

Urteil vom 22. März 2016, VIII R 10/12

Abzugsverbot der Mietaufwendungen für einen durch ein Sideboard vom Wohnbereich abgetrennten Arbeitsbereich

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend FG Düsseldorf, 31. Januar 2012, Az: 7 K 87/11 E

Leitsätze

Kein häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist ein büromäßig eingerichteter Arbeitsbereich, der durch einen Raumteiler vom Wohnbereich abgetrennt ist (Anknüpfung an den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27. Juli 2015 GrS 1/14, BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265).

Tenor

Die Revision des Klägers gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 1. Februar 2012 7 K 87/11 E wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Mietaufwendungen des Klägers und Revisionsklägers (Kläger) für betrieblich genutzte Räume in den Streitjahren (2006 und 2007) als Betriebsausgaben abzugsfähig sind.
- 2 Der Kläger war in beiden Streitjahren als selbständiger Architekt tätig. Er ermittelte seinen Gewinn im Wege der Einnahmenüberschussrechnung und wurde einzeln zur Einkommensteuer veranlagt.
- 3 Während des Streitjahres 2006 und im Streitjahr 2007 (bis zum Umzug in die S-Straße) hatte der Kläger eine Wohnung in der T-Straße in A-Stadt angemietet.
- 4 In der Wohnung in der T-Straße nutzte er ein Arbeitszimmer und den Abstellraum der Wohnung als Büroräume. Zudem verfügte die Wohnung über ein Wohnzimmer, ein Schlafzimmer, eine Küche, eine Diele und ein Badezimmer. Einen Kellerraum nutzte der Kläger als Archivraum.
- 5 Im Anschluss an eine Außenprüfung wurden vom Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) die auf das Arbeitszimmer, den Abstellraum und den im Keller befindlichen Archivraum entfallenden Mietaufwendungen für die Wohnung in der T-Straße als Betriebsausgaben anerkannt. Die übrigen Räume der Wohnung (darunter Küche, Diele und Badezimmer) ordneten die Außenprüferin und ihr folgend das FA in vollem Umfang den vom Kläger zu Wohnzwecken genutzten Räumen zu. Auch für das Streitjahr 2007 sahen die Außenprüferin und ihr folgend das FA nur die auf das Arbeitszimmer, den Abstellraum und den im Keller befindlichen Archivraum entfallenden Mietaufwendungen für die Wohnung in der T-Straße als Betriebsausgaben an.
- 6 In der im Streitjahr 2007 bezogenen Wohnung in der S-Straße in A-Stadt nutzte der Kläger im Untergeschoss zwei Kellerräume als Büro und einen weiteren Kellerraum als Archiv, zudem rechnete er den halben Kellerflur diesen beruflich genutzten Räumen zu.
- 7 Im Obergeschoss der Wohnung befand sich neben weiteren Zimmern ein Raum, der als Wohn- und Esszimmer bezeichnet war und sowohl zu Wohnzwecken als auch als Büro genutzt wurde. Betrat man das Zimmer von der Diele

aus, befanden sich von der Tür aus rechts bis zum Ende des Zimmers der mit einem ca. einen Meter hohen Sideboard abgetrennte Arbeitsbereich und links der Wohnzimmerteil. Im Arbeitsbereich des Klägers befanden sich u.a. ein Schreibtisch mit Computer und mehrere Aktenschränke. Vom Arbeitsbereich aus konnte der Kläger am Sideboard vorbei den Rest des Zimmers betreten. In diesem Teil des Raums befand sich ein Tisch mit vier Stühlen. Von dem Arbeitsbereich aus gelangte man auch in die Küche, die jedoch ebenfalls über die Diele erreicht werden konnte.

- 8** In der Außenprüfung wurden nur Mietaufwendungen für die Kellerräume im Untergeschoss vom FA als Betriebsausgaben anerkannt. Weder ließen die Außenprüferin und das FA die Aufwendungen für den im Obergeschoss liegenden gemischt genutzten Raum noch die vom Kläger geltend gemachten anteilig auf Flächen in Küche, Diele und Bad entfallenden Aufwendungen zum Abzug zu.
- 9** Das FA erließ am 6. Mai 2010 für die Streitjahre entsprechend geänderte Einkommensteuerbescheide.
- 10** Der Kläger erhob Einspruch. Er hielt daran fest, dass im Verhältnis betrieblich genutzter Flächen zur Gesamtfläche der Wohnung in der T-Straße neben den bereits als Betriebsausgaben anerkannten Aufwendungen auch anteilig auf Küche, Diele und Bad entfallende Aufwendungen abzugsfähig seien. Für die Wohnung in der S-Straße begehrte der Kläger über die schon als Betriebsausgaben anerkannten Mietaufwendungen hinaus ebenfalls nach Maßgabe eines Flächenschlüssels den vollen Abzug der auf den gemischt genutzten Raum im Obergeschoss und der anteilig auf die gemischt genutzte Küche, Diele und das Bad entfallenden Aufwendungen.
- 11** Einspruch und Klage vor dem Finanzgericht (FG) blieben erfolglos. Die Entscheidung des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1830 veröffentlicht.
- 12** Mit der Revision begehrt der Kläger weiterhin, Aufwendungen für die anteilig genutzten Räume Küche, Diele und Badezimmer in beiden Wohnungen in beiden Streitjahren sowie im Streitjahr 2007 für den gemischt genutzten Raum im Obergeschoss in der Wohnung in der S-Straße als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Das Urteil des FG verletze Bundesrecht, da es sich bei den geltend gemachten Aufwendungen um gemischte und aufteilbare Aufwendungen handele, die nach dem Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) abzugsfähig seien. Die beruflich veranlassten Mietaufwendungen könnten nach dem Flächenschlüssel unmittelbar den privat und beruflich genutzten Flächen in beiden Wohnungen zugeordnet werden.
- 13** Der Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27. Juli 2015 GrS 1/14 (BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265) stehe dem nicht entgegen, da er nur eine zeitanteilige Aufteilung der Aufwendungen mangels einer hinreichenden Verifikationsmöglichkeit der Finanzverwaltung nicht anerkannt habe.
- 14** Der durch das Sideboard abgetrennte Arbeitsbereich im gemischt genutzten Raum in der S-Straße müsse im Übrigen einem nahezu ausschließlich betrieblich genutzten abgeschlossenen Raum gleichgestellt werden.
- 15** Es verstoße gegen das Gebot der Steuergerechtigkeit, wenn der Kläger, der in den angemieteten Privatwohnungen sein einziges Büro unterhalten habe, diese Aufwendungen nicht vollständig abziehen könne, während ein solcher Abzug möglich wäre, wenn er ein Büro außerhalb seiner Wohnung angemietet hätte.
- 16** Der Kläger beantragt, das angefochtene Urteil der Vorinstanz aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2006 vom 6. Mai 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2010 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit um weitere Betriebsausgaben in Höhe von 1.237 € gemindert werden sowie den Einkommensteuerbescheid 2007 vom 6. Mai 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14. Dezember 2010 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit um weitere Betriebsausgaben in Höhe von 1.775 € gemindert werden.
- 17** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 18** Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265 seien Aufwendungen nur dann als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn sie auf einen büromäßig eingerichteten abgeschlossenen und nahezu ausschließlich beruflich genutzten Raum entfielen. Der Flächenanteil der beruflich genutzten Flächen zur Gesamtfläche einer Wohnung sei nach dieser raumbezogenen Betrachtungsweise demnach kein geeigneter Aufteilungsmaßstab für die Abgrenzung betrieblicher und privater Aufwendungen. Das FG habe auch keine

betriebliche Nutzung der im Zuge der beruflichen Tätigkeit mitbenutzten Küche, Diele und des Bades in beiden Wohnungen festgestellt.

Entscheidungsgründe

II.

- 19** Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 20** Das FG hat ohne Rechtsfehler entschieden, dass dem Kläger in den Streitjahren kein weitergehender Betriebsausgabenabzug aus den Mietaufwendungen für die Wohnungen in der T-Straße und S-Straße zusteht.
- 21** 1. Zu Recht hat das FG keinen Betriebsausgabenabzug aufgrund der vom Kläger geltend gemachten betrieblichen Mitbenutzung der Küche, Diele und des Bades in den Wohnungen in der S-Straße und T-Straße in den Streitjahren anerkannt.
- 22** Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG, die für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend sind, sind die Küche, Diele und das Bad in beiden Wohnungen durch den Kläger nicht in nennenswertem Umfang betrieblich genutzt worden. Er hat in den Streitjahren nach den Feststellungen des FG in seinen Wohnungen insbesondere weder in größerem Umfang Kunden empfangen noch Angestellte beschäftigt, die Küche und Bad mitgenutzt hätten. Auf dieser Grundlage kommt in den Streitjahren ein Abzug anteiliger Mietaufwendungen für "betrieblich mitgenutzte Flächenanteile" in Küche, Diele und Bad als Betriebsausgaben schon deshalb nicht in Betracht, weil es an der gemäß § 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erforderlichen betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen fehlt (vgl. auch BFH-Urteil vom 17. Februar 2016 X R 26/13, BFHE 253, 153).
- 23** 2. Das FG hat zu Recht auch keinen Abzug der Aufwendungen für den Arbeitsbereich des Klägers im als Wohn- und Esszimmer bezeichneten Raum in der Wohnung in der S-Straße im Streitjahr 2007 gewährt.
- 24** a) Ein häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG in der für das Streitjahr 2007 anwendbaren Fassung des Jahressteuergesetzes (JStG) 2010 vom 8. Dezember 2010 (BGBl I 2010, 1768) ist ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten dient. Ein solcher Raum ist typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist. Entspricht ein Raum dem Typus des Arbeitszimmers, muss er überdies (nahezu) ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt werden. Selbst wenn Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer entstanden sind, das ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird, sind diese nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des JStG 2010 grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar. Nur wenn kein anderer Arbeitsplatz für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung steht (Satz 2 der Regelung) oder das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (Satz 3 der Regelung), ist ein Abzug in Höhe von bis zu 1.250 € bzw. im zuletzt genannten Fall in tatsächlicher Höhe möglich (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265).
- 25** b) Aufwendungen für in die private Sphäre eingebundene Räume, die bereits nach ihrem äußeren Erscheinungsbild nicht dem Typus des Arbeitszimmers zuzurechnen sind, sondern ihrer Art (z.B. Durchgangszimmer) oder ihrer Einrichtung nach (z.B. bei einer Arbeitsecke in einem Wohnraum) erkennbar auch privaten Wohnzwecken dienen, können erst recht nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, Rz 69). Denn wenn schon Aufwendungen für einen als Büro eingerichteten und nahezu ausschließlich beruflich genutzten Raum im Grundsatz nicht abziehbar sind, gilt dies umso mehr für Räume, die ihrer Ausstattung nach sowohl der Erzielung von Einkünften als auch privaten Wohnzwecken dienen. Denn die nahezu ausschließliche betriebliche Nutzung lässt sich weder bei einem gemischt genutzten und als Arbeitszimmer eingerichteten Raum noch bei einem abgetrennten Arbeitsbereich in einem auch zu privaten Wohnzwecken genutzten Zimmer objektiv feststellen (siehe zur Bedeutung der fehlenden Verifikationsmöglichkeit Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, Rz 69, 71 ff.). Nur ein durch Wände und Türen abgeschlossener Raum kann ein zum Abzug von Betriebsausgaben berechtigendes häusliches Arbeitszimmer i.S. der Regelung sein, denn ein solcher Raum ist die kleinste Einheit, über die sich eine nachprüfbare Aussage für die nahezu ausschließlich berufliche Nutzung treffen lässt (vgl. bereits BFH-Urteil vom

21. April 1994 IV R 98/93, BFH/NV 1994, 853, Rz 13). Aufwendungen für solche in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebundene Räume, die gemischt sowohl zur Erzielung von Einkünften als auch --in mehr als nur untergeordnetem Umfang-- zu privaten Zwecken genutzt werden, sind daher gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 2010 auch dann insgesamt nicht abziehbar, wenn dem Steuerpflichtigen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht oder dieser Raum den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen bildet.

- 26** c) Kein häusliches Arbeitszimmer ist anknüpfend an diese raumbezogene Betrachtungsweise ein Arbeitsbereich, der vom angrenzenden Wohnzimmer aus durch einen offenen Durchgang ohne Türabschluss betreten werden kann, der durch einen Raumteiler vom Wohnbereich abgetrennt ist oder der auf einer Empore oder offenen Galerie eingerichtet ist (BFH-Urteile vom 6. Dezember 1991 VI R 101/87, BFHE 166, 285, BStBl II 1992, 304, unter 2.a; vom 6. Dezember 1991 VI R 110/90, BFH/NV 1992, 380; in BFH/NV 1994, 853).
- 27** d) Im Streitfall erfüllt der durch das Sideboard abgetrennte Arbeitsbereich im gemischt genutzten Raum im Obergeschoss der Wohnung in der S-Straße danach nicht die Voraussetzungen für ein zum Abzug von Betriebsausgaben berechtigendes häusliches Arbeitszimmer. Die Abgrenzung durch das einen Meter hohe Sideboard mit daneben liegendem Durchgang zum Rest des Zimmers ist einem durch Wände und Türen abgeschlossenen Raum nicht gleich zu erachten (vgl. auch BFH-Urteil vom 17. Februar 2016 X R 32/11, BFHE 253, 148). Der Raum mit dem abgetrennten Arbeitsbereich kann auch nicht insgesamt als häusliches Arbeitszimmer angesehen werden, da er nicht nahezu ausschließlich betrieblich genutzt wurde. Das FG hat für den Senat bindend festgestellt, dass der Raum vom Kläger neben der beruflichen Nutzung im Arbeitsbereich auch zu privaten Wohnzwecken genutzt wurde.
- 28** 3. Der Senat ist auch von der Verfassungsmäßigkeit des Abzugsverbots in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des JStG 2010 überzeugt, soweit die Regelung den Betriebsausgabenabzug der Aufwendungen für einen Arbeitsbereich in einem gemischt genutzten Raum auch dann ausschließt, wenn dieser Arbeitsbereich den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit --wie vom Kläger geltend gemacht-- darstellt.
- 29** Nur ein ausschließlich beruflich genutztes "Arbeitszimmer" führt dem Grunde nach zu beruflich veranlasstem Aufwand, der als "typischer" Erwerbsaufwand nach dem objektiven Nettoprinzip grundsätzlich von der Bemessungsgrundlage abzuziehen ist und nicht dem Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG unterfällt (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268, Rz 42). Das BVerfG hat im Beschluss in BVerfGE 126, 268 das Abzugsverbot der früheren Fassung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG zwar unter dem Gesichtspunkt als nicht verfassungsmäßig angesehen, dass die Regelung Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht zum Abzug zuließ, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der Senat sieht es aber anknüpfend an die Entscheidung des BVerfG von der Typisierungsbefugnis des Gesetzgebers als gedeckt an, den Abzug von Aufwendungen für Arbeitsbereiche in gemischt genutzten Räumen generell auszuschließen. Es handelt sich in diesem Fall nicht um typischen Erwerbsaufwand i.S. des BVerfG-Beschlusses in BVerfGE 126, 268, da der Aufwand nicht auf ein ausschließlich beruflich genutztes Zimmer entfällt. Zudem betont das BVerfG in seiner Entscheidung, dem Gesetzgeber komme für die sachgerechte Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ein erheblicher Gestaltungsspielraum sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach zu, 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 (BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 268, Rz 47). Dies gilt umso mehr für Arbeitsbereiche in gemischt genutzten Räumen.
- 30** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de