 2009 IX R 39/08, BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776, und vom 16. September 2015 IX R 31/14, BFH/NV 2016, 188). Dies gilt jedoch nur für die Vermietung von Wohnungen, nicht indes für die Vermietung von Gewerbeimmobilien (BFH-Urteil vom 20. Juli 2010 IX R 49/09, BFHE 230, 385, BStBl II 2010, 1038, und dieser Entscheidung folgend BFH-Urteile vom 17. Oktober 2013 III R 27/12, BFHE 243, 327, BStBl II 2014, 372; vom 9. Oktober 2013 IX R 2/13, BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527, und in BFH/NV 2016, 188; der 2. Leitsatz des BFH-Urteils in BFHE 224, 538, BStBl II 2009, 776 ist durch die soeben genannte Rechtsprechung insoweit überholt).
- 15** Abweichend von vorstehendem Grundsatz ist bei Gewerbeimmobilien die Überschusserzielungsabsicht stets ohne typisierende Vermutung im Einzelfall festzustellen (BFH-Urteil vom 19. Februar 2013 IX R 7/10, BFHE 240, 258, BStBl II 2013, 436). Denn die Vermietung zu gewerblichen Zwecken ist wegen ihres Einflusses auf den Gebrauchswert der Immobilie nicht mit einer auf Dauer ausgerichteten Wohnraumvermietung vergleichbar. Dabei sind Gewerbeimmobilien --in Abgrenzung zu einer Wohnung-- alle Immobilien, die nicht Wohnzwecken dienen (BFH-Urteil in BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527; Blümich/ Schallmoser, § 21 EStG Rz 226). Zu diesen Immobilien zählen auch Räumlichkeiten des Arbeitnehmers, die dieser dem Arbeitgeber zur ausschließlichen Erfüllung von dessen betrieblichen Zwecken vermietet. Dabei ist es unerheblich, ob diese Räume in oder außerhalb der Privatwohnung des Arbeitnehmers belegen sind. Entscheidend ist die im Mietvertrag vereinbarte und damit verbindlich festgelegte Art der Nutzung. Wenn ursprünglich für Wohnzwecke vorgesehene Wohnräume zu gewerblichen Zwecken vermietet werden, dann tritt mit dem Abschluss des Mietverhältnisses die den Gebrauchswert beeinflussende Zweckänderung ein.
- 16** 2. Da das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben.
- 17** a) Das FG hat zwar zutreffend angenommen, dass sich die Mietzahlungen des Arbeitgebers ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach als Gegenleistung für die Nutzung der überlassenen Wohnung darstellen und diese daher dem Anwendungsbereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und nicht den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) zuzurechnen sind. Dies folgt aus den Grundsätzen, die der BFH in ständiger Rechtsprechung für die Vermietung von selbstgenutzten Büroräumen in der Wohnung des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber aufgestellt hat (vgl. BFH-Urteile vom 19. Oktober 2001 VI R 131/00, BFHE 197, 98, BStBl II 2002, 300, unter II.2.g, h; vom 20. März 2003 VI R 147/00, BFHE 201, 311, BStBl II 2003, 519, zu einem 35 qm großen Kellerraum im eigenen Haus; vom 16. September 2004 VI R 25/02, BFHE 207, 457, BStBl II 2006, 10, unter II.1.c, zu einem Kellerraum im eigenen Haus; vom 11. Januar 2005 IX R 72/01, BFH/NV 2005, 882, unter II.2.a, zu einem 35 qm großen Kellerraum im eigenen Haus; vom 9. Juni 2005 IX R 4/05, BFH/NV 2005, 2180, unter II.1., zu zwei Räumen im eigenen Haus; vom 8. März 2006 IX R 76/01, BFH/NV 2006, 1810, unter II.1.a; BFH-Beschluss vom 5. Dezember 2011 IX B 131/11, BFH/NV 2012, 415, zur Frage, ob Gemeinschaftsflächen mitvermietet worden sind; BFH-Urteil vom 13. Dezember 2016 X R 18/12, BFHE 256, 323, BStBl II 2017, 450, unter II.2.b aa, zu einem Raum im Obergeschoss des eigenen Hauses). Denn nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und daher insoweit bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist das die gesamte Einliegerwohnung umfassende Mietverhältnis im vorrangigen betrieblichen Interesse des Arbeitgebers vereinbart worden; dieses ist mithin über die Entlohnung des Klägers als Arbeitnehmer und seine Arbeitsleistung im Rahmen des Dienstverhältnisses hinausgegangen. Der Kläger verfügt nicht über einen weiteren Arbeitsplatz in einer Betriebsstätte des Arbeitgebers. Die Vermietung stellt zudem keine der nichtselbständigen Arbeit zuzuordnende Nebentätigkeit dar.
- 18** Ebenso wie die bisherige Rechtsprechung des BFH betrifft auch der Streitfall die Vermietung von im Wohnhaus des Klägers gelegenen Büroräumlichkeiten einschließlich Nebenräume an dessen Arbeitgeber.
- 19** b) Das FG hat aber rechtsfehlerhaft nicht erkannt, dass es sich bei den vermieteten Räumlichkeiten --wie die Kläger selbst zutreffend erklärt haben-- um eine Gewerbeimmobilie handelt und die Einkünfteerzielungsabsicht der Kläger daher durch eine objektbezogene Überschussprognose überprüft werden muss.
- 20** Soweit das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 13. Dezember 2005 IV C 3-S 2253-112/05 (BStBl I 2006, 4) für die Vermietung eines im Haus oder der Wohnung des Arbeitnehmers gelegenen Büros an den Arbeitgeber typisierend vom Vorliegen der Einkünfteerzielungsabsicht ausgeht, ist dieser Auffassung nicht zu folgen. Sie übersieht, dass der erkennende Senat in ständiger Rechtsprechung bestimmte Fallgruppen von der

Typisierungswirkung ausnimmt (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 30. September 1997 IX R 80/94, BFHE 184, 406, BStBl II 1998, 771, dort 2.d, Rz 23; vom 6. November 2001 IX R 97/00, BFHE 197, 151, BStBl II 2002, 726 --Ferienwohnung--; vom 5. November 2002 IX R 48/01, BFHE 201, 46, BStBl II 2003, 646 --verbilligte Vermietung--; vom 9. Juli 2002 IX R 57/00, BFHE 199, 422, BStBl II 2003, 695; vom 9. Juli 2002 IX R 47/99, BFHE 199, 417, BStBl II 2003, 580 --befristete Vermietungstätigkeit--; vom 6. Oktober 2004 IX R 30/03, BFHE 208, 142, BStBl II 2005, 386 --aufwendig gestaltetes Wohngebäude--; in BFHE 244, 247, BStBl II 2014, 527, und in BFH/NV 2016, 188 --Gewerbeimmobilien--, dazu bereits oben unter II.1.).

- 21** Die besonderen, der Vermietung von im Wohnhaus gelegenen Büroräumen an den Arbeitgeber zugrunde liegenden Umstände sind im Streitfall zudem aus der Koppelung des Mietvertrages an das Bestehen des Dienstverhältnisses erkennbar. Anders als bei einem üblichen Wohnraummietverhältnis wird der Mietvertrag zeitlich an den Arbeitsvertrag mit dem Arbeitnehmer und an die Weisung des Arbeitgebers gebunden, die Tätigkeit in anderen Büroräumen zu betreiben. Bei Kündigung des Arbeitsvertrages oder bei entsprechender Weisung des Arbeitgebers endet in der Regel das Mietverhältnis. Zwar stellt eine solche Koppelung keine zivilrechtliche Befristung im engeren Sinne dar, aber sie spricht gegen die Gleichbehandlung mit einem Wohnraummietvertrag.
- 22** Die dargestellten Umstände führen im Streitfall dazu, dass die Einkünfteerzielungsabsicht ohne typisierende Vermutung anhand einer Überschussprognose festzustellen ist.
- 23** c) Der Senat weicht damit nicht von der Rechtsprechung des VI. Senats ab. Soweit der VI. Senat unter vergleichbaren Umständen bei einer auf Dauer angelegten Vermietung von Büroräumen an den Arbeitgeber grundsätzlich und typisierend davon ausging, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen Einnahmenüberschuss zu erwirtschaften (BFH-Urteile in BFHE 201, 311, BStBl II 2003, 519, unter II.3., Rz 11 und 12, und in BFHE 207, 457, BStBl II 2006, 10, unter II.3., Rz 22), hat er auf Anfrage mitgeteilt, hieran nicht mehr festzuhalten.
- 24** 3. Die Sache ist nicht spruchreif. Der BFH kann als Revisionsgericht die fehlenden tatsächlichen Feststellungen nicht selbst vornehmen. Daher wird das FG im zweiten Rechtsgang die Einkünfteerzielungsabsicht zu beurteilen haben.
- 25** Als Werbungskosten sind insbesondere die von den Klägern für die Renovierung des Bades geleisteten Renovierungsaufwendungen insgesamt in die Überschussprognoserechnung einzubeziehen. Ausweislich des Mietvertrags und dem aus den Vorgaben des Arbeitgebers für den in den Räumlichkeiten stattfindenden Kundenverkehr zum Ausdruck kommenden Willen und der Interessenlage des Arbeitgebers war auch das Badezimmer wegen der der im Geschäftsverkehr notwendig vorzuhaltenden sanitären Einrichtungen angemietet. Da in diesem während der Vermietungszeit Renovierungs- oder Instandsetzungsarbeiten ausgeführt worden sind, geht der Senat in ständiger Rechtsprechung typisierend davon aus, dass sie der Einkünfteerzielung dienen und die dadurch entstandenen Aufwendungen grundsätzlich als Werbungskosten zu berücksichtigen sind (vgl. BFH-Urteile vom 10. Oktober 2000 IX R 15/96, BFHE 193, 318, BStBl II 2001, 787; vom 14. Dezember 2004 IX R 34/03, BFHE 208, 232, BStBl II 2005, 343; vom 1. April 2009 IX R 51/08, BFH/NV 2009, 1259; Blümich/Schallmoser, § 21 EStG Rz 277).
- 26** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de