Urteil vom 22. Februar 2017, III R 9/16

Häusliches Arbeitszimmer eines Selbständigen

ECLI:DE:BFH:2017:U.220217.IIIR9.16.0

BFH III. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b S 2, EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012

vorgehend Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt , 29. Februar 2016, Az: 4 K 362/15

Leitsätze

1. Nicht jeder nur in den Abendstunden oder an Wochenenden nutzbare Schreibtischarbeitsplatz in einem Praxisraum steht zwangsläufig als ein "anderer Arbeitsplatz" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG zur Verfügung .

2. Die Feststellung, ob ein selbständig Tätiger einen Arbeitsplatz in seiner Praxis in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise zumutbar nutzen kann, hat das FG im Rahmen einer Gesamtwürdigung der objektiven Umstände des Einzelfalls zu treffen .

3. Anhaltspunkte können sich sowohl aus der Beschaffenheit des Arbeitsplatzes selbst (Größe, Lage und Ausstattung etc.) als auch aus den Rahmenbedingungen der Nutzung (Ausgestaltung der Nutzung der Betriebsräume, Verfügbarkeit des Arbeitsplatzes, zumutbare Möglichkeit der Einrichtung eines außerhäuslichen Arbeitsplatzes) ergeben .

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts des Landes Sachsen-Anhalt vom 1. März 2016 4 K 362/15 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in den Streitjahren (2010 bis 2012) als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war in den Streitjahren als selbständiger Logopäde mit vier Angestellten in angemieteten Räumen in S. und H. tätig. Im Rahmen seiner Gewinnermittlungen für die Einkommensteuererklärungen machte er Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend.

3 Im Anschluss an eine Außenprüfung erkannte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) an.

4 Gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide wandte sich der Kläger ohne Erfolg mit Einspruch.

5 Mit der Klage macht der Kläger geltend, in den Praxen befänden sich ausschließlich durch die Angestellten genutzte Behandlungsräume. Zwar seien diese auch mit Tischen, Computern und teilweise mit Aktenschränken ausgestattet, stünden ihm jedoch nicht zur konkreten Erledigung aller betrieblichen und beruflichen Schreibtischtätigkeiten zur Verfügung. Die Tische und Aktenschränke enthielten Patientenunterlagen für die laufenden Behandlungen, dienten ausschließlich Behandlungs- und Therapiezwecken und würden nur von den Angestellten genutzt. Während der laufenden Behandlungen seien dort Verwaltungsarbeiten nicht möglich, da sie

etwa bei taggenauen Patientenabrechnungen auch während der Praxisöffnungszeiten verrichtet werden müssten. Andernfalls seien vertrauliche Daten dem Zugriff der Mitarbeiter ausgesetzt. Auch sei es nicht zumutbar, die erforderlichen Büroarbeiten immer nach Dienstschluss durchzuführen.

6 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2016, 1154 veröffentlichten Gründen statt.

7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

8 Zur Begründung führt das FA aus, dass ein "anderer Arbeitsplatz" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG grundsätzlich jeder Arbeitsplatz sei, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet sei. Weitere Anforderungen an die Beschaffenheit des Arbeitsplatzes seien nicht zu stellen. Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung indiziere der Schreibtischarbeitsplatz eines Selbständigen, dass ihm dieser Arbeitsplatz für alle Aufgabenbereiche seiner Erwerbstätigkeit zur Verfügung stehe (BFH-Urteile vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775; vom 7. August 2003 VI R 17/01, BFHE 203, 130, BStBl II 2004, 78). Die Räumlichkeiten in den Praxen seien grundsätzlich als Büroarbeitsplatz geeignet, weil diese mit Computerarbeitsplätzen und teilweise mit Aktenschränken ausgestattet seien. Darüber hinaus verfüge mindestens ein Raum in der Praxis über eine büromäßige Ausstattung. Des Weiteren würden nach der allgemeinen Lebenserfahrung die Behandlungen der Patienten zu üblichen Praxisöffnungszeiten durchgeführt, verwaltungstechnische und organisatorische Arbeiten dagegen regelmäßig außerhalb der Praxisöffnungszeiten. Die Nutzung der Praxisräume für bürotechnische Aufgaben sei dem Kläger auch zumutbar. Nach dem BFH-Beschluss vom 14. April 2004 VI R 43/02 (BFH/NV 2004, 1102) stehe der andere Arbeitsplatz auch dann zur Verfügung, wenn sich der Arbeitnehmer den Zugang am Wochenende oder nach Feierabend zumutbar verschaffen könne. Zudem sei einem Selbständigen grundsätzlich zumutbar, Unterlagen, Geschäftspapiere und Literatur jeweils aus dem häuslichen Arbeitszimmer in die Praxis zu verbringen (BFH-Urteil vom 7. April 2005 IV R 43/03, BFH/NV 2005, 1541).

9 Das FA beantragt,
das Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Der Kläger beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

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

12 Die Entscheidung des FG, dass dem Kläger ein Betriebsausgabenabzug für das häusliche Arbeitszimmer zusteht, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

13 1. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 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).

14 Im vorliegenden Fall ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, dass die geltend gemachten Aufwendungen ein häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG betreffen, welches nicht den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers darstellt.

15 2. Dem Kläger stand kein "anderer Arbeitsplatz" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG zur Verfügung.

16 a) "Anderer Arbeitsplatz" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Weitere Anforderungen an die Beschaffenheit des Arbeitsplatzes sind nicht zu stellen. Die Abzugsbeschränkung setzt insbesondere keinen eigenen, räumlich abgeschlossenen Arbeitsbereich voraus. Auch ein Raum, den sich der Steuerpflichtige mit weiteren Personen teilt, kann ein anderer

Arbeitsplatz im Sinne der Abzugsbeschränkung sein (BFH-Urteil vom 26. Februar 2014 VI R 37/13, BFHE 245, 22, BStBl II 2014, 570, Rz 12).

17 b) 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-Urteile vom 16. September 2015 IX R 19/14, BFH/NV 2016, 380, Rz 18; vom 26. Februar 2014 VI R 11/12, BFHE 245, 150, BStBl II 2014, 674, Rz 11, m.w.N.; in BFHE 245, 22, BStBl II 2014, 570, und in BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775). Ist die Nutzung des anderen Arbeitsplatzes hingegen eingeschränkt, so dass der Steuerpflichtige in seinem häuslichen Arbeitszimmer einen nicht unerheblichen Teil seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit verrichten muss, kommt das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG nach seinem Sinn und Zweck nicht zum Tragen (BFH-Urteil in BFH/NV 2016, 380, Rz 19).

18 c) 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 etc.) als auch aus den Rahmenbedingungen der Nutzung (Ausgestaltung der Nutzung, Verfügbarkeit des Arbeitsplatzes und Zugang zu dem betreffenden Gebäude etc.) ergeben (vgl. BFH-Urteile in BFHE 203, 130, BStBl II 2004, 78; in BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775). Da der Selbständige im Gegensatz zum Arbeitnehmer die konkrete Ausgestaltung und die Art und Weise der Nutzung des anderen (außerhäuslichen) Arbeitszimmers regelmäßig selbst bestimmen kann, ist ein häusliches Arbeitszimmer dann nicht erforderlich, wenn der Selbständige seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit in angemieteten oder in seinem Eigentum stehenden Räumen nachgeht und "es ihm dort zumutbar und auf Grund der räumlichen Situation grundsätzlich auch möglich ist, einen zur Erledigung aller betrieblichen und beruflichen Schreibtischtätigkeiten geeigneten, büromäßigen Arbeitsplatz einzurichten" (BFH-Urteile in BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775, unter II.2.b; in BFH/NV 2005, 1541, unter 2.d). Eine etwaige Unzumutbarkeit ergibt sich nicht allein daraus, dass der Steuerpflichtige nach Feierabend oder am Wochenende im häuslichen Arbeitszimmer Arbeiten verrichtet, die er grundsätzlich auch an dem anderen Arbeitsplatz verrichten könnte (vgl. BFH-Urteil in BFHE 235, 372, BStBl II 2012, 127, Rz 10, m.w.N.).

19 3. In Anwendung der vorgenannten Grundsätze ist die Entscheidung des FG, dem Kläger stand für seine erforderliche Bürotätigkeit kein "anderer Arbeitsplatz" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG zur Verfügung, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

20 a) Der BFH als Revisionsgericht kann die vom FG vorgenommene Tatsachenwürdigung nur daraufhin überprüfen, ob sie verfahrensfehlerfrei zustande gekommen ist und mit den Denkgesetzen und den allgemeinen Erfahrungssätzen im Einklang stehen. Ist das zu bejahen, ist die Tatsachenwürdigung selbst dann bindend, wenn sie nicht zwingend, sondern nur möglich wäre (BFH-Urteil vom 14. Dezember 2011 XI R 33/10, BFH/NV 2012, 1009, Rz 31).

21 b) Das FG hat im Rahmen seiner Gesamtwürdigung zutreffend erkannt, dass bei einem Selbständigen, der grundsätzlich Einfluss auf die Arbeitsplatzgestaltung in seinen Betriebsräumen hat, allein aus dem Vorhandensein eines Schreibtischplatzes in einem Praxisraum nicht zwingend die Schlussfolgerung gezogen werden kann, dass ihm dieser Arbeitsplatz für alle Aufgabenbereiche seiner Erwerbstätigkeit zur Verfügung steht. Es hat insbesondere in Übereinstimmung mit den Rechtsprechungsgrundsätzen auf die Tätigkeit des Klägers außerhalb der Praxis, die Größe, die Ausstattung und die konkrete Nutzung der Praxisräume durch die vier Angestellten sowie auf die Vertraulichkeit der für die Bürotätigkeit erforderlichen Unterlagen und den Umfang der Büro- und Verwaltungstätigkeiten abgestellt. Es hat weiter zu Recht berücksichtigt, dass sich der Kläger in der in H. gelegenen Praxis regelmäßig nicht aufgehalten hatte und die in S. eingerichteten Praxisräume (angesichts der dort tätigen drei Angestellten) nur eingeschränkt für Büroarbeiten nutzbar waren. Dadurch unterscheidet sich der Streitfall von Fällen, in denen ein Selbständiger in seiner Praxis auch über einen ihm regelmäßig allein zur Verfügung stehenden Schreibtischarbeitsplatz verfügt, der für alle Verwaltungsarbeiten genutzt werden kann (vgl. Urteil des FG Niedersachsen vom 23. Mai 2007 12 K 506/03, EFG 2007, 1419, Rz 28). Das FG konnte schließlich auch die besondere Ausstattung der Räume (Therapieräume) und die dadurch eingeschränkte anderweitige Nutzungsmöglichkeit ebenso in seine Gesamtwürdigung einbeziehen wie den Umstand, dass die Lohnabrechnungen für vier Angestellte und die Verbuchung der Einnahmen aus der Praxistätigkeit jährlich einen entsprechenden Verwaltungsaufwand und damit verbundenen Zeitaufwand erforderten und die Praxisräume allenfalls für

Bürotätigkeiten in den Abendstunden oder am Wochenende außerhalb der Praxisöffnungszeiten hätten genutzt werden können. Entsprechendes gilt für die Erwägung des FG, dem Kläger sei es aufgrund der Größe der Räume und des vorhandenen offenen Praxiskonzepts nicht zumutbar gewesen, einen weiteren Arbeitsplatz oder einen Raum zur ausschließlichen Nutzung für Büro- und Verwaltungstätigkeiten zu Lasten von Behandlungsmöglichkeiten einzurichten.

22 c) Die Würdigung des FG steht entgegen der Auffassung der Revision auch nicht in Widerspruch zu der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung. Denn danach stellt nicht jeder Schreibtischarbeitsplatz eines Selbständigen in seinen Betriebsräumen, den dieser nur in den Abendstunden oder an den Wochenenden nutzen kann, zwangsläufig einen anderen Arbeitsplatz i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG dar. Auch der selbständig tätige Steuerpflichtige kann auf ein (zusätzliches) häusliches Arbeitszimmer angewiesen sein. So steht etwa ein anderer Arbeitsplatz in den Praxisräumen eines Selbständigen nicht zur Verfügung, wenn auf Grund der räumlichen Gegebenheiten der dort befindliche Schreibtischarbeitsplatz für die Erstellung der konkreten betrieblichen Tätigkeiten nicht zumutbar genutzt werden kann (BFH-Urteile in BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775, unter II.3., und in BFH/NV 2005, 1541).

23 Entsprechendes gilt auch für das vom FA herangezogene Urteil des BFH in BFH/NV 2005, 1541, wonach einem Selbständigen grundsätzlich zumutbar sei, Unterlagen, Geschäftspapiere und Literatur jeweils aus dem häuslichen Arbeitszimmer in die Praxis zu schaffen, sowie für die BFH-Urteile in BFH/NV 2004, 1102 und in BFHE 235, 372, BStBl II 2012, 127, nachdem ein anderer Arbeitsplatz auch dann zur Verfügung stehen kann, wenn die Arbeiten im häuslichen Arbeitszimmer nach Feierabend oder am Wochenende im häuslichen Arbeitszimmer verrichtet werden, obwohl sie auch an dem anderen Arbeitsplatz verrichtet werden könnten.

24 Aus keiner Entscheidung folgt, dass es einem Selbständigen immer zumutbar ist, Unterlagen und Geschäftspapiere jeweils aus dem häuslichen Arbeitszimmer in die Praxis zu verbringen, selbst wenn in der Praxis keine geeigneten Räumlichkeiten zur Aufbewahrung vorhanden sind und diese auch nicht ohne Weiteres geschaffen werden können.

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

Quelle: www.bundesfinanzhof.de