

Urteil vom 20. Juni 2012, IX R 56/10

Aufwendungen für ein "außerhäusliches" Arbeitszimmer in einem Zweifamilienhaus als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung

BFH IX. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b S 1, EStG § 9 Abs 5

vorgehend FG Köln, 08. September 2010, Az: 10 K 944/06

Leitsätze

1. NV: Die Häuslichkeit beruflich genutzter Räumlichkeiten bestimmt sich danach, ob sie sich unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls als dem Wohnbereich und damit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen zugehörig darstellen.
2. NV: Werden in einem Zweifamilienhaus Räumlichkeiten, die nicht zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen gehören und die nur über einen straßenseitig gelegenen, auch von anderen Personen genutzten Zugangsbereich erreichbar sind, als Arbeitszimmer genutzt, kann es sich hierbei um ein "außerhäusliches" Arbeitszimmer handeln, das nicht unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG fällt.

Tatbestand

- 1 I. Die Kläger und Revisionsbeklagten (Kläger) wurden im Streitjahr (2002) als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sie erzielten neben Einkünften aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sowie aus Kapitalvermögen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) aus der Nutzungsüberlassung von 20 Eigentumswohnungen bzw. (Mehrfamilien-)Häusern. Im Einzelnen bestanden im Streitjahr über 50 Rechtsverhältnisse betreffend die Vermietung von Immobilienobjekten. Der im Streitjahr erzielte Werbungskostenüberschuss aus § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Höhe von ./ 72.907 € (Kläger) und ./ 58.368 € (Klägerin) beinhaltete u.a. (der Höhe nach unstrittige) Aufwendungen in Höhe von 21.379,23 € für die Unterhaltung eines Büros, das ausschließlich der (gemeinsamen) Verwaltung der im Eigentum der Kläger stehenden Immobilien diene.
- 2 Das Büro befindet sich in einem von den Klägern im Jahr 1997 je hälftig zu Miteigentum erworbenen und ursprünglich als Zweifamilienhaus konzipierten Anwesen. Das auf einem 2 291 qm großen Grundstück erbaute Haus umschließt eine Gesamtwohnfläche von 395,80 qm. Eine im Gebäude befindliche Souterrainwohnung mit einer Wohnfläche von 42 qm ist seit 1999 fremdvermietet. Im Zuge der --unmittelbar nach Erwerb der Immobilie durchgeführten-- Renovierung der Hauptwohnung teilten die Kläger zwei im Obergeschoss des Anwesens befindliche Zimmer durch eine Zwischenwand von den übrigen Räumen des Obergeschosses ab. Dadurch entstand ein 88,4 qm großes Büro, welches neben den beiden Räumen auch ein WC, einen Flur, ein eigenes Treppenhaus sowie einen eigenen Eingangsbereich umfasst. Für die von den Klägern zu eigenen Wohnzwecken genutzte Hauptwohnung verblieb eine (Rest-)Wohnfläche von 265,20 qm.
- 3 Das Anwesen der Kläger verfügt über drei Eingänge. Neben dem in etwa mittig an der der Straße zugewandten Gebäudeseite befindlichen Eingang zur Hauptwohnung der Kläger befindet sich auf der linken Seite des Anwesens ein eigener Eingang zur fremdvermieteten Souterrainwohnung sowie auf der rechten Seite des Anwesens --neben der Garage-- ein eigener Eingang zu den Büroräumen der Kläger. Den straßenseitigen Zugangsbereich des Anwesens nutzen neben den Klägern einerseits der Mieter der Souterrainwohnung sowie andererseits auch dritte Personen, die die Büroräume der Kläger aufsuchen.
- 4 Im Zuge der Umbauarbeiten haben die Kläger eine im Eingangsbereich zu den Büroräumen vorhandene Verbindungstür im Erdgeschoss des Anwesens, durch welche man vom separaten Treppenhaus des Bürotraktes in

die Wohnräume der Kläger wechseln konnte, mit einer der Größe der Türfüllung nach angepassten und fest verfügten Platte dauerhaft verschlossen. Auch ein im ersten Obergeschoss ursprünglich vorhandener Übergang zwischen einem der Büroräume und dem Wohnbereich der Kläger wurde in gleicher Weise verschlossen. Eine direkte Verbindung zwischen den zum Büro gehörenden Räumlichkeiten und dem Wohnbereich der Kläger existiert seitdem nicht mehr. Auch von dem (u.a.) von der Gartenseite aus zugänglichen Keller des Anwesens existiert kein Zugang zu den Büroräumen. Der im ersten Obergeschoss befindliche Balkon des Anwesens kann sowohl von einem Zimmer des Wohnbereichs als auch von einem Büroraum durch eine jeweils nur von innen zu öffnende Tür betreten werden; insoweit ist ein Wechsel zwischen dem Wohnbereich und dem Arbeitsbereich der Kläger theoretisch möglich, wenn beide Türen von innen geöffnet worden sind.

- 5 Nach den Angaben der Kläger wurden in den Büroräumen nicht nur allgemeine Immobilienverwaltungsangelegenheiten erledigt, sondern durchschnittlich einmal pro Woche Handwerker, Mieter oder Mietinteressenten empfangen. Darüber hinaus haben sowohl der --im Jahr 2001 verstorbene-- Vater der Klägerin als auch der --mittlerweile erwachsene-- Sohn "unterstützende" Verwaltungstätigkeiten in den Büroräumen ausgeübt. Seit dem Wegzug des Sohnes wird in den Büroräumen ein (nicht familienangehöriger) Mitarbeiter beschäftigt.
- 6 Mit ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger die auf die Büroräume entfallenden Aufwendungen in Höhe von 21.379,23 € als Werbungskosten bei ihren Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ließ demgegenüber im Einkommensteuerbescheid für das Streitjahr unter Verweis auf die Regelungen des § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Sätze 2, 3 EStG nur einen Betrag von 2.454 € zum Abzug zu, da es sich bei den von den Klägern genutzten Büroräumen um ein "häusliches" Arbeitszimmer handele. Der hiergegen gerichtete Einspruch der Kläger hatte keinen Erfolg.
- 7 Das Finanzgericht (FG) gab der Klage, mit der die Kläger die steuermindernde Berücksichtigung der vollen Bürokosten als Werbungskosten begehrten, mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 316 veröffentlichten Urteil statt. Es vertrat die Auffassung, dass es sich bei den von den Klägern genutzten Büroräumen zwar um ein Arbeitszimmer, nicht jedoch um ein "häusliches" Arbeitszimmer handele.
- 8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Das FG sei mit der angefochtenen Entscheidung von dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 13. November 2002 VI R 164/00 (BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350) abgewichen und habe die Büroräume der Kläger zu Unrecht nicht als "häusliches" Arbeitszimmer gewertet. Dadurch werde § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG verletzt.
- 9 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil des FG vom 9. September 2010 10 K 944/06 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Kläger beantragen, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Die vom FA behauptete Abweichung liege nicht vor. Anders als in dem mit Urteil in BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350 entschiedenen Sachverhalt, in dem ein Anbau an ein Einfamilienhaus als häusliches Arbeitszimmer gewertet worden sei, handele es sich im Streitfall bei den Büroräumen um einen baulich getrennten Teil eines Mehrfamilienhauses, der nur von der Straßenseite aus betreten werden könne. Ein Zugang über die Gartenseite sei, anders als in der behaupteten Divergenzentscheidung, nicht möglich. Der gemeinsame Balkon eröffne keine geeignete Zugangsmöglichkeit zum Bürotrakt. Auch ein gartenseitiger Eingang bestehe nicht. Die Abtrennung des Bürotraktes sei bautechnisch dauerhaft vorgenommen worden; die verschlossenen Durchgänge könnten nicht ohne weiteres wieder geöffnet werden. Damit sei die räumliche Nähe zwischen Bürobereich und Privatbereich endgültig beseitigt worden. Entgegen der Auffassung des FA gehe die höchstrichterliche Rechtsprechung davon aus, dass die Privatsphäre bzw. die Häuslichkeit durch das Zusammentreffen mit anderen Mietparteien aufgehoben werde. Vor diesem Hintergrund sei es im Streitfall entscheidungserheblich, dass sich in dem Anwesen eine dauerhaft fremdvermietete Souterrainwohnung befinde, deren Mieter ebenfalls über den straßenseitig eröffneten Zugangsbereich, den die Kläger auch für die Benutzung des Bürotraktes durchqueren müssten, zu seiner Wohneinheit gelange. Entgegen der Auffassung des FA sei es auch nicht zur Aufhebung der Privatsphäre erforderlich, das Privatgrundstück zu verlassen.

Entscheidungsgründe

- 12** II. Die Revision ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG ist zu Recht davon ausgegangen, dass die streitigen Aufwendungen der Kläger für die Unterhaltung der Büroräume in voller Höhe als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen sind.
- 13** 1. Nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 1 EStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abziehen. Dies gilt nach Satz 2 der Vorschrift nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 v.H. der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt (Satz 3 Halbsatz 1 der Vorschrift). Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (Satz 3 Halbsatz 2 der Vorschrift).
- 14** a) Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist im Gesetz nicht näher bestimmt. Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH erfasst die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 1 EStG das häusliche Büro, d.h. einen Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient. Der Nutzung entsprechend ist das häusliche Arbeitszimmer daher typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück darstellt (vgl. BFH-Urteile vom 18. August 2005 VI R 39/04, BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428, und vom 28. August 2003 IV R 53/01, BFHE 203, 324, BStBl II 2004, 55, m.w.N.).
- 15** Demgegenüber wurden Räume, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprachen, nicht als Arbeitszimmer bezeichnet, wie etwa eine Werkstatt (vgl. BFH-Urteil vom 19. August 1998 XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41, m.w.N., zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG), ein Lager- und Ausstellungsraum (vgl. BFH-Urteile vom 19. September 1990 X R 110/88, BFHE 162, 82, BStBl II 1991, 208, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG, und vom 26. Juni 2003 VI R 10/02, BFH/NV 2003, 1560, m.w.N.), ein Tonstudio (vgl. BFH-Urteil in BFHE 203, 324, BStBl II 2004, 55), die Praxisräume einer Sprachpädagogin (vgl. BFH-Urteil vom 21. März 1995 XI R 93/94, BFH/NV 1995, 875, zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG) und die Notfallpraxis eines Arztes (vgl. BFH-Urteile vom 30. August 1994 IX R 126/92, BFH/NV 1995, 764, und vom 20. November 2003 IV R 3/02, BFHE 205, 46, BStBl II 2005, 203).
- 16** Nach Maßgabe dieser Rechtsprechung hat das FG die von den Klägern genutzten Büroräume in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise dem Typus des "Arbeitszimmers" zugeordnet. Nach den gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG im Tatbestand des angefochtenen Urteils wurden die mit einer entsprechenden Einrichtung ausgestatteten Räume für bürotypische Verwaltungsarbeiten genutzt.
- 17** b) Die Häuslichkeit beruflich genutzter Räumlichkeiten bestimmt sich danach, ob sie sich unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls als dem Wohnbereich und damit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen zugehörig darstellen. In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein Arbeitszimmer regelmäßig nur dann, wenn es sich in einem Raum befindet, der unmittelbar zur privat genutzten Wohnung bzw. zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen (einschließlich der Zubehörräume wie Abstell-, Keller- und Speicherräume) gehört. Davon ist auszugehen, wenn die Räumlichkeiten aufgrund der unmittelbaren räumlichen Nähe mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind. Die häusliche Sphäre der Privatwohnung erstreckt sich allerdings nur dann auf weitere, beruflich genutzte Räumlichkeiten, wenn aufgrund besonderer Umstände ein innerer Zusammenhang zwischen den beiden Bereichen besteht. Ob ein solcher Zusammenhang im Einzelfall vorliegt oder ob dieser ggf. aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalles aufgehoben oder überlagert wird, ist von den Finanzgerichten aufgrund wertender Betrachtung zu entscheiden (vgl. BFH-Urteile vom 10. Juni 2008 VIII R 52/07, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2009, 456; vom 9. November 2006 IV R 2/06, BFH/NV 2007, 677, m.w.N.).
- 18** Ist eine dahingehende Zuordnung des als Arbeitszimmer genutzten Raumes zur häuslichen Sphäre nicht möglich und fehlt es mithin an einem innerem Zusammenhang zwischen dem beruflich genutzten Bereich und der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen, ist er in der Regel auch kein "häusliches" Arbeitszimmer.
- 19** 2. Nach Maßgabe dieser Grundsätze hat das FG die von den Klägern genutzten Büroräume zutreffend als "außerhäusliches" Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 1 EStG angesehen.

- 20** Das FG hat unter Beachtung der höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. BFH-Urteil in BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350) auf die konkreten baulichen Gegebenheiten im Streitfall abgestellt. Diese sind zu allererst dadurch gekennzeichnet, dass es sich bei dem Anwesen der Kläger um ein Zweifamilienhaus handelt, in dem sich zwei getrennte Wohnungen sowie --als eigenständiger Bereich-- der in einem gesonderten Nutzungszusammenhang stehende Bürotrakt befindet. Vor diesem Hintergrund ist es revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, wenn das FG im Ergebnis davon ausgeht, dass sich die häusliche Sphäre der Privatwohnung der Kläger nicht auf die im selben Haus befindlichen Büroräume erstreckt. Bei wertender Betrachtung fehlt es an einem inneren Zusammenhang zwischen beiden Bereichen insbesondere deshalb, weil die Kläger, um von ihrem Wohnbereich in die Büroräume zu gelangen, zunächst das Haus verlassen und eine auch von anderen Personen --dem Mieter der Souterrainwohnung und den Besuchern der Büroräume-- genutzte, straßenseitig gelegene und insoweit auch der Allgemeinheit zugänglich gemachte Verkehrsfläche durchqueren müssen, um über einen eigenen Treppenaufgang in die Büroräume zu gelangen. Nach den bindenden Feststellungen des FG gibt es darüber hinaus keinen weiteren direkten Zugang, welcher aus dem Privatbereich der Kläger in die Büroräume führt. Dies gilt sowohl für die zum Wohnbereich zählenden Kellerräume wie für den Garten.
- 21** Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist in diesem Zusammenhang auch die Wertung des FG, dass der beide Bereiche verbindende Balkon keine eigene Zugangsmöglichkeit eröffnet; denn die von den unterschiedlichen Nutzungsbereichen auf den Balkon führenden Türen sind von außen nicht zu öffnen. Darüber hinaus sind die bauseits ursprünglich bestehenden Verbindungstüren zwischen den Bereichen nach den Feststellungen des FG dauerhaft verschlossen worden.
- 22** Fehlt es, wie im Streitfall, an einer inneren Verbindung zwischen den privaten und den beruflich genutzten Räumlichkeiten des Steuerpflichtigen, und kann der nicht zur Wohnung gehörende, als Arbeitszimmer genutzte Raum daher der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen nicht zugerechnet werden, handelt es sich um ein außerhäusliches Arbeitszimmer, das nicht unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 1 EStG fällt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de