

Urteil vom 24. März 2026, VIII R 6/24

Zur Aufzeichnungspflicht für die Aufwendungen des häuslichen Arbeitszimmers eines selbständig tätigen Steuerpflichtigen

ECLI:DE:BFH:2026:U.240326.VIIIR6.24.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b S 1, EStG § 4 Abs 7, EStG § 4 Abs 3, GG Art 3 Abs 1, EStG VZ 2017

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 13. Oktober 2022, Az: 10 K 1672/19

Leitsätze

Der Aufzeichnungspflicht gemäß § 4 Abs. 7 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG wird in inhaltlicher und zeitlicher Hinsicht nur genügt, wenn sämtliche Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer und dessen Ausstattung einzeln und zeitnah in einer besonderen Spalte der Ausgabenaufzeichnungen, zumindest aber gebündelt in einem gesonderten schriftlichen oder digitalen Dokument aufgezeichnet werden.

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Hessischen Finanzgerichts vom 13.10.2022 - 10 K 1672/19 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

- I.
- 1** Die Beteiligten streiten über die Abzugsfähigkeit der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers als Betriebsausgaben des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) bei dessen Einkünften aus selbständiger Arbeit.
- 2** Der Kläger bewohnte im Jahr 2017 (Streitjahr) ein Eigenheim bestehend aus Keller, Erd- und Obergeschoss sowie ausgebautem Dachgeschoss. Er erzielte im Streitjahr neben Einkünften aus selbständiger Arbeit als ... solche aus nichtselbständiger Arbeit (Versorgungsbezüge), aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte in Form einer Leibrente. Der Kläger übte seine selbständige Tätigkeit in dem als Arbeitszimmer eingerichteten Dachgeschoss seines Eigenheims aus. Daneben nutzte er eine im Erdgeschoss gelegene Bibliothek. Seinen Gewinn aus selbständiger Arbeit ermittelte er gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) durch Einnahme-Überschussrechnung.
- 3** Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr erklärte der Kläger unter anderem einen Verlust aus der freiberuflichen Tätigkeit als ... in Höhe von ... €. Dem lagen ausweislich der Angaben in der Anlage EÜR Absetzung für Abnutzung (AfA) auf unbewegliche Wirtschaftsgüter in Höhe von ... € sowie Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (einschließlich AfA und Schuldzinsen) in Höhe von ... € zugrunde. Dabei beruhte die angegebene Höhe der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach den späteren Angaben des Klägers im Einspruchsverfahren auf einer versehentlichen Verdoppelung der Aufwendungen in Höhe von ... € durch das von ihm verwendete Steuerklärungsprogramm.
- 4** Im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr vom 04.09.2018 berücksichtigte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) unter anderem Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von ... €. In den Erläuterungen zum Bescheid führte das FA aus, der Gewinn aus der selbständigen Tätigkeit sei gegenüber der

Einkommensteuererklärung korrigiert worden. Der Anteil des Arbeitszimmers am Gebäude betrage 31,5 %, die AfA ... €. Die weiteren Betriebsausgaben für das Arbeitszimmer seien in Höhe von ... € berücksichtigt worden.

- 5 Der Kläger legte gegen den Einkommensteuerbescheid Einspruch ein und führte zur Begründung aus, der Anteil des Arbeitszimmers am Gebäude sei nicht zutreffend ermittelt worden. Maßgeblich sei insofern nicht die Wohnfläche, sondern die Nutzfläche, was zu einer zu berücksichtigenden Fläche des Dachgeschosses von 95 m² führe. Außerdem seien die nach Abzug des Anteils für das Arbeitszimmer verbleibenden Beträge der Gebäudeaufwendungen als haushaltsnahe Dienstleistungen zu berücksichtigen. Eine vorangegangene Aufforderung des FA zur Vorlage der Gesamtkosten des Arbeitszimmers sei unverständlich, weil in der Steuererklärung für das Streitjahr mit der Anlage EÜR die Einnahmen, Ausgaben sowie die Ausgaben für das Haus detailliert aufgeführt seien.
- 6 Das FA setzte die Einkommensteuer für das Streitjahr mit der Einspruchsentscheidung herab und wies den Einspruch im Übrigen als unbegründet zurück. Dabei erkannte es Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe von ... € als Betriebsausgaben an. Das FA blieb bei seiner Auffassung, dass der Anteil der als Arbeitszimmer genutzten Räume des Klägers im Dachgeschoss und im Erdgeschoss an dem gesamten Gebäude anhand der Wohnflächenverhältnisse gemäß den Bauplänen des Hauses zugrunde zu legen sei und 30,02 % betrage. Die anteiligen Aufwendungen für das Objekt beliefen sich danach auf ... €. Auf der Grundlage der Verkehrswertermittlung des Bausachverständigen zum 01.01.2012 ergebe sich ein Teilwert des Gebäudes in Höhe von ... € und damit ein Einlagewert für die als Arbeitszimmer genutzten Räume bezogen auf das Gebäude in Höhe von ... € sowie eine AfA im Streitjahr in Höhe von ... €. Weiter seien die Aufwendungen für die Heizungswartung und die Dachrinnenreparatur anteilig in Höhe von ... € als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Die Aufwendungen für die Reparatur des Rollladens und den Efeuschnitt seien mangels betrieblicher Veranlassung nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen. Insgesamt errechne sich ein korrigierter Gewinn des Klägers aus selbständiger Tätigkeit in Höhe von ... €. Für Handwerkerleistungen sei, soweit sie nicht als Betriebsausgaben berücksichtigt worden seien, zudem eine Steuerermäßigung in Höhe von insgesamt ... € zu gewähren.
- 7 Der Kläger erhob gegen die Einspruchsentscheidung Klage. Im Rahmen des Klageverfahrens übersandte er eine Aufstellung nachträglicher Herstellungskosten für das von ihm bewohnte Gebäude. Mit Verfügung vom 14.04.2022 forderte der Einzelrichter den Kläger auf, seine Aufzeichnungen zu den geltend gemachten Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer vorzulegen und verwies dabei auf § 4 Abs. 7 EStG. Der Kläger übersandte daraufhin eine Aufstellung von Aufwendungen für das gesamte von ihm bewohnte Gebäude in Höhe von insgesamt ... €. In der mündlichen Verhandlung erklärte der Kläger hierzu, er habe diese Aufstellung im Zusammenhang mit der Erstellung seiner Steuererklärung gefertigt, nachdem er im Laufe des Jahres die Belege dazu gesammelt hatte.
- 8 Das Finanzgericht (FG) hat die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2024, 1290 mitgeteilten Gründen abgewiesen und die Berücksichtigungsfähigkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bereits dem Grunde nach verneint. Der Kläger habe seine Aufzeichnungspflichten gemäß § 4 Abs. 7 EStG nicht erfüllt. Soweit danach auch der Abzug bereits berücksichtigter Aufwendungen als Betriebsausgaben materiell-rechtlich ausgeschlossen sei, scheide eine Verböserung im finanzgerichtlichen Verfahren aus. Im Hinblick auf eine klare Abgrenzung der betrieblichen von der privaten Sphäre sei der Aufzeichnungspflicht nur genügt, wenn die betroffenen Aufwendungen jeweils von Anfang an, fortlaufend, zeitnah und gesondert von sonstigen Betriebsausgaben schriftlich festgehalten würden. Der Kläger habe nach Überzeugung des Gerichts keine gesonderten Aufzeichnungen geführt, die den Anforderungen des § 4 Abs. 7 EStG entsprechen würden. Der Kläger habe in der mündlichen Verhandlung bestätigt, die Belege für die im Zusammenhang mit dem häuslichen Arbeitszimmer stehenden Aufwendungen im Laufe des Streitjahres gesammelt und diese im Zusammenhang mit der Erstellung seiner am 30.05.2018 abgegebenen Steuererklärung in der im Klageverfahren vorgelegten Aufstellung zusammengefasst zu haben. Dies genüge den Anforderungen des § 4 Abs. 7 EStG nicht.
- 9 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Bundesrechts sowie Verfahrensmängel.
- 10 Der Kläger beantragt, das Urteil des Hessischen FG vom 13.10.2022 - 10 K 1672/19 aufzuheben und den Bescheid über Einkommensteuer 2017 vom 04.09.2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 28.10.2019 dahingehend zu ändern, dass bei der Ermittlung des Gewinns aus selbständiger Tätigkeit die vom Kläger erklärten Betriebsausgaben für das häusliche Arbeitszimmer vollständig berücksichtigt werden.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 12 Die Beteiligten haben übereinstimmend auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.

Entscheidungsgründe

II.

- 13 1. Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass dem vom Kläger geltend gemachten Abzug weiterer Betriebsausgaben in Gestalt von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer eine Verletzung der Aufzeichnungspflicht aus § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG entgegensteht.
- 14 a) Das FG ist (stillschweigend) zutreffend davon ausgegangen, dass das häusliche Arbeitszimmer des Klägers im Streitjahr im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers bildete, so dass die Aufwendungen für das Arbeitszimmer --vorbehaltlich der Erfüllung der Aufzeichnungspflichten gemäß § 4 Abs. 7 EStG-- in voller Höhe als Betriebsausgaben des Klägers abzugsfähig wären. Dies ist zwischen den Beteiligten auch nicht streitig. Das FG ist ferner (stillschweigend) zutreffend davon ausgegangen, dass die vom Kläger genutzten Räume im Dachgeschoss und im Erdgeschoss seines Hauses gemeinsam als ein häusliches Arbeitszimmer zu qualifizieren sind, weil sie eine funktionale Einheit bilden (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 09.11.2006 - IV R 2/06, BFH/NV 2007, 677, unter II.3.a; BFH-Beschluss vom 18.11.2025 - VIII S 27/24 (AdV), BFH/NV 2026, 120, Rz 42).
- 15 b) Die Berücksichtigung von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer des Klägers als Betriebsausgaben bei dessen Einkünften aus selbständiger Tätigkeit ist gemäß § 4 Abs. 7 Satz 2 EStG wegen Verletzung der Aufzeichnungspflicht aus § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG ausgeschlossen.
- 16 aa) Gemäß § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG sind unter anderem Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG einzeln und getrennt von den sonstigen Betriebsausgaben aufzuzeichnen. Soweit diese Aufwendungen nicht bereits nach § 4 Abs. 5 EStG vom Abzug ausgeschlossen sind, dürfen sie gemäß § 4 Abs. 7 Satz 2 EStG bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie nach Satz 1 der Vorschrift besonders aufgezeichnet sind.
- 17 bb) Die vom Kläger vorgetragene verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Regelung in § 4 Abs. 7 EStG greifen nicht durch. Die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG und die Ergänzung der Aufzeichnungspflicht des § 4 Abs. 7 EStG um Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11.10.1995 (BGBl I 1995, 1250) wurden auf Vorschlag des Vermittlungsausschusses eingeführt (vgl. Beschlussempfehlungen vom 07.07.1995, BTDrucks 13/1960, und vom 02.08.1995, BTDrucks 13/2100). Nach der Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts (BVerfG) hat der Vermittlungsausschuss im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens des Jahressteuergesetzes 1996 die ihm von Verfassungs wegen gezogenen Grenzen seines Vermittlungsauftrages im Zusammenhang mit der Reform des Einkommensteuerrechts nicht überschritten. Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Kosten für häusliche Arbeitszimmer war im parlamentarischen Verfahren bereits kontrovers behandelt worden und ist damit dem Bundestag als Gegenstand gegenläufiger Initiativen von Bundestag und Bundesrat bewusst gewesen, so dass das Parlament deshalb auch eine Vermittlung in dieser Frage erwarten durfte (BVerfG-Urteil vom 07.12.1999 - 2 BvR 301/98, BStBl II 2000, 162, BVerfGE 101, 297). Der Senat hat demnach keine Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Regelung in § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG.
- 18 cc) Nach § 4 Abs. 7 Satz 1 EStG sind unter anderem Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG für ein häusliches Arbeitszimmer gesondert aufzuzeichnen. Die Verletzung der Aufzeichnungspflicht führt dazu, dass der Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 Abs. 7 Satz 2 EStG ausgeschlossen ist. Insoweit stellt § 4 Abs. 7 Satz 2 EStG eine zusätzliche materiell-rechtliche Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug auf (Stapperfeld in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 2035, m.w.N.).
- 19 aaa) Nach der Rechtsprechung des BFH zu Geschenk- und Bewirtungsaufwendungen im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und Nr. 2 EStG, für die ebenfalls die Aufzeichnungspflicht des § 4 Abs. 7 EStG gilt, kann auch in sogenannten Bagatellfällen bei Freiberuflern, die --wie der Kläger-- ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG ermitteln, von den besonderen Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 7 EStG nicht abgesehen werden (vgl. etwa BFH-Urteile vom 13.05.2004 - IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402, unter II.1.a; vom 14.09.1989 - IV R 122/88, BFH/NV 1990, 495, m.w.N.). Die Aufwendungen müssen einzeln, getrennt von den übrigen Betriebsausgaben und zeitnah aufgezeichnet werden. Hierfür ist eine Aufzeichnung der Aufwendungen auf einem besonderen Konto der Buchführung (bei Gewinnermittlung durch Bestandsvergleich nach § 4 Abs. 1 und 5 EStG) oder in einer besonderen Spalte im Rahmen

der Ausgabenaufzeichnungen (bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG) erforderlich (BFH-Urteil vom 10.03.1988 - IV R 207/85, BFHE 152, 528, BStBl II 1988, 611, unter 1. [Rz 10]; auch R 4.11 Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuerrichtlinien 2017; auch Schmidt/Loschelder, EStG, 45. Aufl., § 4 Rz 655). Dabei genügt auch eine geordnete Belegsammlung mit unterjährig zusätzlicher periodisch zeitnaher Eintragung der Summen in die entsprechende Spalte eines Journals den Anforderungen des § 4 Abs. 7 EStG (BFH-Urteile vom 10.03.1988 - IV R 207/85, BFHE 152, 528, BStBl II 1988, 611, unter 2.; vom 26.02.1988 - III R 20/85, BFHE 152, 509, BStBl II 1988, 613, unter 3.). Eine geordnete Belegsammlung allein genügt hingegen nicht, auch wenn eine solche grundsätzlich --also vorbehaltlich einer besonderen Aufzeichnungspflicht-- gemäß § 146 Abs. 5 Satz 1 Halbsatz 1 der Abgabenordnung zulässig und ausreichend wäre (BFH-Urteile vom 13.05.2004 - IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402, unter I.1.a; vom 10.03.1988 - IV R 207/85, BFHE 152, 528, BStBl II 1988, 611; vom 26.10.1988 - X R 25/87, BFH/NV 1989, 571). Auch eine Belegsammlung mit Addition der Positionen nach Abschluss des Veranlagungszeitraums reicht grundsätzlich nicht aus (vgl. BFH-Urteil vom 26.10.1988 - X R 25/87, BFH/NV 1989, 571). Steuerpflichtige mit Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG haben die für buchführende Steuerpflichtige entwickelten Grundsätze für die getrennte Aufzeichnung von Aufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 7 EStG von der Art der Gewinnermittlung unabhängig und daher entsprechend anzuwenden (vgl. BFH-Urteil vom 13.05.2004 - IV R 47/02, BFH/NV 2004, 1402, unter I.1.a [Rz 12], m.w.N.).

- 20** bbb) Dem ist auch hinsichtlich der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer eines selbständig tätigen Steuerpflichtigen, der seinen Gewinn nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 EStG durch Einnahme-Überschussrechnung ermittelt, zu folgen. Bei einem häuslichen Arbeitszimmer bedarf es ebenso wie bei Geschenk- und Bewirtungsaufwendungen einer klaren Abgrenzung des betrieblichen vom privaten Bereich. Das häusliche Arbeitszimmer ist dadurch gekennzeichnet, dass es seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27.07.2015 - GrS 1/14, BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, Rz 62, 63). Deshalb ist der Aufzeichnungspflicht gemäß § 4 Abs. 7 EStG auch für die Aufwendungen eines häuslichen Arbeitszimmers in inhaltlicher und zeitlicher Hinsicht nur genügt, wenn sämtliche Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer und dessen Ausstattung einzeln und zeitnah in einer besonderen Spalte der Ausgabenaufzeichnungen, zumindest aber gebündelt in einem gesonderten schriftlichen oder digitalen Dokument aufgezeichnet werden. Eine bloße Belegsammlung reicht nicht aus. Nur so ist die sachlich zutreffende Zuordnung solcher Aufwendungen und die einfache Prüfung ihrer Abziehbarkeit gewährleistet.
- 21** dd) Ausgehend von den Feststellungen des FG hat der Kläger im Streitfall keine Aufzeichnungen der Aufwendungen für sein häusliches Arbeitszimmer geführt, die die Voraussetzungen von § 4 Abs. 7 EStG erfüllen. Es fehlt an einer zeitnah erstellten Aufzeichnung sämtlicher geltend gemachter Aufwendungen für das Arbeitszimmer in einer Spalte der Ausgabenaufzeichnungen des Klägers oder zumindest deren zeitnaher gebündelter Aufzeichnung in einem schriftlichen oder digitalen Dokument.
- 22** aaa) Die vom Kläger im Klageverfahren vorgelegte Aufstellung über Aufwendungen für das gesamte von ihm bewohnte Gebäude genügt den Anforderungen des § 4 Abs. 7 EStG bereits deshalb nicht, weil die Aufstellung nicht sämtliche vom Kläger geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer enthält. Insbesondere fehlen die als Betriebsausgaben geltend gemachten anteiligen Abschreibungsbeträge. Ferner fehlt es an einer zeitnahen Aufzeichnung der in der Aufstellung erfassten Beträge. Der Kläger hat die zugrunde liegenden Belege über das Streitjahr gesammelt und erst im Rahmen der Erstellung der Steuererklärung die Aufstellung über sämtliche Gebäudekosten gefertigt. Etwas anderes ergibt sich nicht daraus, dass die Finanzverwaltung es zulässt, die auf ein Arbeitszimmer anteilig entfallenden Finanzierungskosten im Wege der Schätzung zu ermitteln und nach Ablauf des Wirtschafts- oder Kalenderjahres eine Aufzeichnung aufgrund der Jahresabrechnung des Kreditinstitutes vorzunehmen, wobei Entsprechendes für die verbrauchsabhängigen Kosten wie zum Beispiel Wasser- und Energiekosten gelten soll. Es soll auch ausreichend sein, Abschreibungsbeträge nur einmal jährlich --zeitnah nach Ablauf des Kalender- oder Wirtschaftsjahres-- aufzuzeichnen (für das Streitjahr vgl. Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen --BMF-- vom 06.10.2017, BStBl I 2017, 1320, Tz. 25, neugefasst durch BMF-Schreiben vom 15.08.2023, BStBl I 2023, 1551). Selbst wenn man dem folgen wollte, fehlte es im Streitfall an einer zeitnahen Aufzeichnung der entsprechenden Beträge. Laut Aufstellung des Klägers datiert die Abrechnung der Gas- und Wasserkosten vom "20.03." Auch wenn unterstellt wird, dass damit die Jahresabrechnung 2017 gemeint ist und die Abrechnung am 20.03.2018 erfolgte, wäre eine Aufzeichnung im Rahmen der Erstellung der Einkommensteuererklärung Ende Mai 2018 nicht mehr zeitnah gewesen, denn die Aufzeichnungen nach § 4 Abs. 7 EStG sind regelmäßig innerhalb einer Frist von zehn Tagen vorzunehmen und dürfen ausnahmsweise allenfalls einen Monat aufgeschoben werden (BFH-Urteil vom 11.03.1988 - III R 62/87, BFH/NV 1989, 22). Für die übrigen in der Aufstellung angesetzten Aufwendungen beispielsweise für Heizungswartung, Wohngebäudeversicherung,

Rollladenreparatur und Haftpflichtversicherung würden die von der Finanzverwaltung gewährten Aufzeichnungserleichterungen von vornherein nicht gelten.

- 23** bbb) Auch die vom Kläger im Klageverfahren vorgelegte Aufstellung über nachträgliche Herstellungskosten für das von ihm bewohnte Gebäude genügt nicht den Aufzeichnungsanforderungen des § 4 Abs. 7 EStG. Diese Aufstellung weist keine Aufwendungen des Streitjahres aus, sondern sollte aus der Sicht des Klägers zur Ermittlung der Abschreibungsbeträge für das häusliche Arbeitszimmer dienen.
- 24** ccc) Schließlich genügt auch die Erfassung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer im Formular der Einnahme-Überschussrechnung, die der Kläger seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr beigefügt hat, den Erfordernissen des § 4 Abs. 7 EStG an eine Einzelaufzeichnung nicht. Das Formular sah nur die gesonderte Erfassung der Abschreibungsbeträge und im Übrigen die Angabe der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in einer Summe vor.
- 25** ee) Gemäß § 4 Abs. 7 Satz 2 EStG kommt eine Berücksichtigung der Aufwendungen für das Arbeitszimmer des Klägers bereits dem Grunde nach nicht in Betracht. Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr ist rechtswidrig, soweit das FA Aufwendungen in Höhe von ... € als Betriebsausgaben berücksichtigt hat. Die Einkommensteuer des Klägers wäre danach im Streitjahr höher festzusetzen. Wegen des im finanzgerichtlichen Verfahren geltenden Verböserungsverbots (§ 96 Abs. 1 Satz 2 FGO) bleibt die Steuerfestsetzung im angefochtenen Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr aber unverändert.
- 26** ff) Die ebenfalls zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob für die Aufteilung der Gebäudekosten der Anteil des Arbeitszimmers an der Gesamtläche des Gebäudes nach der DIN 277 oder der Wohnflächenverordnung vom 25.11.2003 (BGBl I 2003, 2346) zu ermitteln ist, bedarf keiner Entscheidung, da der Betriebsausgabenabzug für die Aufwendungen des Arbeitszimmers bereits dem Grunde nach zu versagen ist.
- 27** 2. Die vom Kläger erhobenen Verfahrensrügen haben keinen Erfolg.
- 28** a) Der gerügte Verfahrensmangel eines Verstoßes gegen die gerichtliche Sachaufklärungspflicht gemäß § 76 Abs. 1 FGO ist nicht gegeben. Das FG hat seine Sachaufklärungspflicht nicht dadurch verletzt, dass es den Kläger mit Verfügung vom 14.04.2022 zur Vorlage seiner Aufzeichnungen nach § 4 Abs. 7 EStG zu den geltend gemachten Aufwendungen des Arbeitszimmers aufgefordert hat. Gemäß § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO erforscht das Gericht den Sachverhalt von Amts wegen. Da die Erfüllung der Aufzeichnungspflicht des § 4 Abs. 7 EStG als materielle Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug im vorgerichtlichen Verfahren nicht behandelt worden war, musste das FG von Amts wegen die entscheidungserheblichen Tatsachen ermitteln.
- 29** b) Auch der vom Kläger gerügte Verfahrensmangel eines Verstoßes gegen den Anspruch auf rechtliches Gehör (Art. 103 Abs. 1 des Grundgesetzes, § 96 Abs. 2 FGO) aufgrund einer Überraschungsentscheidung liegt nicht vor. Das FG hat den Kläger mit gerichtlichem Schreiben vom 14.04.2022 auf § 4 Abs. 7 EStG hingewiesen. Der Umstand, dass der Kläger diesen Hinweis als überraschend empfunden haben mag, macht die spätere Entscheidung des FG nicht zu einer Überraschungsentscheidung, zumal das FG, wie der Kläger selbst vorträgt, in der mündlichen Verhandlung sein Verständnis der Aufzeichnungspflicht des § 4 Abs. 7 EStG erläutert hat. Der Anspruch auf rechtliches Gehör wird grundsätzlich nicht verletzt, wenn das FG erstmals in der mündlichen Verhandlung oder wie hier sogar davor auf seine Rechtsansicht hinweist und dem Kläger damit die Möglichkeit zur Stellungnahme gibt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 25.10.2019 - X B 68/19, BFH/NV 2020, 97, Rz 9; vom 13.05.2020 - VIII B 117/19, BFH/NV 2020, 1262, Rz 16).
- 30** c) Ebenso hat das FG seine Hinweispflicht gemäß § 76 Abs. 2 FGO nicht verletzt. Soweit der Kläger meint, das FG hätte ihn darauf hinweisen müssen, dass er nicht die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer belegen, sondern seine Aufzeichnungen dieser Aufwendungen hätte vorlegen sollen, trifft das nicht zu. Nach § 76 Abs. 2 FGO hat das Gericht unter anderem darauf hinzuwirken, dass ungenügende tatsächliche Angaben ergänzt werden. Im Streitfall hat das FG den Kläger mit seinem Hinweis vom 14.04.2022 auf die einschlägige Norm des § 4 Abs. 7 EStG hingewiesen und ihm Gelegenheit gegeben, weitere Aufzeichnungen und Belege für die geltend gemachten Aufwendungen des Arbeitszimmers vorzulegen. Dieser Hinweis war eindeutig und unmissverständlich und bedurfte keiner Erläuterung in einem weiteren Hinweis. Aus dem Antwortschreiben des Klägers vom 08.07.2022 ergab sich aus der Sicht des FG auch kein Missverständnis des gerichtlichen Hinweises, sondern die (abweichende) Rechtsansicht des Klägers, dass eine weitere Sachaufklärung seitens des FG nicht erforderlich sei. Außerdem hat das FG seinen Hinweis vom 14.04.2022, wie der Kläger selbst vorträgt, in der mündlichen Verhandlung weiter erläutert.

- 31** 3. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten gemäß § 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung.
- 32** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de