

Beschluss vom 13. July 2011, X B 254/10

Sachaufklärungsmangel bei Wahrunterstellung - Aufwendungen für einen Rentabilitätsvergleich als Werbungskosten - Häusliches Arbeitszimmer - Mehrere Arbeitszimmer in mehreren Wohnungen

BFH X. Senat

EStG § 3c Abs 1, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 12 Nr 1, FGO § 76, FGO § 115 Abs 2 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3, EStG § 9 Abs 1 S 1, FGO § 96 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1

vorgehend FG Nürnberg, 28. September 2010, Az: 5 K 1949/2007

Leitsätze

1. NV: Ein Beteiligter kann eine Wahrunterstellung zu seinen Gunsten nicht als Sachaufklärungsmangel rügen .
2. NV: Will das FG seine Entscheidung zum Nachteil eines Beteiligten darauf stützen, dass bestimmte Fragen nicht beantwortet seien, so muss es sie aufzuklären versuchen und dem Beteiligten Gelegenheit geben, sie zu beantworten .
3. NV: Dienen Aufwendungen einem Rentabilitätsvergleich zwischen steuerpflichtigen und nicht steuerpflichtigen Maßnahmen (hier: Vermietung oder Verkauf einer Immobilie), so können sie nur steuerlich berücksichtigt werden, soweit sie der Rentabilitätsprüfung der steuerpflichtigen Maßnahmen dienen .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) befand sich im Streitjahr 2004 im Ruhestand und erzielte neben einer Rente Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beteiligungen), Kapitalvermögen und Vermietung und Verpachtung. Er lebte vorwiegend in X, hielt sich während der Sommermonate jedoch vor allem in Y auf, wo seine Ehefrau eine Arztpraxis betrieb.
- 2 Der Kläger bewohnte in X ein eigenes Haus, dessen Erdgeschoss er zu eigenen Wohnzwecken nutzte. In dem 1. Obergeschoss befand sich unter anderem sein Arbeitszimmer; die Verwendung der weiteren Räume (ein weiteres Zimmer, eine Abstellkammer, Küche und Bad) ist streitig. Das Dachgeschoss war bis zum Beginn des Streitjahres vermietet. Der Kläger machte die anteiligen Kosten für das gesamte 1. Obergeschoss des Hauses in X als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend und erklärte hierzu, alle Räume dienten der Einkünfteerzielung. Der erste Stock sei als Büro eingerichtet, das er für die mit der Vermietungstätigkeit sowie der Verwaltung der Beteiligungen und des Kapitalvermögens zusammenhängenden Arbeiten benötige und wo er seine umfangreichen steuerlichen Unterlagen aufbewahre. Außerdem sei zur Erledigung dieser Arbeiten zeitweise seine frühere Betriebsbuchhalterin für ihn tätig. Nach einer Ortsbesichtigung durch den Beklagten und Beschwerdegegner (Finanzamt --FA--) am 8. Februar 2008, wurden im Rahmen des Klageverfahrens die Kosten für eines der Zimmer als häusliches Arbeitszimmer anerkannt.
- 3 In dem Haus in Y, in dem die Ehefrau ihre Arztpraxis betrieb, befand sich über dem Dach einer Doppelgarage ein über einen gesonderten Zugang erreichbarer Raum, dessen Kosten der Kläger ebenfalls geltend machte. Da er Einnahmen aus Gewerbebetrieb erziele, könne er den Aufwand für mehrere Büroräume und Arbeitszimmer steuerlich geltend machen.
- 4 Zudem begehrte der Kläger, Steuerberaterkosten für die Wertermittlung eines Vermietungsobjekts als Werbungskosten zu behandeln, da für die ordnungsgemäße Vermietung der Objektzustand und der Wert des Objekts relevant seien.
- 5 Das Finanzgericht (FG) hat in den genannten Punkten die Klage abgewiesen. Die Nutzung der weiteren Räume in X zu Erwerbszwecken sei nicht erwiesen. Zwar könne als wahr unterstellt werden, dass die ehemalige Buchhalterin des Klägers diesen bei der Buchführung unterstützt habe. Allerdings sei nicht ersichtlich, ob und in welchem

Umfang diese im Streitjahr 2004 in dem Büroraum tätig geworden sei und welche Arbeiten, ggf. auch privater Natur oder im Zusammenhang mit steuerfreien Aktiengeschäften o.Ä., sie dort ausgeführt habe. Zudem sei nicht nachgewiesen, wo sich im Streitjahr 2004 die aufzubewahrenden Unterlagen befunden hätten, nachdem sie sich während der Besichtigung im Klageverfahren Anfang 2008 nicht dort befunden hätten. Der Raum in Y könne wegen der Existenz eines anderen Arbeitsplatzes nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) nicht berücksichtigt werden. Zudem passe die Einrichtung des Arbeitszimmers mit normalen Laptops mit kleinen Bildschirmen nicht zu der hochgradigen Sehbehinderung des Klägers. Die Steuerberaterkosten hätten neben einem möglichen Zusammenhang mit der Vermietung zumindest auch der Vorbereitung eines etwaigen --nicht steuerpflichtigen-- Verkaufs des Objekts gedient, worauf auch die Abrechnung nach der Bundesrechtsanwaltsgebührenordnung (BRAGO) hindeute, und seien mangels Aufteilbarkeit nach § 3c Abs. 1 i.V.m. § 12 Abs. 1 EStG nicht abziehbar.

- 6 Mit der Beschwerde rügt der Kläger Abweichungen von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) sowie Verletzungen der Sachaufklärungspflicht nach § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO.
- 7 Im Hinblick auf die Räume in X macht er geltend, angesichts der räumlichen Verhältnisse und der Beschäftigung einer fremden Mitarbeiterin liege nach den Entscheidungen des BFH vom 18. August 2005 VI R 39/04 (BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428) und vom 26. September 2005 XI B 57/04 (BFH/NV 2006, 517) ein außerhäusliches Büro vor. (Tee-)Küche und Bad/Toilette gehörten dazu. Zur Erforderlichkeit der Räume sowie der Beschäftigung der Mitarbeiterin habe er vorgetragen und Beweis angetreten (Schriftsätze vom 5. März 2008 und 1. April 2008). Soweit das FG die unter Ziffer 2 der Entscheidungsgründe genannten Zweifel gehabt habe, hätte es vom Beweisangebot zur Einvernahme der Zeugin Gebrauch machen müssen. Da vorgetragen worden sei, dass diese als Buchhalterin tätig gewesen sei und in der mündlichen Verhandlung die in der Urteilsbegründung angestellten Vermutungen nicht angesprochen worden seien, habe der Bevollmächtigte in der Verhandlung keinen gesonderten Beweisantrag gestellt. Dass umfangreiche Akten aufzubewahren gewesen seien, die sich wegen Renovierung zum Zeitpunkt der Besichtigung durch das FA im Keller befunden hätten, habe er ebenfalls vorgetragen.
- 8 Bei dem Raum in Y handele es sich ebenfalls um ein ausschließlich zu beruflichen Zwecken genutztes betriebsstättenähnliches Büro. Während in dem dem Urteil des BFH vom 13. November 2002 VI R 164/00 (BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350) zu Grunde liegenden Sachverhalt das Arbeitszimmer nur über einen straßenabgewandten Garten aus habe betreten werden können, seien vorliegend die Büroräume nur über die von der Straße aus einsehbare Garageneinfahrt betretbar, so dass die häusliche Sphäre durchbrochen werde. Das Urteil widerspreche daher auch insoweit der Entscheidung des BFH in BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428. Hinsichtlich der weiteren Ausführungen des FG liege ein Verstoß gegen die Sachaufklärungspflicht vor. Ohne Unterstellungen und Vermutungen hätte das FG die ausschließliche Nutzung der Büroräume anerkennen müssen. Im Hinblick auf sein eingeschränktes Sehvermögen habe der Kläger sich verschiedener Geräte (Lupe u.Ä.) bedient, die es ihm ermöglicht hätten, auch in Y zu arbeiten.
- 9 Hinsichtlich der Steuerberaterkosten zur Wertermittlung des Vermietungsgrundstückes stelle das FG Überlegungen an, die dem Kläger und dem Bevollmächtigten nicht in den Sinn gekommen seien. Die Abrechnung nach der BRAGO habe nicht darauf beruht, dass die Tätigkeit nicht als zur steuerlichen Beratung zugehörig betrachtet worden sei, sondern sei aus Vereinfachungsgründen vorgenommen worden. Die Wertermittlung sei erforderlich gewesen, um festzustellen, inwieweit die Beibehaltung der Vermietungsbemühungen zu einem besseren Ergebnis führe als andere Lösungen. Wenn das FG ausführe, dass die Kosten teils wegen Vermietungsabsicht, teils wegen Verkaufsabsicht angefallen seien und daher mangels Aufteilbarkeit gemäß § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbar seien, widerspreche das dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Gegebenenfalls sei der beruflich veranlasste Teil der Aufwendungen zu schätzen. Nach diesem Beschluss und dem zur Anwendung ergangenen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 6. Juli 2010 (BStBl I 2010, 614) hätte das FG zumindest einen wesentlichen Teil des geltend gemachten Aufwands zum Werbungskostenabzug zulassen müssen. Schließlich liege auch hier eine Verletzung der Sachaufklärungspflicht vor. In den Steuerunterlagen des Klägers befänden sich keinerlei Hinweise, dass Verkaufsverhandlungen stattgefunden hätten oder Makler beauftragt oder Inserate geschaltet worden seien.
- 10 Das FA tritt der Beschwerde entgegen. Die von dem Kläger zitierten Urteile beträfen im Wesentlichen die Frage der Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 1 EStG, die im Klageverfahren nicht streitig gewesen sei. Einer weiteren Sachaufklärung hinsichtlich der Beschäftigung der Buchhalterin habe es nicht bedurft,

da das FG diese als wahr unterstellt habe. Die weiteren Rügen betreffen die (vertretbare) Beweiswürdigung und die einfache Rechtsanwendung.

Entscheidungsgründe

- 11** II. 1. Die Beschwerde ist begründet. Es liegt ein Verfahrensfehler gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO in Gestalt eines Verstoßes gegen die Sachaufklärungspflicht aus § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO vor.
- 12** Ein solcher Verstoß liegt vor, wenn das FG eine konkrete Möglichkeit, den von seinem Rechtsstandpunkt aus entscheidungserheblichen Sachverhalt aufzuklären, nicht genutzt hat, obwohl sich ihm die Notwendigkeit der --weiteren-- Aufklärung nach Lage der Akten und dem Ergebnis der Verhandlung hätte aufdrängen müssen (ständige Rechtsprechung, vgl. u.a. Senatsbeschluss vom 16. Februar 2011 X B 133/10, BFH/NV 2011, 995, m.w.N.). So verhält es sich hinsichtlich der Tätigkeit der Buchhalterin.
- 13** Das FG hat zwar dem Grunde nach als wahr unterstellt, dass diese für den Kläger tätig geworden ist. Insoweit lag kein Sachaufklärungsmangel zum Nachteil des Klägers vor. Ob das FG die Tätigkeit der Buchhalterin als solche zum Vorteil des Klägers und zum Nachteil des FA als wahr unterstellen durfte, ist im Beschwerdeverfahren des Klägers nicht zu beantworten, sondern als nicht angegriffene Sachverhaltswürdigung zu Grunde zu legen.
- 14** Allerdings hat das FG auf dieser Grundlage seine Entscheidung auf nicht beantwortete Fragen gestützt, die zu beantworten der Kläger im Klageverfahren nach Aktenlage keine Gelegenheit hatte und die daher das FG nicht ohne entsprechende Aufklärung zu seinem Nachteil als unbeantwortet hätte stehen lassen dürfen. Im FG-Verfahren war lediglich streitig gewesen, ob für den Kläger überhaupt eine Buchhalterin tätig gewesen sei. Details, welchen Umfang diese Arbeit hatte und wo sie diese ausübte, ob sie ggf. auch in Angelegenheiten für ihn tätig war, die nicht der Einkunftserzielung dienten, waren im Verfahren nicht thematisiert worden. Wenn das FG diese Punkte für entscheidend hielt, um die berufliche Zweckbestimmung der streitigen Räume zu beurteilen, hätte es sich um deren Aufklärung bemühen müssen, wobei vor einer Zeugenvernehmung wohl eine Aufklärungsverfügung gegenüber dem Kläger hätte stehen müssen. Der Kläger konnte nicht wissen, dass es dem FG auf diese Fragen ankam.
- 15** Welche Folgerungen aus welcher Tätigkeit der Buchhalterin für die steuerliche Berücksichtigung der streitigen Räume zu ziehen sind, ist im Beschwerdeverfahren nicht zu entscheiden. Der Senat weist in diesem Zusammenhang auf die in den Urteilen des BFH vom 20. November 2003 IV R 3/02 (BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203) und vom 9. November 2006 IV R 2/06 (BFH/NV 2007, 677) aufgestellten Maßstäbe hin (vgl. auch Beschlüsse vom 15. Juni 2007 XI B 93/06, BFH/NV 2007, 1650, und vom 12. April 2011 VIII B 155/10, nicht veröffentlicht).
- 16** 2. Die weiteren Zulassungsrügen sind nicht mehr erheblich. Der Senat merkt rein vorsorglich an:
- 17** a) Das FG hat den Vortrag des Klägers, der zweite Raum im Obergeschoss werde für die Aufbewahrung von Akten genutzt, zur Kenntnis genommen, lediglich nicht für erwiesen erachtet. Wenn auch Renovierungsmaßnahmen ein Anlass sein können, Unterlagen kurzfristig in andere Räume zu verbringen, so stellt sich doch die Frage, warum Renovierungsarbeiten im Jahre 2006 ein Grund sein können, dass die Unterlagen sich Anfang 2008 zum Zeitpunkt der Besichtigung immer noch nicht wieder am Platze befanden, vor allem, wenn die Gehbehinderung des Klägers eine Aufbewahrung im Obergeschoss erforderlich gemacht haben sollte.
- 18** b) Hinsichtlich des Raumes in Y wird darauf hingewiesen, dass die Qualifikation als häusliches Arbeitszimmer nach der Rechtsprechung des BFH eine Frage der Würdigung im Einzelfall ist, die dem FG nach den Maßstäben der bereits zitierten Rechtsprechung des BFH vorzunehmen obliegt. Sofern nach diesen Kriterien ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt, wird in diesem Zusammenhang zu bedenken sein, dass bei mehreren Arbeitszimmern in mehreren Wohnungen die Voraussetzungen des Abzugs für jedes Arbeitszimmer gesondert zu beurteilen sind, ggf. also auch der unterjährige Nutzungswechsel zu berücksichtigen und eine entsprechende zeitliche Aufteilung in Betracht zu ziehen ist.
- 19** c) Hinsichtlich der Steuerberaterkosten für die Wertermittlung des Vermietungsobjekts kommt zwar nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 eine Aufteilung gemischtveranlasster und abgrenzbarer Kosten, ggf. im Schätzungswege, in Betracht. Dafür ist aber der Veranlassungszusammenhang zwischen den jeweiligen Kosten und der Einkunftserzielung festzustellen. Wenn der Kläger die Wertermittlung für einen Rentabilitätsvergleich zwischen der Vermietung und einer anderen Lösung, namentlich des Verkaufs, benötigte, so ist daher die Frage zu beantworten, für welche der möglichen Lösungen die Wertermittlung Grundlage

der Rentabilitätsprüfung sein sollte. Nur wenn sie dazu diene, entweder nur oder auch die Ertragsaussichten der Vermietung festzustellen, kommt eine Berücksichtigung bei den Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung in Betracht, im ersten Falle ganz, im zweiten Falle zu einem ggf. zu schätzenden Teil. Diente die Wertermittlung hingegen nur der Einschätzung, welcher Verkaufspreis zu erzielen sein könnte, so war sie lediglich durch einen etwaigen Verkauf veranlasst, woran sich auch dann nichts ändert, wenn der Verkauf eine von mehreren Entscheidungsoptionen war und noch keine konkreten Verkaufsbemühungen stattgefunden hatten.

- 20** 3. Zur Straffung des Verfahrens verweist der Senat die Sache gemäß § 116 Abs. 6 FGO bereits im Beschwerdeverfahren zurück. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de