Urteil vom 13. Dezember 2016, X R 18/12

Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers an den Auftraggeber eines Gewerbetreibenden

ECLI:DE:BFH:2016:U.131216.XR18.12.0

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 15 Abs 2, EStG § 19, EStG § 21 Abs 3, LStDV § 1 Abs 2, FGO § 68 Abs 1, FGO § 96 Abs 1 S 1, FGO § 118 Abs 2, FGO § 127, FGO § 155, ZPO § 251, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 15 Abs 2, EStG § 19, EStG § 21 Abs 3

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 23. Mai 2012, Az: 1 K 1474/10

Leitsätze

1. Einkünfte aus der Vermietung eines häuslichen Arbeitszimmers an den Auftraggeber eines Gewerbetreibenden sind Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn die Vermietung ohne den Gewerbebetrieb nicht denkbar wäre.

2. Ein steuerlich berücksichtigungsfähiges Arbeitszimmer unterscheidet sich von einer nicht berücksichtigungsfähigen Arbeitsecke durch eine feste bauliche Abgrenzung gegen die privat genutzten Teile der Wohnung.

Tenor

Auf die Revision der Kläger wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 24. Mai 2012 1 K 1474/10 hinsichtlich der Streitjahre 2009 bis 2011 aus verfahrensrechtlichen Gründen aufgehoben.

Insoweit wird die Klage abgewiesen.

Im Übrigen wird die Revision zurückgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens (Streitjahre 2009 bis 2011) bzw. des Revisionsverfahrens (Streitjahre 2005 bis 2008) haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Die Klägerin war in einem Klinikum angestellte Sekretärin eines Professors und Chefarztes (G). Daneben erzielte sie Einkünfte aus Gewerbebetrieb, indem sie für G die im Rahmen von dessen Nebentätigkeit erstellten Gutachten schrieb, die Abrechnung der Nebentätigkeit wahrnahm und den Zahlungseingang kontrollierte. Diese Arbeiten erledigte sie in dem von den Klägern gemeinsam bewohnten Einfamilienhaus.

2 Mit Vertrag vom 20. Dezember 2000 vermieteten die Kläger an G ein Arbeitszimmer zu einem Mietpreis von 100 DM. Der Vertrag wurde am 1. Januar 2007 dahingehend geändert, dass nunmehr ein Arbeitszimmer "zur Ausübung einer selbständigen Schreib- und Sachbearbeitertätigkeit im Auftrag von G" vermietet und der Mietpreis auf 100 € angehoben wurde. Der auf unbestimmte Zeit geschlossene Vertrag kann jederzeit von beiden Seiten gekündigt werden. Der vermietete Raum befindet sich im Obergeschoss des Einfamilienhauses. Er hat eine Größe von 24 qm und auf drei Seiten feste Mauern ohne Türen. Die vierte Seite (Gesamtlänge: 6,75 m) grenzt nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) an den Treppenaufgang und den Flur und besteht aus einer 3,44 m langen Steinwand, einer 1,36 m langen Glasverkleidung zum Treppenaufgang/Flur und einer 1,95 m breiten Öffnung, durch die das Zimmer vom Flur aus betreten werden kann. Einer Fotografie in den Akten, auf die das FG Bezug genommen hat, ist zu entnehmen, dass es sich bei der Glasverkleidung um ein Geländer aus Rohr in üblicher Höhe mit einer

Glasfüllung handelt, das in etwa in Höhe des Treppenaufgangs ansetzt. Der Raum oberhalb dieser Konstruktion ist frei. Über den Flur sind das Bad, der Dachboden sowie ein weiterer Wohnraum erreichbar.

3 In ihren Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2005 bis 2008 erklärten die Kläger negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung hinsichtlich dieses Raumes. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte die Berücksichtigung der erklärten Verluste ab und erließ entsprechende Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008, ferner Vorauszahlungsbescheide für das IV. Quartal 2009 und die Veranlagungszeiträume 2010 und 2011. Im Rahmen der Einspruchsentscheidung erhöhte das FA die Steuern für 2005, 2007 und 2008, indem es die Vermietungseinnahmen den Einkünften der Klägerin aus Gewerbebetrieb zurechnete. Die im Jahre 2006 vorgenommene entsprechende Änderung wirkte sich wegen einer anderweitigen Verminderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage nicht aus.

4 Im Einspruchs- und Klageverfahren begehrten die Kläger in erster Linie die Anerkennung des Mietverhältnisses, hilfsweise die Berücksichtigung der Aufwendungen für den Raum bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb. Das FG hob die Änderungen für 2005, 2007 und 2008 mangels Verböserungshinweises wieder auf, folgte im Übrigen aber beiden Begehren nicht. Die Vermietung des Raumes sei untrennbar mit der Tätigkeit der Klägerin für G verbunden und lasse auch sonst typische mietvertragliche Elemente nicht erkennen. Die Erträge seien daher Teil der Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit. Die Aufwendungen für diesen Raum seien aber auch keine Betriebsausgaben. Es handele sich um einen Raum vom Typus des häuslichen Arbeitszimmers. Er sei aber nicht gegenüber dem Flur im Obergeschoss abgeschlossen, die private Nutzung des Flurs auch nicht von untergeordneter Bedeutung. Eine Aufteilung der Kosten für die kleinste abgeschlossene Einheit, die den betreffenden Raum und den Flur umfasste, in einen betrieblichen und einen privaten Anteil sei nicht möglich.

5 Mit der Revision machen die Kläger weiter geltend, die Einbeziehung der Vermietung in die gewerbliche Tätigkeit der Klägerin sei fehlerhaft. Die Indizien, nach denen der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zufolge die Vermietung namentlich im Falle von Hotels, Gasthöfen, Pensionen und Wohnheimen keine reine Vermögensverwaltung mehr sei (unübliche Sonderleistungen des Vermieters, schneller Mieterwechsel, besondere Ausstattung der Räume), träfen im Streitfall nicht zu. Ein durch die Art des Gewerbes zwingend vorgezeichneter Zusammenhang mit der Vermietung liege nicht vor. Es sei kein typisches Gewerbebild, ein Schreib- und Buchhaltungsbüro in vermieteten Räumen im Eigenheim zu betreiben. Die angeblichen mietvertragsuntypischen Elemente (keine konkrete Bezeichnung der Räumlichkeit, keine Betriebskostenabrechnung, Möblierung durch den Vermieter, keine Gestellung von Gerätschaften durch G) seien unerheblich bzw. nicht gegeben.

6 Zudem habe der VI. Senat des BFH unter bestimmten Voraussetzungen auch die Vermietung eines in der Wohnung des Arbeitnehmers befindlichen Arbeitszimmers an den Arbeitgeber zur Nutzung durch den Arbeitnehmer anerkannt. Dies gelte hier entsprechend. Einen tragenden Grund, zwischen Arbeitnehmern und Gewerbetreibenden zu differenzieren, gebe es nicht. Indem der VI. Senat den Arbeitnehmern eine Ausnahme von den Beschränkungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) zugestehe, sei er sowohl von den allgemeinen Grundsätzen zu § 21 Abs. 3 EStG als auch von den üblichen Regeln zur Einkünfteerzielungsabsicht in erheblichem Maße zugunsten der Arbeitnehmer abgewichen. Allein die Überlegung, dass Arbeitnehmer üblicherweise ihren Arbeitsplatz vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellt bekämen, während Gewerbetreibende dafür selbst verantwortlich seien, könne eine Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen. Letztlich müsse auch der Gewerbetreibende seine Kosten auf den Auftraggeber umlegen. Die Voraussetzungen, an die der VI. Senat die Anerkennung eines gesonderten Mietverhältnisses geknüpft habe, seien im Streitfall gleichermaßen gegeben. Insbesondere liege die Anmietung und Nutzung im betrieblichen Interesse des G und gehe über das Interesse an der Entlohnung der Klägerin hinaus. Für eine andere Schreibkraft hätte G nicht anders gehandelt.

7 Jedenfalls aber seien die Aufwendungen für diesen Raum als solche für ein häusliches Arbeitszimmer abziehbar. Der Raum sei hinreichend umschlossen. Allein die Ersetzung einer zweiflügeligen Tür durch einen offenen Durchlass sei unschädlich. Hilfsweise, nämlich bei Zusammenfassung von Arbeitszimmer und Flur, wäre in Anlehnung an das Urteil des FG Köln vom 19. Mai 2011 10 K 4126/09 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1410) im Schätzungswege eine Aufteilung in einen betrieblichen Anteil (Arbeitszimmer) und einen privaten Anteil (Flur) vorzunehmen. Dies zeitigte wirtschaftlich dasselbe Ergebnis wie die unmittelbare Berücksichtigung des Arbeitszimmers. Es sei schließlich widersprüchlich, wenn die Kläger einerseits die als Zuschuss zu den Aufwendungen für den Büroraum verstandenen Einnahmen versteuern müssten, andererseits die bezuschussten Aufwendungen nicht abziehen könnten.

8 Während des Revisionsverfahrens wurden die Vorauszahlungsbescheide 2009 bis 2011 durch Einkommensteuerbescheide ersetzt, die hinsichtlich der hier noch streitigen Fragen keine Änderungen enthalten.

9 Die Kläger beantragen nunmehr,
das angefochtene Urteil aufzuheben, soweit darin die Klage abgewiesen worden ist, und unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 17. August 2010 die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2005 bis 2008 vom 17. August 2010, die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2009 und 2010 vom 12. November 2014 sowie den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 22. April 2013 dahingehend zu ändern, dass aus der Vermietung des Raumes im Obergeschoss des selbstgenutzten Einfamilienhauses Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von ./. 3.650 € (2005), ./. 3.785 € (2006), ./. 3.802 € (2007), ./. 3.754 € (2008), ./. 3.555 € (2009), ./. 4.461 € (2010) und ./. 4.117 € (2011) angesetzt werden.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Es schließt sich den Ausführungen des FG an und ergänzt, dass Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auch deshalb nicht vorliegen könnten, weil kein Totalüberschuss erwirtschaftet werden könne. Zudem sei ein etwaiger Betriebsausgabenabzug auf 1.250 € beschränkt, da der fragliche Raum nicht der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit der Klägerin sei.

12 Mit Beschluss vom 6. März 2014 hat der Senat nach § 155 der Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. § 251 der Zivilprozessordnung (ZPO) das Ruhen des Verfahrens im Hinblick auf das beim Großen Senat des BFH anhängige Verfahren GrS 1/14 (Vorlagebeschluss des IX. Senats des BFH vom 21. November 2013 IX R 23/12, BFHE 243, 563, BStBl II 2014, 312) angeordnet. Der Große Senat des BFH hat mit Beschluss vom 27. Juli 2015 GrS 1/14 (BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265) über die Vorlagefrage entschieden.

Entscheidungsgründe

II.

13 Nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH über die Vorlagefrage ist die Verfahrensruhe beendet und das Verfahren fortzusetzen. Die Revision bleibt in der Sache ohne Erfolg.

14 1. Sie ist hinsichtlich der Streitjahre 2005 bis 2008 unbegründet und nach § 126 Abs. 2 FGO zurückzuweisen. Hinsichtlich der Streitjahre 2009 bis 2011 ist das FG-Urteil aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben und die Klage erneut abzuweisen. Während des Revisionsverfahrens sind die Einkommensteuerbescheide 2009 bis 2011 nach § 68 Abs. 1 FGO an die Stelle der Einkommensteuer-Vorauszahlungsbescheide getreten und zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden. Das FG-Urteil kann insoweit keinen Bestand haben, weil ihm nicht mehr existierende Bescheide zugrunde liegen. Einer Zurückverweisung nach § 127 FGO bedarf es gleichwohl nicht, da das Urteil nicht an einem Verfahrensmangel leidet und die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung der angefochtenen Verwaltungsakte unberührt bleiben (vgl. Senatsurteile vom 26. November 2008 X R 31/07, BFHE 223, 471, BStBl II 2009, 651, unter II.1., m.w.N.; vom 12. November 2014 X R 4/13, BFHE 247, 570, BStBl II 2016, 38).

15 2. Das Begehren, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen, ist unbegründet. Die formal als Vermietung gestaltete Vertragsbeziehung mit G führt nicht zu Einkünften der Kläger aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG, sondern zu Einkünften (nur) der Klägerin aus Gewerbebetrieb nach § 15 EStG.

16 a) Die Vermietung gehört zum Gewerbebetrieb der Klägerin, so dass nach § 21 Abs. 3 EStG keine Einkünfte aus der subsidiären Einkunftsart Vermietung und Verpachtung vorliegen können. Es ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig, dass die Schreib- und Sachbearbeitertätigkeit der Klägerin eine Betätigung i.S. des § 15 Abs. 2 EStG darstellt und sie daraus gewerbliche Einkünfte erzielt. Die Einkünfte aus dem Mietverhältnis sind Teil dieser Einkünfte.

17 aa) Als untrennbarer Bestandteil der gewerblichen Tätigkeit der Klägerin ist die Vermietung steuerlich ebenso zu qualifizieren wie diese. Nach ständiger Rechtsprechung kann die Vermietung von Wohnraum nur gewerblich sein, wenn im Einzelfall besondere Umstände hinzutreten, nach denen die Betätigung des Vermieters als Ganzes gesehen das Gepräge einer selbständigen, nachhaltigen, vom Gewinnstreben getragenen Beteiligung am allgemeinen

wirtschaftlichen Verkehr erhält, hinter der die bloße Nutzung des Mietobjekts als Vermögensanlage zurücktritt (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 11. Juli 1984 I R 182/79, BFHE 141, 282, BStBl II 1984, 722; Senatsurteil vom 14. Januar 2004 X R 7/02, BFH/NV 2004, 945, unter II.3., m.w.N.). Ein solches Gepräge entsteht, wenn ein Mietvertrag so eng mit dem Gewerbebetrieb des Steuerpflichtigen verbunden ist, dass er ohne den Gewerbebetrieb nicht denkbar wäre und diesem nach dem gesamten Erscheinungsbild der Verhältnisse als unselbständiger Teil untergeordnet ist. Unter diesen Umständen stellen sich Gewerbebetrieb und Mietvertrag als integrale und durch die gewerbliche Tätigkeit dominierte Einheit dar.

18 So verhält es sich im Streitfall. Das FG hält es für ausgeschlossen, dass die Kläger den streitgegenständlichen Raum ohne die gewerbliche Tätigkeit der Klägerin an G vermietet hätten, damit dieser oder eine dritte Person dort einer Bürotätigkeit hätte nachgehen können. Bei dieser Schlussfolgerung handelt es sich um eine tatsächliche Würdigung, an die der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. In Bezug darauf haben die Kläger keine zulässigen und begründeten Revisionsrügen vorgebracht. Soweit sie beanstanden, das FG habe den unstreitigen Tatsachenstoff nur unvollständig ausgewertet, und so einen Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO geltend machen, ist nicht erkennbar, um welche konkreten Tatsachen es sich handeln soll. Der Vortrag, die Vermietung sei auch ohne das Gewerbe der Klägerin denkbar, stellt eine abweichende Sachverhaltswürdigung dar, mit der sie im Revisionsverfahren nicht gehört werden können.

19 Die Würdigung des FG weist auch keine denklogischen Fehler auf, die im Revisionsverfahren zu prüfen wären, sondern ist denklogisch zwingend. Ohne die Tätigkeit der Klägerin für G wäre der Mietvertrag offensichtlich nicht abgeschlossen worden. Die Kläger übersehen, dass die Vermietung des betreffenden Raumes nicht ohne die vermeintliche Rücküberlassung an die Klägerin vorstellbar ist. G sollte den Raum formell zwar mieten, insbesondere ein Entgelt entrichten, ihn selbst aber --insoweit mietvertragsuntypisch-- nicht nutzen. Das bedeutet in der Gesamtschau, dass G der Klägerin im Gewand des Mietzinses einen Aufschlag für ihre Arbeit gezahlt hat. Der Mietvertrag über den im Einfamilienhaus der Kläger belegenen Raum wäre nicht in Betracht gekommen, um einer anderen Schreibkraft oder G selbst zu ermöglichen, in gerade diesem Raum Büroarbeiten zu erledigen. Der Einwand der Kläger, G hätte auch für eine andere Schreibkraft in deren Haus ein Büro angemietet, trägt nicht. Er zeigt gerade, dass für alle Beteiligten eine Vermietung der vorliegenden Art an Schreib- und Bürodienste in der eigengenutzten Wohnung geknüpft war.

20 Der Hinweis der Kläger, dass die typischen Zusatzleistungen des Hotelleriegewerbes fehlen, die der Überlassung von Zimmern eine gewerbliche Prägung geben, ist zwar zutreffend, jedoch unerheblich. Die gewerbliche Raumüberlassung ist, wie sich bereits aus der Formulierung "Betätigung des Vermieters als Ganzes gesehen" ergibt, nicht auf diese spezielle Fallgruppe beschränkt.

21 bb) Der Einbeziehung des Mietverhältnisses in die gewerblichen Einkünfte der Klägerin steht nicht entgegen, dass nicht die Klägerin allein, sondern beide Kläger als Vermieter aufgetreten sind. Einkünfte werden demjenigen zugerechnet, der den Tatbestand der Einkünfteerzielung erfüllt (vgl. BFH-Urteil vom 13. Mai 1980 VIII R 128/78, BFHE 131, 216, BStBl II 1981, 299). Da die Vermietung Teil der gewerblichen Tätigkeit der Klägerin ist, können nur dieser die aus der Vermietung resultierenden Einkünfte zugerechnet werden.

22 b) Etwas anderes folgt nicht aus den Grundsätzen, die der BFH in ständiger Rechtsprechung für die Vermietung von selbstgenutzten Arbeitszimmern u.a. in der Wohnung des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber aufgestellt hat.

23 aa) Der BFH hat derartige Mietverhältnisse in Sachverhaltsgestaltungen anerkannt, in denen sich der betreffende Raum der Sache nach als Büro des Arbeitgebers darstellte. Die Unterscheidung zwischen Arbeitslohn nach § 19 EStG einerseits und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG andererseits richtet sich in solchen Fällen danach, in wessen vorrangigem Interesse die Nutzung eines solchen Raumes erfolgt. Überwiegen die Interessen des Arbeitnehmers, so ist von Arbeitslohn auszugehen. Liegt die Nutzung vor allem im betrieblichen Interesse des Arbeitgebers und geht dieses über die Entlohnung des Arbeitnehmers und die Arbeitsleistung hinaus, liegen Mieteinkünfte vor, u.a. mit der Folge, dass die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht greift. Indizien dafür sind weitere Rechtsbeziehungen des Arbeitgebers zu gleichen Bedingungen auch mit fremden Dritten, die nicht in einem Dienstverhältnis zu ihm stehen, ferner ausdrückliche, schriftliche Vereinbarungen über die Bedingungen der Nutzung (vgl. im Einzelnen BFH-Urteile vom 19. Oktober 2001 VI R 131/00, BFHE 197, 98, BStBl II 2002, 300, unter II.2.g, h; vom 20. März 2003 VI R 147/00, BFHE 201, 311, BStBl II 2003, 519, und vom 16. September 2004 VI R 25/02, BFHE 207, 457, BStBl II 2006, 10, unter II.1.c). Ein gleichrangiges Interesse reicht allerdings nicht aus (BFH-Urteil vom 11. Januar 2005 IX R 72/01, BFH/NV 2005, 882, unter II.2.b).

24 bb) Diese Rechtsprechung ist jedoch in ihrer Allgemeinheit auf Einkünfte aus Gewerbebetrieb nicht übertragbar.

25 Wie bereits das FG zu Recht ausgeführt hat, unterscheiden sich Arbeitnehmer wesentlich von Gewerbetreibenden. Es ist nach § 1 Abs. 2 Satz 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung (LStDV), der seinerseits im Kern eine zutreffende Auslegung des Gesetzes enthält (vgl. BFH-Urteil vom 20. November 2008 VI R 4/06, BFHE 223, 425, BStBl II 2009, 374, unter II.1.a) konstitutives Merkmal des Dienstverhältnisses und damit des Arbeitnehmerbegriffs, dass der Arbeitnehmer seine Arbeitskraft schuldet, namentlich (§ 1 Abs. 2 Satz 2 LStDV) in der Betätigung seines geschäftlichen Willens unter der Leitung seines Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist. Diese Kriterien zeigen, dass typischerweise der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Arbeitsmittel und Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, während der Gewerbetreibende regelmäßig selbst hierfür verantwortlich ist. Vermietet der Arbeitnehmer ein Arbeitszimmer an den Arbeitgeber, so schafft er erst die Voraussetzung für ein typisches Arbeitsverhältnis, in dem der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz kostenlos stellt. Das kann die auch steuerliche Trennung dieses Vertrages von den Einkünften aus § 19 EStG rechtfertigen. Bei dem Gewerbetreibenden hingegen, der regelmäßig selbst für seinen Arbeitsplatz verantwortlich ist und deshalb typischerweise sein eigenes Arbeitszimmer selbst stellt, liegen alle Voraussetzungen für die typische Abwicklung des Auftragsverhältnisses bereits vor. Die Vermietung und Rücküberlassung eines Arbeitszimmers ist dort in der Sache lediglich ein Hin und Her ohne sachliche Bedeutung.

26 Dem steht nicht entgegen, dass es Arbeitnehmer gibt, denen ihr Arbeitgeber keinen Arbeitsplatz zur Verfügung stellt, ebenso wie es Gewerbetreibende gibt, bei denen die Kunden oder Auftraggeber für den Arbeitsplatz sorgen. Der Arbeitnehmerbegriff ist ein offener Typusbegriff (vgl. BFH-Urteil in BFHE 223, 425, BStBl II 2009, 374, unter II.1.a). Es ist daher zulässig, die Übertragbarkeit der in der Rechtsprechung entwickelten und ihrerseits typisierten Grundsätze von typischen Merkmalen der beiden Personengruppen abhängig zu machen. Zudem ist der Fall der Klägerin in diesem Punkte nicht atypisch, da selbständige Schreib- und Bürodienste regelmäßig ihren Arbeitsplatz selbst stellen. Die untypische Beschränkung auf einen einzigen Auftraggeber ändert hieran nichts.

27 cc) Diese charakteristischen Unterschiede rechtfertigen auch eine Ungleichbehandlung zwischen Gewerbetreibenden und Arbeitnehmern, soweit es überhaupt zu einer solchen kommt. Die Kläger selbst erkennen, dass der Gewerbetreibende üblicherweise die Kosten für seine Arbeitsmittel einschließlich der erforderlichen Räumlichkeiten selbst tragen und über den Preis für die angebotenen Waren oder Dienstleistungen als Teil seiner Gemeinkosten auf seine(n) Auftraggeber umlegen muss. Dies zeigt gerade, dass eine gesonderte Vertragsbeziehung mit dem Auftraggeber über diese Räume in der Sache eine künstliche Aufspaltung der das Gewerbe prägenden Leistungsbeziehung wäre. In einem typischen Arbeitsverhältnis verhält es sich umgekehrt. Die Vertragsbeziehung über den Arbeitsraum tritt als ungewöhnliches Zusatzelement zu dem normalen Arbeitsvertrag hinzu.

28 Der Senat weist ergänzend darauf hin, dass eine Ungleichbehandlung nicht entsteht, wenn der betreffende Raum bei dem Gewerbetreibenden als Betriebsstätte zu qualifizieren wäre. In diesem Falle stünde ihm der nicht durch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG beschränkte Abzug der Raumkosten als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus Gewerbebetrieb zur Verfügung. Das steuerliche Ergebnis unterschiede sich nicht von dem Ergebnis, das die Anerkennung eines Mietverhältnisses bewirkte. Die Rechtsprechung des VI. Senats (s.o., Urteile in BFHE 197, 98, BStBl II 2002, 300; in BFHE 201, 311, BStBl II 2003, 519, und in BFHE 207, 457, BStBl II 2006, 10) ist ebenfalls zu Konstellationen ergangen, in denen die betreffenden Räume als Büro des Arbeitgebers und damit in der Sache als ausgelagerte Betriebsstätten des Arbeitgebers aufgefasst wurden. Ob sie förmlich auf solche Fälle begrenzt ist, kann an dieser Stelle dahinstehen. Jedenfalls ist das steuerliche Ergebnis in Bezug auf Betriebsstätten bei Arbeitnehmern und Gewerbetreibenden gleich.

29 3. Die Revision ist auch mit dem hilfsweisen Begehren unbegründet. Die Aufwendungen für den streitigen Raum sind weder ganz noch teilweise als Betriebsausgaben abziehbar. Um eine Betriebsstätte im o.g. Sinne handelt es sich unstreitig nicht. Im Übrigen stehen dem Betriebsausgabenabzug die Abzugsbeschränkungen für häusliche Arbeitszimmer entgegen.

30 a) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG waren in allen Streitjahren die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer nur unter einschränkenden, wenn auch im Laufe der Zeit unterschiedlichen, Voraussetzungen als Betriebsausgaben abziehbar. Stets allerdings hat der BFH die Anerkennung solcher Aufwendungen daran geknüpft, dass das Arbeitszimmer von dem privaten Wohnbereich klar abgegrenzt ist (vgl. BFH-Urteile vom 6. Dezember 1991 VI R 101/87, BFHE 166, 285, BStBl II 1992, 304, unter 2.a der Entscheidungsgründe; vom 19. Mai 1995 VI R 3/95, BFH/NV 1995, 880; vom 29. November 2006 VI R 3/04, BFHE 216, 163, BStBl II 2007, 308, unter II.2.a). Mit seinem Beschluss in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265 (dort Rz 69 zur "Arbeitsecke") hat auch der Große Senat des BFH verdeutlicht, dass diese Abgrenzung nicht lediglich angedeuteter oder symbolischer Natur sein darf, sondern sich in

festen baulichen Elementen manifestieren muss, um hinreichend Gewähr für die fehlende private Mitnutzung zu bieten.

31 b) Im Streitfall sind diese Anforderungen nicht erfüllt. Der Senat kann noch dahinstehen lassen, ob nicht bereits ein offener Durchgang in der Breite einer doppelflügeligen Tür zu dem unzweifelhaft auch privat genutzten Flur schädlich ist, da eine derartige Raumöffnung auch bei entsprechendem Bedarf niemals abgeschlossen werden kann und sich insofern maßgebend von einer tatsächlich vorhandenen Tür unterscheidet, die offenstehen, aber auch geschlossen werden kann. Jedenfalls aber bricht dieser Durchgang in Verbindung mit der Glasverkleidung den Raum in einem solchen Maße auf, dass die Trennung der privaten und der gewerblichen Nutzung nicht mehr zuverlässig gewährleistet ist. Die Funktion der Glasverkleidung beschränkt sich in der Sache ganz nach Art eines Geländers auf einen Schutz gegen Fehltritte zum Treppenaufgang hin und ist mit ihrer Länge mehr dem offenen denn dem geschlossenen Teil der betreffenden Zimmerseite zuzurechnen. Nach den Umständen hat das FG den Flurbereich und den Arbeitsbereich in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise als einen einheitlichen Raum gewürdigt (vgl. etwa auch das BFH-Urteil in BFHE 166, 285, BStBl II 1992, 304, unter 2.a der Entscheidungsgründe, zu einem offenen Durchgang ohne Türabschluss).

32 c) Sind demnach der streitige Raum und der Flur für Zwecke des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG als Einheit zu betrachten, so kommt die Berücksichtigung der Kosten nicht in Betracht. Ein anteiliger Abzug der Kosten für derartige Teilflächen, die keine selbständigen Arbeitszimmer sind (sog. "Arbeitsecke") findet nicht statt (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, Rz 69).

33 4. Es liegt kein denklogischer oder systematischer Widerspruch darin, dass die Einnahmen im Zusammenhang mit dem streitigen Raum zu versteuern, die entsprechenden Aufwendungen hingegen nicht abziehbar sind. Durch Einbeziehung des Mietverhältnisses in die gewerblichen Einkünfte der Klägerin sind alle Aufwendungen und Erträge, die mit diesem Mietverhältnis in Zusammenhang stehen, unselbständiger Teil dieser Einkünfte und Teil der Gewinnermittlung. Folglich unterliegen sie den Gewinnermittlungsvorschriften und damit auch dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG. Es besteht kein Anlass und keine Rechtfertigung, eine teleologische Reduktion dieser Vorschrift vorzunehmen, weil die Vertragsparteien einen Teil der Erträge dem nicht abziehbaren Aufwand zuordnen.

34 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1, 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de