Urteil vom 10. Oktober 2012, VIII R 44/10

Arbeitszimmer einer Musikerin - Gegenstand des Verfahrens bei Änderung des Verwaltungsakts während des Revisionsverfahrens

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, FGO § 68, FGO § 127, EStG VZ 2007

vorgehend FG Köln, 12. Oktober 2010, Az: 9 K 3882/09

Leitsätze

1. NV: Ein häusliches Arbeitszimmer muss nicht zwingend mit bürotypischen Einrichtungsgegenständen ausgestattet sein und auch für Bürotätigkeiten genutzt werden .

2. NV: Die Nutzung eines "Übezimmers" zur Lagerung von Noten, Partituren, CDs und musikwissenschaftlicher Literatur kommt der Nutzung eines "typischen" Arbeitszimmers durch Angehörige anderer Berufsgruppen gleich .

3. NV: Nutzt eine Musikerin ihr "Übezimmer" vorwiegend für ihre künstlerischen Vorbereitungen, für das Erarbeiten, Einstudieren und Proben der von ihr ausgesuchten Musikstücke, so erbringt sie eine Vorbereitungshandlung, die eine unverzichtbare Grundlage für die spätere - außerhalb des Übezimmers - auszuübende Tätigkeit darstellt, nämlich das Aufführen der Musik im Rahmen eines Orchesters .

4. NV: Insgesamt unterscheidet sich eine solche Nutzung damit nicht von der Nutzung von Räumen durch Angehörige anderer Berufe, bei denen die häusliche Vorbereitung im Arbeitszimmer geschieht und in der Vorbereitung und im Abfassen von Vorträgen, Vorlesungen oder Schriftsätzen liegt .

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist Klarinettistin und erzielte im Streitjahr 2007 Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Für das Streitjahr machte sie bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus selbständiger Arbeit Aufwendungen für einen innerhalb ihrer damaligen Wohnung gelegenen Raum geltend, der zum Proben, Einüben und Einstudieren der von ihr aufzuführenden Musikstücke genutzt wurde. Die Raumfläche belief sich auf 45,12 qm (entspricht 21,49 % der Gesamtwohnfläche von 210 qm). Von den Gesamtkosten für die Wohnung der Klägerin von 14.277,96 € entfielen auf diesen Raum 3.086,33 €; diesen Betrag erklärte die Klägerin als Betriebsausgaben. Die Wohnung der Klägerin befand sich damals in X; eine Besichtigung durch das seinerzeit für die Einkommensbesteuerung der Klägerin zuständige Finanzamt hat nicht stattgefunden und ist wegen Umzugs der Klägerin nach Y auch nicht mehr möglich.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die Raumkosten im Einkommensteuerbescheid 2007 mit der Begründung nicht, der Raum weise die Eigenschaft eines Arbeitszimmers auf und bilde nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der Klägerin.

3 Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage machte die Klägerin geltend, in dem von ihr als Übezimmer genutzten Raum (ein Dachgeschossraum) hätten sich ausschließlich Musikinstrumente (Flügel, Klarinetten und Bratsche) sowie Regale zur Aufbewahrung von Noten befunden. Den Flügel habe sie benötigt, um mit einer Zweitstimme die entsprechenden Stücke zu proben (sogenannte Korrepetition). Aus von der Klägerin eingereichten Fotos ist ersichtlich, dass sich in dem Raum ein Flügel sowie ein kleinerer Sekretär befanden. Den Sekretär einschließlich des darauf liegenden Rohrblattbaugeräts benötigte sie nach ihrem Vortrag zur Erstellung der Klarinettenblätter. Für das Musizieren mit einer Klarinette sei es erforderlich, Klarinettenmundstücke sowie das Klarinettenblatt zu erstellen und zu präparieren. Schreibtisch, Computer, Telefon und dergleichen hätten sich in dem Raum nicht befunden. Die Schubladen des Sekretärs hätten der Aufbewahrung von Werkzeugen zur Blattbearbeitung sowie der Blattrohlinge gedient. Mehrere Regale hätten den Bestand an unterschiedlichen Medien

geordnet, von denen alle mit Musik in unmittelbarem Zusammenhang gestanden hätten. Hierbei habe es sich um Bücher (musikwissenschaftliche Veröffentlichungen, Musikerbiographien, Werkanalysen und Repertoiresammlungen und dergleichen), CDs und DVDs mit klassischer Musik, d.h. mit inhaltlicher Relevanz für die Arbeit, Partituren (Sammelbände und Einzelbände) sowie Noten gehandelt; es sei auch eine CD-Anlage vorhanden gewesen. Ein Sofa habe als Sitzgelegenheit gedient. Der Dachgeschossraum sei nach außen zur angrenzenden Wohnung schallisoliert und nach innen raumakustisch durch Teppichboden und einen schweren Vorhang vor der Tür optimiert worden, um den Schallpegel im Raum zu begrenzen ohne ihn zu sehr abzustumpfen.

4 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 217 veröffentlichten Urteil vom 13. Oktober 2010 9 K 3882/09 mit der Begründung statt, der von der Klägerin als Übezimmer genutzte Raum sei kein Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG).

5 Mit der --vom FG zugelassenen-- Revision rügt das FA eine rechtsfehlerhafte Auslegung des Begriffs "Arbeitszimmer" i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG.

6 Das FA beantragt,
das Urteil der Vorinstanz insoweit aufzuheben, als der Klägerin über den Begrenzungsbetrag von 1.250 € hinaus der unbeschränkte Betriebsausgabenabzug für das "Übezimmer" gewährt worden ist.

7 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen und den geänderten Einkommensteuerbescheid 2007 vom 2. Februar 2011 dahin abzuändern, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit weitere Betriebsausgaben von 1.819 € abgezogen werden und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird.

8 Das FA hat den angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2007 bereits am 11. November 2009 wegen anderweitiger, für das vorliegende Verfahren nicht relevanter Streitpunkte zugunsten der Klägerin geändert; dieser Änderungsbescheid wurde gemäß § 365 Abs. 3 der Abgabenordnung Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Während des Revisionsverfahrens hat das FA den Einkommensteuerbescheid 2007 am 2. Februar 2011 nochmals geändert und weitere Betriebsausgaben in Höhe von 1.250 € berücksichtigt. Nach den Angaben der Beteiligten werden die Grundlagen des Streitstoffes durch diesen Bescheid nicht berührt.

Entscheidungsgründe

9 II. Das angefochtene Urteil ist bereits aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben. Das FG hat über den Einkommensteuerbescheid 2007 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 12. November 2009 entschieden. An die Stelle dieses Bescheids ist während des Revisionsverfahrens der Änderungsbescheid vom 2. Februar 2011 getreten. Damit liegt dem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde mit der Folge, dass auch das FG-Urteil keinen Bestand haben kann (vgl. Senatsurteil vom 21. Dezember 1993 VIII R 13/89, BFHE 174, 328, BStBl II 1994, 734, sowie Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, und vom 28. August 2003 IV R 20/02, BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10).

10 Der Bescheid vom 2. Februar 2011 ist nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Da sich hinsichtlich der streitigen Punkte durch die Bescheidänderung keine Änderungen ergeben und die Klägerin auch keinen weiter gehenden Antrag gestellt hat, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO an das FG. Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, sodass die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats (Senatsurteil in BFHE 174, 328, BStBl II 1994, 734, sowie BFH-Urteile in BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, und in BFHE 203, 143, BStBl II 2004, 10).

III.

11 Der erkennende Senat entscheidet aufgrund seiner Befugnis nach den §§ 121, 100 FGO in der Sache selbst (§ 126 Abs. 3 FGO).

12 Die Revision ist begründet. Die Vorentscheidung ist aufzuheben und die Klage abzuweisen. Die Auffassung des FG, das "Übezimmer" der Klägerin sei kein häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG, hält der

revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Der Klägerin steht nur der begrenzte --und vom FA bereits bewilligte-- Betriebsausgabenabzug in Höhe von 1.250 € gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG zu.

13 1. Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG können Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden. Das gilt indes nicht, wenn --wie im Streitfall unstreitig gegeben-- für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Gemäß Satz 3 der Regelung wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen in diesem Falle auf 1.250 € begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer --was hier unstreitig nicht der Fall ist-- den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

14 a) Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist im Gesetz nicht näher bestimmt; seine Grenzen sind fließend, und es gibt Übergangsformen (vgl. BFH-Urteile vom 14. Dezember 2004 XI R 13/04, BFHE 208, 239, BStBl II 2005, 344; vom 16. Dezember 2004 IV R 19/03, BFHE 208, 263, BStBl II 2005, 212; vom 22. November 2006 X R 1/05, BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304, jeweils m.w.N.). Maßgebend ist das sich aus den konkreten Verhältnissen ergebende Gesamtbild. Ob ein Raum als häusliches Arbeitszimmer anzusehen ist, muss daher aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls, die dem FG als Tatsacheninstanz obliegt, entschieden werden (vgl. BFH-Urteil in BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304). Dem hat sich auch der erkennende Senat angeschlossen (vgl. u.a. Senatsurteile vom 13. April 2010 VIII R 27/08, BFH/NV 2010, 2038; vom 9. August 2011 VIII R 4/09, BFH/NV 2012, 200).

15 b) Im Einzelnen wird unter einem häuslichen Arbeitszimmer ein Raum verstanden, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten dient (vgl. BFH-Urteile vom 19. September 2002 VI R 70/01, BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139; vom 16. Oktober 2002 XI R 89/00, BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185; vom 13. November 2002 VI R 164/00, BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350, und in BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43). Ein solcher Raum ist typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist (BFH-Urteile vom 28. August 2003 IV R 53/01, BFHE 203, 324, BStBl II 2004, 55, und vom 20. November 2003 IV R 3/02, BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203). Die Ausstattung mit einem Schreibtisch ist indessen nicht zwingend erforderlich; der Begriff des Arbeitszimmers ist auch nicht so zu verstehen, dass er lediglich solche Räume erfasst, die nach ihrer Funktion und Ausstattung nur zur büromäßigen Erledigung der vorstehend genannten konzeptionellen und organisatorischen Arbeiten bestimmt sind (BFH-Urteil in BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304). Ebenso wenig muss der Raum für die Verrichtung menschlicher Arbeit von einer gewissen Dauer hergerichtet sein. So kann etwa ein beruflich genutzter Archivraum, in dem Bücher, Akten und Unterlagen aufbewahrt, gesichtet und herausgesucht werden, der vorbereitenden und unterstützenden Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dienen und dadurch (Teil-)Funktionen erfüllen, die üblicherweise einem häuslichen Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG zukommen (BFH-Urteil in BFHE 200, 336, 342, BStBl II 2003, 139, 142).

16 c) Indes sind Räumlichkeiten, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprechen, auch dann nicht in jedem Fall dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers zuzuordnen, wenn sie ihrer Lage nach mit den Wohnräumen des Steuerpflichtigen verbunden und deswegen in dessen häusliche Sphäre eingebunden sind (BFH-Urteil in BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139). So können beruflich genutzte Räume, die in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sind, durch ihre --für eine büromäßige Nutzung untypische-- Ausstattung und eine damit zusammenhängende Funktionszuweisung ein betriebsstättenähnliches Gepräge erlangen. So können zum Beispiel technische Anlagen und Schallschutzmaßnahmen dem betreffenden Raum das Gepräge eines häuslichen Tonstudios geben (vgl. BFH-Urteile in BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185; in BFHE 203, 324, BStBl II 2004, 55; Senatsurteil in BFH/NV 2012, 200). Auch eine als Behandlungsraum ausgestattete und über einen separaten Eingang für Patienten leicht zugängliche Notfallpraxis im selbstgenutzten Einfamilienhaus ist kein häusliches Arbeitszimmer (vgl. BFH-Urteile vom 5. Dezember 2002 IV R 7/01, BFHE 201, 166, BStBl II 2003, 463; in BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203; vgl. auch Senatsurteil in BFH/NV 2010, 2038 zum häuslichen Arbeitszimmer eines Rechtsanwalts), ebenso wenig ein dem Einlagern und Aufbewahren betrieblicher Bedarfsgegenstände gewidmetes und entsprechend eingerichtetes Warenlager (vgl. BFH-Urteil in BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304).

17 2. Nach diesen Maßstäben hält die finanzgerichtliche Entscheidung der revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand. Zwar ist das FG von den vorstehend genannten Grundsätzen ausgegangen und nach Würdigung der Umstände des Streitfalls zu dem Schluss gekommen, es handele sich bei dem Raum der Klägerin nicht um ein häusliches Arbeitszimmer. Diese Würdigung beruht jedoch auf einem unzutreffenden Verständnis des Typusbegriffs "häusliches Arbeitszimmer".

18 a) Anders als im Regelfall eines häuslichen Arbeitszimmers war das in die häusliche Sphäre eingebundene Übezimmer der Klägerin zwar nicht in der üblichen Weise büromäßig ausgestattet, denn abgesehen von dem kleinen Sekretär, den die Klägerin zur Erstellung ihrer Klarinettenblätter benötigte, befanden sich in dem Zimmer weder ein Computer, noch ein Telefon, ein Telefaxgerät oder andere bürotypische Einrichtungsgegenstände. Der Annahme eines häuslichen Arbeitszimmers steht das aber nicht entgegen. Ein häusliches Arbeitszimmer setzt nicht zwingend voraus, dass es mit bürotypischen Einrichtungsgegenständen ausgestattet ist und nur für Bürotätigkeiten genutzt wird (BFH-Urteil in BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304). Jedenfalls kommt die Nutzung des Übezimmers durch die Klägerin der Nutzung eines "typischen" Arbeitszimmers durch Angehörige anderer Berufsgruppen gleich. Die Nutzung des Übezimmers zur Lagerung von Noten, Partituren, CDs und musikwissenschaftlicher Literatur ist mit der Lagerung von Akten durch Angehörige bürotypischer Berufe vergleichbar. Außerdem erbringt die Klägerin mit der Nutzung des Raumes für das Präparieren der Klarinettenmundstücke und das Erarbeiten, Einstudieren und Proben der von ihr ausgesuchten Musikstücke eine Vorbereitungshandlung, die eine unverzichtbare Grundlage für die spätere --außerhalb des Übezimmers-- auszuübende und ihr Berufsbild prägende Tätigkeit darstellt, nämlich das Aufführen der Musik im Rahmen eines Orchesters. Die Nutzung des Übezimmers durch die Klägerin unterscheidet sich damit nicht wesentlich von der Nutzung von Räumen durch Angehörige anderer Berufe, bei denen die häusliche Vorbereitung --wie zum Beispiel bei Hochschullehrern, Dozenten oder Rechtsanwälten-- im Arbeitszimmer geschieht und in der Vorbereitung und im Abfassen von Vorträgen, Vorlesungen oder Schriftsätzen liegt.

19 b) Zu gewichten ist dabei auch, dass das Einüben und Aufführen von Musikstücken eine geistige Auseinandersetzung mit der Partitur sowie der Darbietung der Stücke durch andere Künstler voraussetzt (vgl. dazu Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 2. März 2011 IV C 6-S 2145/07/10002, BStBl I 2011, 195 Rz 5 zum häuslichen Musikzimmer einer freiberuflich tätigen Konzertpianistin, die Musikunterricht erteilt). Diese geistige Auseinandersetzung ist mit derjenigen eines Hochschullehrers oder Rechtsanwalts, der sich mit einem wissenschaftlichen oder rechtswissenschaftlichen Problem beschäftigt, im Kern vergleichbar.

20 c) Demgemäß vermag der Senat der Auffassung des FG, das Übezimmer ähnele bei wertender Betrachtungsweise eher einem Tonstudio als einem Arbeitszimmer, nicht zu folgen. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen hinsichtlich der Ausstattung des Übezimmers tragen diese Würdigung nicht. Weder enthielt das Übezimmer die für die Annahme eines Tonstudios erforderlichen technischen Geräte noch bewahrte die Klägerin in diesem Raum ausschließlich Gegenstände auf, die büroutypisch waren. Die dort aufgestellten Regale, die Bücher, Noten, Partituren sowie der Sekretär passten vielmehr eher zu einem Büro als zu einem Tonstudio. Selbst wenn die Klägerin dort tatsächlich nur ihre Klarinettenmundstücke hergestellt hat, wäre der Sekretär auch für bürotypische oder für private Arbeiten geeignet gewesen. Der Senat ist daher an die Würdigung des FG, bei dem Übezimmer der Klägerin handele es sich um kein häusliches Arbeitszimmer, nicht gebunden (vgl. dazu Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 30; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 118 FGO Rz 87, m.w.N.). Vielmehr ergibt sich aus den Feststellungen des FG, dass ein häusliches Arbeitszimmer vorliegt.

21 3. Nach alledem ist die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage mit der sich aus § 135 Abs. 1 FGO ergebenden Kostenfolge abzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de