Finanzgericht Münster, 11 K 829/14 E

Datum:	18.03.2015
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	11. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	11 K 829/14 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2015:0318.11K829.14E.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 09.04.2013 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 18.07.2014 sowie in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.02.2014 sowie der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2015 wird dahingehend geändert, dass bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit weitere Betriebsausgaben in Höhe von 2.404 € berücksichtigt werden. Die Berechnung der festzusetzenden Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Die Revision wird zugelassen.

T a t b e s t a n d 1

Die Beteiligten streiten über die Höhe von Betriebsausgaben im Zusammenhang mit einem häuslichen Arbeitszimmers des Klägers. 2

Die Kläger werden im Streitjahr 2011 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der am .....1943 geborene Kläger erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Form von 3

Versorgungsbezügen sowie sonstige Einkünfte in Form einer Leibrente und Einkünfte aus Kapitalvermögen. Daneben erzielt er Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Steuerberater und (jeweils in geringem Umfang) gewerbliche (Beteiligungs-)Einkünfte sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Klägerin erzielte im Streitjahr Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie eine Leibrente.

Die Kläger wohnen in einem im Jahr 1959/1960 erbauten Einfamilienhaus, welches eine Wohnfläche von 184,37 qm aufweist. Seine selbständige Steuerberatungstätigkeit betreibt der Kläger von einem häuslichen Arbeitszimmer aus, welches 15,55 qm groß ist. Damit beträgt der prozentuale Anteil des Arbeitszimmers an der gesamten Wohnfläche – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – 8,43 %. Zwischen den Beteiligten ist ferner unstreitig, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG bildet. 4

Die Kläger haben im Streitjahr das Badezimmer und den Flur vor dem Badezimmer in ihrem Wohnhaus umfangreich umgebaut. Anlass für den Umbau des Badezimmers war, dass zuvor die Abwasserleitungen von Dusche und Badewanne kein hinreichendes Gefälle aufwiesen. Ferner wurde das Badezimmer im Hinblick auf das Lebensalter der Kläger vorsorglich behindertengerecht umgebaut. Um einen besseren Ablauf des Wassers aus der Dusche zu gewährleisten, wurde diese auf die andere Seite des Raumes verlegt, auf welcher sich die Abwasserleitungen befinden, um so durch kürzere Abwasserleitungen ein stärkeres Gefälle zur erreichen. Um Platz für den behindertengerechten Umbau – insbesondere durch eine breitere Tür – zu schaffen, wurde die Badewanne ersatzlos entfernt und an die Stelle der ehemaligen Badewanne durch einen Durchbruch eine neue (breitere) Tür zum Flur geschaffen. Die ehemalige Tür wurde zugemauert. An die Wand, wo sich ursprünglich die Eingangstür zum Bad befand, wurden die Toilette und das Bidet versetzt (einschließlich neuer Zu- und Abwasserleitungen). Ferner wurde der Waschtisch einschließlich der Zu- und Abwasserleitungen sowie die Stromanschlüsse verlegt. Der Boden einschließlich der Fußbodenheizung wurde erneuert. Zudem wurde ein Heizkörper in das Badezimmer eingebaut und an die Zentralheizung angeschlossen. Das gesamte Bad (Boden und Wände) wurde neu gefliest. Aufgrund der Versetzung und Verbreiterung der Eingangstür waren auch Maurer- und Malerarbeiten sowie Bodenarbeiten im Flur vor dem Badezimmer erforderlich. Dabei geht die Badezimmertür von einem Flur ab, auf welchem sich insgesamt vier Türen befinden. Darunter auch die Tür zum Arbeitszimmer des Klägers. Da eine neue (breitere) Badezimmertür in einem identischen Erscheinungsbild (Esche weiß) zu den weiteren drei (alten) Türen des Flures vom damaligen Hersteller der Türen nicht mehr angeboten wurde, tauschten die Kläger alle vier Türen des Flures aus. Zudem wurde der Boden im Flur wegen der Versetzung der Badezimmertür angepasst. Schließlich wurden einige Rollläden im Haus – einschließlich jener im Badezimmer – reparierte bzw. erneuert und elektrifiziert. 5

Die gesamten Umbaukosten für Bad, Flur und Rollläden – einschließlich der Kosten für Einrichtungsgegenstände wie Handtuchhalter und Lampen – beliefen sich auf 40.475,18 € (ohne Einrichtungsgegenstände und Lampen 38.822,87 €) und setzten sich gemäß den Angabe in der Einkommensteuererklärung wie folgt zusammen: 6

…, Rollladenreparatur	1.008,01 €	7
…, Bad-Modernisierung	18.251,74 €	8
…, Verlegung einer Tür und Fliesenarbeiten	7.140,00 €	9
…, Elektroarbeiten	2.606,64 €	10

…, Fliesen	2.485,24 €	11
…, Glaswand	1.102,54 €	12
…, Trockenbau	776,59 €	13
…, Türen	4.446,71 €	14
…, Anstreicharbeiten	2.657,71 €	15
Summe:	40.475,18 €	16

Die gesamten Aufwendungen für das Wohnhaus (einschließlich Abschreibung für Abnutzung, Nebenkosten und Gartenarbeiten) betrugen im Jahr 2011 52.198,44 €. Hiervon machten die Kläger im Rahmen der Einkommensteuererklärung einen Anteil von 8,43 % und somit in Höhe von 4.400,33 € für das häusliche Arbeitszimmer bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit als Betriebsausgaben geltend. Unter Berücksichtigung dieser Betriebsausgaben erklärten sie einen Gewinn des Klägers aus selbständiger Arbeit in Höhe von 3.457 €. 17

Der Beklagte folgte dem nicht. Mit Einkommensteuerbescheid vom 09.04.2013 setzte er die Einkommensteuer auf 22.104 € fest, wobei er einen Gewinn des Klägers aus selbständiger Arbeit in Höhe von 6.169 € berücksichtigte. In Bezug auf das häusliche Arbeitszimmer ging der Beklagte dabei anstelle der erklärten Betriebsausgaben in Höhe von 4.400,33 € von solchen in Höhe von 1.688,00 € aus. Von den in Rede stehenden Renovierungskosten berücksichtigte der Beklagte dabei lediglich den Austausch der Tür zum Arbeitszimmer mit 977,34 €, da diese Kosten – anders als die weiteren Renovierungskosten – unmittelbar dem Arbeitszimmer zuzuordnen seien. Dabei ist es, was zwischen den Beteiligten inzwischen unstreitig ist, bei dem Beklagten zu einem Rechenfehler gekommen. Der erklärte Gewinn hätte lediglich um 2.581,26 € statt um 2.712,00 € erhöhte werden sollen, so dass der Beklagte nunmehr einen Gewinn in Höhe von 6.038,00 € für zutreffend hält. 18

Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 09.04.2013 legten die Kläger mit Schreiben vom 15.04.2013 Einspruch ein. Der Einspruch richtete sich neben weiteren Punkten, welche inzwischen nicht mehr streitig sind, auch gegen die Kürzung des Betriebsausgabenabzugs im Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer und der Renovierung des Badezimmers. Unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 02.03.2011 (C 6-S 2145/07/10002, BStBl I 2011, 195) vertraten sie die Auffassung, bei den Renovierungskosten für das Badezimmer handele es sich um solche, welche das gesamte Gebäude beträfen. 19

Mit Einkommensteuer-Änderungsbescheid vom 18.07.2013 setzte der Beklagte die Einkommensteuer der Kläger für 2011 auf 21.541 € neu fest. Hintergrund des Änderungsbescheides war eine Teilabhilfe in Bezug auf hier nicht mehr streitige Punkte des Einspruchs. 20

Mit Schreiben vom 25.07.2013, auf welches wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, begründete der Kläger nochmals seine Auffassung, dass die Renovierungskosten für das Badezimmer anteilig dem Arbeitszimmer zuzurechnen seien. Im Kern machte er dabei geltend, dass die Renovierung des Badezimmers sehr wohl das gesamte Haus betroffen hätte. Ohne ein Badezimmer sei ein Haus nicht nutzbar. Das ursprüngliche Badezimmer sei mangelhaft gewesen, da das Wasser aus der Dusche und der Badewanne nur unzureichend 21

abgelaufen sei. Zudem sei die Heizleistung der Fußbodenheizung ungenügend gewesen. Bei den Umbauarbeiten habe es sich auch nicht lediglich um Schönheitsreparaturen gehandelt. Die Einbauten im Badezimmer beträfen auch zivilrechtlich das gesamte Gebäude und seien auch bewertungsrechtlich Gebäudebestandteile geworden.

Mit einer ausschließlich an den Kläger gerichteten und adressierten Einspruchsentscheidung vom 27.02.2014 wies der Beklagte den Einspruch vom 15.04.2013 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im wesentlichen aus, dass das häusliche Arbeitszimmer zwar den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit des Klägers ausmache, dass die in Rede stehenden Renovierungskosten jedoch – auch nicht anteilig – dem Arbeitszimmer zuzurechnen seien. Aus § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetztes (EStG) folge ein Aufteilungs- und Abzugsverbot für gemischt veranlasste Aufwendungen. Zudem sei bei Renovierungskosten dahingehend zu differenzieren, ob diese ein bestimmtes Zimmer oder das gesamte Gebäude beträfen. Dies ergäbe sich beispielsweise aus dem BMF-Schreiben vom 02.03.2011 (BStBl. I 2011, 195) und der Kommentierung im Einkommensteuer-Kommentar von Littmann, Bitz, Hellweg (§§ 4, 5 Rz. 1798). Danach seien „Aufwendungen für die Renovierung des Zimmers“ abzugsfähig. Hiermit seien Renovierungskosten für das Arbeitszimmer gemeint. Im Streitfall sei aber im Wesentlichen nicht das Arbeitszimmer, sondern ein anderes Zimmer – nämlich das Badezimmer – renoviert worden. Das Arbeitszimmer sei lediglich im Hinblick auf den Austausch der Zimmertür in Höhe von 977 € betroffen. Diese Kosten seien bereits als Betriebsausgaben im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer berücksichtigt worden. Bei den Renovierungskosten für das Arbeitszimmer handele es sich auch nicht um Kosten für die Renovierung des gesamten Gebäudes (wie zum Beispiel bei Kosten für die Hausfassade, das Dach oder die Heizung). Stattdessen beträfen sie einen konkreten anderen Raum. Dementsprechend seien die Kosten auch nicht anteilig abzugsfähig. 22

Mit der am 18.03.2014 erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr Begehren, die Renovierungskosten für das Badezimmer und den Flur anteilig als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, weiter. 23

Während des laufenden Klageverfahrens hat die Beklagte unter dem 11.03.2015 auch gegenüber der Klägerin eine inhaltsgleiche Einspruchsentscheidung bekannt gegeben. 24

In der Sache sind die Kläger der Auffassung, dass die Renovierung des Badezimmers das gesamte Gebäude beträfe und deshalb anteilig bei den Kosten des Arbeitszimmers zu berücksichtigen sei. Insbesondere handele es sich nicht um Schönheitsreparaturen in einem anderen Zimmer – wie etwa das Streichen. Die Aufwendungen dienten vielmehr der Substanzerhaltung und der Verbesserung des Gebäudes. Dabei sei ein Haus ohne Badezimmer nicht nutzbar. 25

Zudem ergäbe sich eine „Steuerfalle“, wenn die Renovierungskosten für das Badezimmer nicht berücksichtigt würden, denn das Arbeitszimmer befände sich im Betriebsvermögen des Klägers. Dies bedeute, dass der Kläger das Arbeitszimmer spätestens zum Zeitpunkt der Einstellung seiner selbständigen Tätigkeit aus dem Betriebsvermögen entnehmen müsse. Hierfür sei wiederum das Gebäude zu bewerten und ein hieraus abgeleiteter Prozentsatz dem Arbeitszimmer als Entnahmewert zuzurechnen. Bei dieser Gebäudebewertung würde die verbesserte Gebäudesubstanz durch die Renovierung des Badezimmers werterhöhend wirken. Dies habe wiederum zur Folge, dass der Entnahmewert des Arbeitszimmers erhöht würde. Dies sei nur dann gerechtfertigt, wenn auch die Kosten für die Verbesserung der Gebäudesubstanz (anteilig) als Betriebsausgaben – und sei es über die Abschreibungen für Abnutzung – berücksichtigt werden könnten. 26

Die Abzugsfähigkeit der anteiligen Kosten als Betriebsausgaben zeige sich schließlich daran, dass, wären die Kläger Mieter in dem Haus, der Vermieter in Folge einer derartigen Modernisierungsmaßnahme die Miete erhöhen könnte, weil es sich eben nicht um reine Schönheitsreparaturen handeln würde. Eine erhöhte Miete würde aber auch zu einem Anteil von 8,43 % dem Arbeitszimmer zugerechnet. 27

In Bezug auf die Höhe der Betriebsausgaben für das Arbeitszimmer sei – abweichend von der damaligen Steuererklärung – ein Betrag in Höhe von 4.092,43 € (statt 4.400,33 €) anzusetzen. Dieser Betrag ergebe sich, indem von den gesamten Hauskosten in Höhe von 52.198,44 € die Kosten für die Gartengestaltung in Höhe von 1.738,34 und für Einrichtungsgegenstände des Badezimmer in Höhe von 959,14 € sowie für eine Deckenbeleuchtung in Höhe von 954,97 € abzuziehen seien. Von dem verbleibenden Betrag der gesamten Hauskosten (einschließlich Abschreibung für Abnutzung und Nebenkosten) in Höhe von 48.545,99 € sei ein Anteil von 8,43 % und somit in Höhe von 4.092,43 € als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Der Gewinn aus selbständiger Arbeit des Klägers betrage somit 3.765 €. Der bisher berücksichtigte Gewinn in Höhe von 6.169 € sei daher um 2.404 € zu mindern. 28

Die Kläger beantragen, 29

den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 09.04.2013 in Gestalt des Änderungsbescheides des vom 18.07.2013 sowie in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 27.02.2014 sowie der Einspruchsentscheidung vom 11.03.2015 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit weitere Betriebsausgaben in Höhe von 2.404 € berücksichtigt werden, 30

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 31

Der Beklagte beantragt, 32

unter Ansatz eines Gewinns bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von 6.038,00 € die Einkommensteuerfestsetzung für 2011 zu ändern und die Klage im Übrigen abzuweisen, 33

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 34

Nach Ansicht des Beklagten sind die Renovierungskosten für das Badezimmer nicht anteilig als Betriebsausgaben des Klägers abzugsfähig. Für eine entsprechende Prüfung seien zunächst Herstellungskosten von Erhaltungsaufwand abzugrenzen. Dabei sei der Beklagte mit den Klägern der Auffassung, dass die Renovierungskosten nicht zu Herstellungskosten geführt hätten. 35

Die Renovierungskosten könnten einem Raum direkt zugeordnet werden, bei welchem es sich nicht um das Arbeitszimmer des Klägers handele. Dementsprechend sei eine steuermindernde Berücksichtigung ausgeschlossen. Nur für Gebäudeaufwendungen, die nicht eindeutig dem beruflichen oder den privaten Bereich zugeordnet werden könnten, sei eine Aufteilung nach Prozentsätzen vorzunehmen. Dies sei im Streitfall wegen der direkten Zuordnungsmöglichkeit nicht der Fall. Zudem seien die Kosten nicht betrieblich veranlasst. Schließlich werde auch die Angemessenheit der Betriebsausgaben bezweifelt. 36

Das Kosten für die Renovierung eines Badezimmers auch nicht anteilig dem Arbeitszimmer zuzurechnen seien, ergebe sich zudem aus der Entscheidung der Finanzgerichts (FG) 37

Münster vom 26.03.1998 (1 K 895/98 E, EFG 1998, 1000).

Es sei ferner auch nicht so, dass, wären die Kläger Mieter in dem Haus und der Vermieter hätte das Badezimmer auf seine Kosten renoviert, der Vermieter die Miete entsprechend erhöhen könnte. Aus § 555b des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) in Verbindung mit § 559 BGB folge, dass Kosten für Modernisierungsmaßnahmen lediglich in begrenzter Höhe auf den Mieter umgelegt werden könnten. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die Schriftsätze des Beklagten vom 30.04.2014 und vom 18.04.2015 Bezug genommen. 38

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte auf den Inhalt der beigezogenen Verwaltungsakte verwiesen. 39

Der Senat hat am 18.03.2015 mündlich verhandelt. Auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung wird ebenfalls Bezug genommen. 40

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e 41

Die Klage ist zulässig und begründet. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 09.04.2013 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 18.07.2014 sowie in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 27.02.2014 und vom 11.03.2014 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -). 42

1. Die Klage ist zulässig. Insbesondere fehlt es nach der Bekanntgabe der zweiten Einspruchsentscheidung vom 11.03.2015 gegenüber der Klägerin auch insoweit nicht an einem abgeschlossenen Vorverfahren im Sinne von § 44 FGO. 43

2. Die Klage ist auch begründet. Zu Unrecht hat es der Beklagte abgelehnt, die Kosten für den Umbau des Bades und des Flures anteilig als Betriebsausgaben zu berücksichtigten. 44

Betriebsausgaben sind gem. § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Dazu gehören vom Grundsatz her auch Aufwendungen für ein betrieblich genutztes Arbeitszimmer. Voraussetzung ist, dass das Arbeitszimmer ausschließlich oder fast ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird (BFH-Urteil vom 21.01.1966 IV 62/64, BStBl. II 1966, 219). 45

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2010, der gem. § 52 Abs. 12 Satz 8 EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 und damit für das Streitjahr 2011 anzuwenden ist, dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung als Betriebsausgaben den Gewinn jedoch nicht mindern. Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 EStG). In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt. Diese Beschränkung der Höhe nach tritt gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 3 EStG nicht ein, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. 46

a) Im Streitfall ist die Höhe der abziehbaren Aufwendungen in Anwendung von § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 3 EStG nicht beschränkt, da das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers bildet. 47

Nach dem unbestrittenen Vortrag des Klägers dient das Arbeitszimmer ausschließlich der selbständigen Tätigkeit des Klägers als Steuerberater. Andere Tätigkeiten wurden dort nicht ausgeübt. Die Beteiligten gehen zudem in zutreffender Art und Weise übereinstimmend davon aus, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und 48

beruflichen Betätigung des Klägers bildet.

Nach der Rechtsprechung bildet das Arbeitszimmer den Mittelpunkt im Sinne der genannten Vorschrift, wenn der Steuerpflichtige im Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Der Mittelpunkt bestimmt sich somit nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der beruflichen und betrieblichen Betätigung des Steuerpflichtigen. Wo er liegt, kann nur im Wege einer umfassenden Wertung der gesamten Tätigkeit festgestellt werden. Die entsprechende Würdigung dieser gesamten Umstände des Einzelfalles obliegt in erster Linie dem Finanzgericht als Tatsacheninstanz (BFH-Beschluss vom 14.07.2010 VI B 43/10 BFH/NV 2010, 2053 m.w.N.). 49

Übt der Steuerpflichtige mehrere unterschiedliche im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigende Tätigkeiten aus, ist zwar nicht erforderlich, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt einer jeden einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilden muss. Gleichwohl bedarf es zunächst der Bestimmung des jeweiligen Betätigungsmittelpunktes der einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, um sodann auf dieser Grundlage den qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätigkeit zu ermitteln (BFH-Urteile vom 13.10.2003 VI R 27/02, BFHE 2 104, 88, BStBl. II 2004, 771; vom 11.11.2014 VIII R 3/12, Juris). In diesem Zusammenhang ist sodann nach der BFH-Rechtsprechung der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit nach dem Mittelpunkt der Haupttätigkeit zu bestimmen. Fehlt für die Feststellung einer solchen Haupttätigkeit eine insoweit indizielle selbständige Vollzeitbeschäftigung aufgrund privat- oder öffentlich-rechtlicher Arbeits- oder Dienstverhältnisse, so ist in Zweifelsfällen zur Feststellung der Haupttätigkeit auf die Höhe der jeweils erzielten Einnahmen, das den einzelnen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung zukommende Gewicht und den auf die jeweilige Tätigkeit insgesamt entfallenden Zeitaufwand abzustellen (BFH-Urteil vom 11.11.2014 VIII R 3/12, Juris m.w.N.). 50

Ausgehend von diesen Grundsätzen sind die Beteiligten zutreffend übereinstimmend davon ausgegangen, dass die Tätigkeit als Steuerberater die Haupttätigkeit des Klägers darstellt und das Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Zwar übersteigen die Versorgungsbezüge des Klägers sowie seine Renteneinkünfte seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Bei den Versorgungsbezügen und den Renteneinkünften handelt es sich aber um solche Einkünfte, welche kein Tätigwerden des Klägers erfordern. Dabei hat der BFH jüngst klargestellt, dass in die Gesamtbetrachtung zur Beurteilung des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im Hinblick auf den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur solche Tätigkeit mit einzubeziehen sind, die grundsätzlich ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen im jeweiligen Veranlagungszeitraum erfordern (BFH-Urteil vom 11.11.2014 VIII R 3/12, Juris). 51

Zu einem anderen Ergebnis führen auch die geringfügigen Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb und aus Vermietung und Verpachtung sowie aus Kapitalvermögen nicht. Zum einen bleiben diese Einkünfte schon im Betrag hinter den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit zurück. Zum anderen handelt es sich bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb um reine Beteiligungseinkünfte, welche ein Tätigwerden des Klägers nicht erfordern. Ähnlich verhält es sich bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Ein besonderes Tätigwerden setzen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in der Regel nicht voraus, zumal im Streitfall die Verwaltung der vermieteten Wohnung auf einen Verwalter übertragen worden ist. Schließlich setzten auch die Einkünfte aus Kapitalvermögen keine besondere Tätigkeit des Klägers voraus. 52

53

b) Der Höhe nach sind für das häusliche Arbeitszimmer Betriebsausgaben in Höhe von insgesamt 4.092,43 € und damit weitere Betriebsausgaben in Höhe von 2.404 € zu berücksichtigen. Insbesondere sind nach Ansicht des Senats auch die Kosten für den Umbau des Bades und des Flures anteilig einkommensteuermindernd zu berücksichtigen.

Die Betriebsausgaben in Höhe von 4.092,43 € ergeben sich daraus, dass für das gesamte Gebäude im Jahr 2011 Kosten in Höhe von 52.198,44 € angefallen sind. Dieser Betrag ist von den Klägern bereits um Kosten für die Gartenarbeit und Ausstattung des Badezimmers gemindert worden, so dass von berichtigten Aufwendungen für das gesamte Gebäude in Höhe von 48.545,99 € auszugehen ist. Hiervon sind – entsprechend der Größenverhältnisse von gesamter Wohnfläche zum häuslichen Arbeitszimmer – 8,43 % und somit 4.092,43 € als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. 54

Dabei geht der Senat mit den Klägern davon aus, dass in diese Berechnung auch die Renovierungskosten für das Badezimmer mit einzubeziehen sind, da die durchgeführte Renovierung weit über übliche Schönheitsreparaturen hinausgehen und zu einer nachhaltigen Werterhöhung des gesamten Einfamilienhauses geführt haben. 55

(1) Sowohl die vom Beklagten zitierte Kommentierung (Littmann/Betz/Hellwig, Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5 Rz. 1798) als auch das BMF-Schreiben vom 02.03.2011 (C 6-S 2145/07/10002, BStBl. I 2011, 195) und die Entscheidung des FG Münster vom 26.03.1998 (1 K 895/98 E, EFG 1998, 1000) beruhen letztlich auf der Entscheidung des BFH vom 18.10.1983 (VI R 68/83, BFHE 139, 520 BStBl. II 1984, 112). Danach gehören zu den Aufwendungen im Zusammenhang mit einem Arbeitszimmer, welche gegebenenfalls als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden können, insbesondere auch Reparaturaufwendungen, welche das gesamte Haus betreffen sowie Aufwendungen für die Renovierung „des Zimmers“ (BFH-Urteil vom 18.10.1983 VI R 68/83, BFHE 139, 520 BStBl. II 1984, 112). 56

Während Kosten, welche das gesamte Haus betreffen, anteilig dem Arbeitszimmer zugerechnet werden, werden Kosten, welche nur das Arbeitszimmer betreffen (z. B. Teppichbodenerneuerung oder Malerarbeiten – vgl. Arndt in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, § 12 Rdn. B 140), in voller Höhe als Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt. Maßnahmen, die den Teil des Hauses oder der Wohnung betreffen, der privaten Wohnzwecken dient, sollen dagegen insgesamt vom Abzug ausgeschlossen sein (vgl. Arndt in: Kirchhof/Söhn/Mellinghof, § 12 Rdn. B 140). 57

Soweit die Kosten nicht – wie z. B. die Aufwendungen für die Ausstattung oder die Renovierung des Zimmers – nur für das häusliche Arbeitszimmer, sondern für das gesamte Gebäude oder die ganze Eigentumswohnung anfallen, ist allein der auf das häusliche Arbeitszimmer entfallende Anteil der Gesamtaufwendungen abzuziehen. Dieser Anteil ist nach den Grundsätzen des Urteils des BFH vom 18.10.1983 (VI R 68/83, BFHE 1939, 520, BStBl. II 1984, 112) grundsätzlich nach dem Verhältnis der Fläche des häuslichen Arbeitszimmers zur Wohnfläche des Einfamilienhaus bzw. der Eigentumswohnung (Wohnflächenverhältnis) im Schätzwege zu ermitteln (vgl. auch BFH-Urteil vom 11.11.2014 VIII R 3/13, Juris). 58

Nach Ansicht des Senates handelt es sich bei den hier in Rede stehenden Umbaukosten für das Badezimmer und den Flur um solche Kosten, welche – ähnlich wie Kosten für die Neueindeckung des Daches, die Renovierung der Fassade, das Ersetzung der Eingangstür oder die Trockenlegung des Kellers – das gesamte Gebäude betreffen. 59

60

Zu dieser Auffassung gelang der Senat insbesondere deshalb, weil es sich bei den in Rede stehenden Umbaumaßnahmen um solche handelt, welche weit über Renovierungsmaßnahmen im Sinne von Schönheitsreparaturen wie Malerarbeiten oder ggf. die Teppichbodenerneuerung (vgl. Arndt in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG § 12 Rdn B 140) hinaus gehen. Die Kläger haben mit dem vollständigen Umbau des Badezimmers einschließlich der Versetzung und Verbreiterung der Tür, der Entfernung der Badewanne, der Versetzung von Dusche, Waschtisch, Toilette und Bidet einschließlich der hiermit einhergehenden Erneuerung von Zu- und Abwasserleitungen sowie der Stromleitungen, der Erneuerung der Fußbodenheizung und der Installation eines zusätzlichen Heizkörpers derart verändernd in die Gebäudesubstanz eingegriffen, dass der Umbau letztlich als werterhöhende Modernisierungsmaßnahme im Hinblick auf das gesamte Gebäude anzusehen ist.

Hinzu kommt, dass es sich bei einem Badezimmer nicht um irgendeinen sonstigen Raum des Hauses – wie etwa das Wohn- oder Schlafzimmer – handelt, sondern um einen Raum, welcher für die Nutzung eines Einfamilienhaus, in welchem das häusliche Arbeitszimmer gelegen ist, zwingend erforderlich ist. 61

(2) Ferner hält es der Senat zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen für geboten, die Umbaukosten des Badezimmers anteilig dem häuslichen Arbeitszimmer zuzurechnen. 62

aa) Die Kläger führen zutreffen an, dass sich das Arbeitszimmer im Betriebsvermögen des Klägers befindet und spätestens zum Zeitpunkt der Einstellung der Steuerberatungstätigkeit – unter Aufdeckung von stillen Reserven – aus seinem Betriebsvermögen zu entnehmen seien wird und so in den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn einfließen wird. Hierfür wird der auf das Arbeitszimmer entfallende Entnahmewert in Ansatz zu bringen sein, welcher im Zweifel 8,43 % des gesamten Gebäudewertes entsprechen wird. Damit wird sich aber der durch die Modernisierung des Badezimmers erhöhte Gebäudewert (zum Zeitwert) – anders als regelmäßig wiederkehrende und sich schnell verbrauchende Schönheitsreparaturen – und auch auf den Entnahmewert des Arbeitszimmers auswirken. Dann erscheint es aber folgerichtig, die zu den stillen Reserven führenden werterhöhenden Maßnahmen auch zum Zeitpunkt ihrer Verursachung anteilig zu berücksichtigen. 63

Zwar hat der BFH in einem obiter dictum verfassungsrechtliche Zweifel an der hier nicht einschlägigen Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG wegen einer möglichen Doppelbelastung und Ungleichbehandlung mit Steuerpflichtigen mit Überschusseinkünften mit dem Argument verneint, dass dem aus der Verfassung abgeleiteten Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der späteren Erfassung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns hinreichend dadurch Rechnung getragen werden könne, dass der Gewinnrealisierungstatbestand gegebenenfalls teleologisch reduziert werden könnte (BFH-Urteil vom 28.08.2003 IV R 38/01, BFH/NV 2004, 327). Der XI. Senat des BFH hat sich dem in einem weiteren obiter dictum angeschlossen und festgestellt, dass eine Verletzung des Gebotes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit bei der späteren Erfassung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns Rechnung zu tragen sei (BFH-Urteil vom 06.07.2005 XI R 87/03, BStBl II 2006, 18). 64

Diesen in den vorgenannten obiter dicten aufgezeigten und eventuell anzuwendenden Rechtsgrundsätzen schließt sich der erkennende Senat für den (anders gelagerten) Streitfall nicht an, da der Senat nicht zu erkennen vermag, nach welchen Grundsätzen der Entnahmewert des häuslichen Arbeitszimmers anders als durch eine prozentuale Ableitung aus dem Gebäudewert sachgerecht ermittelt werden kann. Im Interesse einer folgerichtigen 65

und für den Rechtsanwender auch praktikablen Besteuerung hält es der erkennende Senat zudem nicht für sinnvoll, dass Problem auf die zukünftige Ermittlung des Veräußerungsgewinns- oder Aufgabegewinns und eine dortige Korrektur im Wege einer teleologischen Reduktion des Gewinnrealisierungstatbestandes zu verlagern (vgl. auch Kanzler, FR 2013, 36), zumal äußerst fraglich ist, ob sich die Finanzverwaltung zum Zeitpunkt der Entnahme des häuslichen Arbeitszimmers auf eine derartige teleologische Reduktion des Gewinnrealisierungstatbestandes einlassen wird.

bb) Nach Ansicht des Senates ergäbe sich bei einer Nichtberücksichtigung der anteiligen Umbaukosten für das Bad zudem eine in der Sache nicht gebotene Ungleichbehandlung zu einem Steuerpflichtigen, dessen häusliches Arbeitszimmer sich in einem gemieteten Haus befindet. 66

Wären die Kläger nicht Eigentümer, sondern Mieter in ihrem Haus und der Vermieter hätte auf seine Kosten das Badezimmer entsprechend umgebaut und modernisiert, könnte der Vermieter in den Grenzen von § 555b Nr. 4 BGB in Verbindung mit § 559 BGB die Miete wegen der durchgeführten Modernisierungsmaßnamen erhöhen, wobei die Modernisierung des Badezimmers als gebrauchswerterhöhende Maßnahme im Sinne von § 555b Nr. 4 BGB anerkannt ist (vgl. Weidenkaff in: Palandt, BGB. § 555b Rdn. 7 m.w.N.). Die sodann erhöhte Miete würde aber ebenfalls zu 8,43 % dem Arbeitszimmer zugerechnet, denn zu den Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers gehört auch die anteilige Miete, wobei für die Ermittlung des Anteils wiederum grundsätzlich auf das Flächenverhältnis von gesamter Wohnfläche zum häuslichen Arbeitszimmer abzustellen ist. 67

Die Durchführung von Schönheitsreparaturen rechtfertigen eine Mieterhöhung aufgrund von § 555b Nr. 4 BGB in Verbindung mit § 559 BGB dagegen nicht (Emmerich in: Staudinger, BGB, § 555b Rdn. 7). 68

cc) Schließlich wird durch die Einordnung der in Rede stehenden Umbaukosten zu den gesamten Hauskosten ein Wertungswiderspruch bzw. eine Ungleichbehandlung zu solchen Steuerpflichtigen vermieden, bei welchen die Instandsetzungs- und/oder Modernisierungsmaßnahmen zu anschaffungsnahen Herstellungskosten im Sinne von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG führen würden. 69

Gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG gehören zu den Herstellungskosten eines Gebäudes auch Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnahmen, die innerhalb von drei Jahren nach der Anschaffung des Gebäudes durchgeführt werden, wenn die Aufwendungen ohne die Umsatzsteuer 15 % der Anschaffungskosten des Gebäudes übersteigen (anschaffungsnahe Herstellungskosten). Dies gilt gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG nicht für Erhaltungsaufwendungen, die üblicherweise jährlich anfallen. 70

Hätten die Kläger ihr Einfamilienhaus innerhalb eines Zeitraums von drei Jahren vor den Umbaumaßnahmen am Badezimmer erworben und mit den Umbaukosten die in § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 1 EStG genannte Grenze überschritten, hätten die Kosten zu einer Erhöhung der Bemessungsgrundlage für die Gebäudeabschreibung geführt, wobei die Gebäudeabschreibung wiederum anteilig nach dem Verhältnis der Fläche des häuslichen Arbeitszimmers zur Wohnfläche des Einfamilienhauses bei den Kosten für das häusliche Arbeitszimmer als Betriebsausgaben zu berücksichtigen wären (vgl. BFH-Urteil vom 18.10.1983 VI R 68/83, BStBl II 1984, 112, BFHE 439, 520; BMF-Schreiben vom 02.03.2011, C 6-S 2145/07/10002, BStBl I 2011, 195). 71

72

Aufwendungen für übliche Schönheitsreparaturen fallen unabhängig von § 6 Abs. 1 Nr. 1a Satz 2 EStG nicht unter § 6 Abs. 1 Nr. 1a EStG, da es sich hierbei nicht um „Aufwendungen für Instandsetzungs- und Modernisierungsmaßnehmen“ handelt (Kulosa in: Schmidt, EStG, § 6 Rdn. 386).

Der Senat ist der Ansicht, dass die Frage, ob dem Grunde nach Betriebsausgaben vorliegen, nicht anders entschieden werden kann, wenn die Umbaukosten als Erhaltungsaufwendungen sofort abzugsfähig sind. 73

c) Dafür, dass die Modernisierungsmaßnahmen im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 7 EStG nach allgemeiner Verkehrsauffassung als unangemessen anzusehen sind, bestehen keine Anhaltspunkte. 74

d) Der Sachverhalt ist zudem nicht mit jenem Sachverhalt vergleichbar, über welchen das Finanzgericht Düsseldorf mit Urteil vom 01.02.2012 (7 K 87/11 E, EFG 2012, 1830) entschieden hat. 75

Anders als die hiesigen Kläger begehrte der dortige Kläger zusätzlich zu der anteiligen Miete für das häusliche Arbeitszimmer die anteilige Berücksichtigung von Miete für den Flur, die Küche und das Bad. Dies entspricht nicht dem Begehren der hiesigen Kläger, welche lediglich 8,43 % der Gesamtkosten des Hauses geltend machen. Dabei entspricht dieser Prozentsatz allein dem Wohnflächenverhältnis in Bezug auf das häusliche Arbeitszimmer. Die Berücksichtigung anteiliger Kosten für sonstige Räume begehren die Kläger gerade nicht. 76

3. Die Kostenentscheidung folgt auf § 135 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 FGO i. V. mit den §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 77

4. Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts und zur Sicherung einer einheitlichen 78

Rechtsprechung zulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 79

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE