

Urteil vom 01. Dezember 2015, IX R 18/15

Entfernungspauschale bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

BFH IX. Senat

EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 9 Abs 3, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2010, EStG § 9 Abs 1 S 1, LStR R 9.5 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, 10. Februar 2015, Az: 7 K 7084/13

Leitsätze

Der Abzug von Kosten für Fahrten zu einem Vermietungsobjekt im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist auf die Entfernungspauschale beschränkt, wenn sich an dem Objekt der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft und auf Überschusserzielung angelegten Vermietungstätigkeit befindet.

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 11. Februar 2015 7 K 7084/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Berücksichtigung von Fahrtkosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute, die im Streitjahr 2010 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden.
- 3 Die Kläger erzielten Einnahmen aus der Vermietung dreier Wohnungen in der C...-straße und aus einem Mehrfamilienhaus in der D...-straße in E. In ihrer Einkommensteuererklärung für den Veranlagungszeitraum 2010 machten die Kläger hinsichtlich der beiden Objekte jeweils Fahrtkosten im Umfang von 3.711,41 € (= insgesamt 7.422,81 €) geltend, die sie auf der Grundlage eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuchs als Werbungskosten bei den beiden Objekten ansetzten. Die gefahrenen Kilometer setzten sich wie folgt zusammen:

Zahl	Fahrtstrecke	km	gesamt
40	Wohnung - C...-straße		
	D...-straße - Wohnung	14	560
125	Wohnung - C...-straße - Wohnung	10	1 250
175	Wohnung - D...-straße - Wohnung	4	700
	Weitere Fahrten		138

- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) kam zu dem Ergebnis, die Fahrten zu den beiden

Objekten seien nur mit der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu berücksichtigen. Nur für die sonstigen Fahrten könne der sich aus der Teilung der Gesamtkosten (7.422,81 €) durch die Gesamtkilometer (3 345 km) ergebende Kilometersatz von 2,22 € angesetzt werden. Daher könnten als Fahrtkosten lediglich insgesamt 682,86 € angesetzt werden. Das FA berechnete die Fahrtkosten wie folgt:

Zahl	Fahrtstrecke	km einfach		
40	Wohnung - C...-straße - D...-straße - Wohnung	7	x 0,30 €	84,00 €
125	Wohnung - C...-straße - Wohnung	5	x 0,30 €	187,50 €
175	Wohnung - D...-straße - Wohnung	2	x 0,30 €	105,00 €
	Weitere Fahrten	138	x 2,22 €	<u>306,36 €</u>
	Summe			682,86 €

- 5 Daher setzte das FA im Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9. Mai 2012 die Einkommensteuer auf der Grundlage von Fahrtkosten in Höhe von 682,86 € fest. Einspruch und Klage dagegen blieben erfolglos.
- 6 Mit seiner in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 1087 veröffentlichten Entscheidung führte das Finanzgericht (FG) aus: Die Fahrtkosten des Klägers zu den beiden Objekten seien nur beschränkt auf die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 3 EStG zum Werbungskostenabzug zuzulassen. Denn der Kläger habe an den beiden Objekten eine regelmäßige Tätigkeitsstätte begründet. Eine regelmäßige Tätigkeitsstätte sei am Vermietungsobjekt dann anzunehmen, wenn sich dort im Wege einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls der quantitative und qualitative Mittelpunkt der gesamten auf dieses Objekt bezogenen auf die Einkünfterzielung gerichteten Tätigkeit des Steuerpflichtigen befinde. Gegen eine Einordnung des Vermietungsobjekts als regelmäßige Tätigkeitsstätte spreche zwar, wenn dieses nur gelegentlich aufgesucht werde. Allerdings sprächen regelmäßige Fahrten zum und die Vornahme umfangreicher Verwaltungs-, Instandhaltungs-, Überwachungs- und Pflegetätigkeiten am Vermietungsobjekt dafür, dass es sich um eine regelmäßige Tätigkeitsstätte handele. Hier sei der Kläger im Streitjahr 165-mal zu dem einen Objekt und 215-mal zu dem anderen Objekt gefahren. Bei einer derart großen Zahl an Fahrten sei anzunehmen, dass der Kläger überwiegend an den beiden Mietobjekten tätig geworden sei. Für eine regelmäßige Tätigkeitsstätte an den beiden Mietobjekten spreche auch Art und Umfang der vom Kläger dort vorgenommenen Tätigkeiten. Diese hätten sich nicht auf bloße Kontrollen beschränkt, sondern auch regelmäßige Arbeiten wie z.B. Streuen, Fegen, Wässern oder Pflanzen umfasst.
- 7 Mit ihrer Revision rügen die Kläger eine fehlerhafte Anwendung der § 9 Abs. 3, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG. Dies folge aus der Annahme des FG, am Ort der Vermietungsobjekte werde die quantitativ und qualitativ maßgebliche Vermietungstätigkeit erbracht und dort liege die regelmäßige Tätigkeitsstätte. Denn ein Vermieter erbringe den überwiegenden Teil seiner Tätigkeit nicht am Ort des oder der Vermietungsobjekte, sondern am Ort der Verwaltung der Immobilien. An diesem Ort würden die laufenden Verwaltungstätigkeiten erledigt, die Abrechnungen und Nebenkostenabrechnungen gefertigt, der Schriftwechsel mit Mietern und Behörden abgewickelt sowie die steuerliche Verwaltung der Vermietungstätigkeiten durchgeführt. Insbesondere die Verwaltungsarbeit präge die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Daher stellten die Fahrten zu den Vermietungsobjekten nicht Fahrten zu regelmäßigen Tätigkeitsstätten dar und unterfielen nicht der Abzugsbeschränkung nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4, Abs. 3 EStG. Denn aus der Zahl der Fahrten zu einem Vermietungsobjekt lasse sich nicht ableiten, welchen zeitlichen Aufwand der Besuch bei diesem Vermietungsobjekt erfordere. Die Verweisung in § 9 Abs. 3 EStG auf die Abzugsbeschränkungen nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG könne daher bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nur gelten, wenn der Steuerpflichtige Fahrten zu dem Ort vornehme, an dem er die tatsächliche Verwaltung des bzw. der Vermietungsobjekte wahrnehme.
- 8 Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des FG aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 9. Mai 2012 dahingehend abzuändern, dass bei der Berechnung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung der Objekte C...-straße und D...-straße weitere Werbungskosten in Höhe von jeweils 3.369,98 € zugrunde gelegt werden.

- 9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Fahrtkosten der Kläger im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach § 9 Abs. 3, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nur beschränkt auf die Entfernungspauschale zum Abzug kommen. Denn auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6, § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) kann ein Steuerpflichtiger eine regelmäßige Tätigkeitsstätte innehaben (dazu unter 1.). Auf der Grundlage der von ihm festgestellten und nicht weiter mit Verfahrensrügen angegriffenen Tatsachen (vgl. § 118 Abs. 2 FGO) hat das FG zutreffend eine regelmäßige Tätigkeitsstätte der Kläger an den beiden Vermietungsobjekten bejaht (dazu unter 2.).
- 12 1. Fahrten eines Steuerpflichtigen zu seinem Vermietungsobjekt kommen nur in Höhe der Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 3, Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG zum Ansatz, wenn er dort seine regelmäßige Tätigkeitsstätte unterhält.
- 13 a) Nach § 9 Abs. 3 EStG gilt § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG auch im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Steuerpflichtige, die im Zusammenhang mit ihrer Vermietungstätigkeit außerhalb ihrer Wohnung eine regelmäßige Tätigkeitsstätte begründet haben, können die Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte nur mit der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer geltend machen (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Mai 1995 IX R 73/91, BFHE 177, 464, BStBl II 1995, 713; Hessisches FG, Urteil vom 29. April 1993 10 K 3886/09, EFG 1993, 781; Fuhrmann in Korn, § 9 EStG, Rz 301). § 9 Abs. 3 EStG ist zur Gleichstellung von Nichtarbeitnehmern mit Arbeitnehmern in das Gesetz eingefügt worden (vgl. Erster schriftlicher Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf des Steueränderungsgesetzes 1966 zu BTDrucks V/1187, S. 6; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 9 EStG Rz 542; Schmidt/Loschelder, EStG, 34. Aufl., § 9 Rz 253).
- 14 Eine regelmäßige Tätigkeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 3, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG liegt daher vor, wenn das vermietete Objekt der (ortsgebundene) Mittelpunkt der dauerhaft und auf Überschusserzielung angelegten Vermietungstätigkeit des Steuerpflichtigen ist (vgl. BFH-Urteile vom 9. Juni 2011 VI R 55/10, BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38, unter II.1.c.; VI R 36/10, BFHE 234, 160, BStBl II 2012, 36, unter II.2.a, m.w.N.). Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, welche Tätigkeiten der Steuerpflichtige im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung an dem oder den verschiedenen Vermietungsobjekten im Einzelnen wahrnimmt und welches konkrete Gewicht diesen Tätigkeiten zukommt. Der regelmäßigen Tätigkeitsstätte muss eine hinreichend zentrale Bedeutung im Rahmen der mit dem Objekt erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zukommen. Allein der Umstand, dass der Steuerpflichtige das Vermietungsobjekt im zeitlichen Abstand immer wieder aufsucht (z.B. zu Kontrollzwecken oder zur Ablesung von Zählerständen) reicht für die Annahme einer regelmäßigen Tätigkeitsstätte nicht aus. Vielmehr ist eine gewisse Nachhaltigkeit und Dauerhaftigkeit der Tätigkeit am Vermietungsobjekt erforderlich (vgl. BFH-Urteile in BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38, unter II.1.d.; vom 9. Juni 2011 VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34, unter II.1.; FG Düsseldorf, Urteil vom 4. Juni 1991 6 K 89/86 E, EFG 1992, 67).
- 15 b) Die Tätigkeit eines Steuerpflichtigen zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung besteht im Wesentlichen in der Verwaltung seines Grundbesitzes. Bei nicht umfangreichem Grundbesitz erfordert diese Verwaltung in der Regel keine besonderen Einrichtungen, wie z.B. ein Büro, sondern erfolgt regelmäßig von der Wohnung des Steuerpflichtigen aus. Regelmäßige Tätigkeitsstätte ist dann die Wohnung des Steuerpflichtigen. Aufwendungen für gelegentliche Fahrten zu dem vermieteten Grundstück sind Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG (vgl. R 21.2 Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien; Oberfinanzdirektion Köln, Verfügung vom 13. Mai 1975 S 2211 - 13 - St 111, Der Betrieb 1975, 1101; FG Düsseldorf in EFG 1992, 67; HHR/Bergkemper, § 9 EStG Rz 544; Fuhrmann in Korn, § 9 EStG Rz 302 f.; Schmidt/Loschelder, a.a.O., § 9 EStG Rz 253; Blümich/Schallmoser, § 21 EStG Rz 400, Stichwort "Reisekosten"; Schmidt, Neue Wirtschafts-Briefe 2014, 782, 787 f.). Die Aufwendungen können in diesem Fall in tatsächlicher Höhe oder entsprechend R 9.5 Abs. 1 der Lohnsteuer-Richtlinien 2008 mit 0,30 € je gefahrenen Kilometer geltend gemacht werden.
- 16 c) Sucht der Vermieter hingegen ein Vermietungsobjekt nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen

Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder auf, und wird er dort schwerpunktmäßig tätig, unterhält er --vergleichbar einem Arbeitnehmer-- eine regelmäßige Tätigkeitstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG am Belegenheitsort des Vermietungsobjekts. Denn dann wird dieses Objekt zum Mittelpunkt seiner auf dieses Objekt bezogenen Vermietungstätigkeit. Es ist dem Vermieter dann möglich, sich auf die immer gleichen Wege einzustellen und die anfallenden Wegekosten, z.B. durch die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel, gering zu halten. In diesem Fall stellt sich § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG auch bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung insoweit als sachgerechte und folgerichtige Ausnahme vom objektiven Nettoprinzip dar (vgl. BFH-Urteile in BFHE 234, 164, BStBl II 2012, 38, unter II.1.c und d; in BFHE 234, 160, BStBl II 2012, 36, unter II.2.a, m.w.N.; in BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34, unter II.1.; FG Münster, Urteil vom 28. November 1989 VI 2090/86 E, EFG 1990, 303; FG Düsseldorf in EFG 1992, 67; Hessisches FG in EFG 1993, 781; FG Nürnberg, Urteil vom 4. Mai 1977 V 163/75, Deutsches Steuerrecht 1977, 575; FG Köln, Urteil vom 12. Juni 1986 V K 373/84, EFG 1986, 555; von Beckerath in Kirchhof, EStG, 14. Aufl., § 9 Rz 140; Seitrich, Betriebs-Berater 1986, 2308, 2309; Baldauf, EFG 2015, 1089, 1090). Die Frage, ob eine regelmäßige Tätigkeitstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung im Büro oder häuslichen Arbeitszimmer des Steuerpflichtigen oder am Vermietungsobjekt vorhanden ist, ist vom FG anhand einer Würdigung der tatsächlichen Umstände im Einzelfall zu bestimmen.

17 2. Nach diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG auf der Grundlage der von ihm festgestellten und nicht weiter mit Verfahrensrügen angegriffenen Tatsachen zutreffend eine regelmäßige Tätigkeitsstätte des Klägers an den beiden Vermietungsobjekten bejaht. Denn der Kläger hat im Streitjahr nach den bindenden Feststellungen des FG die beiden Vermietungsobjekte nicht nur gelegentlich und zu Kontrollzwecken aufgesucht, sondern mehrmals (arbeits-)täglich und damit wiederholt und immer wieder. Die Schlussfolgerung des FG, wonach bei insgesamt 380 Fahrten innerhalb eines Jahres zu den beiden Vermietungsobjekten der ortsgebundene Mittelpunkt der vom Kläger verrichteten Tätigkeiten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Streitjahr an den Objekten lag, ist daher revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

18 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de