

# Urteil vom 07. Mai 2020, V R 1/18

## Vorsteuerabzug für die Badrenovierung eines an den Arbeitgeber vermieteten Home-Office

ECLI:DE:BFH:2020:U.070520.VR1.18.0

BFH V. Senat

UStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 1, EGRL 112/2006 Art 168 Buchst a, EGRL 112/2006 Art 176 Abs 1 S 2, EStG § 12 Nr 1, FGO § 127, FGO § 11, FGO § 68 S 1, FGO § 116, FGO § 121 S 1, AO § 155 Abs 3 S 1, UStG § 2, BGB §§ 741ff, BGB § 741, UStG VZ 2012

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

## Leitsätze

1. Bei Aufwendungen zur Renovierung eines an den Arbeitgeber vermieteten Home-Office besteht der für den Vorsteuerabzug erforderliche direkte und unmittelbare Zusammenhang mit den Vermietungsumsätzen, soweit das Home-Office beruflich genutzt wird.
2. Im Falle einer Bürotätigkeit kann sich die berufliche Nutzung des Home-Office auch auf einen Sanitärraum erstrecken, nicht jedoch auf ein mit Dusche und Badewanne ausgestattetes Badezimmer.

## Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 03.08.2016 - 5 K 2515/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist noch, ob die Kläger und Revisionskläger (Kläger) im Jahr 2012 (Streitjahr) die Vorsteuer aus Erhaltungsaufwendungen für das Badezimmer einer als Home-Office vermieteten Wohnung in Höhe von (weiteren) 1.419,54 € abziehen können.
- 2 Die Kläger sind zu jeweils 50 % Eigentümer eines Zweifamilienhauses. Das Haus besteht aus der von den Klägern selbstgenutzten Wohnung im Erdgeschoss und einer weiteren Wohnung im Souterrain. Letztgenannte Wohnung (das Home-Office) wurde gemäß Mietvertrag vom ... von "den Eheleuten X und Y" --den Klägern-- umsatzsteuerpflichtig an den Arbeitgeber des Klägers zu 2. vermietet. Der Kläger zu 2. geht seiner Arbeitstätigkeit von dem Home-Office aus nach.
- 3 Im Streitjahr renovierten die Kläger das Home-Office und bezogen hierfür Leistungen im Wert von insgesamt 31.073 €, von denen 25.780,66 € auf die Renovierung des Badezimmers entfielen.
- 4 Am 20.09.2013 gaben die Kläger die Umsatzsteuererklärung 2012 ab und erklärten Vorsteuerbeträge von insgesamt 2.992,98 €, von denen 2.355,98 € auf die Erhaltungsaufwendungen für das Badezimmer entfielen. Insgesamt erklärten die Kläger einen Vorsteuerüberschuss in Höhe von 2.080,98 €, den der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in der Folge zunächst erstattete.
- 5 Im Zuge einer Ortsbesichtigung stellte das FA u.a. fest, dass das Badezimmer des Home-Office und das Badezimmer in der privat genutzten Wohnung über eine ähnlich gehobene Ausstattung verfügten. Das FA ordnete daher das

Badezimmer des Home-Office dem privaten Bereich zu.

- 6 Mit Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 09.12.2013 änderte das FA die Steuerfestsetzung und kürzte die abziehbaren Vorsteuerbeträge u.a. um die Beträge, die auf die Erhaltungsaufwendungen für das Badezimmer entfielen.
- 7 Den Einspruch der Kläger wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 04.08.2014 als unbegründet zurück. Das Badezimmer des Home-Office sei dem privaten Bereich zuzuordnen. Daher bestehe einkommensteuerrechtlich nach § 12 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ein Abzugsverbot der darauf entfallenden Aufwendungen. Dies führe gemäß § 15 Abs. 1a Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (UStG) zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs.
- 8 Der hiergegen --und zugleich gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 der zusammenveranlagten Kläger-- gerichteten Klage gab das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 831 veröffentlichten Urteil teilweise statt.
- 9 Die von den Klägern im Zuge der Badrenovierung getragene Umsatzsteuer sei (nur) insoweit als Vorsteuer nach § 15 Abs. 1 UStG abzuziehen, als die entsprechenden Kosten einkommensteuerrechtlich als Werbungskosten der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen seien. Einkommensteuerrechtlich seien jedoch nicht die Aufwendungen für ein vollständig ausgestattetes Badezimmer, sondern lediglich die Kosten der Sanitäreinrichtung in Form einer Toilette nebst Waschbecken abzusetzen. Im Wege der Schätzung sei ein Nettogesamtbetrag in Höhe von 4.928,65 € zu berücksichtigen, bestehend aus einem angemessenen Betrag für die Anschaffung eines WCs nebst Waschbecken, Handtuchhalter und Seifenspender usw. in Höhe von 1.350 €, den Kosten für Badezimmerfenster, Rollläden und Tür in Höhe von 558 € sowie --ausgehend von dem für die Nutzung als Toilette erforderlichen Flächenanteil von 2,2 qm-- im Übrigen 1/3 der Kosten für die Badrenovierung. Darauf entfielen abzugsfähige weitere Vorsteuern in Höhe von (lediglich) 936,44 €.
- 10 Hiergegen wenden sich die Kläger mit der durch Beschluss des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 15.03.2017 - IX B 103/16 zugelassenen Revision, mit der sie der Sache nach die Verletzung materiellen Rechts rügen.
- 11 Zur Begründung führen sie aus, dass Gegenstand der Vermietung die Einliegerwohnung in ihrem Zweifamilienhaus gewesen sei und dass diese Vermietung --auch nach Ansicht des FG-- im Interesse des Arbeitgebers erfolgt sei. Für eine Aufteilung der Werbungskosten sei daher kein Raum.
- 12 Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG Köln vom 03.08.2016 - 5 K 2515/14 aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 09.12.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.08.2014 dahingehend abzuändern, dass die Vorsteuerbeträge aus dem Erhaltungsaufwand für das Badezimmer in voller Höhe abgezogen werden.
- 13 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 14 Soweit das FG die Klage abgewiesen habe, sei es zu Recht von privat veranlassten Aufwendungen ausgegangen, die nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht zu berücksichtigen seien. Insoweit scheidet auch ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 UStG aus, da die geschuldete Steuer bezüglich der nicht im Arbeitgeberinteresse vermieteten Badezimmerteile nicht im Zusammenhang mit Lieferungen und sonstigen Leistungen stehe, die von den leistenden Unternehmern für das Unternehmen der Kläger ausgeführt worden seien.
- 15 Während des Verfahrens über die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision hat das FA den Umsatzsteuerbescheid 2012 vom 09.12.2013 unter Verweis auf das FG-Urteil durch Bescheid vom 14.09.2016 geändert.
- 16 Nach der Zulassung der Revision hat der BFH mit Beschluss vom 09.01.2018 - IX R 9/17 (nicht veröffentlicht) das hiesige Verfahren wegen Umsatzsteuer 2012, das zunächst gemeinsam mit dem Parallelverfahren wegen Einkommensteuer 2012 geführt worden war, abgetrennt und an den erkennenden Senat abgegeben.
- 17 Die Beteiligten haben mit ihren Schriftsätzen vom 20.03.2020 (FA) und vom 14.04.2020 (Kläger) mitgeteilt, dass sie einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zustimmen.

# Entscheidungsgründe

II.

- 18** Der im Laufe des Verfahrens über die Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision ergangene Änderungsbescheid vom 14.09.2016 gibt keinen Anlass dazu, die Vorentscheidung nach § 127 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Denn der Änderungsbescheid ist entsprechend §§ 121 Satz 1, 68 Satz 1 FGO bereits im Laufe des Verfahrens der Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision Verfahrensgegenstand geworden, sodass es an einer Änderung des Verfahrensgegenstandes "während des Revisionsverfahrens" fehlt.
- 19** Auch für eine entsprechende Anwendung des § 127 FGO ist kein Raum. Denn es fehlt an der hierfür erforderlichen vergleichbaren Interessenlage, nachdem bereits im Verfahren der Beschwerde gegen die Nichtzulassung der Revision entsprechend § 127 FGO über die Aufhebung der Vorentscheidung und die Zurückverweisung der Sache an das FG zu entscheiden war (s. hierzu Senatsbeschluss vom 30.04.2009 - V B 193/07, juris, unter II.1.; BFH-Beschlüsse vom 15.10.2008 - X B 60/07, BFH/NV 2009, 205, unter II.1.b, und vom 21.05.2015 - IX B 132/14, BFH/NV 2015, 1688).

III.

- 20** Die Revision der Kläger ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Wie das FG im Ergebnis zutreffend entschieden hat, steht den Klägern ein weitergehender Vorsteuerabzug als vom FG bejaht nicht zu.
- 21** 1. a) Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG kann der Unternehmer die gesetzlich geschuldete Steuer für Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind, als Vorsteuer abziehen. Unionsrechtlich beruht dies auf Art. 168 Buchst. a der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (MwStSystRL).
- 22** Der Unternehmer ist nach diesen Vorschriften zum Vorsteuerabzug berechtigt, soweit er Leistungen für sein Unternehmen (§ 2 Abs. 1 UStG, Art. 9 MwStSystRL) und damit für seine wirtschaftlichen Tätigkeiten zur Erbringung entgeltlicher Leistungen (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, Art. 2 Abs. 1 Buchst. a und c MwStSystRL) zu verwenden beabsichtigt. Dementsprechend ist nach Art. 176 Abs. 1 Satz 2 MwStSystRL das Recht zum Vorsteuerabzug für diejenigen Ausgaben ausgeschlossen, die keinen streng geschäftlichen Charakter haben.
- 23** Für die Zurechnung einer Eingangsleistung zu der unternehmerischen Tätigkeit des Steuerpflichtigen muss ein direkter und unmittelbarer Zusammenhang zwischen Eingangs- und Ausgangsumsatz vorliegen (Senatsurteil vom 09.02.2012 - V R 40/10, BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 21, m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- und des BFH). Dies setzt nach ständiger Rechtsprechung voraus, dass die Aufwendungen zu den Kostenelementen der zum Abzug berechtigenden Ausgangsumsätze gehören (vgl. z.B. Senatsurteile vom 13.11.2019 - V R 5/18, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BStBl II 2020, 136, Rz 25, und in BFHE 236, 258, BStBl II 2012, 844, Rz 22; EuGH-Urteil Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments vom 14.09.2017 - C-132/16, EU:C:2017:683, Rz 29, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2017, 1079).
- 24** b) Bei Aufwendungen zur Renovierung eines an den Arbeitgeber vermieteten Home-Office besteht der für den Vorsteuerabzug erforderliche direkte und unmittelbare Zusammenhang mit den Vermietungsumsätzen, soweit das Home-Office beruflich genutzt wird. Bei einer Bürotätigkeit kann sich die berufliche Nutzung des Home-Office auch auf einen Sanitärraum erstrecken, nicht jedoch auf ein mit Dusche und Badewanne ausgestattetes Badezimmer. Demnach besteht der direkte und unmittelbare Zusammenhang mit den Vermietungsumsätzen der Kläger bei dem hier noch streitigen Teil der Erhaltungsaufwendungen für das Badezimmer des Home-Office nicht, wie das FG im Ergebnis zutreffend entschieden hat.
- 25** aa) Der erkennende Senat versteht die tatsächliche Würdigung des FG dahingehend, dass die Vermietung durch die Kläger an den Arbeitgeber des Klägers zu 2. dazu diente, es dem Arbeitgeber zu ermöglichen, dem Kläger zu 2. ein sog. Home-Office zur Verfügung zu stellen. Gegen die umsatzsteuerrechtliche Anerkennung einer derartigen Vermietung durch die Kläger zum Zwecke einer Rücküberlassung an den Kläger zu 2. für eine berufliche Nutzung bestehen grundsätzlich keine Bedenken.
- 26** bb) Jedoch erstreckt sich die berufliche Nutzung des Home-Office bei einer Bürotätigkeit nicht auf die Dusche und

die Badewanne.

- 27** Das FG hat festgestellt, dass es insoweit an einer beruflichen Nutzung fehlt, als die Vorgaben des Arbeitgebers zur Ausstattung des Home-Office lediglich das Vorhandensein einer Sanitäreinrichtung umfassten und dass die Miete trotz der umfassenden Renovierung des Badezimmers nicht erhöht wurde. Hieraus folgt, dass der noch streitige Teil der Aufwendungen für die Badezimmerrenovierung gerade nicht zu den Kostenelementen der Umsätze aus der Vermietung an den Arbeitgeber des Klägers zu 2. gehört. Vielmehr unterstreichen die genannten Feststellungen den privaten Charakter dieses Aufwands, weil sie keinerlei Zusammenhang zwischen der Ausstattung des Badezimmers mit Dusche und Badewanne und der Anmietung des Home-Office durch den Arbeitgeber erkennen lassen.
- 28** Zudem ist zu berücksichtigen, dass Geschäftsgrundlage der Vermietung an den Arbeitgeber die Rücküberlassung durch den Arbeitgeber für dienstliche Zwecke war. Handelt es sich hierbei --wie im Streitfall-- um eine Bürotätigkeit, kann zur Nutzungsüberlassung auch ein Sanitärraum, wie etwa eine Toilette, gehören. Nichts spricht indes dafür, dass der Arbeitgeber in einem solchen Fall Räumlichkeiten anmietet, um seinem Arbeitnehmer die --dienstlich veranlasste-- Nutzung einer Dusche und Badewanne zu ermöglichen.
- 29** 2. Im Übrigen hält der Senat daran fest, dass eine Bruchteilsgemeinschaft nicht Unternehmer und damit auch nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sein kann (Senatsurteil vom 22.11.2018 - V R 65/17, BFHE 263, 90, Leitsatz; vgl. auch Schlussanträge der Generalanwältin Kokott vom 23.04.2020 in der Rechtssache XT - C-312/19, EU:C:2020:310, Rz 34 ff.; s. zum Meinungsstand einerseits Widmann, Zeitschrift für das gesamte Mehrwertsteuerrecht --MwStR-- 2019, 241; Wäger, Umsatzsteuer-Rundschau --UR-- 2020, 85, 86, und andererseits Sterzinger, MwStR 2019, 298, 301; BeckOK UStG/Müller, 24. Ed. [19.02.2020] UStG § 2 Rn. 106.1) und dass eine entscheidungserhebliche Divergenz i.S. von § 11 FGO zur Rechtsprechung des XI. Senats nicht besteht (Senatsurteil in BFHE 263, 90, Rz 28 ff.; a.A. Lange, UR 2019, 361, und Stadie, UR 2019, 529). Auf dieser Grundlage kann es sich bei der gegenüber den beiden Klägern als Miteigentümern ergangenen Steuerfestsetzung um zusammengefasste Steuerbescheide nach § 155 Abs. 3 Satz 1 der Abgabenordnung handeln.
- 30** 3. Der Senat entscheidet im Einverständnis der Beteiligten durch Urteil ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).
- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)