Urteil vom 15. Januar 2013, VIII R 7/10

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in einem allein genutzten Zweifamilienhaus - Einbindung eines Arbeitsraums in die häusliche Sphäre

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 14. Mai 2009, Az: 10 K 3583/08

Leitsätze

Ein häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG liegt auch dann vor, wenn sich die zu Wohnzwecken und die betrieblich genutzten Räume in einem ausschließlich vom Steuerpflichtigen genutzten Zweifamilienhaus befinden und auf dem Weg dazwischen keine der Allgemeinheit zugängliche oder von fremden Dritten benutzte Verkehrsfläche betreten werden muss (Anschluss an BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 IX R 56/10, BFH/NV 2012, 1776) .

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden im Streitjahr 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Oberarzt Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Erfinder. Für die Erstellung von Patenten benötigte er zahlreiche Unterlagen und umfangreiche Fachliteratur, sodass er ein ausschließlich beruflich genutztes Büro unterhielt. Dieses befindet sich im Obergeschoss des von den Klägern bewohnten Zweifamilienhauses. Eine direkte Verbindung zwischen den zum Büro gehörenden Räumlichkeiten im Obergeschoss und dem Wohnbereich der Kläger im Erdgeschoss besteht nicht. Der Zugang zum Obergeschoss ist nur über einen separaten Treppenaufgang möglich, der über eine eigene Eingangstür verfügt. Diese befindet sich zwischen Garage und Hauswand und ist über einen überdachten Windfang zu erreichen. Hinsichtlich der Büro- und Wohnräume wurden zwei separate Mietverträge abgeschlossen.

2 In der Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte der Kläger die auf die Büroräume entfallenden Aufwendungen in Höhe von 15.312 DM als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte in dem Einkommensteuerbescheid für 2001 unter Verweis auf die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) demgegenüber lediglich 2.400 DM als pauschalierte Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer. Der hiergegen gerichtete Einspruch hatte keinen Erfolg.

3 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, mit der die Kläger die steuermindernde Berücksichtigung der vollen Bürokosten als Betriebsausgaben bei den Einkünften des Klägers aus selbständiger Arbeit begehrten, mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 1114 veröffentlichten Urteil statt. Es vertrat die Auffassung, dass es sich bei den von dem Kläger genutzten Büroräumen nicht um ein "häusliches" Arbeitszimmer handele, sodass die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht gelte.

4 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG.

5 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil des FG vom 15. Mai 2009 10 K 3583/08 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

6 Die Kläger sind der Revision nicht entgegengetreten und haben keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

7 Die Revision des FA ist begründet; das angefochtene Urteil wird nach § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) aufgehoben und die Klage abgewiesen. Die Entscheidung des FG verletzt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG. Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass kein häusliches Arbeitszimmer vorliege.

8 1. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht als Betriebsausgaben abziehen. Dies gilt nach Satz 2 der Vorschrift nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2.400 DM begrenzt (Satz 3 1. Halbsatz der Vorschrift). Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (Satz 3 2. Halbsatz der Vorschrift).

9 a) Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist im Gesetz nicht näher bestimmt. Es handelt sich insoweit um einen von der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) entwickelten Begriff, den der Gesetzgeber in die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG übernommen hat. Bei der Konkretisierung des unbestimmten Rechtsbegriffs "häusliches Arbeitszimmer" ist zu beachten, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG der typisierenden Begrenzung von Aufwendungen dient, die eine Berührung mit dem privaten Lebensbereich des Steuerpflichtigen aufweisen und in einer Sphäre anfallen, die einer sicheren Nachprüfung durch Finanzverwaltung und Finanzgerichte entzogen ist (vgl. Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 7. Dezember 1999 2 BvR 301/98, BVerfGE 101, 297, 311; vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, 282; BFH-Urteile vom 27. September 1996 VI R 47/96, BFHE 181, 305, 307, BStBl II 1997, 68, 70; vom 21. November 1997 VI R 4/97, BFHE 184, 532, 536, BStBl II 1998, 351, 353; vom 23. September 1999 VI R 74/98, BFHE 189, 438, 441, BStBl II 2000, 7, 8). Letztlich handelt es sich auch um eine Regelung zur Missbrauchsabwehr (BFH-Urteil vom 19. September 2002 VI R 70/01, BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139).

10 b) Wesentliche, repräsentative Ausformung des "häuslichen Arbeitszimmers" ist das häusliche Büro, also ein Arbeitsraum, der seiner Lage nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und nach Ausstattung und Funktion der Erledigung betrieblicher oder beruflicher Arbeiten vorwiegend büromäßiger Art dient (vgl. BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 164/00, BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350; vom 16. Oktober 2002 XI R 89/00, BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185).

11 Eine Einbindung in die häusliche Sphäre ist nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig dann gegeben, wenn die betrieblich oder beruflich genutzten Räume zur Wohnung oder zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehören (vgl. BFH-Urteil vom 26. Februar 2003 VI R 124/01, BFHE 202, 104, BStBl II 2004, 69, m.w.N.). Ein Arbeitszimmer, das sich in einem selbst genutzten Einfamilienhaus befindet, ist danach grundsätzlich ein häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG, es sei denn, die Einbindung des Büros in die häusliche Sphäre wird --etwa durch Publikumsverkehr oder die Beschäftigung von nicht familienangehörigen Teilzeitkräften-- aufgehoben oder überlagert (BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775; BFH-Urteil vom 9. November 2006 IV R 2/06, BFH/NV 2007, 677).

12 Eine unmittelbare Verbindung zur Wohnung ist dabei nicht erforderlich; auch Mansardenzimmer oder Kellerräume im selben Haus stehen als Zubehörräume zu der Wohnung noch in einer räumlichen Verbindung, die sie als häusliches Arbeitszimmer einordnen lässt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185). Sogar die Lage der Räume in einem Anbau, der nicht vom Wohnhaus aus, sondern nur über einen separaten, straßenabgewandten Eingang vom Garten aus betreten werden kann (BFH-Urteil in BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350), hat die Rechtsprechung noch für die Einbindung in die häusliche Sphäre als ausreichend angesehen.

13 Hingegen liegt eine innere häusliche Verbindung mit der privaten Lebenssphäre nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig nicht vor, wenn der Steuerpflichtige in einem Mehrfamilienhaus --zusätzlich zu seiner privaten Wohnung-- noch eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer nutzt. Die erforderliche Verbindung zur häuslichen Sphäre ist in diesem Fall nicht allein deshalb gegeben, weil sich eine als Arbeitszimmer genutzte Wohnung in demselben Haus und unter demselben Dach wie die Privatwohnung des Steuerpflichtigen befindet (vgl. im Einzelnen BFH-Urteile in BFHE 202, 104, BStBl II 2004, 69; vom 26. Februar 2003 VI R 125/01, BFHE 202, 109, BStBl II 2004, 72; vom 18. August 2005 VI R 39/04, BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428).

14 Jedoch kann sich die notwendige innere Verbindung derartiger Arbeitsräume mit der privaten Wohnung des Steuerpflichtigen daraus ergeben, dass die Wohnungen in unmittelbarer räumlicher Nähe zueinander liegen, etwa weil die als Arbeitszimmer genutzten Räume unmittelbar an die Privatwohnung angrenzen oder weil sie ihr auf derselben Etage direkt gegenüberliegen (BFH-Urteile in BFHE 202, 104, BStBl II 2004, 69, und in BFHE 202, 109, BStBl II 2004, 72). Denn die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, Kosten der privaten Lebensführung in den beruflichen oder betrieblichen Bereich zu verlagern, sind bei unmittelbar an die Privatwohnung angrenzenden Räumlichkeiten typischerweise deutlich größer, als wenn dem Steuerpflichtigen der Zutritt zu den Räumlichkeiten außerhalb der Privatwohnung nur über ein auch von fremden Dritten benutztes, gemeinsames Treppenhaus möglich ist (BFH-Urteil in BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428; Senatsurteil vom 10. Juni 2008 VIII R 52/07, juris). Die Annahme eines inneren Zusammenhangs der Wohnsphäre mit dem zusätzlich angemieteten Büroraum und eine Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist in diesem Fall gerechtfertigt, da es dem Steuerpflichtigen wesentlich leichter fallen wird, die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse an diesen Räumlichkeiten vor außenstehenden Personen verborgen zu halten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428).

15 Danach setzt eine Durchbrechung des inneren Zusammenhangs des Arbeitszimmers mit den in demselben Gebäude gelegenen Wohnräumen regelmäßig voraus, dass das Arbeitszimmer über eine der Allgemeinheit zugängliche und auch von anderen Personen genutzte Verkehrsfläche zu erreichen ist (vgl. hierzu auch BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 IX R 56/10, BFH/NV 2012, 1776). Denn nur in diesem Fall ist die räumliche Trennung zwischen Arbeitszimmer und Wohnhaus so stark ausgeprägt, dass der Zusammenhang zur häuslichen Sphäre gelöst wird (BFH-Urteil in BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350). Dies gilt auch dann, wenn über die Wohn- und Arbeitsräume zwei separate Mietverträge abgeschlossen wurden, da dies lediglich ein --gestaltbares-- schwaches Indiz für ein außerhäusliches Arbeitszimmer ist.

16 2. Die Vorentscheidung ist aufzuheben, da sie nicht diesen Grundsätzen entspricht.

17 a) Das FG ist von einer zu engen Definition des häuslichen Arbeitszimmers ausgegangen. Es hat die Häuslichkeit des Arbeitszimmers bereits deshalb verneint, weil die Büroräume durch keinen direkten Zugang mit den Wohnräumen des Klägers verbunden sind und über einen eigenen Eingang und Treppenaufgang verfügen. Es hat dabei jedoch unberücksichtigt gelassen, dass das gesamte Grundstück und Gebäude ausschließlich von den Klägern genutzt wurde.

18 Die von den Klägern vorgelegten Digitalfotografien und Grundrisszeichnungen, auf die das FG in seinem Urteil Bezug nimmt, lassen den Schluss zu, dass der Kläger, um von seinem Wohnbereich in die Büroräume zu gelangen, das private Grundstück nicht verlassen musste. Er durchquerte hierfür keine auch der Allgemeinheit zugängliche Verkehrsfläche, sondern betrat das Büro über einen auf dem privaten Gelände gelegenen und zwischen Garage und Hauswand überdachten separaten Eingang. Es besteht danach ein innerer Zusammenhang zwischen den Büroräumen und der Wohnsphäre, sodass die Abzugsbeschränkung für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG eingreift.

19 b) Die Aufwendungen für die als häusliches Arbeitszimmer genutzten Büroräume des Klägers sind --wie vom FA berücksichtigt-- gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG lediglich in Höhe von 2.400 DM als Betriebsausgaben abzuziehen. Die Klage ist danach abzuweisen. Da das Arbeitszimmer des hauptberuflich als Oberarzt tätigen Klägers nicht den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildete, ist ein unbeschränkter Abzug auch nicht nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 2. Halbsatz EStG gegeben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de