

# Urteil vom 29. Januar 2020, VIII R 11/17

## Zum Eingreifen der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG bei sog. Notfallpraxen

ECLI:DE:BFH:2020:U.290120.VIIIR11.17.0

BFH VIII. Senat

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

vorgehend FG Münster, 13. Juli 2017, Az: 6 K 2606/15 F

## Leitsätze

Ist bei einem in die häusliche Sphäre eingebundenen Raum, der als Behandlungsraum eingerichtet ist und der nachhaltig zur Behandlung von Patienten genutzt wird, aufgrund seiner Einrichtung und tatsächlichen Nutzung eine private (Mit-)Nutzung praktisch auszuschließen, begründet allein der Umstand, dass die Patienten den Behandlungsraum nur über einen dem privaten Bereich zuzuordnenden Flur erreichen können, keine Abzugsbeschränkung gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG für die hierfür geltend gemachten Betriebsausgaben .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 14.07.2017 - 6 K 2606/15 F aufgehoben.

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 19.01.2012 (2010), vom 24.06.2013 (2011) und vom 14.07.2015 (2012), jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.07.2015, werden dahingehend geändert, dass bei der Klägerin zusätzliche Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 3.015,34 € (2010), 1.704,77 € (2011) und 3.562,88 € (2012) festgestellt werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens mit Ausnahme der außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Augenärztin. Sie betrieb in den Jahren 2010 bis 2012 (Streitjahre) zusammen mit zwei weiteren Ärztinnen und einem Arzt eine Gemeinschaftspraxis in der Rechtsform einer GbR (Beigeladene) in U. In den dortigen Praxisräumen der Beigeladenen übte sie ihre Tätigkeit als Ärztin aus.
- 2** Daneben unterhielt die Klägerin im Keller ihres privaten Wohnhauses in N einen für die Behandlung von Patienten in Notfällen eingerichteten Raum, der mit einer Klappliege, einer Spalllampe, einer Sehtafel, einem Medizinschrank, Instrumenten und Hilfsmitteln (z.B. zum Entfernen von Fremdkörpern), einem kleinen Tisch zum Ausstellen von Rezepten und mehreren Stühlen eingerichtet war. Nach dem unbestrittenen Vortrag der Klägerin nutzte sie diesen Notbehandlungsraum ausschließlich für ärztliche Behandlungen. Nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) hat die Klägerin für die Streitjahre 147 Behandlungen in diesem Raum dokumentiert.
- 3** Das Haus der Klägerin verfügte über einen Hauseingang im Erdgeschoss, durch den man in einen Flur gelangte. Von dem Flur führte eine Treppe in den Keller, wo sich neben dem Notbehandlungsraum ein Heizungsraum, ein Hauswirtschaftsraum, ein Waschraum und ein weiterer Raum befanden. Von dem Flur im Erdgeschoss gelangte man zudem in das Schlafzimmer, die Küche, das Wohn- und Esszimmer und zum Gäste-WC. Die Räume im Keller waren nicht über einen gesonderten Kellereingang erreichbar.
- 4** In den Feststellungserklärungen für die Streitjahre erklärte die Beigeladene für die Klägerin

Sonderbetriebsausgaben. In den für das Jahr 2010 erklärten Sonderbetriebsausgaben waren Aufwendungen für den Notbehandlungsraum in Höhe von insgesamt 3.015,34 € enthalten. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ am 19.01.2012 einen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheid über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen (Feststellungsbescheid) für 2010, in dem für die Klägerin Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 9.369,03 € festgestellt wurden. In diesem Betrag waren die erklärten Aufwendungen für den Notbehandlungsraum nicht enthalten. Für das Jahr 2011 erklärte die Beigeladene Aufwendungen für den Notbehandlungsraum der Klägerin in Höhe von 1.704,77 € als Sonderbetriebsausgaben, die im Feststellungsbescheid 2011 vom 24.06.2013 unberücksichtigt blieben. Auch die für das Jahr 2012 erklärten Sonderbetriebsausgaben für den Notbehandlungsraum der Klägerin in Höhe von 3.562,88 € blieben im Feststellungsbescheid 2012 vom 14.05.2014 und in dem am 14.07.2015 ergangenen Änderungsbescheid unberücksichtigt.

- 5 Die hiergegen gerichteten Einsprüche blieben ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 20.07.2015), ebenso die nachfolgende Klage. Das FG war in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) veröffentlichten Urteil vom 14.07.2017 - 6 K 2606/15 F (EFG 2017, 1730) der Meinung, das FA habe den Abzug der streitigen Sonderbetriebsausgaben zu Recht abgelehnt. Bei dem Notbehandlungsraum handele es sich nicht um einen betriebsstättenähnlichen Raum, da es an der hierfür erforderlichen leichten Zugänglichkeit fehle. Der Notbehandlungsraum der Klägerin unterliege daher unabhängig von seiner Einrichtung dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG). Danach seien die streitigen Aufwendungen nicht abziehbar, da der Klägerin ärztliche Behandlungsräume in der Praxis der Beigeladenen zur Verfügung stünden (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG).
- 6 Ihre Revision begründet die Klägerin mit der Verletzung materiellen Rechts.
- 7 Sie beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 19.01.2012 (2010), vom 24.06.2013 (2011) und vom 14.07.2015 (2012), jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 20.07.2015, dahingehend zu ändern, dass bei der Klägerin zusätzliche Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 3.015,34 € (2010), 1.704,77 € (2011) und 3.562,88 € (2012) festgestellt werden.
- 8 Die Beigeladene hat keinen Antrag gestellt.
- 9 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Es ist der Auffassung, das angefochtene Urteil stehe im Einklang mit der materiellen Rechtslage und der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH). Anders als die Klägerin meine, sei es für die steuerliche Einordnung des Behandlungsraums als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ohne Belang, dass dieser nicht mit einem Schreibtisch ausgestattet sei.

## Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision der Klägerin ist begründet. Das FG-Urteil war daher aufzuheben und der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, dass die Aufwendungen der Klägerin für den in ihrem privaten Wohnhaus gelegenen Notbehandlungsraum dem Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG unterliegen. Vielmehr handelt es sich bei dem Notbehandlungsraum um einen betriebsstättenähnlichen Raum. Die hierfür von der Klägerin getragenen Aufwendungen sind in vollem Umfang als Sonderbetriebsausgaben abziehbar.
- 13 1. Gegenstand des Rechtsstreits ist allein die Höhe des gegenüber der Klägerin festzustellenden Sonderbetriebsergebnisses (zur selbständigen Anfechtbarkeit dieser Feststellung vgl. z.B. BFH-Urteil vom 16.03.2017 - IV R 31/14, BFHE 257, 292, BStBl II 2019, 24, m.w.N.). Sie hat mit ihrer Klage ausschließlich die Höhe ihrer Sonderbetriebsausgaben angegriffen (zur Klagebefugnis der Klägerin gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO vgl. z.B.

BFH-Urteile vom 13.07.2017 - IV R 34/14, BFH/NV 2017, 1426; vom 23.09.2009 - IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337; vom 04.05.2000 - IV R 16/99, BFHE 191, 539, BStBl II 2001, 171).

- 14** Zu den freiberuflichen Einkünften des Gesellschafters einer Personengesellschaft gehören auch Einnahmen und Betriebsausgaben, die ihre Veranlassung in der Beteiligung des Steuerpflichtigen an der freiberuflich tätigen Personengesellschaft haben. Sie sind bei ihm als Sonderbetriebseinnahmen oder Sonderbetriebsausgaben zu erfassen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 17.06.2019 - IV R 19/16, BFHE 265, 217, BStBl II 2019, 614; vom 07.11.2018 - IV R 20/16, BFHE 262, 435, BStBl II 2019, 224). Der Senat geht mit den Beteiligten davon aus, dass die streitigen Aufwendungen Sonderbetriebsausgaben der Klägerin sind. Der Notbehandlungsraum befand sich im Keller des privaten Wohnhauses der Klägerin. Dieser Raum wurde nach den Feststellungen des FG in den Streitjahren von der Klägerin für die Notfallbehandlung von Patienten und damit im Rahmen ihrer selbständigen Tätigkeit für die Beigeladene genutzt. Die streitigen Aufwendungen der Klägerin für den Notbehandlungsraum sind mithin durch die Beteiligung der Klägerin an der Beigeladenen veranlasst.
- 15** 2. Entgegen der Auffassung des FG ist der Abzug der streitigen Aufwendungen der Klägerin nicht gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG ausgeschlossen. Das FG hat bei der erforderlichen Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls im Zusammenhang mit der Prüfung der Frage, ob der Notbehandlungsraum dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers zuzuordnen ist oder ein betriebsstättenähnlicher Raum vorliegt, die Anforderungen, die an das Merkmal der leichten Zugänglichkeit zu stellen sind, überspannt.
- 16** a) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. 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).
- 17** aa) Häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist ein Raum, der seiner Ausstattung nach der Erzielung von Einnahmen dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt wird. Ein häusliches Arbeitszimmer ist seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden und dient vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten. Ein solcher Raum ist typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27.07.2015 - GrS 1/14, BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, m.w.N.).
- 18** bb) Aufwendungen für Räume innerhalb des privaten Wohnbereichs des Steuerpflichtigen, die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen, können unbeschränkt als Betriebsausgaben/Werbungskosten gemäß § 4 Abs. 4 oder § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar sein, wenn sie betrieblich/beruflich genutzt werden und sich der betriebliche/berufliche Charakter des Raums und dessen Nutzung anhand objektiver Kriterien feststellen lassen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil vom 08.09.2016 - III R 62/11, BFHE 255, 198, BStBl II 2017, 163). So hat die BFH-Rechtsprechung bei einer Notarztpraxis angenommen, dass die Aufwendungen hierfür in vollem Umfang abziehbar sind (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, unter Verweis auf BFH-Urteile vom 05.12.2002 - IV R 7/01, BFHE 201, 166, BStBl II 2003, 463, und vom 20.11.2003 - IV R 3/02, BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203). Der für die Abzugsbeschränkung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG maßgebliche Grund der nicht auszuschließenden privaten Mitbenutzung gilt für diese Räume nicht. Denn bereits aus ihrer Ausstattung (z.B. als Werkstatt) und/oder wegen ihrer Zugänglichkeit durch dritte Personen lässt sich eine private Mitbenutzung ausschließen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265).
- 19** cc) Ob ein mit Wohnräumen des Arztes in räumlichem Zusammenhang stehender, zur Notfallbehandlung von Patienten genutzter Raum als betriebsstättenähnlicher Raum anzusehen ist, muss im Einzelfall festgestellt werden (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 201, 166, BStBl II 2003, 463; in BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203). Dabei kommt sowohl der Ausstattung des Raums als auch dessen leichter Zugänglichkeit für Dritte Bedeutung zu.
- 20** dd) Der Große Senat des BFH stellt (in seinem Beschluss in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265) u.a. in Bezug auf in die häusliche Sphäre eingebundene sog. Notarztpraxen ausdrücklich fest, dass eine --die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG auslösende-- private Mitbenutzung eines Raums bereits aufgrund seiner Ausstattung und/oder seiner Zugänglichkeit durch dritte Personen ausgeschlossen sein kann. Hieraus folgt, dass die Anforderungen an die Annahme einer leichten Zugänglichkeit des Raums für Dritte nicht völlig losgelöst von dessen

Ausstattung bestimmt werden können. Somit führt nicht jede noch so geringe räumliche Verbindung zu privat genutzten Räumen zwangsläufig zur Ablehnung einer leichten Zugänglichkeit für Patienten. Jedenfalls dann, wenn ein Raum als Behandlungsraum eingerichtet ist, er nachhaltig zur Behandlung von Patienten genutzt wird und aufgrund seiner Einrichtung und Nutzung eine private (Mit-)Nutzung fernliegend ist, begründet allein der Umstand, dass die Patienten den Behandlungsraum nur über einen dem privaten Bereich zuzuordnenden Flur erreichen können, keine Abzugsbeschränkung i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG. In einem solchen Fall sind die Anforderungen, die an das Merkmal der leichten Zugänglichkeit zu stellen sind, geringer, weil bereits aufgrund der Ausstattung des Raums und dessen tatsächlicher Nutzung eine die Abzugsbeschränkung rechtfertigende private (Mit-)Nutzung praktisch ausgeschlossen werden kann.

- 21** 3. Nach diesen Grundsätzen ist die Entscheidung des FG aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage war stattzugeben.
- 22** a) Ausgehend von den Feststellungen des FG ist der Notbehandlungsraum aufgrund seiner Ausstattung und Nutzung in den Streitjahren als betriebsstättenähnlicher Raum zu qualifizieren. Der im Keller des Wohnhauses der Klägerin gelegene Raum war --wie auch die im FG-Verfahren vorgelegten Bilder belegen-- mit einer Klappliege, einer Spalllampe, einer Sehtafel, einem Medizinschrank, Instrumenten und Hilfsmitteln (z.B. zum Entfernen von Fremdkörpern), einem kleinen Tisch zum Ausstellen von Rezepten und mehreren Stühlen eingerichtet. In diesem Raum behandelte die Klägerin in den Streitjahren eine erhebliche Zahl von Patienten. Der Raum war danach als Behandlungsraum eingerichtet und wurde als solcher von der Klägerin genutzt. Aufgrund dieser tatsächlichen Gegebenheiten kann eine private (Mit-)Nutzung des Raums durch die Klägerin praktisch ausgeschlossen werden. Nach den Feststellungen des FG mussten die Patienten der Klägerin zwar zwei dem privaten Bereich zuzuordnende Flure durchqueren, um in den Behandlungsraum zu gelangen. Allerdings ist die dadurch gegebene räumliche Verbindung zu den privat genutzten Räumen gering ausgeprägt. Sie fällt angesichts der Ausstattung des Raums und der tatsächlichen beruflichen Nutzung nicht entscheidend ins Gewicht.
- 23** Darin liegt der maßgebliche Unterschied zu jenen Entscheidungen, in denen der BFH ausgeführt hat, es fehle an einer leichten Zugänglichkeit der Notfallpraxis, wenn der Patient auf dem Weg in den Behandlungsraum erst einen Flur durchqueren müsse, der dem Privatbereich unterfalle (vgl. BFH-Urteil in BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203; Senatsbeschluss vom 16.04.2009 - VIII B 222/08, BFH/NV 2009, 1421). Denn in diesen Fällen war eine private Mitnutzung nicht bereits aufgrund der konkreten Ausstattung des Raums und dessen tatsächlicher Nutzung zur Behandlung von Patienten auszuschließen.
- 24** b) Anhaltspunkte dafür, dass die streitigen Aufwendungen der Höhe nach unzutreffend sind, sind weder vorgetragen noch nach Aktenlage ersichtlich.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1, § 139 Abs. 4 FGO. Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen, die weder in der Sache Stellung genommen noch Anträge gestellt hat, sind nicht erstattungsfähig.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)