Urteil vom 09. Mai 2017, VIII R 15/15

Zur mehrfachen Nutzung des Höchstbetrages in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010

ECLI:DE:BFH:2017:U.090517.VIIIR15.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 24. Februar 2015, Az: 2 K 1595/13

Leitsätze

Der personenbezogene Höchstbetrag in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 2010 begrenzt den Abzug von Aufwendungen eines Steuerpflichtigen auch bei der Nutzung von mehreren häuslichen Arbeitszimmern in verschiedenen Haushalten typisierend auf 1.250 €.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 25. Februar 2015 2 K 1595/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten über die steuerliche Behandlung von Aufwendungen für zwei vom Kläger und Revisionskläger (Kläger) in verschiedenen Wohnungen genutzte häusliche Arbeitszimmer.

2 Der Kläger, der im Streitjahr (2009) zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt wird, unterhält einen Wohnsitz in E und einen Wohnsitz in O. Er erzielte u.a. im Zusammenhang mit der Durchführung von Seminaren und Fortbildungsveranstaltungen für Steuerberater Einkünfte aus selbständiger Arbeit. In seiner Gewinnermittlung 2009 erfasste er Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in E in Höhe von 1.783,05 € und ein Arbeitszimmer in O in Höhe von 791,28 € als Betriebsausgaben.

3 Die hiergegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) war im Urteil vom 25. Februar 2015 2 K 1595/13 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2015, 1076) der Auffassung, der auch personenbezogene Abzugsbetrag gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (EStG) in Höhe von 1.250 € stehe jedem Steuerpflichtigen für jeden Veranlagungszeitraum nur einmal zu.

4 Mit seiner hiergegen gerichteten Revision rügt der Kläger die Verletzung von Bundesrecht. Er ist der Meinung, die Abzugsbeschränkung sei objektbezogen ausgestaltet. Daher stehe ihm der gesetzliche Höchstbetrag für jedes Arbeitszimmer zu.

5 Der Kläger beantragt sinngemäß,
das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 18. April 2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. April 2013 dahin zu ändern, dass weitere Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 791,28 € bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit berücksichtigt werden,
hilfsweise,

die Sache an das FG zur Nachholung der Prüfung, welchen Einfluss die von ihm im Arbeitszimmer in O durchgeführte Verwaltungstätigkeit im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung haben könnte, zurückzuverweisen.

6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt) beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

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

8 Das FG hat im Ergebnis zutreffend erkannt, dass dem Kläger kein Anspruch auf den Abzug weiterer, über den gesetzlichen Höchstbetrag von 1.250 € hinausgehender Aufwendungen für sein häusliches Arbeitszimmer in O zusteht. Der personenbezogene Höchstbetrag in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG begrenzt den Abzug der Aufwendungen eines Steuerpflichtigen typisierend auch bei Nutzung mehrerer häuslicher Arbeitszimmer in verschiedenen Haushalten.

9 1. Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG, der für alle offenen Fälle ab dem Veranlagungszeitraum 2007 gilt (§ 52 Abs. 12 Satz 9 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).

10 2. Nach den Feststellungen des FG handelt es sich bei den vom Kläger genutzten Arbeitszimmern in E und O jeweils um häusliche Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG, die nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers im Streitjahr bilden. Diese Feststellungen des FG, gegen die der Kläger keine durchgreifenden Revisionsrügen erhoben hat, sind für den Senat bindend (§ 118 Abs. 2 FGO). Hiervon abweichendes, neues tatsächliches Vorbringen ist im Revisionsverfahren nicht zu berücksichtigen (vgl. z.B. Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26. Juni 1996 II R 64/93, BFH/NV 1997, 157; vom 24. Juli 1996 VIII B 95/95, BFH/NV 1997, 127).

11 3. Das FG hat ohne Rechtsfehler erkannt, dass der Kläger die ihm für das häusliche Arbeitszimmer in O entstandenen Aufwendungen nicht neben den bereits in Höhe des gesetzlichen Höchstbetrages von 1.250 € berücksichtigten Aufwendungen für das Arbeitszimmer in E als Betriebsausgaben abziehen kann.

12 a) Dabei hat es zutreffend angenommen, dass der Abzug der streitigen Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in O nicht bereits deshalb ausgeschlossen ist, weil dem Kläger für seine Tätigkeit mit dem häuslichen Arbeitszimmer in E "ein anderer Arbeitsplatz" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG zur Verfügung steht.

13 aa) Ein "anderer Arbeitsplatz" im Sinne der Abzugsbeschränkung ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist. Er steht dann "für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit [...] zur Verfügung", wenn ihn der Steuerpflichtige in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 5. Oktober 2011 VI R 91/10, BFHE 235, 372, BStBl II 2012, 127; vom 7. August 2003 VI R 17/01, BFHE 203, 130, BStBl II 2004, 78, m.w.N.), so dass der Steuerpflichtige nicht auf das häusliche Arbeitszimmer angewiesen ist (vgl. BFH-Urteil vom 16. September 2015 IX R 19/14, BFH/NV 2016, 380).

14 bb) Ein solcher "anderer Arbeitsplatz" muss --soll er den Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs begründen, weil der Steuerpflichtige nicht auf das häusliche Arbeitszimmer angewiesen ist-- außerhalb der häuslichen Sphäre des Steuerpflichtigen zur Verfügung stehen (so i.E. auch Paul in Herrmann/Heuer/ Raupach --HHR--, § 4 EStG Rz 1555). Ein zur Erledigung büromäßiger Arbeiten genutztes weiteres häusliches Arbeitszimmer ist daher kein "anderer Arbeitsplatz" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG.

15 b) Das FG hat ferner ohne Rechtsfehler erkannt, dass der Betriebsausgabenabzug des Klägers nicht auf den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, wohl aber --unabhängig von der Anzahl der von ihm

genutzten häuslichen Arbeitszimmer-- auf den gesetzlichen Höchstbetrag begrenzt ist.

16 aa) Der Betriebsausgabenabzug des Klägers ist nicht auf den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer beschränkt, denn das Wort "ein" ist nicht als Zahlwort, sondern als unbestimmter Artikel zu verstehen (so BFH-Urteil vom 15. Dezember 2016 VI R 53/12, BFHE 256, 143 - wenn auch nicht tragend).

17 bb) Allerdings ist der Betriebsausgabenabzug des Klägers durch den gesetzlichen Höchstbetrag begrenzt, auch wenn er mehrere häusliche Arbeitszimmer nutzt. Der nicht einkünfte-, wohl aber personenbezogene Höchstbetrag in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG (vgl. BFH-Urteile in BFHE 256, 143, und vom 15. Dezember 2016 VI R 86/13, BFHE 256, 150 zur Frage der Personenbezogenheit des Höchstbetrages; vom 16. Juli 2014 X R 49/11, BFH/NV 2015, 177 zur Frage der Einkünftebezogenheit des Höchstbetrages) beschränkt den Abzug der Betriebsausgaben für den Steuerpflichtigen in typisierender Weise und damit unabhängig von der Zahl der tatsächlich genutzten häuslichen Arbeitszimmer auf 1.250 €.

18 (1) Der Gesetzgeber hat mit der im Streitjahr geltenden Regelung für die Fälle, in denen dem Steuerpflichtigen für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, im Wesentlichen die bis zur Änderung durch das Steueränderungsgesetz 2007 geltende Rechtslage wiederhergestellt (vgl. BTDrucks 17/3549, S. 15), nachdem das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) entschieden hatte, dass ein Ausschluss des Betriebsausgabenabzugs für diese Fallgruppe das Gebot hinreichend realitätsgerechter Typisierung verfehle. Betroffen seien insoweit Fälle, in denen die Erforderlichkeit eines häuslichen Arbeitszimmers durch objektive Merkmale bestimmt sei. Zwar sei die Erforderlichkeit keine allgemeine Voraussetzung für die Qualifikation von Erwerbsaufwendungen, und zwar auch dann nicht, wenn solche Aufwendungen die Lebensführung des Steuerpflichtigen berührten. Die erkennbar gegebene Erforderlichkeit fungiere in diesem Fall aber als legitimes Hilfsmittel einer typisierenden Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre (vgl. BVerfG-Beschluss vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268).

19 Zugleich hat das BVerfG den insoweit bestehenden erheblichen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach betont, da eine effektive Kontrolle der tatsächlichen Nutzung häuslicher Arbeitszimmer wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes durch Art. 13 des Grundgesetzes wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich sei. Individuell gestaltete Besonderheiten dürften daher mit der Festsetzung einer typisierenden Höchstgrenze unberücksichtigt bleiben. Angesichts der möglichen vielfältigen Faktoren, von denen die Entscheidungen der Steuerpflichtigen über Lage, Größe und Qualität ihrer Wohnung einschließlich eines Arbeitszimmers abhängen, sei insbesondere der Ansatz einer grob pauschalierenden Höchstgrenze, wie sie in der Vorgängerbestimmung enthalten gewesen sei, verfassungsrechtlich unbedenklich. Dem Gesetzgeber bleibe es auch unbenommen, bei der Bestimmung des Höchstbetrages die objektiv gegebene, staatlich jedoch nicht beobachtbare Möglichkeit privater Mitbenutzung des häuslichen Arbeitszimmers pauschal zu berücksichtigen (vgl. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 268).

20 (2) Mit der Wiedereinführung des personenbezogenen, typisierenden Höchstbetrages (vgl. zur Verfassungsmäßigkeit der Regelung Senatsurteil vom 22. März 2016 VIII R 10/12, BFHE 254, 1, BStBl II 2016, 881) hat der Gesetzgeber demnach zum Ausdruck gebracht, dass dem Steuerpflichtigen --auch wenn das Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes für die Erforderlichkeit eines häuslichen Arbeitszimmers spricht-- ein Betriebsausgabenabzug nur bis zur Höhe des gesetzlichen Höchstbetrages zusteht, ohne dass es auf die individuell gestalteten Besonderheiten (insbesondere auch zur Lage, Größe und Qualität der Wohnung einschließlich des häuslichen Arbeitszimmers) ankommt.

21 (3) Damit wird der dem Steuerpflichtigen entstandene Aufwand auch unabhängig von der Anzahl der von ihm genutzten Arbeitszimmer bis zum Höchstbetrag von 1.250 € typisierend abgegolten. Er kann seine Aufwendungen daher nur bis zum gesetzlichen Höchstbetrag abziehen, auch wenn er in einem Veranlagungszeitraum zwei Arbeitszimmer im gleichen Haushalt oder (z.B. durch einen Umzug veranlasst) zeitlich gestaffelt zwei Arbeitszimmer in zwei verschiedenen Haushalten nutzt (so i.E. schon BFH-Urteil vom 9. November 2006 IV R 2/06, BFH/NV 2007, 677; BFH-Urteile vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775; vom 16. Dezember 2004 IV R 19/03, BFHE 208, 263, BStBl II 2005, 212; BFH-Beschluss vom 9. Mai 2005 VI B 50/04, BFH/NV 2005, 1550; BFH-Urteile vom 23. September 2009 IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337; vom 9. November 2005 VI R 19/04, BFHE 211, 505, BStBl II 2006, 328 – allerdings ausgehend von objektbezogenem Höchstbetrag). Aber auch dann, wenn der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- im gleichen Veranlagungszeitraum (parallel) mehrere Arbeitszimmer in verschiedenen Haushalten nutzt, begrenzt der gesetzliche Höchstbetrag den Betriebsausgabenabzug (so i.E. auch Spilker in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz Lb 121; HHR/Paul, § 4 EStG

Rz 1565; Schmidt/Heinicke, EStG, 36. Aufl., § 4 Rz 598; wohl auch Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 850; unklar Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 4 Rz 1796).

22 (4) Hierfür spricht auch die Systematik des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG.

23 § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG schließt dem Wortlaut nach den Betriebsausgabenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung aus und schreibt damit ein generelles Betriebsausgabenabzugsverbot für häusliche Arbeitszimmer fest (vgl. z.B. Bode in Kirchhof, EStG, 16. Aufl., § 4 Rz 215). Ein Steuerpflichtiger kann entsprechende Aufwendungen demnach grundsätzlich weder für ein noch für mehrere häusliche Arbeitszimmer abziehen. Als Ausnahme hierzu ermöglicht § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2 und 3 EStG einen der Höhe nach begrenzten Abzug von Aufwendungen für jene Fälle, in denen dem Steuerpflichtigen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Danach begründet das Fehlen eines anderen Arbeitsplatzes zwar die Erforderlichkeit eines häuslichen Arbeitszimmers und damit (ausnahmsweise) einen typisierten, der Höhe nach begrenzten Betriebsausgabenabzug; eine Vervielfachung des Höchstbetrages bei Nutzung mehrerer häuslicher Arbeitszimmer lässt sich hieraus indes nicht herleiten.

24 (5) Ob der Abzug der Aufwendungen auch deshalb auf den Höchstbetrag begrenzt ist, weil die Rechtsprechung bisher (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 677; in BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775; in BFHE 208, 263, BStBl II 2005, 212; in BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337; in BFHE 211, 505, BStBl II 2006, 328; BFH-Beschluss in BFH/NV 2005, 1550) --ausgehend von der Objektbezogenheit des Höchstbetrages-- funktionsgleich genutzte häusliche Arbeitszimmer in einem Haushalt des Steuerpflichtigen bzw. mehrere funktionsgleich genutzte häusliche Arbeitszimmer, die während eines Veranlagungszeitraums nacheinander in den verschiedenen Häusern bzw. Wohnungen des Steuerpflichtigen genutzt werden, als funktionale Einheit und damit für die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG als ein Objekt angesehen hat und diese Rechtsprechung auf den Streitfall übertragbar ist, kann somit dahinstehen.

25 4. Schließlich ist auch der Hilfsantrag des Klägers ohne Erfolg. Dies ergibt sich bereits daraus, dass der zur Begründung vorgebrachte Sachverhalt, wonach der Kläger im häuslichen Arbeitszimmer in O auch Verwaltungstätigkeiten im Zusammenhang mit Vermietungseinkünften durchgeführt hat, als neuer Sachvortrag im Revisionsverfahren unbeachtlich ist (vgl. z.B. BFH-Entscheidungen in BFH/NV 1997, 157; in BFH/NV 1997, 127).

26 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de