

Urteil vom 06. December 2017, VI R 41/15

Werbungskostenabzug bei beruflicher Nutzung einer im Miteigentum von Ehegatten stehenden Wohnung

ECLI:DE:BFH:2017:U.061217.VIR41.15.0

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 1, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 7, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 7 Abs 4

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 17. June 2014, Az: 11 K 11055/11

Leitsätze

Nutzt ein Miteigentümer allein eine Wohnung zu beruflichen Zwecken, kann er AfA und Schuldzinsen nur entsprechend seinem Miteigentumsanteil als Werbungskosten geltend machen, wenn die Darlehen zum Erwerb der Wohnung gemeinsam aufgenommen wurden und Zins und Tilgung von einem gemeinsamen Konto beglichen werden .

Tenor

Die Revision der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 18. Juni 2014 11 K 11055/11 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen veranlagte Eheleute, die in den Streitjahren (2007 und 2008) nichtselbständig tätig waren. Im ... 2007 bezogen sie eine im gemeinsamen Eigentum stehende Wohnung in einem Mehrfamilienhaus. Im selben Haus, jedoch auf einer anderen Etage und räumlich nicht mit der selbstgenutzten Wohnung verbunden, erwarben sie eine weitere --kleinere-- jeweils im hälftigen Miteigentum der Ehegatten stehende Wohnung, die von der Klägerin ausschließlich beruflich genutzt wurde. Die Darlehen zum Erwerb dieser Wohnung nahmen die Kläger gemeinsam auf; die Zinsen und die Tilgung sowie die laufenden Kosten beglichen sie von einem gemeinsamen Konto.
- 2** Mit ihren Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre beehrten die Kläger die Berücksichtigung der gesamten Kosten für die Arbeitswohnung der Klägerin als Werbungskosten bei deren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die sog. nutzungsorientierten Aufwendungen (Energiekosten, Wasser) in voller Höhe. Die sog. grundstücksorientierten Aufwendungen (insbesondere Absetzung für Abnutzung --AfA-- und Schuldzinsen) erkannte das FA lediglich in Höhe von 50 % entsprechend dem Miteigentumsanteil der Klägerin an.
- 3** Insoweit blieben Einspruch und Klage erfolglos.
- 4** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 5** Sie beantragen,
das Urteil des Finanzgerichts (FG) Berlin-Brandenburg vom 18. Juni 2014 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide 2007 und 2008 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 1.267,41 € für 2007 bzw. in Höhe von 2.433,70 € für 2008 berücksichtigt werden.

- 6 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 7 Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FA hat die grundstücksorientierten Aufwendungen, insbesondere AfA und Schuldzinsen, zu Recht nur in Höhe von 50 % als Werbungskosten der Klägerin bei deren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt.
- 8 1. Werbungskosten sind die mit der Erhaltung, Sicherung und dem Erwerb von Einnahmen verbundenen Aufwendungen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Werbungskosten im Bereich der nichtselbständigen Arbeit müssen durch den Beruf veranlasst sein, d.h. es muss ein objektiver Zusammenhang zwischen den Aufwendungen und dem Beruf bestehen und sie müssen subjektiv zur Förderung des Berufs bestimmt sein (z.B. Senatsurteile vom 28. November 1980 VI R 193/77, BFHE 132, 431, BStBl II 1981, 368; vom 1. Juli 1994 VI R 67/93, BFHE 175, 85, BStBl II 1995, 273; Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. August 1999 GrS 2/97, BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782). Werbungskosten sind gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 EStG auch beruflich veranlasste Schuldzinsen und AfA gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 7 EStG.
- 9 a) Zu den Werbungskosten können auch Aufwendungen für ein außerhäusliches Arbeitszimmer gehören, die nicht der Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG unterfallen (Senatsurteil vom 26. Februar 2003 VI R 160/99, BFHE 202, 101, BStBl II 2003, 515; BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 IX R 56/10, BFH/NV 2012, 1776). Ein solches außerhäusliches Arbeitszimmer ist im Streitfall gegeben.
- 10 aa) Unter den Begriff des häuslichen Arbeitszimmers fällt ein Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient (vgl. Senatsurteil vom 18. August 2005 VI R 39/04, BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428; BFH-Urteile vom 28. August 2003 IV R 53/01, BFHE 203, 324, BStBl II 2004, 55; in BFH/NV 2012, 1776). Die Häuslichkeit beruflich genutzter Räumlichkeiten bestimmt sich danach, ob sie sich unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls als dem Wohnbereich und damit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen zugehörig darstellen. In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein Arbeitszimmer regelmäßig nur dann, wenn es sich in einem Raum befindet, der unmittelbar zur privat genutzten Wohnung bzw. zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehört. Davon ist auszugehen, wenn die Räumlichkeiten aufgrund der unmittelbaren räumlichen Nähe mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind. Ob ein solcher Zusammenhang im Einzelfall vorliegt, ist von den Finanzgerichten aufgrund wertender Betrachtung zu entscheiden (BFH-Urteile vom 10. Juni 2008 VIII R 52/07, und vom 9. November 2006 IV R 2/06, BFH/NV 2007, 677; in BFH/NV 2012, 1776).
- 11 bb) Im Streitfall hat das FG die von der Klägerin beruflich genutzte Wohnung in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dem Typus des "Arbeitszimmers" zugeordnet. Die Klägerin nutzte die Wohnung ausschließlich für ihre berufliche Tätigkeit. Auch die Einordnung als außerhäusliches Arbeitszimmer ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Arbeitswohnung ist nicht in die in der anderen Wohnung befindlichen privat genutzten Räumlichkeiten einbezogen und auch nicht mit der Privatwohnung als gemeinsame Wohneinheit verbunden. Vielmehr handelt es sich um räumlich voneinander getrennte Eigentumswohnungen, wobei sich die Arbeitswohnung in einem anderen Stockwerk des Mehrfamilienhauses befindet und nur über das allgemein genutzte Treppenhaus erreichbar ist.
- 12 b) Die vom FA vorgenommenen Kürzungen der geltend gemachten Aufwendungen (insbesondere AfA und Schuldzinsen) begegnen keinen rechtlichen Bedenken. Denn die Klägerin hat die grundstücksorientierten Aufwendungen der streitbefangenen Wohnung lediglich in Höhe ihres Miteigentumsanteils von 50 % getragen.
- 13 aa) Einkünfte sind subjektbezogen zu ermitteln (§ 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). Deshalb können nur solche Aufwendungen als Werbungskosten i.S. des § 9 Abs. 1 EStG abgezogen werden, welche die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindern (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.b; BFH-Urteil vom 15. November 2005 IX R 25/03, BFHE 211, 318, BStBl II 2006, 623, m.w.N.; Senatsurteil vom 13. März 1996 VI R 103/95, BFHE 180, 139, BStBl II 1996, 375).

- 14** Die Berechtigung zur Vornahme von AfA setzt nicht voraus, dass der Steuerpflichtige Eigentümer des Wirtschaftsguts ist, für das er Aufwendungen aus beruflichem oder betrieblichem Anlass getätigt hat. Ausschlaggebend ist vielmehr, ob er Aufwendungen im beruflichen oder betrieblichen Interesse trägt. Das allen Einkunftsarten zugrundeliegende Nettoprinzip, demzufolge die erwerbssichernden Aufwendungen von den steuerpflichtigen Einnahmen abgezogen werden (vgl. § 2 Abs. 2 i.V.m. §§ 4 ff. und 9 EStG), gebietet grundsätzlich den Abzug der vom Steuerpflichtigen zur Einkunftserzielung getätigten Aufwendungen auch dann, wenn und soweit diese Aufwendungen auf in fremdem Eigentum stehende Wirtschaftsgüter erbracht werden (ständige Rechtsprechung des BFH, z.B. Urteil vom 19. Dezember 2012 IV R 29/09, BFHE 240, 83, BStBl II 2013, 387, Rz 27, m.w.N.; Beschluss des Großen Senats vom 30. Januar 1995 GrS 4/92, BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281, unter C.III.). Der Steuerpflichtige erwirbt zwar kein ihm zuzurechnendes Wirtschaftsgut. Gleichwohl kann er die Kosten für ein fremdes Gebäude nach AfA-Regeln abschreiben (Beschlüsse des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 1/97, BFHE 189, 151, BStBl II 1999, 778, unter C.I.2.b, und GrS 5/97, BFHE 189, 174, BStBl II 1999, 774, unter C.3.; in BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281, unter C.V.).
- 15** bb) Diese Grundsätze gelten auch für Eheleute, die zur Einkommensteuer zusammen veranlagt werden (§§ 26, 26b EStG). Daher sind die Einkünfte eines jeden Ehegatten getrennt zu ermitteln. Nur außerhalb der Einkünftermittlung, z.B. beim Abzug von Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen, sind zusammen zu veranlagende Eheleute als ein Steuerpflichtiger zu behandeln (z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 151, BStBl II 1999, 778, unter C.II.1.c).
- 16** cc) Bezahlen Eheleute Aufwendungen "aus einem Topf", d.h. aus Guthaben, zu denen beide Eheleute beigetragen haben, oder aus Darlehensmitteln, die zu Lasten beider Eheleute aufgenommen wurden (§ 421 des Bürgerlichen Gesetzbuchs), wird, sofern keine besonderen Vereinbarungen getroffen sind, der Betrag jeweils für Rechnung desjenigen geleistet, der den Betrag schuldet. Daher sind gemeinschaftlich getragene Aufwendungen für eine Immobilie, die einem Ehegatten gehört und die dieser zur Erzielung von Einnahmen nutzt, beim Eigentümerehegatten in vollem Umfang Werbungskosten (ständige Rechtsprechung, z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.V.1.; BFH-Urteile vom 2. Dezember 1999 IX R 21/96, BFHE 191, 28, BStBl II 2000, 312; vom 4. September 2000 IX R 22/97, BFHE 193, 112, BStBl II 2001, 785, und vom 20. Juni 2012 IX R 29/11, BFH/NV 2012, 1952).
- 17** Sind Eheleute Miteigentümer eines Grundstücks und errichten sie hierauf ein Gebäude oder erwerben sie --wie im Streitfall-- eine Eigentumswohnung zu Miteigentum, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass jeder von ihnen die Anschaffungs- oder Herstellungskosten entsprechend seinem Miteigentumsanteil getragen hat, und zwar unabhängig davon, wie viel er tatsächlich aus eigenen Mitteln dazu beigetragen hat. Sind die finanziellen Beiträge der Eheleute unterschiedlich hoch, dann hat sowohl zivilrechtlich (vgl. Urteile des Bundesgerichtshofs vom 6. Dezember 1965 II ZR 137/63, Neue Juristische Wochenschrift --NJW-- 1966, 542, und vom 17. Mai 1983 IX ZR 14/82, NJW 1983, 1845) als auch steuerrechtlich der Ehegatte, der aus eigenen Mitteln mehr als der andere beigesteuert hat, das Mehr seinem Ehegatten mit der Folge zugewandt, dass jeder von ihnen so anzusehen ist, als habe er die seinem Anteil entsprechenden Anschaffungskosten selbst getragen (BFH-Urteil vom 20. September 1990 IV R 300/84, BFHE 162, 86, BStBl II 1991, 82; Senatsurteil vom 12. Februar 1988 VI R 141/85, BFHE 152, 491, BStBl II 1988, 764; Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782).
- 18** Demgemäß sind auch die gemeinsam getragenen laufenden Aufwendungen für eine solche Wohnung, soweit sie grundstücksorientiert sind (z.B. Schuldzinsen auf den Anschaffungskredit, Grundsteuern, allgemeine Reparaturkosten, Versicherungsprämien und ähnliche Kosten, s. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.V.1.), nur entsprechend den Miteigentumsanteilen als Werbungskosten abziehbar. Denn die anteilig auf einen Ehegatten entfallenden und von diesem getragenen Aufwendungen mindern nicht die Leistungsfähigkeit des anderen.
- 19** Etwas anderes gilt dann, wenn ein Ehegatte sich an den Anschaffungskosten für das Miteigentum des anderen Ehegatten beteiligt, um die Wohnung teilweise zu beruflichen Zwecken nutzen zu können. Davon kann dann auszugehen sein, wenn nur ein Ehegatte Einkünfte erzielt oder jedenfalls erheblich höhere als der Ehepartner und er sich deshalb mit einem deutlich höheren Beitrag an den Anschaffungskosten beteiligt als der andere. In diesem Fall ist dieser Beitrag, soweit er die anteiligen Anschaffungskosten des beruflich oder betrieblich genutzten Raums deckt, von dem nutzenden Ehepartner als in seinem beruflichen Interesse aufgewendet anzusehen mit der Folge, dass er für die Zeit der Nutzung zu AfA als Werbungskosten berechtigt ist (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.I.2.).

- 20** dd) Entsprechend diesen Rechtsgrundsätzen ist das FG zutreffend zu dem Ergebnis gelangt, dass die Klägerin die AfA für die Arbeitswohnung nur in Höhe ihres Miteigentumsanteils und die Schuldzinsen sowie die übrigen grundstücksbezogenen Aufwendungen nur zur Hälfte getragen hat. Zins und Tilgung der gemeinschaftlich aufgenommenen Darlehen zur Finanzierung der Anschaffungskosten der Wohnung wurden aus gemeinsamen Mitteln der Eheleute ("aus einem Topf") bestritten, sodass davon auszugehen ist, dass der Kläger die auf seinen Miteigentumsanteil entfallenden Kosten aus eigenem Interesse aufgewandt hat.
- 21** ee) Dem steht der Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 174, BStBl II 1999, 774 nicht entgegen. Danach können Miteigentümer, die innerhalb der Wohnung jeweils einen Raum allein zur Einkünfteerzielung nutzen, die AfA für die gesamten auf dieses Zimmer entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend machen. Denn es ist davon auszugehen, dass sie die auf sie entfallenden Aufwendungen getragen haben, um diesen Raum insgesamt zu nutzen. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten, die auf den Miteigentumsanteil des anderen Miteigentümers an dem Arbeitszimmer entfallen, können nach den unter II.1.b aa dargestellten Grundsätzen in der Form von AfA während der Nutzung zu Erwerbszwecken als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden.
- 22** Aus dieser Entscheidung folgt entgegen der Auffassung der Kläger nicht, dass ein Ehegatte Kosten, die der andere Ehegatte für seinen Miteigentumsanteil getragen hat, als eigenen Erwerbsaufwand geltend machen kann. Vielmehr begrenzt auch der Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 174, BStBl II 1999, 774 den Werbungskostenabzug bei den Ehegatten auf die jeweils selbst getragenen Aufwendungen. Er geht nur davon aus, dass dieser Aufwand primär auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des beruflich genutzten Raums entfällt.
- 23** Da die Klägerin nur die hälftigen Aufwendungen für die grundstücksbezogenen Aufwendungen für eigene berufliche Zwecke verausgabt hat, kommt auch nur insoweit ein Abzug von Werbungskosten in Betracht. Die Vorinstanz entspricht diesen Grundsätzen. Denn FA und FG haben die hälftig auf die Klägerin entfallenden grundstücksorientierten Aufwendungen (insbesondere AfA und die Schuldzinsen) in vollem Umfang zum Werbungskostenabzug zugelassen.
- 24** ff) Die streitigen Aufwendungen sind auch nicht als sog. Drittaufwand als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen.
- 25** Aufwendungen eines Dritten können im Fall eines abgekürzten Zahlungs- oder Vertragswegs als Aufwendungen des Steuerpflichtigen zu werten sein. Abkürzung des Zahlungswegs bedeutet die Zuwendung eines Geldbetrags an den Steuerpflichtigen in der Weise, dass der Zuwendende im Einvernehmen mit dem Steuerpflichtigen dessen Schuld trägt, statt ihm den Geldbetrag unmittelbar zu geben (BFH-Urteil in BFHE 162, 86, BStBl II 1991, 82). Dies kann jedoch nur dann der Fall sein, wenn der Dritte für Rechnung des Steuerpflichtigen an dessen Gläubiger leistet (Senatsurteil in BFHE 180, 139, BStBl II 1996, 375). Im Fall des sog. abgekürzten Vertragswegs schließt der Dritte im eigenen Namen für den Steuerpflichtigen einen Vertrag und leistet auch selbst die geschuldeten Zahlungen. Wie auch der abgekürzte Zahlungsweg bezweckt der abgekürzte Vertragsweg eine Leistung des Zuwendenden an den Steuerpflichtigen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782).
- 26** Da der Kläger --wie ausgeführt-- die Aufwendungen für die Arbeitswohnung als hälftiger Erwerber, Miteigentümer und Darlehensnehmer aufgewandt hat, liegen im Streitfall die Voraussetzungen für die Berücksichtigung sog. Drittaufwands als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus nichtselbständiger Arbeit nicht vor. Der Kläger hat der Klägerin mit der Zahlung der anteiligen Anschaffungskosten für die Wohnung und der Schuldzinsen nichts zugewandt, sondern diese als Erwerber und Darlehensnehmer auf eigene Rechnung aufgewandt. Die bloße Nutzungsmöglichkeit der Wohnung kann weder zivilrechtlich noch steuerrechtlich übertragen oder zugewandt werden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.c cc).
- 27** 2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de