

Urteil vom 27. Oktober 2011, VI R 71/10

Häusliches Arbeitszimmer als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 5, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, FGO § 127

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 24. Februar 2010, Az: 6 K 2045/09

Leitsätze

Bei einem Hochschullehrer ist das häusliche Arbeitszimmer grundsätzlich nicht der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit.

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Werbungskosten berücksichtigt werden können.
- 2 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Eheleute. Der Kläger ist als Hochschullehrer an der Universität X tätig und bezieht aus dieser Tätigkeit Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Der Familienwohnsitz befindet sich in Y.
- 3 In seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr (2007) machte der Kläger Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 1.080 € als Werbungskosten geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) versagte den beantragten Werbungskostenabzug, weil das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers bilde.
- 4 Die Klage war aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 419 veröffentlichten Gründen ohne Erfolg. Im Klageverfahren hatte der Kläger u.a. vorgetragen:
- 5 Das häusliche Arbeitszimmer bilde den Mittelpunkt seiner Berufstätigkeit. Dort erbringe er die Handlungen und Leistungen, die für den von ihm ausgeübten Beruf wesentlich und prägend seien. Sowohl der quantitative als auch der qualitative Schwerpunkt seiner Tätigkeit lägen im häuslichen Arbeitszimmer.
- 6 Seine Tätigkeit umfasse gleichrangig die Bereiche Lehre und Forschung. Im Arbeitszimmer bereite er die Vorlesungen vor und nach. Hierfür habe er seit 1970 eine umfassende Spezialbibliothek aufgebaut, die ihm in dieser Form weder an der Universität noch in anderen frei zugänglichen öffentlichen Sammlungen zur Verfügung stehe. Die Bibliothek enthalte über 10 000 Bücher sowie Kopien und Verfilmungen aus deutschen, europäischen und amerikanischen Archiven, die für seine Forschungstätigkeit und zur Vorbereitung der Vorlesungen und Seminare von existenzieller Bedeutung seien. Die Forschungstätigkeit übe er ausschließlich im Arbeitszimmer aus.
- 7 Was die Prüfungstätigkeit angehe, sei das Korrigieren der Prüfungsarbeiten im häuslichen Arbeitszimmer deutlich stärker zu gewichten als die mündlichen Prüfungen.
- 8 Vom Arbeitsumfang her entspräche die Tätigkeit im Arbeitszimmer ca. 80 % seiner gesamten beruflichen Tätigkeit. Er sei an vier Arbeitstagen, sowie am Wochenende und während der vorlesungsfreien Zeit dort ganzzzeitig tätig.
- 9 Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 10 Die Kläger beantragen sinngemäß, das Urteil des Finanzgerichts (FG) Rheinland-Pfalz vom 25. Februar 2010 6 K 2045/09 sowie die Einspruchsentscheidung vom 1. Juli 2009 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid für 2007 dahingehend zu ändern, dass weitere Werbungskosten in Höhe von 1.620 € berücksichtigt werden.
- 11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

- 12** Das FA hat am 10. November 2010 den angefochtenen Bescheid gemäß § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) geändert.

Entscheidungsgründe

II.

- 13** Die Revision der Kläger ist unbegründet und gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen.
- 14** 1. Die Revision führt zwar aus verfahrensrechtlichen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung. Denn Gegenstand des finanzgerichtlichen Verfahrens war noch der Einkommensteuerbescheid 2007 vom 1. Juli 2009. An dessen Stelle trat während des Revisionsverfahrens der nach § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO geänderte Einkommensteuerbescheid vom 10. November 2010, welcher nach § 68 Satz 1 FGO Gegenstand des Revisionsverfahrens wurde. Soweit einem FG-Urteil ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde liegt, kann es keinen Bestand haben. Dennoch bedarf es hier keiner Zurückverweisung der Sache an das FG gemäß § 127 FGO, da die Sache spruchreif ist. Die vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen bilden unverändert die Grundlage für die Entscheidung des erkennenden Senats (dazu z.B. Senatsurteil vom 8. Juli 2010 VI R 24/09, BFHE 230, 542, BStBl II 2011, 288).
- 15** 2. Jedoch ist die Revision gleichwohl als unbegründet zurückzuweisen. Denn die Klage ist unbegründet. Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer des Klägers nicht als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug gebracht werden dürfen.
- 16** a) Gemäß § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 des Einkommensteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2010 (EStG) kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abziehen. 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). Die genannte Regelung kommt auch im Streitfall zur Anwendung. Denn gemäß § 52 Abs. 12 Satz 9 EStG gilt sie für alle offenen Fälle ab dem Veranlagungszeitraum 2007.
- 17** b) Die Neuregelung ersetzt § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des Steueränderungsgesetzes (StÄndG) 2007. Die Vorschrift, die den Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung nur noch erlaubte, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildete, war mit Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes teilweise unvereinbar (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 6. Juli 2010 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268).
- 18** Im Übrigen war mit dem JStG 1996 in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erstmals eine sachliche und betragsmäßige Einschränkung des Betriebsausgaben- und des Werbungskostenabzugs (§ 9 Abs. 5 Satz 1 EStG) für steuerlich anzuerkennende, ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzte häusliche Arbeitszimmer gesetzlich geregelt worden. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 1996 durften Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Eine Ausnahme von dem in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG i.d.F. des JStG 1996 normierten Abzugsverbot galt nach Satz 2 der Vorschrift, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit betrug oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. In diesem Fall wurde die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2.400 DM bzw. 1.250 € begrenzt und eine unbeschränkte Abzugsmöglichkeit nur noch zugelassen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildete (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 1996).
- 19** 3. Im Streitfall liegen, wie auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist, die Voraussetzungen für den beschränkten Werbungskostenabzug gemäß § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG nicht vor.
- 20** a) Der Begriff "Mittelpunkt der gesamten ... Betätigung" ist gesetzlich nicht näher definiert. Auch die Gesetzesmaterialien geben keinen Aufschluss über die Bedeutung dieses Merkmals (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13. November 2002 VI R 82/01, BFHE 201, 93, BStBl II 2004, 62, m.w.N.). Nach der zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG i.d.F. des JStG 1996 ergangenen Rechtsprechung des BFH bestimmt sich bei einem

Steuerpflichtigen, der lediglich eine einzige berufliche Tätigkeit --teilweise zu Hause und teilweise auswärts-- ausübt, der Mittelpunkt danach, ob er im Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind (ständige Rechtsprechung, s. etwa BFH-Urteile vom 15. März 2007 VI R 65/05, BFH/NV 2007, 1133; vom 23. Mai 2006 VI R 21/03, BFHE 214, 158, BStBl II 2006, 600; vom 9. November 2005 VI R 19/04, BFHE 211, 505, BStBl II 2006, 328). Die für den Beruf wesentlichen und prägenden Leistungen werden auch mit dem Begriff des inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkts der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen umschrieben (BFH-Urteile in BFH/NV 2007, 1133; vom 22. November 2006 X R 1/05, BFHE 216, 110, BStBl II 2007, 304; in BFHE 214, 158, BStBl II 2006, 600; vom 6. Juli 2005 XI R 87/03, BFHE 210, 493, BStBl II 2006, 18; vom 9. April 2003 X R 75/00, BFH/NV 2003, 917). Maßgebend ist danach, ob --unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung-- das qualitativ für eine bestimmte steuerbare Tätigkeit Typische im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird (Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz Lb 191). So ist bei einem Richter das häusliche Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt der richterlichen Tätigkeit, weil die eigentliche richterliche Tätigkeit im Gericht ausgeübt wird und sich in Sitzungen und mündlichen Verhandlungen manifestiert (Schmidt/ Heinicke, EStG, 30. Aufl., § 4 Rz 595; Söhn, in: Kirchhof/ Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz Lb 193). Entsprechendes gilt für den Lehrer (BFH-Urteil in BFHE 211, 505, BStBl II 2006, 328). Auch bei einem Hochschullehrer ist das häusliche Arbeitszimmer grundsätzlich nicht der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit, weil das Wesensmäßige der Hochschullehrertätigkeit, nämlich die Lehre, in der Universität stattfinden muss (BFH-Entscheidungen vom 14. Juli 2010 VIII B 54/10, BFH/NV 2010, 2253; vom 14. Juli 2010 VI B 43/10, BFH/NV 2010, 2053; vom 16. Juni 2010 VI B 18/10, BFH/NV 2010, 1810; s. zur Bedeutung des jeweiligen Gepräges auch die BFH-Urteile in BFHE 210, 493, BStBl II 2006, 18: Tankstellenbetreiber; vom 26. Juni 2003 IV R 9/03, BFHE 202, 529, BStBl II 2004, 50: Architekt). In diesen Fällen, in denen die das Berufsbild prägende Tätigkeit außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers stattfindet, kann auch eine zeitlich weit überwiegende Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers keine Verlagerung des Mittelpunkts bewirken.

- 21** Aufgrund der berufstypischen bzw. typisierenden Betrachtung erübrigen sich Feststellungen zum jeweiligen zeitlichen Umfang der beruflichen oder betrieblichen Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers. Auf diese Weise kann nach Auffassung des BFH dem Prinzip eines gleichmäßigen Gesetzesvollzugs Rechnung getragen werden (BFH-Urteil in BFHE 210, 493, BStBl II 2006, 18).
- 22** b) Der Senat hält an diesen Grundsätzen fest. Zwar ist zu beachten, dass der genannten Rechtsprechung die bis 2006 geltende Rechtslage zugrunde liegt. Der BFH leitete seine Auffassung u.a. aus einem Vergleich der Mittelpunktregelung (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG i.d.F. des JStG 1996) mit der 50 %-Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG i.d.F. des JStG 1996 her (vgl. BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 28/02, BFHE 201, 106, BStBl II 2004, 59; in BFHE 201, 93, BStBl II 2004, 62; vom 13. November 2002 VI R 104/01, BFHE 201, 100, BStBl II 2004, 65; in BFH/NV 2003, 917; vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43). Nach Wegfall der Abzugsmöglichkeit bei einer beruflichen Nutzung von mehr als 50 % der Gesamttätigkeit durch § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG i.d.F. des JStG 2010 bzw. StÄndG 2007 (zur Verfassungsmäßigkeit insoweit s. BVerfG-Beschluss in BVerfGE 126, 268) sieht der Senat dennoch für die Fallgestaltungen, in denen der Steuerpflichtige lediglich eine einzige berufliche Tätigkeit --teilweise zu Hause und teilweise auswärts-- ausübt, angesichts der Grundentscheidung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG keine Notwendigkeit, den Mittelpunktbegriff grundlegend neu zu bestimmen (s. dazu Schmidt/ Dreneck, a.a.O., § 19 Rz 60, Stichwort Arbeitszimmer).
- 23** c) Die angefochtene Entscheidung entspricht im Ergebnis den genannten Grundsätzen. Bei einem Hochschullehrer liegt der prägende Tätigkeitsschwerpunkt zumindest immer dann außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, wenn dieser, wie der Kläger im Streitjahr, einer Lehrverpflichtung nachkommt. Zu Recht hat das FG der vom Kläger behaupteten zeitlich weit überwiegenden Nutzung seines häuslichen Arbeitszimmers keine Bedeutung beigemessen. Die von den Klägern gerügte Verletzung der dem FG obliegenden Hinweispflicht (§ 76 Abs. 2 FGO) geht schon deshalb ins Leere.
- 24** d) Der Senat teilt die von den Klägern geltend gemachten Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit des § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht. Nach Auffassung des BVerfG in BVerfGE 126, 268 ist ein Werbungskostenabzugsverbot bzw. eine Beschränkung von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmers trotz des Werbungskostencharakters dieser Kosten verfassungsrechtlich unbedenklich, soweit für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.