Urteil vom 16. Juli 2014, X R 49/11

Häusliches Arbeitszimmer bei mehreren Einkunftsarten - Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung - Teleologische Reduktion von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des JStG 2010

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 52 Abs 12 S 9, EStG VZ 2007 , GG Art 2 Abs 1, GG Art 20 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 07. September 2011, Az: 16 K 3070/10 E

Leitsätze

1. NV: Bildet das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, so bleibt für den Zeitraum von 2007 bis 2009 der Abzug der Kosten in voller Höhe auch dann möglich, wenn für die Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (teleologische Reduktion der Rückwirkung) .

2. NV: Der Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts ist weiterhin nach dem qualitativen Schwerpunkt der gesamten Tätigkeit zu bestimmen (Festhalten an der Rechtsprechung) .

3. NV: Das Zusammentreffen mehrerer Einkunftsarten führt nicht zur Vervielfältigung des Abzugsbetrags von 1.250 € .

Tatbestand

1 I. Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Eheleute zusammen veranlagt.

2 Der Kläger erzielte im Streitjahr 2007 Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit einer Verkaufsstätte nahe seines Wohnorts mit einem durch Jahresabschluss per 30. Juni 2007 sowie "Gewinnüberleitung 2006/2007" ermittelten Gewinn in sechsstelliger Höhe. Hinzu traten Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in einer wiederum sechsstelligen Höhe und Einkünfte aus selbständiger Arbeit in fünfstelliger Höhe. Zudem erzielten beide Kläger in geringerem Umfang Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, aus Kapitalvermögen sowie Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften.

3 Der Kläger unterhielt ein häusliches Arbeitszimmer. Im Streitjahr fielen dafür Aufwendungen in Höhe von insgesamt 7.859,04 € an. In ihrer Einkommensteuererklärung teilten die Kläger diese, einer Praxis früherer Jahre entsprechend, zu jeweils 30 % auf die Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit und zu 40 % auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb auf. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte den Abzug im angefochtenen Bescheid und der Einspruchsentscheidung zunächst vollen Umfangs. Im Rahmen des Klageverfahrens berücksichtigte das FA Aufwendungen in Höhe von 1.250 € bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit. Die Kläger begehrten im Klageverfahren darüber hinaus, die verbleibenden Aufwendungen --bei Zuordnung der 1.250 € zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit-- auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb und aus selbständiger Arbeit nach protokollierten Stundenarbeitszeiten aufzuteilen.

4 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage abgewiesen. Nach der ursprünglich für das Streitjahr 2007 geltenden Rechtslage (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- i.d.F. des Steueränderungsgesetzes --StÄndG-- 2007 vom 19. Juli 2006, BGBl I 2006, 1652) seien die 2007 angefallenen Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer des Klägers in vollem Umfang nicht abziehbar gewesen; nach der jetzt für 2007 geltenden Rechtslage (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes --JStG-- 2010 vom 8. Dezember 2010, BGBl I 2010, 1768) seien sie jedenfalls nicht über den Höchstbetrag in Höhe von 1.250 € hinausgehend abziehbar.

5 Zwar sei für das Streitjahr 2007 in verfassungskonformer Auslegung der Vorschrift davon auszugehen, dass die Abzugsbeschränkung dann nicht gelte, wenn das Arbeitszimmer Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit sei, und zwar auch dann nicht, wenn für die jeweilige Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe. So habe es die 2007 zunächst in Kraft getretene Fassung vorgesehen. Eine nachträgliche

Verschlechterung dieser Position sei gesetzgeberisch nicht gewollt gewesen und wäre auch verfassungswidrig. Wie der erkennende Senat bereits im Urteil vom 17. Juni 2011 16 K 2791/09 E (Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 2134) entschieden habe, sei § 52 Abs. 12 Satz 9 EStG i.d.F. des JStG 2010 daher in teleologischer Reduktion dahingehend auszulegen, dass die angeordnete Rückwirkung nur für solche Fälle gelte, in denen nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG i.d.F. des StÄndG 2007 die Aufwendungen (in vollem Umfang) nicht abziehbar gewesen seien.

6 Jedoch sei das FA zu Recht für die hier maßgebenden Jahre 2006 und 2007 davon ausgegangen, dass sich der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers nicht in seinem häuslichen Arbeitszimmer befunden habe. Hierbei komme es nach ständiger Rechtsprechung auf den qualitativen Schwerpunkt der Tätigkeit bzw. Gesamttätigkeit an. Dem quantitativen Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers komme lediglich indizielle Bedeutung zu. Bei mehreren voneinander unabhängigen Tätigkeiten sei anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls wertend zu entscheiden, ob die Gesamttätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und der Verkehrsanschauung ihren qualitativen Schwerpunkt im häuslichen Arbeitszimmer habe oder nicht. Der Mittelpunkt der Haupttätigkeit sei auch insoweit Indiz.

7 Nach diesen Grundsätzen sei in erster Linie auf die Haupttätigkeit als Arbeitnehmer, erst danach auf die gewerbliche Tätigkeit abzustellen. Von nachrangiger Bedeutung seien die beiden selbständigen Tätigkeiten.

8 Für die nichtselbständige Tätigkeit sei quantitativ allenfalls von in etwa gleichem Umfang der Arbeit innerhalb und außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers auszugehen.

9 Dasselbe gelte für die gewerbliche Tätigkeit, selbst wenn den --kaum überprüfbaren-- Angaben des Klägers, er arbeite wöchentlich acht Stunden in seinem Gewerbebetrieb vor Ort und 16 Stunden im Arbeitszimmer, gefolgt werde. Eine gewerbliche Betriebsstätte sei auch dann Tätigkeitsmittelpunkt, wenn der Steuerpflichtige dort nur selten persönlich tätig werde. Auch wenn der Kläger, wie er geltend mache, alle Leitungsaufgaben, von seinem häuslichen Arbeitszimmer ausübe, da dies in dem ihm im Betrieb zur Verfügung stehenden Durchgangszimmer nicht möglich sei, seien diese Arbeiten lediglich als typische Aufgaben zur Vorbereitung, Unterstützung und Leitung der eigentlichen (durch Angestellte) erbrachten Verkaufstätigkeit zu werten. Es verhalte sich insoweit ähnlich wie bei einem Tankstellenbetreiber (dazu Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 6. Juli 2005 XI R 87/03, BFHE 210, 493, BStBl II 2006, 18).

10 Auf die beiden selbständigen Tätigkeiten komme es danach nicht mehr an.

11 Ob dem Kläger in seinem Betrieb und beim Arbeitgeber ein "anderer Arbeitsplatz" zur Verfügung gestanden habe, sei unerheblich. Sollte dies nicht der Fall gewesen sein, so wäre der Höchstbetrag von 1.250 € auf die drei Einkunftsarten aufzuteilen, was lediglich zu einer Verminderung der gewährten Steuerermäßigung nach § 35 EStG und gerade nicht zu einer Minderung der Steuer führe.

12 Mit ihrer Revision verfolgen die Kläger in erster Linie ihr ursprüngliches Begehren, die Aufwendungen insgesamt zum Abzug zuzulassen, hilfsweise, den Betrag von 1.250 € für jede der Einkunftsarten zu gewähren.

13 Das FG sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass sich der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers nicht im Arbeitszimmer befunden habe. Es hätte klären müssen, ob der in der Rechtsprechung entwickelte Mittelpunktsbegriff auch für die Rechtslage nach 2006 gelte, was in der Literatur in Zweifel gezogen werde (Bergkemper in juris PraxisReport Steuerrecht 17/2011 Anm. 1). Sollte der Begriff des Tätigkeitsmittelpunktes neu definiert werden, sei nicht ausgeschlossen, dass den Klägern der Abzug in vollem Umfange zu gewähren sei.

14 Das FG habe es unterlassen, die quantitative Nutzung des Arbeitszimmers in die Abwägung einfließen zu lassen, insbesondere die für die verschiedenen Tätigkeiten aufgelaufenen Wochenstunden zu addieren. Der Kläger verbringe wöchentlich --schriftsätzlich vorgetragen und protokolliert-- in seinem Arbeitszimmer 20 Stunden für seine Arbeitnehmertätigkeit, 16 Stunden als Gewerbetreibender, und sechs Stunden als selbstständig Tätiger. Verglichen mit einem durchschnittlichen Steuerpflichtigen, der Wochenarbeitszeiten von 35 bis 42 Stunden aufbringe, seien diese 42 Wochenstunden als Teil einer angenommenen Wochenarbeitszeit von 70 Stunden bereits ein Beweis für die Zwangsläufigkeit --ein wesentlicher Grundsatz bei der Berücksichtigung von Aufwendungen-- des Arbeitszimmers.

15 Auch in qualitativer Hinsicht habe das FG zu Unrecht nur die Einzelleistungen, nicht aber die Tätigkeit insgesamt

abgewogen. Letzteres hätte gezeigt, dass das Arbeitszimmer für die Berufstätigkeit des Klägers insgesamt unverzichtbar sei, da er praktisch nur so die verschiedenen Tätigkeiten ausüben könne.

16 Da er sich nur an zwei von fünf Werktagen bei seinem Arbeitgeber aufhalte, sei die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers an drei von fünf Werktagen zwangsläufig. Dasselbe gelte für die gewerbliche Tätigkeit, bei der die Beschäftigung dreier angestellter Fachkräfte dem Kläger die Möglichkeit verschaffe, die Leitungsaufgaben auf das Arbeitszimmer zu verlegen. Ohne das Arbeitszimmer könnte der Kläger keine der Tätigkeiten ausüben. Zudem habe sich das Berufsbild des im Verkauf tätigen Gewerbetreibenden --bisher gekennzeichnet durch Präsenz vor Ort-- angesichts des Onlinehandels gewandelt. Nach Übertragung der Tätigkeit auf angestellte Fachkräfte seien es vornehmlich Managementaufgaben, die originär beim Kläger verblieben und die er für sämtliche Tätigkeiten im Arbeitszimmer ausübe.

17 Wenn also die Tätigkeiten des Klägers in seinem häuslichen Arbeitszimmer für die verschiedenen Einkünfte prägend seien, wenn die dort verbrachte Zeit beträchtlich und die Notwendigkeit der Arbeitszimmernutzung zwangsläufig sei, so stehe dem Kläger auch der volle Abzug der Kosten als Werbungskosten zu. Die Aufteilung auf die verschiedenen Einkunftsarten erfolge grundsätzlich nach den zeitlichen Nutzungsquoten, wobei die Zuordnung der 1.250 € zu den selbständigen Tätigkeiten dazu führe, dass der verbleibende Betrag auf die übrigen Einkünfte zu verteilen sei.

18 Komme nicht der volle Abzug in Betracht, bleibe zu prüfen, ob nicht aufgrund des objektiven Nettoprinzips eine Vervielfältigung des beschränkten Abzuges von 1.250 € in Betracht komme, da der Kläger mehrere Erwerbstätigkeiten ausübe. Ohne das Arbeitszimmer könne der Kläger seine Tätigkeit als Arbeitnehmer und gleichzeitig als Inhaber des Gewerbebetriebs an seinem Wohnort nicht ausüben. Die anteiligen Aufwendungen für beide Tätigkeiten überstiegen den Betrag von 1.250 €, so dass wenigstens dieser für jede der Tätigkeiten zu gewähren sei.

19 Die Kläger beantragen sinngemäß,
unter Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils vom 8. September 2011 den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 22. Februar 2011 dahingehend abzuändern, dass die noch streitigen Aufwendungen des Arbeitszimmers in Höhe von 6.579,04 € als Werbungskosten, verteilt auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 3.654 € und auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 2.925,04 €, abgezogen werden,
hilfsweise,
unter Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils vom 8. September 2011 den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 22. Februar 2011 dahingehend abzuändern, dass Aufwendungen des Arbeitszimmers in Höhe von noch 2.500 € als Werbungskosten, verteilt auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 1.250 € und auf die Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.250 €, abgezogen werden.

20 Der Beklagte beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

21 Es sei unerheblich, ob die Rechtsprechung des BFH zum Begriff des Tätigkeitsmittelpunkts uneingeschränkt fortgelte, da es jedenfalls keine Anhaltspunkte dafür gebe, dass sich der Mittelpunkt der Tätigkeit des Klägers im Arbeitszimmer befinde. Geringfügige Modifizierungen dieser Rechtsprechung sprächen mehr für die Auffassung des FG als für eine Neubewertung des Streitfalls.

22 Die Neuregelung des JStG 2010 habe durch den Wegfall der Abzugsmöglichkeit bei einer beruflichen und betrieblichen Nutzung von mehr als 50 % der Gesamtnutzung ein Zeitmoment aus dem Gesetz entfernt, das die Rechtsprechung bisher daran gehindert habe, zur Bestimmung des Tätigkeitsmittelpunktes dem zeitlichen Umstand mehr Gewicht beizumessen. Gleichwohl bedürfe es eines Mittelpunktes für die gesamte Betätigung des Steuerpflichtigen. Eine veränderte Gewichtung des quantitativen Elements widerspreche auch der gesetzgeberischen Absicht. Das JStG 2010 habe die frühere Rechtslage insoweit wieder herstellen wollen, als der Abzug beim Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes wieder zugelassen werden sollte, aber gerade nicht das Tatbestandsmerkmal des Mittelpunkts ändern wollen. Vielmehr schließe eine wortgetreue Auslegung der Vorschrift i.d.F. des JStG 2010 den Abzug im Streitfalle erst recht aus, da sie selbst bei Existenz eines Mittelpunkts der Gesamttätigkeit im Arbeitszimmer lediglich auf der Rechtsfolgenseite einen unbegrenzten Abzug ermögliche, wenn auf der Tatbestandsseite kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe.

23 In seinen ersten zur Neuregelung ergangenen Entscheidungen (Urteile vom 27. Oktober 2011 VI R 71/10, BFHE 235, 448, BStBl II 2012, 234, und vom 8. Dezember 2011 VI R 13/11, BFHE 236, 92, BStBl II 2012, 236) habe der BFH

zumindest für eine einzige berufliche Tätigkeit erkennen lassen, dass er an der qualitativen Mittelpunktsbestimmung festhalte. Er habe dabei nicht auf die konkreten Umstände des Einzelfalls, sondern auf ein abstraktes und der Verkehrsanschauung entlehntes Berufsbild abgestellt und eindeutig --dies sei neu-- das zeitliche Moment für unerheblich erachtet. Das quantitative Element sei nur von Bedeutung, wenn qualitativ gleichartige Arbeitsleistungen im häuslichen Arbeitszimmer und im Betrieb erbracht würden. Letztlich sei bestimmend für den Beruf das Auftreten nach außen. Diesen Grundsätzen entspreche die Entscheidung des FG.

24 Das FG habe auch zu Recht den Mittelpunkt aller ausgeübten Tätigkeiten über die Indizwirkung des qualitativen Schwerpunkts der beiden Haupttätigkeiten bestimmt. Es genüge nicht, dass lediglich der Mittelpunkt einer Einzeltätigkeit, die nicht die Haupttätigkeit sei, im Arbeitszimmer liege. Der Mittelpunkt habe unter keinen Umständen außerhalb des Betätigungsmittelpunkts beider Haupttätigkeiten liegen können. Vielmehr sei der Aufgabenbereich des Klägers so vielfältig und gestreut, dass es einen Mittelpunkt nicht gebe.

25 Den Aspekt der Zwangsläufigkeit schließlich berücksichtige bereits der auf 1.250 € beschränkte Abzug in hinreichendem Maße.

26 Dem Hilfsantrag sei nicht zu folgen, da der Betrag von 1.250 € ein objektbezogener Höchstbetrag sei, der nicht mehrfach in Anspruch genommen werden könne, zumal im Streitfalle der Abzug ohnehin nur für diejenigen Tätigkeiten in Betracht komme, für die kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe.

Entscheidungsgründe

27 II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Kläger haben keinen Anspruch auf den Abzug von Aufwendungen für das Arbeitszimmer des Klägers über den bereits berücksichtigten Betrag von 1.250 € hinaus. Das Arbeitszimmer war weder Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers (dazu 1.) noch vermag der von den Klägern herangezogene Gesichtspunkt der Zwangsläufigkeit den Abzug der gesamten Kosten zu rechtfertigen (dazu 2.). Der Betrag von 1.250 € ist auch nicht aufgrund des Zusammentreffens mehrerer Einkunftsarten zu vervielfältigen (dazu 3.).

28 1. Wie das FG zu Recht erkannt hat, war das Arbeitszimmer nicht Tätigkeitsmittelpunkt des Klägers. Der Senat hält an der zu der Rechtslage seit 1996 entwickelten Begriffsbestimmung des Tätigkeitsmittelpunktes fest. Die Feststellungen des FG, an die der Senat gebunden ist, beruhen daher auf zutreffenden Rechtsgrundsätzen.

29 a) Die Abziehbarkeit der Kosten häuslicher Arbeitszimmer ist seit dem Jahre 1996 deutlich beschränkt und durch ein grundsätzliches Abzugsverbot mit gewissen --ihrerseits mehrfach geänderten-- Ausnahmen gekennzeichnet. Unverändert allerdings ist in dem Zeitraum von 1996 bis 2009 (dazu b) und damit auch im Streitjahr der Abzug der Kosten der Höhe nach unbeschränkt möglich gewesen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

30 aa) Nachdem bis 1995 keine spezialgesetzlichen Regelungen zur Abziehbarkeit der Kosten für häusliche Arbeitszimmer existierten, hat das JStG 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250) durch Einfügung des neuen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung dem Grunde nach ausgeschlossen. Ausnahmen galten --unter Beschränkung des Abzugs auf den Höchstbetrag von 2.400 DM (später 1.250 €)--, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit betrug oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Die Beschränkung der Höhe nach galt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildete.

31 bb) Die Änderungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG durch das StÄndG 2007 führten insgesamt zu einer deutlich weitergehenden Einschränkung des Abzugs. Der --wenn auch betragsmäßig begrenzte-- Abzug bei überwiegender Nutzung des Arbeitszimmers sowie Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes fiel fort. Der Abzug der Kosten war nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG fortan nur noch --dies allerdings ohne weitere Voraussetzungen und betragsmäßig unbeschränkt-- möglich, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildete.

32 cc) Mit Beschluss vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09 (BVerfGE 126, 268, BGBl I 2010, 1157, BStBl II 2011, 318) hat das Bundesverfassungsgericht diese Vorschrift insoweit mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes für unvereinbar erklärt, als

das Abzugsverbot auch dann galt, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand, und den Gesetzgeber zu einer rückwirkenden Neuregelung verpflichtet.

33 Das JStG 2010 nahm daraufhin mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2007 (§ 52 Abs. 12 Satz 9 EStG) mit der noch heute geltenden Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 1 bis 3 EStG die Systematik der bis 2006 geltenden Regelung wieder auf. Der Abzug bleibt dem Grunde nach ausgeschlossen (Satz 1). Eine Ausnahme gilt, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (Satz 2). In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (Satz 3).

34 Die bis 2006 in Satz 2 vorhandene weitere Ausnahme --betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers zu mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit-- wurde nicht wieder eingeführt.

35 b) Der Senat folgt dem FG insoweit, als die in § 52 Abs. 12 Satz 9 EStG angeordnete Rückwirkung aus verfassungsrechtlichen Gründen teleologisch zu reduzieren ist, um eine rückwirkende Verschärfung der Rechtslage durch das JStG 2010 gegenüber der Regelung nach dem StÄndG 2007 zu vermeiden. Bildete das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, so bleibt --gegen den Wortlaut der Fassung des JStG 2010, aber wie nach der Fassung des StÄndG 2007-- jedenfalls für den Zeitraum bis zum Inkrafttreten des JStG 2010 und damit für den Zeitraum der Rückwirkung der Abzug in voller Höhe auch dann möglich, wenn für die Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Wie diese Frage für die Veranlagungszeiträume seit 2010 zu beurteilen ist, ist im Streitfall nicht entscheidungserheblich.

36 c) Ebenfalls zu Recht hat das FG für die Bestimmung des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung an die Rechtsprechung angeknüpft, die zu der vor Inkrafttreten des JStG 2010 geltenden Rechtslage ergangen ist. Der Senat sieht keinen Anlass, die hierfür geltenden Rechtsgrundsätze zu ändern. Das gilt auch, soweit der Steuerpflichtige mehreren verschiedenen Tätigkeiten nachgeht.

37 aa) Bei einem Steuerpflichtigen, der lediglich eine einzige berufliche Tätigkeit --teilweise zu Hause und teilweise auswärts-- ausübt, bestimmt sich der Mittelpunkt danach, ob er im Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Die für den Beruf wesentlichen und prägenden Leistungen werden auch mit dem Begriff des inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkts der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen umschrieben. Maßgebend ist, ob --unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung-- das qualitativ für eine bestimmte steuerbare Tätigkeit Typische im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird (ständige Rechtsprechung für die Rechtslage seit 1996, vgl. BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 82/01, BFHE 201, 93, BStBl II 2004, 62; vom 9. April 2003 X R 75/00, BFH/NV 2003, 917; vom 22. November 2006 X R 1/05, BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304; vom 15. März 2007 VI R 65/05, BFH/NV 2007, 1133; vom 23. Mai 2006 VI R 21/03, BFHE 214, 158, BStBl II 2006, 600; in BFHE 210, 493, BStBl II 2006, 18; vom 9. November 2005 VI R 19/04, BFHE 211, 505, BStBl II 2006, 328; zuletzt in BFHE 235, 448, BStBl II 2012, 234, und in BFHE 236, 92, BStBl II 2012, 236; Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz Lb 191).

38 bb) Auch bei Steuerpflichtigen, die mehreren Tätigkeiten zur Einkünfteerzielung nachgehen, ist der Schwerpunkt qualitativ im Rahmen einer umfassenden Wertung der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen festzustellen. Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob die Tätigkeit im Arbeitszimmer für das Berufsbild prägend ist.

39 Es ist zwar nicht erforderlich, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt "jedweder" oder "einer jeden einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" bilden muss, da es gerade darum geht, alle Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit zu erfassen. Gleichwohl bedarf es zunächst der Bestimmung des jeweiligen Betätigungsmittelpunktes der einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, um auf dieser Grundlage den qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätigkeit zu ermitteln. Sodann wird der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit durch den Mittelpunkt der Haupttätigkeit indiziert. Fehlt für die Feststellung einer solchen Haupttätigkeit eine insoweit indizielle nichtselbständige Vollzeitbeschäftigung auf Grund privat- oder öffentlich-rechtlicher Arbeits- oder Dienstverhältnisse, so ist in Zweifelsfällen zur Feststellung der Haupttätigkeit auf die Höhe der jeweils erzielten Einnahmen, das den einzelnen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung zukommende Gewicht und den auf die jeweilige Tätigkeit insgesamt entfallenden Zeitaufwand abzustellen. Die Gewichtung dieser einzelnen Indizien ist nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmen und obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsachengericht (vgl. BFH-Urteile vom 21. Februar 2003 VI R 14/02, BFHE 201, 305, BStBl II 2004, 68; vom 13. Oktober 2003 VI R 27/02, BFHE 204, 88, BStBl II 2004, 771; vom 16. Dezember 2004 IV R 19/03, BFHE 208, 263, BStBl II 2005, 212, und vom 9. August 2011 VIII R 5/09, Zeitschrift für Steuern und Recht 2012, R752).

40 Allerdings lassen sich insoweit Fallgruppen unterscheiden. Geht der Steuerpflichtige mehreren Erwerbstätigkeiten nach und bilden bei allen --jeweils-- die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten den qualitativen Schwerpunkt, so liegt dort auch der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit. Bilden hingegen die außerhäuslichen Tätigkeiten --jeweils-- den qualitativen Schwerpunkt der Einzeltätigkeiten bzw. lassen sich diese keinem Schwerpunkt zuordnen, so kann das häusliche Arbeitszimmer auch nicht durch die Summe der darin verrichteten Arbeiten zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit werden. Bildet das häusliche Arbeitszimmer schließlich den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer Einzeltätigkeit oder mehrerer Einzeltätigkeiten, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen, so muss das FG anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles wertend entscheiden, ob die Gesamttätigkeit gleichwohl einem einzelnen qualitativen Schwerpunkt zugeordnet werden kann und ob dieser im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Abzustellen ist dabei auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung, nicht auf die Vorstellung des betroffenen Steuerpflichtigen (i.E. BFH-Urteil in BFHE 204, 88, BStBl II 2004, 771).

41 cc) An diesen Maßstäben ist festzuhalten.

42 aaa) Für alle im Streitfall maßgebenden Rechtslagen bleibt grundsätzlich die qualitative Beurteilung maßgeblich.

43 (1) Soweit das StÄndG 2007 in Mittelpunktsfällen --insoweit punktuell großzügiger als vorher-- ohne weitere Voraussetzungen den unbeschränkten Abzug zuließ, gibt dies für sich genommen keinen Anlass, zusätzlich die Anforderungen an den Tätigkeitsmittelpunkt herabzusetzen, zumal das StÄndG 2007 grundsätzlich nicht eine Erweiterung, sondern eine Beschränkung der Abzugsmöglichkeiten beabsichtigt und bewirkt hat. Diese Überlegung gilt entsprechend, soweit trotz der rückwirkenden Geltung des JStG 2010 durch teleologische Reduktion des § 52 Abs. 12 Satz 9 EStG die durch das StÄndG 2007 geschaffene Rechtslage maßgebend ist.

44 Hieran ändert auch der Umstand nichts, dass seit 2007 die allein an ein quantitatives Kriterium anknüpfende Abzugsmöglichkeit, nämlich der --betragsmäßig beschränkte-- Abzug bei einer beruflichen und betrieblichen Nutzung des Arbeitszimmers von mehr als 50 %, fortgefallen war. Zwar durfte nach der bis 2006 geltenden Rechtslage die Mittelpunktsdefinition schon deshalb keinen quantitativen Tätigkeitsschwerpunkt voraussetzen, weil dies zu einer ungewollten und auch sachwidrigen Koppelung der Voraussetzungen für den Abzug dem Grunde und der Höhe nach geführt hätte. Diejenigen Steuerpflichtigen, denen für ihre Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand, wären niemals in den Genuss des der Höhe nach unbeschränkten Abzugs gekommen, wenn sie nicht zusätzlich ihre Tätigkeit zu mehr als 50 % in dem Arbeitszimmer verrichteten und so die weitere Tatbestandsvoraussetzung für den der Höhe nach begrenzten Abzug erfüllten (i.E. BFH-Urteil vom 13. November 2002 VI R 28/02, BFHE 201, 106, BStBl II 2004, 59). Diese Erwägungen bedeuten allerdings umgekehrt nicht, dass mit Fortfall dieser Abzugsmöglichkeit quantitative Elemente zum Kern der Mittelpunktsdefinition werden müssten. Der BFH hat mit Rücksicht auf die quantitativ begründete Abzugsmöglichkeit dem Grunde nach eine Einengung des --primär qualitativ zu verstehenden-- Mittelpunktsbegriffs durch zusätzliche quantitative Voraussetzungen vermieden. Eine Ersetzung der bisher maßgebenden qualitativen Gesichtspunkte durch solche quantitativer Art, wie die Kläger es in der Sache wohl begehren, widerspräche der grundsätzlichen Anknüpfung an die das Berufsbild prägenden Leistungen. Diese setzt eine Beurteilung in qualitativer Hinsicht voraus.

45 Soweit eine Neujustierung des Mittelpunktsbegriffs durch ein deutlich weiteres Verständnis dazu hätte dienen sollen, die Gesetzesfassung nach dem StÄndG 2007 verfassungskonform auszulegen (vgl. Pohl in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 2390, m.w.N.), hat sich dies mit Inkrafttreten des JStG 2010 erübrigt.

46 (2) Gründe dafür, dass das JStG 2010 für sich genommen eine Änderung dieser Rechtsgrundsätze verlangt, vermag der Senat nicht zu erkennen. Die Vorschrift ist konzeptionell ebenso aufgebaut wie die bis 2006 geltende Fassung, was umso mehr dafür spricht, an die dazu ergangene und bereits als gefestigt zu bezeichnende Rechtsprechung anzuknüpfen. Soweit das JStG 2010 --dies im Unterschied zu der Rechtslage bis 2006-- die rein quantitativ begründete Abzugsmöglichkeit des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG nicht mehr enthält, ist dies erst recht ein Grund, diese gesetzgeberische Entscheidung nicht durch eine Interpretation des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG zu unterlaufen, die eine wiederum rein quantitativ begründete Abzugsmöglichkeit schaffen würde.

47 bbb) Auch an den Kriterien, die die Rechtsprechung zur Bestimmung des Mittelpunkts bei Ausübung mehrerer Tätigkeiten zur Einkünfteerzielung entwickelt hat, ist festzuhalten. Ist bei einer Tätigkeit der Mittelpunkt nach dem qualitativen Schwerpunkt zu bestimmen, so ist es konsequent, bei mehreren Tätigkeiten ebenso zu verfahren. Die Änderungen der Gesetzeslage geben keinen Anlass, die diesbezügliche methodische Verfahrensweise zu ändern, nämlich in einem ersten Schritt die Mittelpunkte der verschiedenen Tätigkeiten zu ermitteln, um in einem zweiten

Schritt durch sachgerechte Gewichtung den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit insgesamt zu bestimmen.

48 Soweit die Kläger in diesem Zusammenhang sinngemäß geltend machen, der Mittelpunkt könne auch dann im Arbeitszimmer liegen, wenn dies für den Mittelpunkt aller einzelnen Tätigkeiten nicht der Fall sei, weil gerade die Mehrheit der Tätigkeiten die gesamte betriebliche und berufliche Tätigkeit präge und ein Arbeitszimmer zur Bewältigung dieser Mehrheit von Aufgaben notwendig sei, vermag der Senat dem nicht zu folgen. Es mag Konstellationen geben, in denen das häusliche Arbeitszimmer gewissermaßen als zentrale Koordinierungsstelle unverzichtbar ist, um mehrere unterschiedliche Tätigkeiten überhaupt ausüben zu können. Ob dies beim Kläger der Fall war, kann dahinstehen. Jedenfalls ist der Umstand, dass ein Arbeitszimmer für die Gesamttätigkeit notwendig ist, nicht gleichbedeutend damit, dass es der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit wäre.

49 d) Nach diesen Maßstäben ist die Würdigung des FG, der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit habe sich nicht in dem häuslichen Arbeitszimmer befunden, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie stellt eine mögliche, weder den Denkgesetzen noch den allgemeinen Erfahrungssätzen widersprechende Würdigung dar, an die der erkennende Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist.

50 Das FG hat zunächst zu Recht die jeweiligen qualitativen Mittelpunkte der beiden Haupttätigkeiten ermittelt und ist in tatsächlicher Hinsicht zu dem Ergebnis gekommen, dass der Mittelpunkt der Arbeitnehmertätigkeit beim Arbeitgeber und der Mittelpunkt des Betriebs in der Verkaufsstätte vor Ort liege. Soweit die Kläger sich auf ein anderes Berufsbild berufen, ist auch dies Gegenstand der Gesamtwürdigung, die der Beurteilung des BFH entzogen ist.

51 Es stellte --anders als die Kläger meinen-- einen zutreffenden Bestandteil der Gesamtabwägung und nicht etwa deren Fehlen dar, wenn das FG aufgrund der nachrangigen Bedeutung der selbständigen Tätigkeiten diese nicht mehr für erheblich hielt. Der Einwand der Kläger, das FG hätte die im Arbeitszimmer verbrachte Zeit aufaddieren müssen, trägt angesichts des Vorrangs der qualitativen Beurteilung nicht. Soweit der Zeitfaktor ein Kriterium (nur) für die Feststellung sein kann, welche Tätigkeit als Haupttätigkeit zu werten ist, verstößt das FG-Urteil gegen diesen Grundsatz nicht, da die selbständigen Tätigkeiten sowohl zeitlich als auch wirtschaftlich nachrangig waren.

52 Der weitere Einwand der Kläger, eine typisierende Betrachtung sei in dem vorliegenden untypischen Fall mehrerer Tätigkeiten nicht möglich, geht ins Leere. Bei Zusammentreffen mehrerer Tätigkeiten ist eine typisierende Betrachtung der Gesamttätigkeit weder nach den in der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen geboten noch angesichts der vielfältigen Möglichkeiten, verschiedene Tätigkeiten zu kombinieren, überhaupt möglich. Das FG hat folgerichtig eine derartige typisierende Gesamtbetrachtung auch nicht vorgenommen.

53 2. Soweit die Kläger geltend machen, der Gesichtspunkt der Zwangsläufigkeit gebiete --letztlich aus verfassungsrechtlichen Gründen, ggf. in teleologischer Extension der maßgebenden Vorschriften-- den betragsmäßig unbeschränkten Abzug der Kosten, so trägt auch dies ihr Begehren nicht.

54 a) Steht für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, so begründet gerade dieser Umstand nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG die Abzugsmöglichkeit dem Grunde nach, indes nach Satz 3 Halbsatz 1 der Vorschrift betragsmäßig beschränkt. Dieser betragsmäßig beschränkte Abzug ist dem Kläger --für die selbständige Tätigkeit-- bereits gewährt worden.

55 b) Aus diesem Grunde ist es im Streitfall auch unerheblich, ob zusätzlich für die notwendige Koordinierung aller Tätigkeiten ein Arbeitszimmer unverzichtbar war. Auch dieser Umstand könnte allenfalls zur Gewährung des betragsmäßig beschränkten Abzugs führen.

56 3. Schließlich rechtfertigt das Zusammentreffen mehrerer Einkunftsarten die Vervielfältigung des Abzugsbetrags von 1.250 € selbst dann nicht, wenn für mehrere Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden haben sollte. Aus diesem Grunde kommt es im Ergebnis auch nicht darauf an, ob dem Kläger für seine gewerbliche Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand, ob wegen der Mehrheit der Tätigkeiten im wertenden Sinne davon auszugehen sein sollte, dass für die Arbeitnehmertätigkeit jedenfalls teilweise kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand und ob schließlich die Koordinierungsaufgaben als solche ein Arbeitszimmer erforderten. Der Betrag von 1.250 € ist in jedem Falle nur einmal zu gewähren.

57 Es kann dahinstehen, ob § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG insgesamt personen- oder objektbezogen ist (im Sinne der Objektbezogenheit BFH-Urteil vom 23. September 2009 IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337 zum Jahr

1997; hierzu noch anhängige Revisionsverfahren VI R 53/12 und VI R 86/13). Es gibt aber jedenfalls keinen Anhaltspunkt und keinen Grund, den Höchstbetrag einkünftebezogen zu verstehen. Vielmehr sind, wenn ein Steuerpflichtiger ein Arbeitszimmer im Rahmen mehrerer Einkunftsarten nutzt, die darauf getätigten Aufwendungen entsprechend den tatsächlichen Nutzungsanteilen auf die verschiedenen Einnahmequellen aufzuteilen (BFH-Urteile vom 3. August 2005 XI R 42/02, BFH/NV 2006, 504; vom 18. August 2005 VI R 39/04, BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428). Die Aufwendungen fallen bei dem Steuerpflichtigen für das betrieblich und/oder beruflich genutzte Arbeitszimmer an. Auf der einen Seite hat es keinen Einfluss auf die Höhe der Kosten, ob die Tätigkeit des Steuerpflichtigen in diesem Arbeitszimmer einer Einkunftsart oder verschiedenen Einkunftsarten zuzuordnen ist. Auf der anderen Seite ist das mit dem Höchstbetrag verbundene gesetzgeberische Ziel, die objektiv gegebene, staatlich jedoch nicht beobachtbare Möglichkeit privater Mitbenutzung des häuslichen Arbeitszimmers pauschal zu berücksichtigen (vgl. BTDrucks 17/3549, S. 15), nicht mit der Anzahl der Einkunftsarten verknüpft, für die dieses Arbeitszimmer genutzt wird. Der Senat sieht keinen Grund, den Abzug der Kosten für ein intensiv, aber nur im Rahmen einer einzigen Einkunftsart genutztes Arbeitszimmer auf 1.250 € zu beschränken, aber ggf. für mehrere nur in geringerem Umfang ausgeübte Tätigkeiten zu vervielfältigen (i.E. in diesem Punkte ebenso Paul in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 1563).

58 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de