Urteil vom 15. Dezember 2016, VI R 86/13

Höchstbetrag bei Nutzung eines Arbeitszimmers zur Einkünfteerzielung durch mehrere Steuerpflichtige

ECLI:DE:BFH:2016:U.151216.VIR86.13.0

BFH VI. Senat

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

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 24. März 2013, Az: 3 K 406/12

Leitsätze

1. Nutzen Miteigentümer ein Arbeitszimmer gemeinsam zur Erzielung von Einkünften, kann jeder die seinem Anteil entsprechenden von ihm getragenen Aufwendungen als Werbungskosten abziehen. Dasselbe gilt für Mietzahlungen für eine durch Ehegatten oder Lebenspartner gemeinsam gemietete Wohnung. Auf den jeweiligen Nutzungsumfang kommt es nicht an .

2. Der Höchstbetrag des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist personenbezogen zu verstehen. Er kann daher von jedem Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden, sofern die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG in seiner Person vorliegen .

3. Macht der Steuerpflichtige Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend, hat das FG grundsätzlich Art und Umfang der Nutzung des Zimmers aufzuklären. Denn nur auf diese Weise kann es beurteilen, ob dort überhaupt eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen entfaltet wird und wenn ja ob der Umfang der im Zimmer verrichteten Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen es glaubhaft erscheinen lässt, dass der Steuerpflichtige hierfür ein häusliches Arbeitszimmer vorhält .

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 25. März 2013 3 K 406/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Niedersächsische Finanzgericht zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr (2007) als Mitarbeiter eines Landkreises Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Neben seinen primären Aufgaben nahm er (freiwillig) im Rahmen von Bereitschaftsdiensten für den Landkreis Aufgaben nach dem Niedersächsischen Gesetz über Hilfen und Schutzmaßnahmen für psychisch Kranke wahr und erhielt dafür Überstundenvergütungen sowie Reisekostenentschädigungen. Im Rahmen des Bereitschaftsdienstes hatte der Kläger u.a. auf Anfrage vorläufige Einweisungen in die Psychiatrie zu verfügen, dazu handschriftlich Eintragungen in Vordrucke vorzunehmen und ggf. den Betroffenen bzw. die psychiatrische Klinik aufzusuchen.

2

Das Personal des Landkreises, das diese Bereitschaftsdienste übernahm, wurde mehrfach im Jahr für jeweils eine zusammenhängende Woche für den Bereitschaftsdienst eingeteilt. Der Bereitschaftsdienst war außerhalb der Diensträume zu versehen. Der Dienstherr stellte die Erreichbarkeit über ein dem Diensttuenden ausgehändigtes Mobiltelefon sicher. Der Bereitschaftsdienst dauerte jeweils vom regulären Dienstende beim Landkreis bis zum nächsten regulären Dienstbeginn um 08:00 Uhr. Im Einzelnen fand der Bereitschaftsdienst zu folgenden Zeiten statt:

Montag bis Donnerstag	16:00 Uhr bis 08:00 Uhr des Folgetages
Freitag	13:00 Uhr bis 24:00 Uhr
Samstag	ganztägig
Sonntag	ganztägig bis Montag 08:00 Uhr.

3 Der Kläger leistete im Streitjahr fünf Wochen Bereitschaftsdienst.

4 Der Kläger und seine Lebensgefährtin nutzten das einzige in der Wohnung befindliche Arbeitszimmer gemeinsam. In vorangegangenen Klageverfahren wurde Einigkeit darüber erzielt, dass der Nutzungsanteil des Klägers 25 % betrug. Laut Angaben des Klägers hat sich der Umfang der Nutzung nicht verändert.

5 In seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 1.250 € geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte den Abzug auch im Einspruchsverfahren ab. Die hiergegen erhobene Klage hatte teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) erkannte die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Höhe von 31,25 € als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit an.

6 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

7 Er beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 25. März 2013 3 K 406/12 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2007 vom 4. Mai 2012 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 16. August 2012 dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 625 € berücksichtigt werden.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

9 1. Die Revision ist zulässig. Insbesondere entspricht die Revisionsbegründung den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung (FGO).

10 a) Nach § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO muss die Revisionsbegründung die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt. Dies erfordert, dass erkennbar sein muss, welche Norm der Revisionskläger für verletzt hält. Ferner muss der Revisionskläger die Gründe tatsächlicher und rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Das folgt aus dem Sinn und Zweck des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO, das Revisionsgericht zu entlasten und den Revisionskläger zu zwingen, Inhalt, Umfang und Zweck des Revisionsangriffs von vornherein klarzustellen (Beschlüsse des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. April 2002 VII R 109/00, BFH/NV 2002, 1185, und vom 31. Oktober 2002 VII R 4/02, BFH/NV 2003, 328). Demgemäß muss sich der Revisionskläger mit den tragenden Gründen des finanzgerichtlichen Urteils auseinandersetzen und darlegen, weshalb er diese für unrichtig hält (BFH-Beschlüsse vom 16. Oktober 1998 III R 7/98, BFH/NV 1999, 501; vom 27. November 2003 VII R 49/03, BFH/NV 2004, 521, und vom 20. April 2010 VI R 44/09, BFHE 228, 407, BStBl II 2010, 691; BFH-Urteil vom 16. März 2000 III R 21/99, BFHE 192, 169, BStBl II 2000, 700). Aus der Revisionsbegründung muss erkennbar sein, welche Rechtsnorm der

Revisionskläger für verletzt hält (BFH-Urteile vom 18. Dezember 1970 III R 32/70, BFHE 101, 349, BStBl II 1971, 329; vom 25. Juni 2003 X R 66/00, BFH/NV 2004, 19, und vom 28. November 2007 X R 24/06, BFH/NV 2008, 774).

11 b) Die Revisionsschrift genügt diesen Anforderungen. Aus der Revisionsbegründung ergibt sich, welche Rechtsnorm --nämlich §§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und 9 Abs. 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG)-- der Kläger für verletzt hält. Darüber hinaus hat sich der Kläger auch in ausreichendem Maße mit den tragenden Gründen des angefochtenen Urteils auseinandergesetzt. Beispielsweise hat er mit dem Vorbringen, der Höchstbetrag des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG sei auch bei nicht ganzjähriger Nutzung des Arbeitszimmers nicht zeitanteilig zu kürzen, weil diese Vorschrift die ganzjährige Nutzung nicht voraussetze, dargetan, weshalb er die Vorentscheidung für rechtsfehlerhaft hält.

12 2. Die Revision ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).

13 a) Gemäß § 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 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). Die genannte Regelung kommt auch für das Streitjahr zur Anwendung. Denn nach § 52 Abs. 12 Satz 9 EStG gilt sie für alle offenen Fälle ab dem Veranlagungszeitraum 2007.

14 b) Das vom Kläger und seiner Lebensgefährtin genutzte Zimmer ist nach den Feststellungen des FG ein häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG. Da der Bereitschaftsdienst außerhalb der Diensträume zu versehen war, stand dem Kläger für die entsprechenden Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung (vgl. Senatsurteile vom 9. Dezember 2003 VI R 150/01, BFHE 204, 204; vom 7. August 2003 VI R 41/98, BFHE 203, 119, BStBl II 2004, 80, und VI R 17/01, BFHE 203, 130, BStBl II 2004, 78). Das FG ist ferner davon ausgegangen, dass der Kläger den Raum zur Erzielung von Einkünften aus den Bereitschaftsdiensten vorgehalten und tatsächlich genutzt hat.

15 c) Nutzt der Steuerpflichtige das Arbeitszimmer (nahezu) ausschließlich zur Erzielung von Einnahmen, so sind die gesamten auf das Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen dem Grunde nach Werbungskosten.

16 Dies setzt wegen des Erfordernisses der (nahezu ausschließlichen) betrieblichen/beruflichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers insbesondere auch voraus, dass dem jeweiligen Steuerpflichtigen in dem Arbeitszimmer ein Arbeitsplatz in einer Weise zur Verfügung steht, dass er ihn für seine betriebliche/berufliche Tätigkeit in dem konkreten Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann (Senatsurteile vom 26. Februar 2014 VI R 37/13, BFHE 245, 22, BStBl II 2014, 570, und vom 15. Dezember 2016 VI R 53/12, BFHE 256, 143).

17 d) Die Aufwendungen sind zeitanteilig zu kürzen, wenn der Steuerpflichtige erst während des Jahres eine Tätigkeit aufnimmt und dann ein häusliches Arbeitszimmer einrichtet oder während des Jahres --etwa wegen Eintritts in den Ruhestand-- die Tätigkeit endgültig einstellt. Keine Kürzung ist hingegen vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige das Zimmer zeitweise nicht nutzt, etwa während des Urlaubs, Krankheit, Wochenenden oder mangels Aufträgen. Maßgeblich ist allein, dass der Steuerpflichtige ein häusliches Arbeitszimmer vorhält. Dabei dürfen Zeiten der Nichtnutzung nicht der außerberuflichen Nutzung zugerechnet werden (Senatsurteil vom 26. März 2009 VI R 15/07, BFHE 224, 444, BStBl II 2009, 598; BFH-Urteile vom 20. November 2003 IV R 3/02, BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203; vom 5. Dezember 2002 IV R 7/01, BFHE 201, 166, BStBl II 2003, 463).

18 e) Nutzen Miteigentümer ein Wirtschaftsgut (hier: Arbeitszimmer) gemeinsam zur Erzielung von Einkünften, kann jeder die seinem Anteil entsprechenden und von ihm getragenen Aufwendungen (z.B. Absetzung für Abnutzung, Schuldzinsen) als Werbungskosten abziehen, denn jeder setzt die gesamten auf seinen Anteil entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Einkünfteerzielung ein (BFH-Urteil vom 23. September 2009 IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 5/97, BFHE 189, 174, BStBl II 1999, 774, unter C.2.). Gleiches gilt für eine durch Ehegatten oder Lebenspartner gemeinsam gemietete Wohnung. Die Mietzahlungen sind dann zur Hälfte als für Rechnung des jeweiligen Ehegatten/Lebenspartners aufgewendet anzusehen (BFH-Urteil in BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337; vgl. auch Söffing, Betriebs-Berater 2000, 381, 392, zur Anwendung der für Ehegatten geltenden Rechtsgrundsätze auf Nicht-Ehegatten). Auf den tatsächlichen jeweiligen Nutzungsumfang des Arbeitszimmers kommt es demgemäß nicht an.

19 f) Die betragsmäßige Begrenzung des Aufwands eines Steuerpflichtigen wirkt sich in diesem Zusammenhang nicht zu Lasten eines anderen Steuerpflichtigen aus. Der Höchstbetrag in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG ist personenbezogen zu verstehen. Mithin kann der Höchstbetrag von 1.250 € von jedem Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden, der das Arbeitszimmer mitbenutzt, sofern die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG in seiner Person vorliegen (Senatsurteil vom 15. Dezember 2016 VI R 53/12, BFHE 256, 143). Der Höchstbetrag ist auch bei nicht ganzjähriger Nutzung in voller Höhe anzusetzen (BFH-Urteil vom 3. August 2005 XI R 42/02, BFH/NV 2006, 504).

20 g) Diese Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG steht mit der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, nach der der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraussetzt, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird, in Einklang. Denn die ausschließlich betriebliche/berufliche Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers durch zwei Steuerpflichtige ist keine gemischte betriebliche/berufliche und private Nutzung. Sie ist mit einer solchen auch nicht vergleichbar. Die betriebliche/berufliche Mitbenutzung des Arbeitszimmers durch einen anderen Steuerpflichtigen stellt in Bezug auf den Steuerpflichtigen, der den Abzug der Erwerbsaufwendungen für das Arbeitszimmer geltend macht, keine Privatnutzung dar (Senatsurteil vom 5. Dezember 2016 VI R 53/12, BFHE 256, 143).

21 3. Der IV. Senat des BFH, von dessen Urteilen vom 20. November 2003 IV R 30/03 (BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775) und in BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337 der erkennende Senat mit dieser Entscheidung abweicht, hat auf Anfrage mitgeteilt, dass er an seiner mit den vorgenannten Urteilen vertretenen Auffassung, der Höchstbetrag nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 1 EStG könne für ein häusliches Arbeitszimmer nur einmal gewährt werden, nicht mehr uneingeschränkt festhält. Der IV. Senat ist nunmehr --wie der erkennende Senat-- der Auffassung, dass der Höchstbetrag jedem Steuerpflichtigen zusteht, der die persönlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG erfüllt, Aufwendungen für das Arbeitszimmer trägt und darin einen eigenen Arbeitsplatz hat.

22 4. Die Vorentscheidung beruht teilweise auf einer anderen Rechtsauffassung. Sie ist daher aufzuheben. Die Sache ist allerdings nicht spruchreif.

23 Das FG hat nicht aufgeklärt, welche Arbeiten der Kläger im Zusammenhang mit seinen Bereitschaftsdiensten in dem als häusliches Arbeitszimmer deklarierten Raum verrichtet hat. Dies wäre aber erforderlich gewesen. Denn nur auf diese Weise kann das FG beurteilen, ob dort überhaupt eine Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen entfaltet wird und ob der Umfang der im Zimmer ausgeübten beruflichen Tätigkeiten es glaubhaft erscheinen lässt, dass der Kläger hierfür im Streitjahr ein Arbeitszimmer vorgehalten hat (vgl. FG Nürnberg, Urteil vom 19. März 2012 3 K 308/11). Der Kläger wird daher im zweiten Rechtszug umfassend darzulegen und nachzuweisen haben (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.4.d), in welcher Weise er das häusliche Zimmer im Zusammenhang mit den Bereitschaftsdiensten genutzt hat.

24 Gelangt danach das FG zu der Überzeugung, dass der Kläger das Arbeitszimmer zur Erzielung von Einnahmen aus den Bereitschaftsdiensten vorgehalten hat, kann er --wie unter II.2.e ausgeführt-- die von ihm getragenen Aufwendungen insgesamt und nicht nur, soweit sie auf die Zeiten der tatsächlichen Nutzung entfallen, als Werbungskosten abziehen.

25 Das FG wird auch festzustellen haben, ob dem Kläger und seiner Lebensgefährtin in dem häuslichen Arbeitszimmer jeweils ein eigener Arbeitsplatz zur Verfügung stand, also das Arbeitszimmer so ausgestattet ist, dass jeder seiner Tätigkeit in dem erforderlichen Umfang nachgehen konnte.

26 5. Die mit Schriftsatz vom ... 2016 vorgenommene Erweiterung des Revisionsantrags auf 1.250 € war nicht zu berücksichtigen, da sie nicht von der Revisionsbegründung vom ... 2013 gedeckt ist (vgl. Senatsurteil vom 26. Juli 1985 VI R 97/78, BFH/NV 1987, 514).

27 6. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de