

Beschluss vom 03. August 2012, X B 153/11

Abziehbarkeit von Aufwendungen für die Renovierung der neuen Wohnung bei beruflich veranlasstem Umzug - Anforderungen an die Einlage eines Wirtschaftsguts in das gewillkürte Betriebsvermögen

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 1 S 8, EStG § 9 Abs 1, EStG § 12 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 1

vorgehend FG Düsseldorf, 27. September 2011, Az: 8 K 3480/08 E

Leitsätze

1. NV: Aus der zu § 12 Nr. 1 EStG ergangenen Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) folgt keine neue Klärungsbedürftigkeit der Frage, unter welchen Voraussetzungen Aufwendungen für die Renovierung der neuen Wohnung bei einem beruflich veranlassten Umzug abziehbar sind. Aufwendungen für die Renovierung von privat genutzten Räumlichkeiten in der neuen Wohnung sind - trotz beruflich veranlassten Umzugs - auch weiterhin nicht abziehbar.
2. NV: Selbst wenn man die Veranlassung derartiger Renovierungskosten auch in dem berufsbedingten Umzug sähe, wäre ein Abzug nach den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 ausgeschlossen: Die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge würden derart ineinandergreifen, dass eine Trennung nicht möglich wäre, es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlen würde.
3. NV: Es ist höchstrichterlich geklärt, dass der Tatbestand der Einlage bei einer beabsichtigten Widmung eines Wirtschaftsguts zum gewillkürten Betriebsvermögen eine unmissverständliche Bekundung des Willens in der Weise erfordert, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärung des Steuerpflichtigen die Zugehörigkeit zum Betriebsvermögen erkennen kann, und diese Willensbekundung in objektiv nachprüfbarer dokumentiert ist.
4. NV: Ob allein der Ausweis eines Wirtschaftsguts in der Buchführung für die erforderliche Dokumentation ausreicht oder ob zusätzlich eine tatsächliche betriebliche Nutzung stattfinden muss, hängt wesentlich auch von der Art des einzulegenden Wirtschaftsguts ab.
5. NV: Dem Tatrichter ist es nicht verwehrt, bei einem Wirtschaftsgut, das typischerweise ausschließlich privat genutzt wird und bis zur Einlage auch tatsächlich privat genutzt worden ist, im Rahmen der ihm obliegenden Einzelfallwürdigung, ob eine äußerlich erkennbare Willensentscheidung des Steuerpflichtigen vorliegt, auch der tatsächlichen Nutzung dieses Wirtschaftsguts maßgebliche Bedeutung beizumessen.

Gründe

- 1 Die Beschwerde der Kläger und Beschwerdeführer (Kläger) hat keinen Erfolg.
- 2 1. Soweit die Kläger in Bezug auf die Renovierungskosten ihre Beschwerde auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) stützen wollen, rechtfertigt dies nicht die Zulassung der Revision.
- 3 a) Eine Rechtssache hat grundsätzliche Bedeutung nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO, wenn die für die Beurteilung des Streitfalls maßgebliche Rechtsfrage das abstrakte Interesse der Allgemeinheit an der einheitlichen Entwicklung und Handhabung des Rechts berührt. Die Rechtsfrage muss im konkreten Fall klärungsbedürftig und in einem künftigen Revisionsverfahren klärungsfähig sein (ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs --BFH--, z.B. Senatsbeschluss vom 3. November 2010 X B 101/10, BFH/NV 2011, 285). Klärungsbedürftig ist eine Rechtsfrage, wenn hinsichtlich ihrer Beantwortung Unsicherheit besteht (BFH-Beschluss vom 27. Januar 2004 IV B 135/01, BFH/NV 2004, 783; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 28). Eine klärungsbedürftige Rechtsfrage wird dagegen nicht aufgeworfen, wenn die streitige Rechtsfrage offensichtlich so zu beantworten ist, wie es das Finanzgericht

(FG) getan hat, die Rechtslage also eindeutig ist (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Senatsbeschluss in BFH/NV 2011, 285; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 28).

- 4 b) Nach diesen Maßstäben ist die von den Klägern aufgeworfene Rechtsfrage, "ob Renovierungskosten, die durch Malerarbeiten in einer Privatwohnung entstehen, als Betriebsausgaben/Werbungskosten --zumindest zum Teil-- abzugsfähig sind, wenn sie in zeitlichem Zusammenhang mit einem aus beruflichen Gründen durchgeführten Umzug angefallen sind", mangels Klärungsbedürftigkeit nicht von grundsätzlicher Bedeutung.
- 5 Eine Klärungsbedürftigkeit ergibt sich --entgegen der Auffassung der Kläger-- insbesondere nicht aufgrund des zu § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ergangenen Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).
- 6 aa) Das FG hat nicht feststellen können, dass die streitigen Renovierungskosten --in vollem Umfang oder anteilig-- für die von der Klägerin betrieblich genutzten Räume aufgewandt worden wären. Für ein künftiges Revisionsverfahren im Streitfall wäre davon auszugehen, dass diese Aufwendungen ausschließlich auf die privat genutzten Räumlichkeiten der seit dem Umzug von den Klägern unterhaltenen Wohnung entfielen. Das FG hat seine Entscheidung auch mit einem Verweis auf das BFH-Urteil vom 17. Dezember 2002 VI R 188/98 (BFHE 201, 208, BStBl II 2003, 314) begründet. Danach sind selbst dann, wenn der Umzug als solcher beruflich veranlasst ist, Aufwendungen für die Renovierung und Ausstattung der neuen Wohnung nicht als Werbungskosten abziehbar, weil sie über die Vorbereitung und Durchführung des Umzugs hinausgehen und auf unbestimmte Zeit in die Zukunft wirken.
- 7 bb) Aus der Rechtsentwicklung seit der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 folgt keine erneute Klärungsbedürftigkeit der sich im Streitfall stellenden Frage. So hat der VI. Senat jüngst ausgeführt, Aufwendungen für das Unterhalten einer Wohnung, die den Mittelpunkt der Lebensführung eines Steuerpflichtigen und seiner Familie darstelle, gehörten zu den nicht abziehbaren Lebenshaltungskosten (BFH-Urteil vom 13. Juli 2011 VI R 2/11, BFHE 234, 208, BStBl II 2012, 104, Rz 13). Daraus folgt zwanglos, dass Aufwendungen für die Renovierung der neuen Wohnung auch weiterhin nicht als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar sind, da das Renovieren Teil des "Unterhaltens" dieser Wohnung ist und auf unbestimmte Zeit in die Zukunft wirkt.
- 8 cc) Selbst wenn man aber die Veranlassung derartiger Renovierungskosten nicht allein in der künftigen --ausschließlich der privaten Lebenshaltung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden-- Nutzung dieser Wohnung, sondern auch in dem berufsbedingten Umzug sehen würde, wäre nach den Grundsätzen des BFH-Beschlusses in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 (unter C.III.4.c) ein Abzug gleichwohl ausgeschlossen. Denn die --hier unterstellten-- beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge würden derart ineinandergreifen, dass eine Trennung nicht möglich wäre, es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung fehlen würde.
- 9 2. Auch in Bezug auf die Einlage der Einbauküche kommt eine Zulassung der Revision nicht in Betracht.
- 10 a) Dem liegt der folgende Sachverhalt zugrunde: Die Kläger hatten für ihre frühere Wohnung im Jahr 1998 eine Einbauküche erworben, die sie ausschließlich privat nutzten. Im Streitjahr 2003 zogen sie in ihre neue Wohnung um, in der sich bereits eine Einbauküche befand, die sie fortan privat nutzten. Während des Umzugs sind mehrere Küchenelemente erheblich beschädigt worden. Die Klägerin wies zu diesem Zeitpunkt eine Einlage der alten Einbauküche in das Anlagevermögen ihres Betriebs --mit einem angenommenen Teilwert von 12.808 € bei historischen Anschaffungskosten von 14.621 €-- aus. Sie behauptete, beabsichtigt zu haben, diese Küche in ihren betrieblich genutzten Räumen zum Zwecke der Bewirtung und Verpflegung von Kunden, Geschäftspartnern und Angestellten aufzustellen. Tatsächlich hat sie die Einbauküche nach ihrem eigenen Vorbringen (Bl. 5, 16 der Klagebegründung vom 10. Oktober 2008) zunächst nicht aufgestellt. Während einer im Jahr 2010 durch den Prüfer des FG durchgeführten Ortsbesichtigung befanden sich jedoch einige Elemente der Einbauküche in den betrieblichen Räumen. Auf Anregung des FG hat das Finanzamt daraufhin der Klage insoweit abgeholfen, als es für diesen Teil der Einbauküche eine Einlage angenommen und Absetzung für Abnutzung gewährt hat. Die darüber hinausgehende Klage wies das FG mit der Begründung ab, es fehle insoweit an einer für Dritte erkennbaren Dokumentation der Einlagehandlung, weil nicht festgestellt werden können, dass sämtliche Teile der Einbauküche in den betrieblichen Räumen aufgestellt worden seien.
- 11 b) Die Zulassung der Revision kann nicht auf die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO gestützt werden.

- 12** aa) Wie oben dargestellt, muss die grundsätzliche Bedeutung der Rechtssache im Hinblick auf eine bestimmte, klärungsbedürftige Rechtsfrage gegeben sein. An der Klärungsbedürftigkeit fehlt es u.a. dann, wenn die in Rede stehende Rechtsfrage bereits durch die Rechtsprechung des BFH hinreichend geklärt ist und keine neuen Gesichtspunkte erkennbar sind, welche eine erneute Prüfung und Entscheidung dieser Frage durch den BFH erfordern (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 14. Juli 2008 VIII B 179/07, BFH/NV 2008, 1874; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 28, m.w.N.).
- 13** bb) Nach Auffassung der Kläger kommt --im Zusammenhang mit der für die Einlage der streitgegenständlichen Einbauküche erforderlichen Einlagehandlung-- den folgenden Rechtsfragen grundsätzliche Bedeutung zu:
1. "Muss zwingend ein tatsächliches Geschehen nach außen gerichtet vorliegen, Ausnahmen ausgeschlossen?"
 2. "Kommt es zwingend auf die tatsächliche Nutzung im Betrieb an?" sowie
 3. "Ist nur durch das vollständige Aufstellen in den betrieblichen Räumen die Annahme einer Einlage möglich?"
- 15** Bezüglich dieser Rechtsfragen fehlt es an der erforderlichen Klärungsbedürftigkeit. Die Anforderungen, die an eine Einlage eines Wirtschaftsguts in das gewillkürte Betriebsvermögen eines Steuerpflichtigen zu stellen sind, sind höchstrichterlich geklärt. Gesichtspunkte, die der BFH in seiner Rechtsprechung nicht bereits erwogen hätte und die eine erneute Entscheidung erforderlich machen könnten, sind nicht ersichtlich.
- 16** Nach der Rechtsprechung des BFH erfordert der Tatbestand der Einlage i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung eine auf einem entsprechenden Einlagewillen beruhende konkludente oder ausdrückliche Einlagehandlung als Widmungsakt (z.B. BFH-Urteil vom 21. April 2005 III R 4/04, BFHE 209, 485, BStBl II 2005, 604; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 505 f.; Bode in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 4 Rz 103; jeweils m.w.N. aus der Rechtsprechung des BFH). Dazu bedarf es bei einer beabsichtigten Widmung eines Wirtschaftsguts zum gewillkürten Betriebsvermögen einer unmissverständlichen Bekundung des Willens in der Weise, dass ein sachverständiger Dritter ohne weitere Erklärung des Steuerpflichtigen die Zugehörigkeit des eingelegten Wirtschaftsguts zum Betriebsvermögen erkennen kann (so z.B. ausdrücklich das --von den Klägern angeführte-- Senatsurteil vom 22. September 1993 X R 37/91, BFHE 172, 354, BStBl II 1994, 172; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 506; vgl. Schmidt/Heinicke, EStG, 31. Aufl., § 4 Rz 316). Die Einlagehandlung muss also grundsätzlich auf einer Willensentscheidung beruhen, die dann wirksam wird, wenn sie äußerlich erkennbar und damit in objektiv nachprüfbarer Weise dokumentiert ist (z.B. BFH-Urteil in BFHE 209, 485, BStBl II 2005, 604; vgl. Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 316). Die Aufnahme des Wirtschaftsguts in das Buchführungswerk --aber auch in das betriebliche Bestandsverzeichnis-- ist hierfür ein wichtiger Anhaltspunkt (z.B. Senatsurteil in BFHE 172, 354, BStBl II 1994, 172). Der Widmungswille kann jedoch auch in anderer Weise äußerlich erkennbar und objektiv nachprüfbar dokumentiert werden (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 209, 485, BStBl II 2005, 604; Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 506).
- 17** cc) Nach diesen Grundsätzen sind die von den Klägern aufgeworfenen Rechtsfragen nicht klärungsbedürftig. Ob allein der Ausweis eines Wirtschaftsguts in der Buchführung für die erforderliche Dokumentation einer Einlage ausreicht oder ob zusätzlich eine tatsächliche betriebliche Nutzung stattfinden muss, hängt wesentlich auch von der Art des Wirtschaftsguts ab, auf dessen Einlage sich der Steuerpflichtige beruft. So wird beim Erwerb objektiv neutraler Wirtschaftsgüter wie Wertpapieren --ein solcher Sachverhalt war Gegenstand des Senatsurteils in BFHE 172, 354, BStBl II 1994, 172-- der Dokumentation in der Buchführung eine besonders hohe Bedeutung zukommen. Demgegenüber ist es dem Tatrichter nicht verwehrt, bei einem Wirtschaftsgut, das --wie die streitgegenständliche Einbauküche-- typischerweise ausschließlich privat genutzt wird und bis zur Einlage auch tatsächlich privat genutzt worden ist, im Rahmen der ihm obliegenden Einzelfallwürdigung, ob eine äußerlich erkennbare Willensentscheidung des Steuerpflichtigen vorliegt, auch der tatsächlichen Nutzung dieses Wirtschaftsguts maßgebliche Bedeutung beizumessen.
- 18** c) Soweit sich die Einwendungen der Kläger (auch) gegen die materiell-rechtliche Richtigkeit der angefochtenen Entscheidung richten, können diese im Verfahren der Nichtzulassungsbeschwerde nicht zum Erfolg führen. Fehler in

der Anwendung des materiellen Rechts im konkreten Einzelfall --so sie denn vorliegen-- rechtfertigen für sich genommen nicht die Zulassung der Revision (vgl. z.B. Senatsbeschluss vom 4. August 2010 X B 198/09, BFH/NV 2010, 2102; Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 24 und § 116 Rz 34). Eine Ausnahme hiervon kommt nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nur dann in Betracht, wenn das angefochtene Urteil derart schwerwiegende Fehler bei der Auslegung des revisiblen Rechts aufweist, dass die Entscheidung des FG "objektiv willkürlich" erscheint oder auf sachfremden Erwägungen beruht und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt rechtlich vertretbar ist (z.B. Senatsbeschluss vom 7. Juni 2011 X B 212/10, BFH/NV 2011, 1709). Dies ist weder vorgetragen noch erkennbar.

- 19** 3. Der Senat sieht gemäß § 116 Abs. 5 Satz 2 Halbsatz 2 FGO von einer Darstellung des Sachverhalts und einer weiteren Begründung ab.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de