Urteil vom 16. September 2015, IX R 19/14

Werbungskosten bei Vermietung eines ideellen Miteigentumsanteils an den Ehemann - Poolarbeitsplatz eines Betriebsprüfers als "anderer Arbeitsplatz" - Fahrten zwischen Wohnung und Dienststelle einer Betriebsprüferin

BFH IX. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 9 Abs 1 S 3 Nr 4, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, AO § 200 Abs 2, EStG VZ 2006

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 16. Juni 2014, Az: 6 K 6241/12

Leitsätze

1. NV: Wird ein Raum eines im Miteigentum stehenden Wohnhauses an einen Miteigentümer als Büro für dessen selbständige Tätigkeit vermietet, sind die darauf entfallenden Aufwendungen vom vermietenden Miteigentümer grundsätzlich nur insoweit als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, als sie dessen ideellem Miteigentumsanteil entsprechen. Darüber hinaus sind die Aufwendungen nur dann abziehbar, wenn sie (objektiv) mit der Nutzungsüberlassung in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen und (subjektiv) zur Förderung dieser Nutzungsüberlassung getätigt werden .

2. NV: Ein Poolarbeitsplatz, den sich mehrere Betriebsprüfer eines Finanzamts zur Erledigung ihrer Innendiensttätigkeiten teilen, steht nicht als anderer Arbeitsplatz i.S. von § 9 Abs. 5 i.v.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG zur Verfügung, wenn nach den tatsächlichen Gegebenheiten nicht gewährleistet ist, dass die Betriebsprüfer dort ihre beruflichen Tätigkeiten in dem konkret erforderlichen Umfang erledigen können .

3. NV: Aufwendungen für die Fahrten einer Betriebsprüferin zwischen ihrer Wohnung und ihrer Dienststelle beim Finanzamt sind uneingeschränkt als Werbungskosten zu berücksichtigen, wenn sie ihre Arbeitsleistung nicht schwerpunktmäßig in ihrer Dienststelle erbringt .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 17. Juni 2014 6 K 6241/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wurde im Streitjahr 2006 nach der Trennung von ihrem Ehemann getrennt zur Einkommensteuer veranlagt und erzielte Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

2 Die Klägerin war im Streitjahr als Prüferin der Groß- und Konzernbetriebsprüfstelle des Finanzamts A nichtselbständig beschäftigt. Ihre Wohnung befand sich 127 km von der Dienststelle entfernt. Aufgrund einer Vereinbarung mit der Oberfinanzdirektion aus dem Jahr 2002 war es der Klägerin "auf freiwilliger Basis" und ohne Rechtsanspruch erlaubt, ihre Tätigkeit teilweise nicht in den Diensträumen des Finanzamts, sondern in ihrem häuslichen Arbeitszimmer zu erbringen. Sie verzichtete insoweit auf Kostenersatz. Nach der Vereinbarung sollten die Fahrten zwischen häuslichem Arbeitsplatz und Dienststelle als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen sein. Die Prüfungen führte die Klägerin regelmäßig in den Unternehmen durch, die vor- und nachbereitenden Arbeiten wie Fallauswahl, Auswertung der Prüfergebnisse und Fertigen der Prüfberichte erledigte sie in ihrem häuslichen Arbeitszimmer im Souterrain des von ihr und ihrem Ehemann bewohnten Einfamilienhauses.

3 Nach den Angaben der Klägerin hat im Finanzamt zwar in einem Großraumbüro ein Tisch zur gemeinsamen Nutzung mit Kollegen bereitgestanden, allerdings ohne ausreichende Möglichkeit zur Ablage von Unterlagen oder Literatur. Den Arbeitsplatz im Finanzamt habe sie sich mit wahrscheinlich zwei oder drei Kollegen teilen müssen. Die Besuche im Finanzamt hätten allein der Erledigung allgemeiner Aufgaben wie Dienstbesprechungen, das Aufladen von Updates oder der Kontrolle von Posteingängen gedient. Von ihren insgesamt 178 Arbeitstagen im Streitjahr habe sie sich an 56 Tagen im Finanzamt aufgehalten, an weiteren 56 Tagen in den zu prüfenden Unternehmen und an 66 Tagen im häuslichen Arbeitszimmer.

4 Die Klägerin und ihr damaliger Ehemann waren im Streitjahr jeweils hälftige Miteigentümer des von ihnen selbst genutzten Einfamilienhausgrundstücks. Bis zum 30. Juni 2006 vermietete die Klägerin ihren ideellen Miteigentumsanteil von 50 % an dem im Dachgeschoss des Wohnhauses gelegenen Büro an ihren damaligen Ehemann, der dieses für eine selbständige Tätigkeit als Handelsvertreter nutzte. In dieser Zeit fielen für das Büro Aufwendungen in Höhe von insgesamt 2.886,53 € an, die nach dem Mietvertrag zur Hälfte vom Ehemann der Klägerin zu tragen waren. Da der Ehemann seiner Zahlungsverpflichtung jedoch nicht nachkam, trug die Klägerin die gesamten Kosten.

5 Die von der Klägerin im Rahmen des Einspruchsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 2006 als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend gemachten Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe von 1.258,20 € ließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) in seiner Einspruchsentscheidung vom 19. Juni 2012 unberücksichtigt. Die Kosten für die Fahrten der Klägerin zwischen ihrer Wohnung und ihrer Dienststelle am Finanzamt berücksichtigte es lediglich mit 2.133,60 € in Höhe der Entfernungspauschale. Auch die von der Klägerin für das Büro aufgewendeten Kosten ließ das FA entsprechend ihres ideellen Miteigentumsanteils nur zur Hälfte als Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zum Abzug zu.

6 Die Klage blieb in den hier streitigen Punkten ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) folgte in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2014, 2125 veröffentlichten Urteil der Auffassung des FA, dass im Streitfall weder die Voraussetzungen für einen der Höhe nach unbegrenzten noch für einen beschränkten Abzug der geltend gemachten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer vorgelegen hätten. So habe der inhaltlich qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit der Klägerin nicht in ihrem häuslichen Arbeitszimmer gelegen, sondern in den zu prüfenden Betrieben. Zudem habe der Klägerin im Finanzamt ein Arbeitsplatz in dem für die Verrichtung ihrer Innendiensttätigkeiten erforderlichen Umfang zur Verfügung gestanden. Das Vorbringen der Klägerin sei zu unsubstantiiert, um eine abweichende Beurteilung zu rechtfertigen. Eine weitere Sachaufklärung durch das Gericht sei ebenfalls nicht erfolgversprechend. Auch hinsichtlich der geltend gemachten Fahrtkosten teilte das FG die Auffassung des FA, dass die Fahrten von der Wohnung zur Dienststelle der Klägerin nicht als Dienstreisen, sondern als Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte anzusehen seien. Schließlich entschied das FG, dass die von der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen für das vermietete Büro nur insoweit als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen seien, als sie ihrem ideellen Miteigentumsanteil entsprochen haben.

7 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 sowie § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr maßgeblichen Fassung --EStG--). Zu Unrecht habe das FG die geltend gemachten Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht anerkannt. Zum einen habe die Klägerin mehr als 50 % ihrer beruflichen Prüfungstätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer erbracht. Die im Finanzamt ausgeübten Tätigkeiten seien wegen ihrer arbeitsorganisatorischen Natur nicht miteinzubeziehen. Zum anderen habe der Klägerin in ihrer Dienststelle auch nicht in dem erforderlich konkreten Umfang ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden. Da der Mittelpunkt ihrer beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer gelegen habe, sei der Abzug unbeschränkt vorzunehmen. Ebenfalls rechtsfehlerhaft habe das FG die Fahrten von ihrer Wohnung zur Dienststelle nicht nach Dienstreisegrundsätzen, sondern nur mit der Entfernungspauschale berücksichtigt. In Bezug auf die Abzugsfähigkeit der für das vermietete Büro entstandenen Aufwendungen habe das FG übersehen, dass auch die den ideellen Miteigentumsanteil übersteigenden Kosten kausal mit dem Mietverhältnis verbunden und daher im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen seien. Insoweit habe das FG den Sachverhalt unzureichend aufgeklärt und infolgedessen eine fehlerhafte rechtliche Würdigung vorgenommen.

8 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG vom 17. Juni 2014 aufzuheben und die Einkommensteuer 2006 unter Abänderung des

Einkommensteuerbescheids 2006 vom 5. Oktober 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. Juni 2012 auf 2.172 € festzusetzen.

9 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

10 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des finanzgerichtlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass die Aufwendungen für das Büro nur in Höhe von 50 % als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind (dazu unter 1.). Es hat jedoch auf der Grundlage seiner Feststellungen zu Unrecht den Abzug von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer versagt (dazu unter 2.) und den Werbungskostenabzug hinsichtlich der Aufwendungen für die Fahrten zwischen Wohnung und Dienststelle auf die Entfernungspauschale beschränkt (dazu unter 3.).

11 1. Das FG hat zu Recht die geltend gemachten Aufwendungen für das an den damaligen Ehemann vermietete Büro nur in Höhe von 50 % als Werbungskosten bei den Einkünften der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung zum Abzug zugelassen.

12 a) Die behauptete Verletzung der Sachaufklärungspflicht (§ 76 Abs. 1 Satz 1 FGO) kann die rechtskundig vertretene Klägerin bereits deshalb nicht geltend machen, weil sie sie in der mündlichen Verhandlung nicht gerügt hat (§ 155 FGO i.V.m. § 295 der Zivilprozessordnung; Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Februar 2003 III B 117/02, BFH/NV 2003, 810, und vom 28. Juli 2004 IX B 136/03, BFH/NV 2005, 43).

13 b) Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Sie sind nach § 9 Abs. 1 Satz 2 EStG bei der Einkunftsart Vermietung und Verpachtung abzuziehen, wenn sie durch sie veranlasst sind. Eine derartige Veranlassung liegt vor, wenn (objektiv) ein wirtschaftlicher Zusammenhang mit der auf Vermietung und Verpachtung gerichteten Tätigkeit besteht und (subjektiv) die Aufwendungen zur Förderung der Nutzungsüberlassung gemacht werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 11. Februar 2014 IX R 22/13, BFH/NV 2014, 1195). Maßgeblich ist danach, ob bei wertender Beurteilung das auslösende Moment für das Entstehen der getätigten Aufwendungen der einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre zuzuordnen ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.1.a, sowie BFH-Urteil vom 20. Juni 2012 IX R 67/10, BFHE 237, 368, BStBl II 2013, 275). Ergibt diese Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten, der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, sind sie als Werbungskosten grundsätzlich abzuziehen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672). Ist auslösendes Moment für das Entstehen der Aufwendungen hingegen in erster Linie eine auf privaten Gründen beruhende Entscheidung des Steuerpflichtigen, so sind sie nicht abziehbar.

14 c) Nach diesen Grundsätzen ist die Entscheidung des FG revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Das FG hat zutreffend auf der Grundlage von § 12 Nr. 1 EStG sowie der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 die Aufwendungen für das vermietete Büro nur insoweit zum Werbungskostenabzug bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zugelassen, als sie auf den vermieteten Miteigentumsanteil der Klägerin entfallen sind. Das FG ist auf der Grundlage seiner nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und damit den Senat bindenden Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) davon ausgegangen, dass auslösendes Moment für die Übernahme der weiteren Aufwendungen in erster Linie die private Entscheidung der Klägerin war, die Versorgung ihrer Privatwohnung nicht zu gefährden, und nicht die weitere Vermietung des Büros. Darin hat das FG zutreffend eine private Veranlassung gesehen.

15 2. Das FG hat jedoch auf der Grundlage seiner Feststellungen zu Unrecht angenommen, dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer der Klägerin nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

16 a) Nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abziehen. Dies gilt nach Satz 2 der Vorschrift nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt (Satz 3 Halbsatz 1 der

Vorschrift). Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung bildet (Satz 3 Halbsatz 2 der Vorschrift).

17 aa) Für die Beurteilung, ob die betriebliche oder berufliche Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beträgt, kommt es allein auf den zeitlichen Umfang aller einkunftsrelevanten Tätigkeiten im häuslichen Arbeitszimmer an (Nacke in Littmann/ Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 1792 f.; Meurer in Lademann, EStG, § 4 EStG Rz 715 f.; Schmidt/Heinicke, EStG, 25. Aufl., § 4 Rz 593). Maßgeblich ist dabei das Verhältnis der arbeitszeitlichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers zur gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Den Steuerpflichtigen trifft insoweit die Feststellungslast. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang dagegen, wo sich der inhaltliche Schwerpunkt der beruflichen oder betrieblichen Betätigung des Steuerpflichtigen befindet (vgl. auch BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 28/02, BFHE 201, 106, BStBl II 2004, 59, und vom 16. Juli 2014 X R 49/11, BFH/NV 2015, 177 zum unterschiedlichen Regelungsgehalt der Mittelpunktsregelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG und der 50 %-Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG).

18 bb) Ein "anderer Arbeitsplatz" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, sofern er zu Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist (BFH-Urteil vom 26. Februar 2014 VI R 11/12, BFHE 245, 150, BStBl II 2014, 674). So kann auch ein Raum, den sich der Steuerpflichtige mit weiteren Personen teilt, ein anderer Arbeitsplatz in diesem Sinne sein. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitsplatz in einem Großraumbüro dem Steuerpflichtigen nicht individuell zugeordnet ist (BFH-Urteil vom 7. August 2003 VI R 17/01, BFHE 203, 130, BStBl II 2004, 78). Entsprechendes gilt für einen Poolarbeitsplatz (BFH-Urteil vom 26. Februar 2014 VI R 37/13, BFHE 245, 22, BStBl II 2014, 570).

19 Der andere Arbeitsplatz muss aber so beschaffen sein, dass der Steuerpflichtige auf das häusliche Arbeitszimmer nicht angewiesen ist (BFH-Urteil vom 26. Februar 2014 VI R 40/12, BFHE 245, 14, BStBl II 2014, 568). Deshalb steht der andere Arbeitsplatz nur dann "für die betriebliche und berufliche Tätigkeit ... zur Verfügung", wenn ihn der Steuerpflichtige in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann (BFH-Urteil in BFHE 245, 22, BStBl II 2014, 570). Ist die Nutzung des anderen Arbeitsplatzes hingegen eingeschränkt, so dass der Steuerpflichtige in seinem häuslichen Arbeitszimmer einen nicht unerheblichen Teil seiner beruflichen Tätigkeit verrichten muss, kommt das Abzugsverbot des § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG nach seinem Sinn und Zweck nicht zum Tragen (BFH-Urteil in BFHE 245, 22, BStBl II 2014, 570).

20 Allerdings ist eine "jederzeitige Zugriffsmöglichkeit" auf den anderen Arbeitsplatz nicht zwingend erforderlich. Ein Poolarbeitsplatz kann daher als ein anderer Arbeitsplatz i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG zu Verfügung stehen, wenn bei diesem nach den tatsächlichen Gegebenheiten insbesondere durch eine ausreichende Anzahl an Poolarbeitsplätzen gegebenenfalls ergänzt durch arbeitgeberseitig organisierte, dienstliche Nutzungseinteilungen gewährleistet ist, dass der Arbeitnehmer seine beruflichen Tätigkeiten in dem konkret erforderlichen Umfang dort erledigen kann (BFH-Urteil in BFHE 245, 22, BStBl II 2014, 570).

21 Die Feststellung, ob ein Steuerpflichtiger seinen anderen Arbeitsplatz in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise nutzen kann, hat das FG im Rahmen einer Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls zu treffen (§ 118 Abs. 2 FGO; BFH-Urteile vom 5. Oktober 2011 VI R 91/10, BFHE 235, 372, BStBl II 2012, 127, und in BFHE 245, 150, BStBl II 2014, 674). Anhaltspunkte können sich sowohl aus der Beschaffenheit des Arbeitsplatzes selbst (Größe, Lage, Ausstattung u.a.) als auch aus den Rahmenbedingungen der Nutzung (Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses, Verfügbarkeit des Arbeitsplatzes bzw. Zugang zu dem betreffenden Gebäude u.a.) ergeben (BFH-Urteil in BFHE 203, 130, BStBl II 2004, 78).

22 cc) Ob das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen bildet, bestimmt sich nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile in BFHE 201, 106, BStBl II 2004, 59, und vom 8. Dezember 2011 VI R 13/11, BFHE 236, 92, BStBl II 2012, 236). Wo dieser Schwerpunkt liegt, ist im Wege einer wertenden Beurteilung der Gesamttätigkeit festzustellen. Dem zeitlichen Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt insoweit nur eine indizielle Bedeutung zu. Entscheidend ist vielmehr, wo der Steuerpflichtige die für seinen Beruf wesentlichen Leistungen erbringt (BFH-Urteil in BFHE 201, 106, BStBl II 2004, 59). Maßgebend ist danach, ob --unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung-- das qualitativ für eine bestimmte steuerbare Tätigkeit Typische im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird (BFH-Urteil in BFHE 236, 92, BStBl II 2012, 236).

23 b) Nach diesen Grundsätzen tragen die Feststellungen des FG nicht seine Entscheidung, dass ein Abzug der

Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer als Werbungskosten ausgeschlossen ist.

24 aa) Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass die betriebliche und berufliche Nutzung des Arbeitszimmers nicht mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit betragen hat. Denn nach den insoweit den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die Klägerin lediglich 66 der insgesamt 178 Arbeitstage in ihrem häuslichen Arbeitszimmer verbracht. Entgegen der Auffassung der Klägerin sind die 56 Tage, an denen die Klägerin ihre Dienststelle aufgesucht hat, nicht aus der maßgeblichen Gesamtbetätigungszeit auszunehmen. Ob die Klägerin hierbei lediglich arbeitsorganisatorische Arbeiten erledigt hat, ist unerheblich, da allein auf die arbeitszeitbezogene Nutzung abzustellen ist.

25 bb) Die Feststellungen des FG tragen aber seine Schlussfolgerung nicht, der Klägerin habe in ihrer Dienststelle in dem für deren Innendiensttätigkeit erforderlichen Umfang ein anderer Arbeitsplatz i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 Alternative 2 EStG zur Verfügung gestanden. Nach den Feststellungen des FG stand der Klägerin im Streitjahr zwar ein Tisch in einem Großraumbüro zur gemeinsamen Nutzung mit anderen Kollegen der Betriebsprüfung zur Verfügung. Das FG hat im Streitfall jedoch keine Feststellungen zur Beschaffenheit (wie Größe und Ausstattung des Tisches im Großraumbüro; Möglichkeiten für den Zugang zum internen Netzwerk und zu externen Recherchemöglichkeiten; Vorhandensein von Ablage- und Aufbewahrungsmöglichkeiten in abschließbaren Schränken oder Rollcontainern etc.) und zur Verfügbarkeit des Arbeitsplatzes getroffen. Insbesondere hat das FG nicht ermittelt, ob nach den tatsächlichen Gegebenheiten eine ausreichende Anzahl an Poolarbeitsplätzen zur Verfügung gestanden hat, um die gesamten Innendiensttätigkeiten zu erledigen. Zu Unrecht hat es im Ergebnis offengelassen, wie viele Arbeitsplätze in dem dienstlichen Arbeitszimmer vorhanden waren und wie viele Nutzer sich diese jeweils teilen mussten. Ob darüber hinaus gegebenenfalls durch dienstliche Nutzungseinteilungen oder durch die Möglichkeit privater Absprachen gewährleistet war, dass die Klägerin ihre beruflichen Tätigkeiten in dem konkret erforderlichen Umfang in dem dienstlichen Arbeitszimmer erledigen konnte, hat das FG ebenfalls nicht geprüft.

26 Das FG hat insoweit seine Entscheidung zu Unrecht im Wesentlichen darauf gestützt, dass der Sachvortrag der Klägerin zu unsubstantiiert und eine weitere Sachaufklärung durch das Gericht nicht erfolgversprechend sei. So wäre beispielsweise eine Befragung der für die Organisation der Telearbeitsplätze zuständigen Mitarbeiter der Dienststelle der Klägerin durch das FG in Betracht zu ziehen gewesen. Zudem hätte das FG die Klägerin darauf hinweisen können und müssen, dass ihm der Vortrag der Klägerin nicht ausreichte, und sie selbst auffordern können, ihre Angaben weiter zu substantiieren (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Februar 2004 IX B 125/03, BFH/NV 2004, 973) und gegebenenfalls durch Benennung von Zeugen oder soweit möglich durch Einreichung weiterer schriftlicher Unterlagen zu belegen.

27 Zutreffend hat das FG aber in diesem Zusammenhang der Entfernung zwischen Wohnort und Dienstelle keine Bedeutung beigemessen.

28 3. Ebenfalls rechtsfehlerhaft hat das FG den Werbungskostenabzug hinsichtlich der Aufwendungen für die Fahrten der Klägerin zwischen ihrer Wohnung und ihrer Dienststelle beim Finanzamt auf die Entfernungspauschale beschränkt.

29 a) Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind Erwerbsaufwendungen und gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG grundsätzlich in Höhe des dafür tatsächlich entstandenen Aufwands als Werbungskosten zu berücksichtigen. Allerdings dürfen die Aufwendungen eines Arbeitnehmers für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gemäß § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nur nach Maßgabe einer Entfernungspauschale als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

30 aa) Regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers und damit der Ort, an dem der Arbeitnehmer seine aufgrund des Dienstverhältnisses geschuldete Leistung zu erbringen hat (BFH-Urteile vom 26. Februar 2014 VI R 54/13, BFH/NV 2014, 1199, und vom 6. November 2014 VI R 21/14, BFHE 247, 427, BStBl II 2015, 338). Dies ist im Regelfall der Betrieb oder die Betriebsstätte des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern fortdauernd und immer wieder aufsucht (BFH-Urteil vom 19. Januar 2012 VI R 36/11, BFHE 236, 353, BStBl II 2012, 503). Dabei ist aber erforderlich, dass der Arbeitnehmer dort typischerweise seine Arbeitsleistung im Schwerpunkt zu erbringen hat (BFH-Urteil in BFH/NV 2014, 1199). Der Betriebssitz des Arbeitgebers, den der Arbeitnehmer lediglich regelmäßig zu Kontrollzwecken aufsucht, ist nicht die regelmäßige Arbeitsstätte (BFH-Urteil vom 9. Juni 2011 VI R 58/09, BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34). Der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers bestimmt sich nach qualitativen Merkmalen der Arbeitsleistung, die der Arbeitnehmer an dieser Arbeitsstätte im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat,

sowie nach dem konkreten Gewicht dieser dort verrichteten Tätigkeit (BFH-Urteile in BFHE 234, 155, BStBl II 2012, 34; in BFHE 236, 353, BStBl II 2012, 503, und in BFH/NV 2014, 1199, sowie BFH-Beschluss vom 15. Januar 2013 VI B 123/12, BFH/NV 2013, 585).

31 bb) Ist der Arbeitnehmer nicht an einer solchen dauerhaften betrieblichen Einrichtung tätig, liegt regelmäßig eine Auswärtstätigkeit vor, weil der Arbeitnehmer entweder vorübergehend von seiner Wohnung und dem ortsgebundenen Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit entfernt tätig wird oder weil er schon über keinen dauerhaft angelegten Bezugspunkt für seine berufliche Tätigkeit verfügt, sondern nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug eingesetzt wird (BFH-Urteil in BFHE 247, 427, BStBl II 2015, 338). Folge einer solchen Auswärtstätigkeit ist, dass die Kosten für beruflich veranlasste Fahrten gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG uneingeschränkt zum Abzug zuzulassen sind.

32 b) Nach diesen Grundsätzen erfüllt die Dienststelle im Finanzamt für die Klägerin nicht die Voraussetzungen einer regelmäßigen Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG. Entgegen der Auffassung des FG genügt hierfür nicht, dass die Klägerin ihre Dienststelle regelmäßig und mit einer gewissen Nachhaltigkeit aufgesucht hat. Entscheidend ist vielmehr, dass die Klägerin dort typischerweise nicht ihre Arbeitsleistung im Schwerpunkt erbracht hat und auch nicht zu erbringen hatte. Wie das FG zutreffend angenommen hat, lag der inhaltliche Schwerpunkt ihrer Prüfungstätigkeit in den zu prüfenden Unternehmen (vgl. § 200 Abs. 2 der Abgabenordnung --AO--). Darüber hinaus erledigte sie einen Großteil der für eine Betriebsprüferin typischen Innendiensttätigkeiten in ihrem --zu diesen Zwecken von ihrem Dienstherrn genehmigten-- häuslichen Arbeitszimmer. Dass die Klägerin das Finanzamt nicht nur zu Kontrollzwecken aufsuchte, sondern dort auch in geringerem Umfang Verwaltungstätigkeiten erledigte, Besprechungen mit dem Sachgebietsleiter durchführte oder an Dienstbesprechungen teilnahm, steht dem nicht entgegen.

33 Unerheblich ist insoweit auch, dass nach der Vereinbarung aus dem Jahre 2002 zwischen der Klägerin und der Oberfinanzdirektion die Fahrten von ihrem häuslichen Arbeitszimmer zu ihrer Dienststelle als solche zwischen Wohnung und Arbeitsstätte angesehen werden sollten. Denn für die Qualifizierung der Dienststelle als regelmäßige Arbeitsstätte i.S. des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG kommt es nur darauf an, ob der Arbeitnehmer die Dienststelle fortlaufend und immer wieder aufsucht und sich dort der inhaltliche Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit befindet.

34 c) Die von der Klägerin bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit geltend gemachten Aufwendungen für Fahrten zwischen ihrer Wohnung und ihrer Dienststelle am Finanzamt sind daher für 2006 statt bisher mit 2.133,60 € mit 4.267,20 € (56 Tage x 127 km x 2 x 0,30 €/km) zu berücksichtigen.

35 4. Da das FG teilweise von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist, ist sein Urteil aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Der Senat kann auf der Grundlage der Feststellungen des FG nicht abschließend entscheiden, ob der Klägerin in ihrer Dienststelle ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden hat.

36 a) Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang Feststellungen zur Beschaffenheit und zur Verfügbarkeit des im dienstlichen Arbeitszimmer vorhandenen Arbeitsplatzes zu treffen haben. Dazu wird auch zu prüfen sein, ob nach den tatsächlichen Gegebenheiten eine ausreichende Anzahl an Poolarbeitsplätzen zur Verfügung gestanden hat. Sofern nicht für jeden Nutzer ein eigener Arbeitsplatz vorhanden war, ist zu klären, ob beispielsweise durch dienstliche Nutzungseinteilungen oder die Möglichkeit privater Absprachen gewährleistet war, dass die Klägerin ihre gesamten Innendiensttätigkeiten in dem dienstlichen Arbeitszimmer hätte erledigen können. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, ob die Klägerin einen Antrag auf Zuweisung eines festen Arbeitsplatzes an der Dienststelle gestellt hat (BFH-Urteil in BFHE 245, 22, BStBl II 2014, 570).

37 b) Ergeben die Feststellungen des FG, dass der Klägerin in ihrer Dienststelle für die Erledigung ihrer Innendiensttätigkeiten ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden hat, scheidet ein Abzug von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bereits dem Grunde nach aus. Soweit das FG jedoch zu dem Ergebnis kommt, dass kein anderer Arbeitsplatz i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG zur Verfügung gestanden hat, können die Aufwendungen für das Arbeitszimmer im Streitjahr lediglich in Höhe von bis zu 1.250 € abgezogen werden. Denn der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der Klägerin lag nicht in ihrem häuslichen Arbeitszimmer. Wie das FG zutreffend entschieden hat, liegt bei einer Betriebsprüferin einer Groß- und Konzernbetriebsprüfung der prägende Tätigkeitsschwerpunkt in der Unternehmensprüfung, die aber entsprechend § 200 Abs. 2 AO vorrangig in den zu prüfenden Unternehmen stattfindet.

38 c) Im zweiten Rechtsgang wird das FG hinsichtlich des Maßstabs, den es seiner Überzeugungsbildung zugrunde legt (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), zu beachten haben, dass für eine Entscheidung nach der Feststellungslast erst dann Raum

ist, wenn nach Ausschöpfung der dem FG zur Verfügung stehenden Ermittlungsmöglichkeiten der Sachverhalt unaufgeklärt bleibt und zudem keinem der Beteiligten eine Verletzung seiner Mitwirkungspflicht vorzuwerfen ist, die im Rahmen der Sachverhaltswürdigung zu dessen Lasten wirken muss (vgl. BFH-Beschluss vom 21. Dezember 2004 I B 128/04, BFH/NV 2005, 994, sowie BFH-Urteile vom 9. Juni 2005 IX R 75/03, BFH/NV 2005, 1765, und vom 23. März 2011 X R 44/09, BFHE 233, 297, BStBl II 2011, 884). Deshalb muss das FG, bevor es in dieser Weise entscheidet, auf der Basis des vollständigen Akteninhalts (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO) die ihm nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO obliegende Amtsermittlung durchführen.

39 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Die Entscheidung durch Urteil ohne mündliche Verhandlung beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de