

Beschluss vom 08. October 2020, VIII B 59/20 (AdV)

Zum Merkmal der häuslichen Einbindung eines Arbeitszimmers

ECLI:DE:BFH:2020:BA.081020.VIII B 59.20.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, AO § 180 Abs 1 S 1 Nr 2 Buchst a, FGO § 69 Abs 3 S 1, EStG VZ 2014 , EStG VZ 2015 , EStG VZ 2016

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. May 2020, Az: 4 V 4016/20

Leitsätze

NV: Eine Einbindung in die häusliche Sphäre fehlt in der Regel, wenn der Steuerpflichtige in einem Mehrfamilienhaus --zusätzlich zu seiner privaten Wohnung-- eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer nutzt. Ausnahmsweise kann sich die häusliche Sphäre der Privatwohnung jedoch auch auf diese weitere, zu beruflichen Zwecken genutzte Wohnung im selben Haus erstrecken. Dies ist jedoch nur dann der Fall, wenn bei wertender Betrachtung aufgrund besonderer Umstände im Einzelfall ein innerer Zusammenhang zwischen beiden Wohnungen besteht.

Tenor

Auf die Beschwerde der Antragstellerin wird der Beschluss des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 19.05.2020 - 4 V 4016/20 aufgehoben und die Vollziehung der Bescheide für 2014, 2015 und 2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, jeweils vom 25.11.2019, bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung bzw. der anderweitigen Erledigung des Einspruchsverfahrens mit der Maßgabe ausgesetzt, dass bei beiden Gesellschaftern der Antragstellerin bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit jeweils weitere Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 15.493,34 € für 2014, 6.166,42 € für 2015 und 6.583,89 € für 2016 abgezogen werden.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Antragsgegner zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Antragstellerin und Beschwerdeführerin (Antragstellerin) ist eine GbR, die in den Streitjahren (2014 bis 2016) Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielt hat. Die jeweils hälftig am Gewinn und Verlust der Antragstellerin beteiligten Gesellschafter E und F erzielten neben ihren Beteiligungseinkünften aus der GbR im Hauptberuf aus Vollzeitverhältnissen jeweils Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.
- 2** Die Gesellschafter der Antragstellerin sind jeweils zur Hälfte Bruchteilseigentümer eines in ... belegenen bebauten Grundstücks (Grundstücksfläche von 1 596 m² - Gebäude- und Freifläche, bzw. 105 m² Waldfläche). Der Garten des Anwesens ist parkartig angelegt und verfügt über Freizeiteinrichtungen (z.B. Grillecke, Swimmingpool).
- 3** Nach dem Erwerb des Grundstücks im Jahr 2007 ließen die Gesellschafter einen bereits vorhandenen Rohbau zu einem (unterkellerten) dreistöckigen Wohngebäude ausbauen bzw. erweitern. Seither befindet sich in den ersten beiden Etagen jeweils eine abgeschlossene Wohneinheit, die von den Gesellschaftern der Antragstellerin zu eigenen Wohnzwecken genutzt wird. Während die Erdgeschosswohnung von F, dessen Ehefrau sowie deren Sohn genutzt wird, bewohnt E die im ersten Obergeschoss gelegene Wohnung. In der Dachetage befinden sich auf gleichgroßer Grundfläche Büroräumlichkeiten, welche von der Antragstellerin in den Streitjahren für ihre

freiberuflichen Zwecke genutzt wurden. Jede Wohn- bzw. Geschäftseinheit verfügt am Gartenzaun zur Straße hin über eine eigene Klingelanlage und einen Briefkasten.

- 4 Das privaten Nutzungszwecken beider Gesellschafter dienende Kellergeschoss, die Wohnungen beider Gesellschafter sowie der Bürotrakt der Antragstellerin sind jeweils durch verschließbare Türen vom gemeinschaftlichen Treppenhaus abgegrenzt. Der Zutritt zum Treppenhaus erfolgt durch einen im Erdgeschoss befindlichen (straßenseitigen) gemeinschaftlichen Hauseingang.
- 5 Zur Büroetage gehören ein Badezimmer --ausgestattet mit Dusche, Badewanne, Toilette und Waschbecken--, ein Konferenzraum, in dem sich ein Tisch mit Stühlen befindet, ein Büroraum mit vier Schreibtischarbeitsplätzen, eine Küchenzeile sowie ein Raum für "Messtechnik", der mit Regalen ausgestattet ist, in denen Strommessgeräte aufbewahrt werden, die zur Vorbereitung von Seminar- und Schulungsinhalten sowie in den Schulungen bzw. Seminaren zu Präsentationszwecken verwendet werden. Ansonsten verfügt der Raum für "Messtechnik" über keine besonderen technischen Ausstattungen.
- 6 Die Antragstellerin führt bundesweit im Bereich der ... Seminare durch. Zunächst wurden die Schulungen im Wesentlichen in der Büroetage am Sitz der Antragstellerin durchgeführt. Seit 2014 finden die Seminare überwiegend im Außendienst am jeweiligen Sitz der Kunden statt. Im Streitzeitraum wurde die Büroetage hauptsächlich von den Gesellschaftern der Antragstellerin genutzt, und zwar wöchentlich ca. 15 bis 20 Stunden zur Vor- und Nachbereitung der Seminare. In geringem Umfang wurde das Büro auch für Verhandlungen mit Kunden sowie für die Quartalsgespräche mit dem steuerlichen Berater genutzt.
- 7 Zwischen der Antragstellerin und ihren Gesellschaftern besteht keine Nutzungsvereinbarung in Bezug auf die Büroetage. Für deren Nutzung zahlt die Antragstellerin keine Vergütung, jedoch bestreitet sie --mit Ausnahme der von den Gesellschaftern jeweils hälftig getragenen Schuldzinsen-- die wesentlichen, das gesamte Grundstück betreffenden Aufwendungen. Die von der Antragstellerin bezahlten, auf die privat genutzten Flächen entfallenden Grundstücksaufwendungen (2/3) behandelte sie als gewinnneutrale Entnahmen ihrer Gesellschafter.
- 8 In der Buchhaltung und in den für die Streitjahre erstellten Einnahmeüberschussrechnungen ordnete die Antragstellerin die Büroetage sowie den darauf entfallenden Grund- und Bodenanteil ihrem Gesamthandsvermögen zu und machte die anteiligen Aufwendungen für Gebäudeabschreibung, laufende Instandhaltung, die anteiligen laufenden Grundstücksaufwendungen (Energie, Reinigung, Heizung, Wasser, Abwasser, Gebäudeversicherungen, Grundsteuer usw.) sowie anteilige Schuldzinsen als Betriebsausgaben geltend.
- 9 In den jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Feststellungsbescheiden für die Streitjahre folgte der Antragsgegner und Beschwerdegegner (das Finanzamt --FA--) im Wesentlichen den erklärten Angaben und stellte Gewinne in Höhe von 18.096 € für 2014, 55.301,79 € für 2015 und 53.960,95 € für 2016 fest.
- 10 Im Rahmen einer Betriebsprüfung ordnete die Prüferin die Büroetage sowie den darauf entfallenden Grund- und Bodenanteil dem Sonderbetriebsvermögen der beiden Gesellschafter hälftig zu. Weiterhin ließ sie die auf die Büroetage entfallenden anteiligen Abschreibungen und sonstigen Grundstücksaufwendungen nicht in tatsächlicher Höhe, sondern nur begrenzt in Höhe von 1.250 € je Gesellschafter zum Sonderbetriebsausgabenabzug zu, da sie die Dachgeschossetage als häusliches Arbeitszimmer qualifizierte. Dementsprechend kürzte sie die Sonderbetriebsausgaben bei jedem Gesellschafter um 15.493,34 € für 2014, 6.166,42 € für 2015 und 6.583,89 € für 2016. Das FA schloss sich dieser Beurteilung an und erließ am 29.11.2019 entsprechend geänderte Feststellungsbescheide für die Streitjahre.
- 11 Über den hiergegen gerichteten Einspruch der Antragstellerin vom 13.12.2019 hat das FA bisher nicht entschieden. Den Antrag auf Aussetzung der Vollziehung (AdV) der Feststellungsbescheide lehnte es am 20.12.2019 ab. Auch der gerichtliche Antrag auf AdV der Antragstellerin blieb ohne Erfolg (Beschluss des Finanzgerichts --FG-- Berlin-Brandenburg vom 19.05.2020 - 4 V 4016/20, Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1224). Das FG war der Auffassung, dass es für den uneingeschränkten (Sonder-)Betriebsausgabenabzug maßgeblich darauf ankomme, ob die im Dachgeschoss gelegene Büroeinheit als außerhäusliches Arbeitszimmer anzusehen sei. Denn die Gesellschafter der Antragstellerin könnten aufgrund der in den Streitjahren ausgeübten prägenden Außendiensttätigkeit den Mittelpunkt ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit nicht in der Büroetage begründen. Die zur Büroetage gehörenden Räume, die als funktionale Einheit anzusehen seien, seien als häusliches Arbeitszimmer zu qualifizieren. Eine Unterbrechung der Einbindung in die häusliche Sphäre sei nicht durch das Treppenhaus gegeben, denn dieses werde lediglich von dem jeweiligen Mitgesellschafter bzw. dessen Haushaltsangehörigen, nicht aber von fremden Dritten oder der Allgemeinheit mitgenutzt. Zwischen den

Gesellschaftern bestehe kein Verhältnis wie unter fremden Dritten. Für diese Würdigung gewinne der Umstand Bedeutung, dass beide Gesellschafter zugleich auch Bruchteilseigentümer der Immobilie seien. Mit Blick auf den von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) verfolgten Missbrauchsvermeidungszweck bestehe deshalb eine besondere Nähestellung. Bei wertender Betrachtung lege die zwischen den Miteigentümern bestehende Verflechtung privater und wirtschaftlicher Interessen nahe, dass diese in Ermangelung der Kontrolle außenstehender Dritter von der Möglichkeit Gebrauch machten, ihre nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung in den gemeinsamen Erwerbsbereich zu verlagern. Die Miteigentümer nutzten ihre jeweiligen Wohnungen unter Ausschluss des jeweils anderen Gebrauchsberechtigten kraft eines stillschweigend vereinbarten unentgeltlichen Sondernutzungsrechts. Die Unentgeltlichkeit nehme der Sondernutzung den Charakter einer fremdüblichen Vereinbarung. Auch bei der Überlassung der im Dachgeschoss befindlichen Bürofläche fehle es an einer fremdüblichen Nutzungsüberlassung. Die Einbindung der Büroetage in die häusliche Sphäre werde im Streitfall auch nicht durch die gelegentlichen Besprechungen mit Kunden bzw. dem Steuerberater überlagert.

- 12** Mit ihrer hiergegen gerichteten Beschwerde wendet sich die Antragstellerin gegen die Einordnung der im Dachgeschoss gelegenen Bürofläche als häusliches Arbeitszimmer. Es fehle an einer hinreichenden Einbindung der Räumlichkeiten in die häusliche Sphäre. Soweit das FA zur Begründung einer solchen Einbindung insbesondere auf das Fehlen von fremdüblichen Miet- bzw. Nutzungsvereinbarungen abstelle, übersehe es, dass es im vorliegenden Fall bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise keine Rolle spiele, ob Geld fließe oder nicht, denn alle drei Etagen seien gleich groß und die Gesellschafter seien jeweils hälftige Bruchteilseigentümer. Es sei unzutreffend, dass E und F aufgrund ihrer Verflechtung kein wirtschaftliches Interesse an einer entgeltlichen Nutzung gehabt hätten. Gerade die wirtschaftliche Betrachtung führe dazu, dass auf ein Hin- und Herzahlen von Geldern verzichtet werden könne, ohne damit die Fremdüblichkeit auszuschließen.
- 13** Die Antragstellerin beantragt sinngemäß, den Beschluss des FG Berlin-Brandenburg vom 19.05.2020 - 4 V 4016/20 aufzuheben und die Vollziehung der Bescheide für 2014, 2015 und 2016 über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen, jeweils vom 25.11.2019, bis einen Monat nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung bzw. der anderweitigen Erledigung des Einspruchsverfahrens mit der Maßgabe auszusetzen, dass bei beiden Gesellschaftern der Antragstellerin bei den Einkünften aus freiberuflicher Tätigkeit jeweils weitere Sonderbetriebsausgaben in Höhe von 15.493,34 € für 2014, 6.166,42 € für 2015 und 6.583,89 € für 2016 abgezogen werden.
- 14** Das FA beantragt, die Beschwerde als unbegründet zurückzuweisen.
- 15** Es erachtet die Entscheidung des FG als zutreffend. Da beide Gesellschafter in der gegebenen Situation nicht wie fremde Dritte zueinander stünden, stehe das gemeinschaftlich genutzte Treppenhaus der Annahme einer Einbindung des Büros in die häusliche Sphäre nicht entgegen. Durch das gemeinsame Nutzungsrecht könnten die Gesellschafter und etwaige Angehörige nicht wie Dritte die das gesamte Wohnhaus umspannende häusliche Sphäre unterbrechen.

Entscheidungsgründe

II.

- 16** Die Beschwerde der Antragstellerin, der das FG nicht abgeholfen hat, ist zulässig und begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und antragsgemäßen AdV der streitgegenständlichen Feststellungsbescheide.
- 17** Auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG ist im Rahmen des summarischen Aussetzungsverfahrens davon auszugehen, dass die streitigen Aufwendungen für die Büroetage als Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter der Antragstellerin anzusehen sind. Die Rechtmäßigkeit der Kürzung des entsprechenden Sonderbetriebsausgabenabzuges auf den Betrag von 1.250 € je Gesellschafter ist erstlich zweifelhaft, da die streitgegenständliche Büroetage nicht ohne weiteres als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG zu qualifizieren ist.
- 18** 1. Nach § 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. § 128 Abs. 3 der Finanzgerichtsordnung (FGO) kann das Gericht der Hauptsache auf Antrag die Vollziehung ganz oder teilweise aussetzen. Ist der Verwaltungsakt im Zeitpunkt der Entscheidung schon vollzogen, kann das Gericht ganz oder teilweise die Aufhebung der Vollziehung, auch gegen Sicherheit, anordnen

(§ 69 Abs. 3 Satz 3 FGO). Die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung soll erfolgen, wenn ernstliche Zweifel an der Rechtmäßigkeit des Verwaltungsaktes bestehen oder wenn die Vollziehung für den Betroffenen eine unbillige, nicht durch überwiegende öffentliche Interessen gebotene Härte zur Folge hätte (§ 69 Abs. 3 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Sätze 2 und 7 FGO). Ernstliche Zweifel i.S. des § 69 Abs. 2 Satz 2 FGO sind zu bejahen, wenn bei summarischer Prüfung des angefochtenen Verwaltungsaktes neben für seine Rechtmäßigkeit sprechenden Umständen gewichtige Gründe zutage treten, die Unentschiedenheit oder Unsicherheit in der Beurteilung der entscheidungserheblichen Rechtsfragen oder Unklarheit in der Beurteilung von Tatfragen bewirken (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.02.1967 - III B 9/66, BFHE 87, 447, BStBl III 1967, 182, seitdem ständige Rechtsprechung). Die Aussetzung bzw. Aufhebung der Vollziehung setzt nicht voraus, dass die für die Rechtswidrigkeit sprechenden Gründe überwiegen (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 28.06.2011 - X B 37/11, BFH/NV 2011, 1833).

- 19** a) Gegenstand des Aussetzungsverfahrens ist (jedenfalls auch) die in den Änderungsbescheiden vom 25.11.2019 gegenüber den Gesellschaftern der Antragstellerin festgestellte Höhe der Sonderbetriebsausgaben (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.; zur fehlenden Teilbestandskraft im Einspruchsverfahren vgl. z.B. BFH-Urteil vom 04.11.2003 - VIII R 38/01, BFH/NV 2004, 1372; BFH-Beschluss vom 10.09.1997 - VIII B 55/96, BFH/NV 1998, 282, m.w.N.).
- 20** b) Bei der im Rahmen des vorliegenden Aussetzungsverfahrens gebotenen summarischen Prüfung geht der Senat davon aus, dass es sich bei der streitgegenständlichen Büroetage um Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der Antragstellerin handelt. Auch spricht --zumindest bei summarischer Betrachtung-- viel dafür, dass die streitigen Aufwendungen für die Büroetage insgesamt als Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter der Antragstellerin anzusehen sind.
- 21** aa) Die der Antragstellerin zur Nutzung überlassene Büroetage befindet sich in einem den Gesellschaftern jeweils zur Hälfte gehörenden Anwesen. Sie gehört demnach --wie mittlerweile wohl auch zwischen den Beteiligten nicht mehr streitig ist-- zum Sonderbetriebsvermögen der Gesellschafter der Antragstellerin. Die Unentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung der Büroetage steht der Zuordnung zum Sonderbetriebsvermögen nicht entgegen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 01.03.1994 - VIII R 35/92, BFHE 175, 231, BStBl II 1995, 241; Schmidt/Wacker, EStG, 39. Aufl., § 15 Rz 514, m.w.N.).
- 22** Eine Zuordnung der Büroetage zu der zwischen den Gesellschaftern der Antragstellerin bestehenden Bruchteilsgemeinschaft dürfte im Streitfall demgegenüber ausscheiden. Eine Bruchteilsgemeinschaft stellt keine mitunternehmerische Besitzgesellschaft mit eigenem Betriebsvermögen dar, wenn Grundbesitz --wie vorliegend von den Beteiligten angenommen-- an eine Freiberufler-GbR überlassen wird (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 10.11.2005 - IV R 29/04, BFHE 211, 305, BStBl II 2006, 173) und zudem --wie es auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG erscheint-- die Nutzungsüberlassung ohne Gewinnerzielungsabsicht erfolgt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 12.04.2018 - IV R 5/15, BFHE 261, 157, BStBl II 2020, 118).
- 23** bb) Bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen summarischen Prüfung sprechen auch hinreichende Gründe dafür, dass die streitigen Aufwendungen für die Büroetage insgesamt als Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter der Antragstellerin anzusehen sind.
- 24** Sonderbetriebsausgaben sind die Aufwendungen des Gesellschafters, die durch die Beteiligung an der Personengesellschaft veranlasst sind (z.B. BFH-Urteil vom 18.05.1995 - IV R 46/94, BFHE 178, 318, BStBl II 1996, 295, m.w.N.). Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich, dass der Gesellschafter die Aufwendungen persönlich tragen muss (vgl. BFH-Urteil vom 23.09.2009 - IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337, m.w.N.)
- 25** Danach sind --wovon auch die Beteiligten und das FG ausgehen-- die von den Gesellschaftern der Antragstellerin in Bezug auf die Büroetage selbst getragenen Schuldzinsen und auch die Absetzung für Abnutzung den Sonderbetriebsausgaben zuzuordnen (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337).
- 26** Aber auch hinsichtlich der von der Antragstellerin getragenen, auf die Nutzung der Büroetage entfallenden sonstigen Grundstücksaufwendungen kann im vorliegenden summarischen Aussetzungsverfahren von Sonderbetriebsausgaben der Gesellschafter der Antragstellerin ausgegangen werden, auch wenn eine abschließende Entscheidung hierzu dem Hauptsacheverfahren vorbehalten bleiben muss. Denn es erscheint nicht fernliegend anzunehmen, dass der Zahlung jener Aufwendungen durch die Antragstellerin, der die Büroetage nach den bisherigen Feststellungen von den Gesellschaftern unentgeltlich zur Nutzung überlassen wurde, jeweils eine

Entnahme der Gesellschafter der Antragstellerin aus dem Gesamthandsvermögen und eine Einlage der Gesellschafter in das Sonderbetriebsvermögen vorausgegangen ist, mit der Folge, dass der für die Büroetage angefallene Aufwand insgesamt als Sonderbetriebsausgabe bei den Mitunternehmern zu berücksichtigen wäre. Dies erscheint jedenfalls möglich, da es an hinreichenden Anhaltspunkten für die Annahme von entsprechenden Betriebsausgaben auf Ebene der Gesamthand fehlt.

- 27** c) Die Annahme, es handele sich bei der Büroetage um ein häusliches Arbeitszimmer, ist auf der Grundlage der bisherigen Feststellungen des FG nicht zu begründen. Es ist daher ernstlich zweifelhaft, ob die streitigen Aufwendungen für die Büroetage der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG unterliegen.
- 28** aa) 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).
- 29** 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.). Die Häuslichkeit beruflich/betrieblich genutzter Räume bestimmt sich danach, ob sie sich unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls als dem Wohnbereich und damit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen zugehörig darstellen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 06.12.2017 - VI R 41/15, BFHE 260, 252, BStBl II 2018, 355, m.w.N.).
- 30** aaa) Eine Einbindung in die häusliche Sphäre ist nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig dann gegeben, wenn die betrieblich oder beruflich genutzten Räume zur Wohnung oder zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehören (vgl. BFH-Urteile vom 15.01.2013 - VIII R 7/10, BFHE 240, 121, BStBl II 2013, 374; vom 26.02.2003 - VI R 124/01, BFHE 202, 104, BStBl II 2004, 69, m.w.N.). Dementsprechend ist ein Arbeitszimmer, das sich in einem selbst genutzten Einfamilienhaus befindet, grundsätzlich ein häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG, es sei denn, die Einbindung des Büros in die häusliche Sphäre wird --etwa durch Publikumsverkehr oder die Beschäftigung von nicht familienangehörigen Teilzeitkräften-- aufgehoben oder überlagert (BFH-Urteile in BFHE 240, 121, BStBl II 2013, 374; vom 20.11.2003 - IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775; vom 09.11.2006 - IV R 2/06, BFH/NV 2007, 677). Dabei ist eine unmittelbare Verbindung zur Wohnung nicht erforderlich (BFH-Urteile in BFHE 240, 121, BStBl II 2013, 374; vom 16.10.2002 - XI R 89/00, BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185; vom 13.11.2002 - VI R 164/00, BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350).
- 31** bbb) Hingegen liegt eine innere häusliche Verbindung mit der privaten Lebenssphäre nach der Rechtsprechung des BFH regelmäßig nicht vor, wenn der Steuerpflichtige in einem Mehrfamilienhaus --zusätzlich zu seiner privaten Wohnung-- noch eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer nutzt. Die erforderliche Verbindung zur häuslichen Sphäre ist in diesem Fall nicht allein deshalb gegeben, weil sich eine als Arbeitszimmer genutzte Wohnung in demselben Haus und unter demselben Dach wie die Privatwohnung des Steuerpflichtigen befindet (vgl. im Einzelnen BFH-Urteile in BFHE 240, 121, BStBl II 2013, 374; in BFHE 202, 104, BStBl II 2004, 69; vom 26.02.2003 - VI R 125/01, BFHE 202, 109, BStBl II 2004, 72; vom 18.08.2005 - VI R 39/04, BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428).
- 32** ccc) Allerdings kann sich die häusliche Sphäre der Privatwohnung auch auf eine zu beruflichen Zwecken angemietete weitere Wohnung im selben Haus erstrecken. Dies ist allerdings nur dann der Fall, wenn nach den tatsächlichen Feststellungen des FG bei wertender Betrachtung aufgrund besonderer Umstände ein innerer Zusammenhang zwischen beiden Wohnungen besteht. Einen solchen Zusammenhang nimmt die Rechtsprechung des BFH in den Fällen an, in denen die Wohnungen in unmittelbarer räumlicher Nähe zueinander liegen, etwa weil die als Arbeitszimmer genutzten Räume unmittelbar an die Privatwohnung angrenzen oder weil sie ihr auf derselben Etage direkt gegenüberliegen (BFH-Urteile in BFHE 202, 104, BStBl II 2004, 69, und in BFHE 202, 109, BStBl II 2004, 72). Denn die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, Kosten der privaten Lebensführung in den beruflichen oder betrieblichen Bereich zu verlagern, sind bei unmittelbar an die Privatwohnung angrenzenden

Räumlichkeiten typischerweise deutlich größer, als wenn dem Steuerpflichtigen der Zutritt zu den Räumlichkeiten außerhalb der Privatwohnung nur über ein auch von fremden Dritten benutztes, gemeinsames Treppenhaus möglich ist (BFH-Urteile in BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428; vom 10.06.2008 - VIII R 52/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2009, 456). Die Annahme eines inneren Zusammenhangs der Wohnsphäre mit dem zusätzlich angemieteten Büroraum und eine Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG sind in diesem Fall gerechtfertigt, da es dem Steuerpflichtigen wesentlich leichter fallen wird, die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse an diesen Räumlichkeiten vor außenstehenden Personen verborgen zu halten (vgl. BFH-Urteil in BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428).

- 33** Danach setzt eine Durchbrechung des inneren Zusammenhangs des Arbeitszimmers mit den in demselben Gebäude gelegenen Wohnräumen regelmäßig voraus, dass das Arbeitszimmer über eine der Allgemeinheit zugängliche und auch von anderen Personen genutzte Verkehrsfläche zu erreichen ist (vgl. hierzu BFH-Urteile in BFHE 240, 121, BStBl II 2013, 374; vom 20.06.2012 - IX R 56/10, BFH/NV 2012, 1776). Denn in diesem Fall ist die räumliche Trennung zwischen Arbeitszimmer und Wohnhaus so stark ausgeprägt, dass der Zusammenhang zur häuslichen Sphäre gelöst wird (BFH-Urteil in BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350). Dies gilt auch dann, wenn über die Wohn- und Arbeitsräume zwei separate Mietverträge abgeschlossen wurden, da dies lediglich ein --gestaltbares-- schwaches Indiz für ein außerhäusliches Arbeitszimmer ist (BFH-Urteil in BFHE 240, 121, BStBl II 2013, 374).
- 34** bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen erweist sich die Rechtmäßigkeit der Auffassung des FG, bei der streitigen Büroetage handele es sich um ein häusliches Arbeitszimmer, als ernstlich zweifelhaft. Jedenfalls stützen die bisherigen Feststellungen nicht die Annahme des FG, es bestehe bei wertender Betrachtung ein innerer Zusammenhang zwischen den Wohnungen der Gesellschafter einerseits und der Büroetage andererseits.
- 35** Im Streitfall sind die baulichen Gegebenheiten dadurch gekennzeichnet, dass es sich um ein Mehrfamilienhaus handelt, in dem sich zwei gleich große, getrennte Wohnungen befinden sowie im dritten Stock --auf gleich großer Fläche-- der streitige Bürobereich. Um in den Bürobereich zu gelangen, müssen die Gesellschafter der Antragstellerin das allen Hausbewohnern zugängliche Treppenhaus nutzen. Diese räumlichen Gegebenheiten sprechen gegen die Annahme eines häuslichen Arbeitszimmers.
- 36** Hinzu kommt, dass die Büroetage beiden Gesellschaftern der Antragstellerin gleichrangig zur Nutzung zur Verfügung steht. Ein die Büroetage nutzender Gesellschafter muss somit stets damit rechnen, dass auch der andere Gesellschafter die Räumlichkeiten (zeitgleich betrieblich) nutzen will. Auch dieser Umstand spricht gegen eine Zuordnung der Büroräume zum jeweiligen Wohnbereich und damit der privaten Sphäre der Gesellschafter der Antragstellerin.
- 37** Demgegenüber fehlt es an Feststellungen des FG dazu, dass zwischen den Gesellschaftern der Antragstellerin bzw. zwischen allen Hausbewohnern in den Streitjahren ein Näheverhältnis bestand, aufgrund dessen die Annahme eines inneren Zusammenhangs zwischen den Wohnungen der Gesellschafter und der Büroetage gerechtfertigt wäre.
- 38** Ein solches lässt sich nicht daraus herleiten, dass die zu gleichen Teilen an der Antragstellerin beteiligten Gesellschafter auch hälftige Bruchteilseigentümer des Hauses, in dem sich die Wohnungen und die Büroetage befinden, sind. Auch die gemeinsame Nutzung des Objektes begründet kein Näheverhältnis. Dies bestätigt auch die Rechtsprechung des BFH, die dem Umstand, dass der weitere Mieter in dem betroffenen Mehrfamilienhaus ein Angehöriger des das Arbeitszimmer Nutzenden ist, keine Bedeutung beimisst, sofern das jeweilige Mietverhältnis einem Fremdvergleich standhält (vgl. BFH-Urteil in HFR 2009, 456).
- 39** Die bestehenden Nutzungsabreden führen im Streitfall zu keinem anderen Ergebnis. Zwar fehlt es an Mietverträgen über die Nutzung der Wohnungen bzw. der Büroetage. Dies ist jedoch in Anbetracht der Besonderheiten des Streitfalls kein Indiz für ein Näheverhältnis zwischen den Hausbewohnern. Denn mietvertragliche Abreden waren aufgrund der Eigentumsverhältnisse an dem Grundstück, der Beteiligungsverhältnisse an der Antragstellerin und der Vergleichbarkeit der Nutzungsverhältnisse ausnahmsweise entbehrlich. Die Gesellschafter der Antragstellerin befanden sich rechtlich und wirtschaftlich in der gleichen Situation, und zwar sowohl in ihrer Eigenschaft als Bruchteilseigentümer des Grundstücks, als Nutzer der Wohnungen und auch als Gesellschafter der Antragstellerin. Sie standen einander --ausgestattet mit jeweils gleichen Rechten und Pflichten-- wie fremde Dritte gegenüber, ohne dass es hierzu ausdrücklicher vertraglicher Abreden bedurft hätte. Der Streitfall ist daher nicht vergleichbar mit den Fällen der Mitnutzung eines Mehrfamilienhauses durch einen Angehörigen ohne fremdüblichen Mietvertrag (vgl. BFH-Urteil in HFR 2009, 456).
- 40** 2. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

