Urteil vom 11. November 2014, VIII R 3/12

Häusliches Arbeitszimmer: Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bei einem Pensionär; Ermittlung des Anteils der abziehbaren Kosten bei einem im Keller belegenen häuslichen Arbeitszimmer

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 9 Abs 5, EStG VZ 2007 , WoFlV § 2 Abs 3 Nr 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 07. November 2011, Az: 12 K 264/09

Leitsätze

1. Einkünfte i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, die nach Erreichen der Altersgrenze aufgrund einer früheren Tätigkeit gezahlt werden, sind in die Gesamtbetrachtung zur Beurteilung des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung im Hinblick auf den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht mit einzubeziehen. Vielmehr sind nur solche Einkünfte zu berücksichtigen, die grundsätzlich ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen im jeweiligen Veranlagungszeitraum erfordern .

2. Entspricht ein im Keller belegenes häusliches Arbeitszimmer nach seiner Funktion, baulichen Beschaffenheit, Lage und Ausstattung dem Standard eines Wohnraumes, gehört es zu den Haupträumen der Wohnung, so dass der Anteil der auf dieses Arbeitszimmer entfallenden Gebäudekosten nach dem Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zur Fläche der reinen Wohnfläche zuzüglich des Arbeitszimmers zu ermitteln ist. Die Fläche der übrigen im Keller belegenen (Neben-)Räume bleibt bei der Kostenaufteilung unberücksichtigt .

Tatbestand

I.

1 Die Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagten (Kläger) sind verheiratet und wurden im Streitjahr 2007 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger stand bis zu seiner Pensionierung zum 31. März 2007 in einem aktiven Dienstverhältnis als Ingenieur und war auf verschiedenen Baustellen tätig. Ein schreibtischgebundenes Arbeiten war hierfür nicht erforderlich. Seine Bezüge beliefen sich im Streitjahr bis zum 31. März auf 13.497 €. Ab dem 1. April 2007 erhielt er von seinem Dienstherrn Versorgungsbezüge in Höhe von 27.190 €.

2 Daneben erzielte der Kläger im Streitjahr zusammen mit seiner Ehefrau Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung einer Eigentumswohnung in Höhe von ./. 3.033 €, die ihm zur Hälfte (./. 1.517 €) zugerechnet wurden, und Einnahmen aus Kapitalvermögen in Höhe von 1.496 €, die nach Abzug des Werbungskosten-Pauschbetrages und des Sparer-Freibetrages nicht zu steuerpflichtigen Einkünften führten.

3 Zum 1. Juli 2007 nahm der Kläger eine selbständige Tätigkeit auf, die er im Jahr 2009 wieder aufgab. Er erstellte Gutachten für ... Hierfür waren das Studium, die Überprüfung und die Auswertung der vom ... jeweils überlassenen Akten erforderlich. Gelegentlich fanden Geschäftsreisen nach ... und ... statt. Der Kläger erklärte aus dieser Tätigkeit folgende Einkünfte:

	2007	**2008**	**2009**
Einnahmen	700 €	17.333 €	51.478 €
Ausgaben	6.032 €	6.501 €	16.218 €

Einkünfte	./. 5.332 €	10.832 €	35.260 €

4 Für seine Gutachtertätigkeit nutzte der Kläger ein Arbeitszimmer. Dieses befand sich in einem Kellerraum im privat genutzten Einfamilienhaus der Kläger und hatte eine Größe von 26,90 qm.

5 Bei dem Gebäude handelte es sich um ein eingeschossiges, voll unterkellertes Haus mit einer Gesamtwohnfläche von 135,97 qm, wovon 27 qm auf einen im Streitjahr angebauten Wintergarten entfielen. Das Kellergeschoss hatte eine Grundfläche von 108,97 qm. Das Arbeitszimmer verfügte über zwei Fenster, die zur besseren Tageslichtausnutzung ausgekoffert und mit entsprechenden Lichtschächten versehen wurden. Der mit Büromöbeln ausgestattete Raum war an das Heizungssystem des Hauses angeschlossen und mit Boden- und Wandbelägen versehen, die auch in Wohnräumen üblicherweise verwendet werden. Der Kläger nutzte diesen Raum nach eigenen Angaben ausschließlich für seine selbständige Tätigkeit 22 Stunden pro Kalenderwoche. Andere anfallende Arbeiten wurden von der Klägerin an einem Schreibtisch im Schlafzimmer erledigt.

6 Der Kläger machte bei der Ermittlung seiner Einkünfte aus selbständiger Arbeit für das Streitjahr 16,51 % der für das Haus insgesamt angefallenen Aufwendungen als auf das Arbeitszimmer entfallende Betriebsausgaben geltend. Den Anteil ermittelte er durch Gegenüberstellung der Fläche des Arbeitszimmers (26,90 qm) und der Summe aus Wohnfläche des Erdgeschosses (135,97 qm) und Fläche des Arbeitszimmers (135,97 qm + 26,90 qm = 162,87 qm). Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Aufwendungen für das Arbeitszimmer zunächst nicht als Betriebsausgaben an, da dieses nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bilde.

7 Nach der Gesetzesänderung durch das Jahressteuergesetz 2010 (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) erließ das FA während des Klageverfahrens am 30. Juni 2011 einen Änderungsbescheid, in dem es die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Höhe von 1.250 € anerkannte. Am 4. August 2011 erging ein nach § 129 der Abgabenordnung geänderter Einkommensteuerbescheid, in dem das FA Einkünfte aus selbständiger Arbeit des Klägers in Höhe von ./. 1.573 € berücksichtigte.

8 Die insgesamt angefallenen, auf die zweite Jahreshälfte entfallenden Kosten für das Haus der Kläger wurden vom Finanzgericht (FG) im Einvernehmen mit den Klägern und dem FA mit 20.427,09 € angesetzt.

9 Das FG gab der Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 593 veröffentlichtem Urteil vom 8. November 2011 12 K 264/09 teilweise statt und erkannte Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Höhe von 2.242,89 € als Betriebsausgaben an. Dabei ging es davon aus, dass das Arbeitszimmer zwar den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers darstelle, die Aufwendungen jedoch nur in Höhe von 10,98 % (26,90/244,94 qm) abzugsfähig seien, da neben der Wohnfläche des Erdgeschosses (135,97 qm) die gesamte Kellerfläche mit 108,97 qm bei der Ermittlung des Anteils des Arbeitszimmers zu berücksichtigen sei.

10 Die Parteien rügen mit ihren jeweils eingelegten Revisionen die Verletzung materiellen Rechts. Die Kläger verfolgen ihr Begehren weiter, 16,51 % der --der Höhe nach nunmehr unstreitigen-- Kosten in Höhe von 20.427,09 € als Betriebsausgaben anzuerkennen. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz seien die übrigen Kellerräume bei der Berechnung des Anteils der abziehbaren Kosten nicht zu berücksichtigen. Die Fläche des Arbeitszimmers (26,90 qm) sei ins Verhältnis zu setzen zu der Wohnfläche des Erdgeschosses zuzüglich des Arbeitszimmers (135,97 qm + 26,90 qm = 162,87 qm). Damit seien 16,51 % der unstreitigen Hauskosten in Höhe von 20.427,09 € als Betriebsausgaben abzuziehen, was einem Betrag von 3.372,51 € entspreche.

11 Die Kläger beantragen,

1. das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 4. August 2011 dahingehend zu ändern, dass Betriebsausgaben für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von insgesamt 3.372,51 € bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigt werden,

2. die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.

12 Das FA beantragt,

1. das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen,

2. die Revision der Kläger als unbegründet zurückzuweisen.

13 Zur Begründung seiner Revision führt das FA aus, die Beurteilung des Mittelpunktes der Berufstätigkeit richte sich nach dem inhaltlichen Schwerpunkt der beruflichen Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen. In die Beurteilung dieser Frage seien sämtliche Einkunftsarten einzubeziehen. Der Beurteilung des qualitativen Schwerpunktes komme bei Einkünften aus mehreren Einkunftsarten die Bestimmung des Mittelpunktes der Haupttätigkeit besonderes Gewicht zu. Als Haupttätigkeit sei jede Vollzeitbeschäftigung des Steuerpflichtigen aufgrund eines privatrechtlichen Arbeits- oder öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses anzusehen. Da der Kläger als Pensionär eine solche Vollzeitbeschäftigung nicht ausübe, komme der Werthaltigkeit der einzelnen Tätigkeiten, der Höhe der erzielten Einnahmen sowie dem zeitlichen Aufwand eine indizielle Bedeutung für die Bestimmung des Mittelpunktes der einkünfterelevanten Tätigkeiten zu. Beziehe man die Ruhestandsbezüge demnach mit ein, sei die Gutachtertätigkeit aufgrund der daraus erzielten geringen Einnahmen nur als Nebentätigkeit einzuordnen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

15 Die Revision der Kläger ist begründet, das Urteil des FG ist aufzuheben; der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Der Klage ist --mit dem im Revisionsverfahren reduzierten, noch streitigen Begehren-- stattzugeben.

16 1. Revision des FA

17 Das FG ist zutreffend davon ausgegangen, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers bildet, so dass die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in voller Höhe als Betriebsausgaben des Klägers abzugsfähig sind.

18 a) Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des JStG 2010 (EStG) kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgaben abziehen. Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG). 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 (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG). Diese Regelung ist auch im Streitfall anzuwenden. Gemäß § 52 Abs. 12 Satz 9 EStG gilt sie rückwirkend für alle offenen Fälle ab dem Veranlagungszeitraum 2007.

19 b) Bei dem vom Kläger ausschließlich für seine Gutachtertätigkeit genutzten Raum im Keller handelt es sich um ein häusliches Arbeitszimmer.

20 Es entspricht ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH), dass eine Einbindung in die häusliche Sphäre regelmäßig dann gegeben ist, wenn die betrieblich oder beruflich genutzten Räume zur Wohnung oder zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehören. 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. Eine unmittelbare Verbindung zur Wohnung ist nicht erforderlich; auch Kellerräume im selben Haus stehen als Zubehörräume zu der Wohnung noch in einer räumlichen Verbindung, die sie als häusliches Arbeitszimmer einordnen lässt (vgl. BFH-Beschluss vom 30. Januar 2014 VI B 125/13, BFH/NV 2014, 668, m.w.N.).

21 c) Das hier streitbefangene Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers im Streitjahr, so dass nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG ein Betriebsausgabenabzug in voller Höhe zulässig ist.

22 aa) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist der "Mittelpunkt" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG --für alle Berufsgruppen gleichermaßen-- nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen zu bestimmen (vgl. BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 28/02, BFHE 201, 106, BStBl II 2004, 59; vom 15. März 2007 VI R 65/05, BFH/NV 2007, 1133, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 22. Oktober 2007 XI B 12/07, BFH/NV 2008, 47, m.w.N.). Gemäß § 9 Abs. 5 EStG

gilt die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG im Streitjahr sinngemäß auch im Rahmen des Werbungskostenabzugs für alle Überschusseinkunftsarten (§ 2 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG).

23 bb) Dies hat zur Folge, dass bei der Feststellung des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit eines Steuerpflichtigen nicht im Wortsinne auf die betriebliche und berufliche Tätigkeit, sondern in einem umfassenden Sinne auf die gesamte der Erzielung von Einkünften dienende Tätigkeit des Steuerpflichtigen abzustellen ist.

24 Damit sind nicht nur die Einkunftsarten, bei denen eine Tätigkeit des Steuerpflichtigen prägend ist, bei der Beurteilung der Gesamtbetrachtung der Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, sondern auch solche, bei denen die "Nutzenziehung" im Vordergrund steht (Einkünfte aus Kapitalvermögen, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie --teilweise-- sonstige Einkünfte, BFH-Beschluss vom 27. März 2009 VIII B 184/08, BFHE 224, 458, BStBl II 2009, 850).

25 cc) Einkünfte aus früheren Dienstleistungen i.S. von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, die nach Erreichen einer Altersgrenze allein aufgrund einer früheren, im streitigen Veranlagungszeitraum nicht mehr ausgeübten Tätigkeit gezahlt werden, sind in die Gesamtbetrachtung zur Beurteilung des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung hingegen nicht mit einzubeziehen.

26 Denn diese Einkünfte werden nicht durch eine im Veranlagungszeitraum des Zuflusses (§ 11 EStG) ausgeübte Tätigkeit des Steuerpflichtigen erzielt. Sie sind auch nicht Ausfluss der Nutzenziehung aus einer vermögensverwaltenden Tätigkeit des Steuerpflichtigen.

27 Bezüge aus früheren Dienstleistungen i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sind dadurch gekennzeichnet, dass der Steuerpflichtige wegen Erreichens der Altersgrenze von der Verpflichtung zur Arbeit entbunden ist. Das vom Dienstherrn geleistete Entgelt stellt damit gerade keine Gegenleistung für Dienstleistungen des Beamten dar, die im gleichen Zeitraum geschuldet und erbracht werden, sondern nachträgliches Entgelt für die vor dem Eintritt in den Ruhestand geleistete Arbeit (BFH-Urteile vom 6. Februar 2013 VI R 28/11, BFHE 240, 546, BStBl II 2013, 572; vom 12. Februar 2009 VI R 50/07, BFHE 224, 310, BStBl II 2009, 460). Der Steuerpflichtige kann nach seiner Versetzung in den Ruhestand nicht durch eine Tätigkeit seinerseits Einfluss darauf nehmen, ob und in welcher Höhe ihm von seinem Dienstherrn Bezüge gezahlt werden (vgl. BFH-Urteil vom 5. November 1993 VI R 24/93, BFHE 172, 478, BStBl II 1994, 238 zu den Bezügen einer emeritierten Professorin).

28 Auch der Grundsatz der Abschnittsbesteuerung spricht dagegen, die aktive Tätigkeit in früheren Veranlagungszeiträumen für die Bestimmung des Mittelpunktes der gesamten Tätigkeit heranzuziehen. Denn die Voraussetzungen für die Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers --hier die Frage des Mittelpunktes der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit-- sind für jeden Veranlagungszeitraum eigenständig zu prüfen (BFH-Beschlüsse vom 30. Januar 2007 XI B 84/06, BFH/NV 2007, 913; vom 16. August 2007 VIII B 210/06, BFH/NV 2007, 2286).

29 Dem gegenüber erfordern Einkunftsarten, bei denen die Nutzenziehung im Vordergrund steht, grundsätzlich ein kontinuierliches, aktuelles Tätigwerden des Steuerpflichtgen in Form der Vermögensverwaltung (zu den Tätigkeiten eines Vermieters vgl. bspw. FG Münster, Urteil vom 18. Juni 2009 10 K 645/08 E, juris). Die Tätigkeiten mögen zwar in zeitlicher und qualitativer Hinsicht unterschiedlich stark ausgeprägt sein und können auch an Dritte übertragen werden. Relevant ist dies jedoch erst im Rahmen der Gesamtbetrachtung, ob diese Tätigkeiten den qualitativen Schwerpunkt der Einkünfteerzielung bilden und ob sie im Arbeitszimmer ausgeführt werden.

30 Im Rahmen der Gesamtbetrachtung und Gewichtung der einzelnen Tätigkeiten für die Bestimmung des Mittelpunktes der gesamten Tätigkeit sind mithin nur solche Einkünfte zu berücksichtigen, die grundsätzlich ein Tätigwerden des Steuerpflichtigen im jeweiligen Veranlagungszeitraum erfordern. Dabei ist es unschädlich, wenn im Einzelfall eine konkrete Tätigkeit im Veranlagungszeitraum nicht erforderlich gewesen ist.

31 dd) Diese Beurteilung steht auch nicht im Widerspruch zu den Ausführungen im BFH-Beschluss in BFHE 224, 458, BStBl II 2009, 850. Eine Aussage zu Einkünften aus früheren Dienstleistungen i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG hat der Senat in dieser Entscheidung nicht getroffen.

32 d) Übt der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- mehrere unterschiedliche im Rahmen der Gesamtbetrachtung zu berücksichtigende Tätigkeiten aus, ist zwar nicht erforderlich, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt "jedweder"

oder "einer jeden einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" bilden muss. Gleichwohl bedarf es zunächst der Bestimmung des jeweiligen Betätigungsmittelpunktes der einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, um sodann auf dieser Grundlage den qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätigkeit zu ermitteln (vgl. zur Begründung im Einzelnen sowie zu den gebildeten Fallgruppen BFH-Urteil vom 13. Oktober 2003 VI R 27/02, BFHE 204, 88, BStBl II 2004, 771). In diesem Zusammenhang ist sodann nach der BFH-Rechtsprechung der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit nach dem Mittelpunkt der Haupttätigkeit zu bestimmen. Fehlt für die Feststellung einer solchen Haupttätigkeit eine insoweit indizielle nichtselbständige Vollzeitbeschäftigung aufgrund 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 (vgl. BFH-Urteile vom 16. Dezember 2004 IV R 19/03, BFHE 208, 263, BStBl II 2005, 212; vom 9. August 2011 VIII R 5/09, juris).

33 Die Gewichtung dieser einzelnen Indizien ist nach den Umständen des Einzelfalles zu bestimmen und obliegt dem FG als Tatsachengericht (BFH-Urteile in BFHE 208, 263, BStBl II 2005, 212; vom 9. August 2011 VIII R 5/09, juris).

34 e) Ausgehend von diesen Grundsätzen ist das FG bei der Bestimmung der Haupttätigkeit des Klägers zutreffend davon ausgegangen, dass dessen Einkünfte als Pensionär (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG) im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtbetrachtung nicht zu berücksichtigen sind.

35 Im Weiteren hat das FG die vom Kläger erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bei der Gesamtbetrachtung außer Acht gelassen, da die Tätigkeit als Vermieter wegen ihrer Geringfügigkeit hinter die Gutachtertätigkeit zurücktrete. Es gebe keine Anhaltspunkte dafür, dass ihr verglichen mit der Gutachtertätigkeit ein nennenswertes qualitatives Gewicht zukomme. Der Senat ist an diese nicht mit Rügen angegriffene Sachverhaltswürdigung gebunden (§ 118 Abs. 2 FGO).

36 2. Revision der Kläger

37 Die Revision der Kläger ist begründet.
Bei der Ermittlung der Höhe der abziehbaren Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sind die übrigen im Keller belegenen Räume entgegen der Auffassung des FG nicht in die Berechnung der anteiligen Fläche des Arbeitszimmers einzubeziehen. Zur Bestimmung des Anteils der auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten ist die Größe des Arbeitszimmers (26,90 qm) vielmehr zu der Wohnfläche des Erdgeschosses zuzüglich des im Keller belegenen Arbeitszimmers (135,97 qm + 26,90 qm = 162,87 qm) ins Verhältnis zu setzen.

38 a) Die auf ein häusliches Arbeitszimmer anteilig entfallenden Betriebsausgaben sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH nach dem Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zu der nach §§ 42 bis 44 der Zweiten Berechnungsverordnung (II. BV) ermittelten Wohnfläche der Wohnung (einschließlich des Arbeitszimmers) zu ermitteln. Diese Berechnung führt im Ergebnis dazu, dass die Aufwendungen für Nebenräume unabhängig von ihrer tatsächlichen Nutzung nach dem Verhältnis der für die (Haupt-) Wohnräume ermittelten Nutzung aufgeteilt werden (BFH-Urteile vom 10. April 1987 VI R 94/86, BFHE 149, 476, BStBl II 1987, 500; vom 5. September 1990 X R 3/89, BFHE 161, 549, BStBl II 1991, 389; vom 22. November 2006 X R 1/05, BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304). §§ 42 bis 44 II. BV sind zum 1. Januar 2004 durch die Wohnflächenverordnung (WoFlV) vom 25. November 2003 (BGBl I 2003, 2346) ersetzt worden (zur zeitlichen Anwendbarkeit vgl. § 5 WoFlV). Die Wohnfläche einer Wohnung umfasst die Grundfläche der Räume, die ausschließlich zu dieser Wohnung gehören (§ 2 Abs. 1 WoFlV). Nicht zur Wohnfläche gehören hingegen die Grundflächen von Zubehörräumen, insbesondere u.a. Kellerräumen (§ 2 Abs. 3 Nr. 1 Buchst. a WoFlV).

39 b) Entscheidet sich ein Steuerpflichtiger, betrieblich oder beruflich genutzte Nebenräume in die Kostenberechnung einzubeziehen, sind die abziehbaren Kosten nach dem Verhältnis des gesamten betrieblich oder beruflich genutzten Bereiches (betrieblich oder beruflich genutzte Haupt- und Nebenräume) zu der Gesamtfläche aller Räume des Gebäudes --und zwar unter Einbeziehung aller Haupt- und Nebenräume-- aufzuteilen (BFH-Urteil in BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304; BFH-Beschluss vom 4. November 2003 VI B 138/03, BFH/NV 2004, 197). Nicht zulässig ist es demnach, in eine solche Berechnung neben der Wohnfläche ausschließlich noch die Fläche der betrieblich genutzten Nebenräume einzubeziehen. Denn dann bliebe der auf die außerbetrieblich genutzten Nebenräume entfallende und damit privat veranlasste Kostenanteil unberücksichtigt (BFH-Urteile in BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304, und in BFHE 161, 549, BStBl II 1991, 389).

40 c) Bei einem im Keller belegenen häuslichen Arbeitszimmer ist somit entscheidend, ob es sich um einen zur Wohnfläche gehörenden Hauptraum oder um einen nicht zur Wohnfläche gehörenden Nebenraum handelt.

41 Dient ein Raum unmittelbar seiner Funktion nach dem Wohnen und ist er nach seiner baulichen Beschaffenheit (z.B. Vorhandensein von Fenstern), Lage (unmittelbare Verbindung zu den übrigen Wohnräumen) und Ausstattung (Wand- und Bodenbelag, Beheizbarkeit, Einrichtung mit Mobiliar) dem Standard eines Wohnraumes und nicht dem eines Zubehörraumes vergleichbar und zum dauernden Aufenthalt von Menschen tatsächlich geeignet und bestimmt, ist für die rechtliche Beurteilung nicht von Bedeutung, dass der Raum im Kellergeschoss liegt (vgl. BFH-Urteil in BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304; FG Düsseldorf, Urteil vom 18. Juli 1995 11 K 195/90 E, EFG 1995, 1059).

42 Dem steht § 2 Abs. 3 Nr. 1 WoFlV nicht entgegen. Danach kommen als Zubehörräume zwar insbesondere u.a. Kellerräume in Betracht. Hierbei handelt es sich jedoch nur um eine beispielhafte Aufzählung. Wie dieser und die anderen dort aufgeführten Beispielsfälle zeigen, sind Zubehörräume lediglich solche Räume, die dem Wohnen nur mittelbar dienen und ihrer Funktion nach lediglich untergeordnete Bedeutung haben. Es handelt sich um Räume, die nicht zum Aufenthalt von Menschen, sondern zum Abstellen von Sachen vorgesehen sind. Kennzeichnend ist, dass Menschen sich in ihnen nur gelegentlich, kurzfristig und meist unregelmäßig aufhalten. Für Zubehörräume sind ferner deren Lage und Ausgestaltung charakteristisch; sie pflegen am Rande der Wohnung angeordnet und --schon aus Kostengründen-- baulich nur so ausgestattet zu sein, dass sie ihre Funktion zweckmäßig erfüllen können. Räume, die nach ihrer Beschaffenheit und Funktion (auch) als Wohnräume dienen können, sind keine Zubehörräume. Allein ihre Lage im Keller macht sie noch nicht zu Kellerräumen i.S. des § 2 Abs. 3 Nr. 1 WoFlV (vgl. zu § 42 Abs. 4 II. BV: Urteile des Bundesverwaltungsgerichts vom 29. November 1985 8 C 116/83, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report-Zivilrecht 1986, 635; vom 11. Juni 1975 VIII C 52.73, BVerwGE 48, 324).

43 d) Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Das Urteil ist daher aufzuheben. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

44 aa) Das Arbeitszimmer des Klägers stellt nach den oben dargestellten Grundsätzen trotz seiner Lage im Keller keinen Nebenraum dar. Es gehört vielmehr zur Wohnfläche der Wohnung.

45 Seiner Funktion nach wurde der Raum zur Erledigung von Büro- und Schreibarbeiten als häusliches Büro und damit zu Wohnzwecken genutzt.

46 Nach den Feststellungen des FG, die von den Beteiligten auch nicht mit Rügen angegriffen worden sind, war das Arbeitszimmer des Klägers sowohl seiner baulichen Beschaffenheit nach (zwei mit entsprechenden Lichtschächten versehene Fenster und Anschluss an das Heizungssystem des Hauses) als auch seiner Ausstattung und Einrichtung nach wie ein Wohnraum gestaltet. Es befand sich im Keller des privaten Einfamilienhauses und war damit auch unmittelbar mit den übrigen Wohnräumen im Erdgeschoss verbunden.

47 bb) Daher sind die auf das Arbeitszimmer entfallenden abziehbaren Kosten anhand des Verhältnisses der Fläche des Arbeitszimmers (26,90 qm) zur Gesamtwohnfläche bestehend aus der Wohnfläche des Erdgeschosses (135,97 qm) und des Arbeitszimmers (26,90 qm) zu ermitteln. Die abziehbaren Aufwendungen betragen damit 16,51 % der Gesamtaufwendungen von 20.427,09 €, d.h. 3.372,51 €.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de