

Urteil vom 22. März 2016, VIII R 24/12

Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für beruflich genutzte und in die häusliche Sphäre eingebundene Räume

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006

vorgehend FG München, 30. Mai 2011, Az: 13 K 2979/10

Leitsätze

Die nicht nur untergeordnete private Mitbenutzung eines in die häusliche Sphäre eingebundenen Raums schließt den Abzug von Betriebsausgaben für diesen Raum auch dann aus, wenn es sich um einen nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechend eingerichteten Raum handelt (Anschluss 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 der Kläger gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 31. Mai 2011 13 K 2979/10 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) wurden in den Streitjahren (2004 bis 2006) als Ehegatten zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.
- 2 Die Klägerin übte eine Tätigkeit als sog. Coach aus, für die sie einen Gewinn aus selbständiger Arbeit auf der Grundlage einer Einnahmenüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren geltenden Fassung (EStG) ermittelte.
- 3 Die Klägerin machte in der Gewinnermittlung für einen Raum in der von den Klägern angemieteten Wohnung Miet- und Mietnebenkosten als Betriebsausgaben für ein häusliches Arbeitszimmer geltend. Die Aufwendungen betragen 7.021,50 € (2004), 5.231,12 € (2005) und 5.166,18 € (2006).
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) führte am 7. April 2006 in der Wohnung der Kläger eine Ortsbesichtigung durch. Hierbei traf das FA die Feststellung, dass das 37 qm große Arbeitszimmer der Klägerin im Untergeschoss der angemieteten Wohnung lag. Im Untergeschoss waren ansonsten noch eine Diele, eine Wohnküche, ein Gäste-WC und ein Arbeitszimmer des Klägers vorhanden. Der als Arbeitszimmer der Klägerin bezeichnete Raum war mit einem Schreibtisch, einem Flipchart, einem langen Tisch mit sechs Stühlen, einem Regal und einem Kachelofen mit umlaufender Bank ausgestattet. Im Obergeschoss der Wohnung befanden sich ein Bad und ein Wohn- sowie ein Schlafzimmer.
- 5 Das FA versagte im Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 10. Mai 2006, im Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 30. April 2007 und im Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 10. Juli 2008 und den danach für alle Streitjahre ergangenen Änderungsbescheiden vom 17. August 2010 die Anerkennung der streitigen Aufwendungen für das Arbeitszimmer der Klägerin.
- 6 Gegen die Änderungsbescheide erhoben die Kläger nach erfolglosem Einspruchsverfahren Klage. Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2012, 1825 veröffentlichten Urteil vom

31. Mai 2011 13 K 2979/10 als unbegründet ab.

- 7** Es sah den Raum wegen seiner Ausstattung nicht als unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG fallendes häusliches Arbeitszimmer an. Dennoch verneinte es die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Betriebsausgaben, da es von einer nicht unerheblichen privaten Mitbenutzung des Raums ausging.
- 8** Die private Mitbenutzung leitete das FG daraus ab, dass das streitige Zimmer der größte Raum in der Wohnung der Kläger gewesen sei. Es sei mit einem Kachelofen mit umlaufender Bank ausgestattet gewesen und man habe von dort aus den Balkon betreten können, der einen schönen Blick auf die Umgebung ermöglicht habe. Der im Raum befindliche lange Tisch habe sich gut für die Bewirtung mehrerer Gäste geeignet. Auch habe für die Kläger die Möglichkeit bestanden, das Zimmer als Esszimmer zu nutzen oder sich in der kalten Jahreszeit aufgrund des Kachelofens dort aufzuhalten. Da der streitige Raum pro Jahr an höchstens 20 Tagen den Coaching-Sitzungen der Klägerin gedient habe, sei auch nicht davon auszugehen, dass er ständig durch die Behandlungstätigkeit der Klägerin, insbesondere die auf dem Tisch aufgestellten Figuren, blockiert gewesen sei. Selbst wenn man die Vorbereitung und Nachbereitung der Behandlungen sowie die Akquisetätigkeit der Klägerin am Schreibtisch in die Zeiten der beruflichen Nutzung des Raums einbeziehe und die Zeiten, zu denen der Raum gar nicht benutzt worden sei, nicht der privaten Nutzung zuordne, verbleibe eine private Mitbenutzung des Raums an bis zu 300 Tagen jedes Streitjahres.
- 9** Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 10** Sie halten bei einer gemischten Nutzung des Arbeitszimmers anknüpfend an die Entscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) im Beschluss vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) eine Aufteilung in abziehbare Betriebsausgaben einerseits und Aufwendungen der privaten Lebensführung andererseits für möglich. Bestehe kein Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst sei und bereite lediglich dessen Abgrenzung Schwierigkeiten, sei der beruflich veranlasste Teil der Aufwendungen zu schätzen. Erst wenn es an objektiven Kriterien für eine Aufteilung fehle, scheide ein Abzug der Aufwendungen insgesamt aus. Eine Aufteilung sei im Streitfall ohne Weiteres aufgrund der betrieblichen und nicht betrieblichen Nutzungszeiten möglich.
- 11** Die Kläger beantragen,
unter Aufhebung des FG-Urteils die Einkommensteuer für 2004 unter Berücksichtigung anteiliger Miet- und Mietnebenkosten in Höhe von 5.170,78 € als Betriebsausgaben bei den Einkünften der Klägerin aus selbständiger Arbeit um einen Betrag von ... € sowie den Solidaritätszuschlag um einen Betrag von ... € zu mindern und den Einkommensteuerbescheid für 2004 vom 10. Mai 2006 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 17. August 2010 entsprechend zu ändern,
die Einkommensteuer für 2005 unter Berücksichtigung anteiliger Miet- und Mietnebenkosten von 4.904,48 € als Betriebsausgaben bei den Einkünften der Klägerin aus selbständiger Arbeit um einen Betrag von ... € und den Solidaritätszuschlag um einen Betrag von ... € zu mindern und den Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 30. April 2007 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 17. August 2010 entsprechend zu ändern und
die Einkommensteuer für 2006 unter Berücksichtigung anteiliger Miet- und Mietnebenkosten von 5.192,46 € als Betriebsausgaben bei den Einkünften der Klägerin aus selbständiger Arbeit um einen Betrag von ... € sowie den Solidaritätszuschlag um einen Betrag von ... € zu mindern und den Einkommensteuerbescheid für 2006 vom 10. Juli 2008 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 17. August 2010 entsprechend zu ändern.
- 12** Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision ist unbegründet und deshalb nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 14** 1. Der Senat ist an die Feststellung des FG, dass das Zimmer im Untergeschoss der Wohnung der Kläger in den Streitjahren in nicht unerheblichem Umfang auch privat genutzt wurde, gebunden. Diese tatsächliche Würdigung des FG ist möglich, wird von den Klägern nicht mit Verfahrensrügen angegriffen und ist daher für den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindend.

- 15** 2. Auf dieser Grundlage scheidet der Abzug von Betriebsausgaben für dieses Zimmer unabhängig davon aus, ob der Senat den Raum nicht als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ansieht oder man das Zimmer als ein häusliches Arbeitszimmer i.S. der Regelung einordnet, das unmittelbar unter die Abzugsbeschränkung fällt.
- 16** a) Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG sind Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Das gilt nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beträgt oder 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** b) 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. Er 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 (s. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27. Juli 2015 GrS 1/14, BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, Rz 62 bis 64).
- 18** c) Aufwendungen für Räume innerhalb des privaten Wohnbereichs des Steuerpflichtigen, die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen, können gleichwohl 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, Rz 65).
- 19** d) Entspricht ein Raum nach seinem äußeren Bild durch seine Einrichtung mit Büromöbeln dem Typus des Arbeitszimmers, muss er als Voraussetzung für den Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2 und 3 EStG überdies nachweisbar (nahezu) ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt werden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, Rz 66). Entspricht ein Raum nach seinem äußeren Bild nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers, gilt der für die Abzugsbeschränkung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG maßgebliche Grund der nicht auszuschließenden privaten Mitbenutzung nicht, wenn sich bereits aus der Ausstattung des Raums und/oder wegen seiner Zugänglichkeit durch dritte Personen eine private Mitbenutzung ausschließen lässt (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, Rz 65).
- 20** Dementsprechend hat der BFH im Anschluss an den Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265 den Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug von Aufwendungen für ein gemischt genutztes, dem Typus des Arbeitszimmers entsprechendes Zimmer verneint (BFH-Urteile vom 16. Februar 2016 IX R 20/13, BFH/NV 2016, 1146, und vom 16. Februar 2016 IX R 23/12, BFH/NV 2016, 912). Selbst wenn in der Wohnung zugleich ein berücksichtigungsfähiges häusliches Arbeitszimmer existiert, sind Aufwendungen für andere Räume, die in die häusliche Sphäre eingebunden sind (insbesondere Küche, Bad und Flur) und zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden, nicht als Betriebsausgaben abziehbar (BFH-Urteil vom 17. Februar 2016 X R 26/13, BFHE 253, 153, sowie das Urteil des Senats vom 22. März 2016 VIII R 10/12, BFHE 254, 1).
- 21** e) Auf dieser Grundlage scheidet wegen der für den Senat bindend festgestellten nicht untergeordneten privaten Mitbenutzung des Raums im Untergeschoss der Wohnung der Kläger der Betriebsausgabenabzug aus. Ist der Raum ein häusliches Arbeitszimmer gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG, scheitert der Betriebsausgabenabzug an der Voraussetzung, dass der Raum nahezu ausschließlich betrieblich genutzt werden muss. Dies gilt auch dann, wenn wie im Fall der Klägerin der Raum den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit bildet. Handelt es sich wegen der Prägung des Raums durch den "Behandlungstisch" (und nicht durch den auch im Zimmer vorhandenen Schreibtisch) um ein nicht unter die gesetzliche Abzugsbeschränkung fallendes Zimmer --wie das FG angenommen hat--, steht die nicht untergeordnete private Mitbenutzung des Raums durch die Kläger in den Streitjahren dem Betriebsausgabenabzug ebenfalls entgegen. Denn auch insoweit ist nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265 erforderlich, dass der Raum ausschließlich beruflich genutzt wird. Ist ein zwar nicht durch die büromäßige Einrichtung geprägter Raum trotz einer geringfügigen Widmung für den Publikumsverkehr aufgrund seiner Ausstattung auch privat nutzbar und wird er tatsächlich auch privat genutzt, führt

die gemischte Nutzung nach den Vorgaben des Großen Senats des BFH im Beschluss in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265 ebenfalls zur vollständigen Versagung des Betriebsausgabenabzugs.

- 22** f) Es bedarf daher keiner abschließenden Entscheidung des Senats zu der Frage, ob ein Raum, der in geringem Umfang dem Publikumsverkehr dient und nicht durch eine büromäßige Einrichtung geprägt ist, in dem aber in einem Arbeitsbereich auch Büroarbeiten erledigt werden, nach den Ausführungen unter Rz 62 bis 65 des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265 als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG oder --wie das FG es gesehen hat-- als nicht unter die Abzugsbeschränkung fallender Raum anzusehen ist.
- 23** 3. Die vollständige Versagung des Betriebsausgabenabzugs aufgrund der privaten Mitbenutzung eines Raums ist verfassungsgemäß. Dies gilt auch dann, wenn es sich um ein häusliches Arbeitszimmer handelt, das den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen bildet.
- 24** 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, BStBl II 2011, 318, Rz 42). Das BVerfG hat im Beschluss in BVerfGE 126, 268, BStBl II 2011, 318 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, BStBl II 2011, 318, 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, BStBl II 2011, 318, Rz 47). Dies gilt umso mehr für Arbeitsbereiche in gemischt genutzten Räumen.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de