

Beschluss vom 21. November 2013, VIII B 134/12

Heimischer Telearbeitsplatz des Mitunternehmers einer Partnerschaftsgesellschaft

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6 Buchst b, FGO § 115 Abs 2, EStG VZ 2009

vorgehend FG Düsseldorf, 04. September 2012, Az: 15 K 682/12 F

Leitsätze

1. NV: Der vom Mitunternehmer einer Partnerschaft genutzte heimische Büroraum mit Telearbeitsplatz ist ein "häusliches Arbeitszimmer" i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b EStG (Anschluss an das BFH-Urteil vom 23. September 2009 IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337).
2. NV: Der "Mittelpunkt" i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 Buchst. b EStG ist auch bei Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern im Wesentlichen anhand einer tatsächlichen Würdigung, wo sich der Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit befindet, zu bestimmen. Die Rüge, das FG habe die rechtlichen Maßstäbe zur Bestimmung des qualitativen Schwerpunkts der Tätigkeit verkannt, betrifft eine behauptete falsche Rechtsanwendung des Finanzgerichts, mit der die Revisionszulassung regelmäßig nicht erreicht werden kann.

Tatbestand

1. I. Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Sonderbetriebsausgaben des Klägers und Beigeladenen (Beigeladene) der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr 2009 anzuwendenden Fassung (EStG) unterliegen.
2. Die Klägerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) ist eine Partnerschaftsgesellschaft, an der der Beigeladene im Streitjahr 2009 zur Hälfte beteiligt war. Gegenstand der Gesellschaft war die Tätigkeit als Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft. Die Klägerin erzielte Einkünfte aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG, die gesondert und einheitlich für das Streitjahr gemäß §§ 179 ff. der Abgabenordnung (AO) festgestellt wurden.
3. Die Klägerin beschäftigte mehrere Mitarbeiter und übte ihre Tätigkeit in Praxisräumen auf der A-Straße in B aus. In diesen Praxisräumen befanden sich die Arbeitsplätze der Mitarbeiter und die Büros der Partner, darunter auch des Beigeladenen. Der Umsatz der Klägerin im Streitjahr beruhte --nach vom Finanzgericht (FG) im Einzelnen festgestellten Bruchteilen-- auf der Jahresabschlussprüfung für Mandanten, der Erstellung von Steuererklärungen und Jahresabschlüssen, der Übernahme von Buchführungsarbeiten und Lohnabrechnungen und auf der steuerlichen Beratung sowie der Tätigkeit als Gutachterin bei Unternehmensbewertungen. Die Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsleistungen erbrachten der Beigeladene und der andere Partner im Wesentlichen in eigener Person, die bei der Gesellschaft angestellten Mitarbeiter waren mit Buchführungsarbeiten, Lohnabrechnungen und der Anfertigung "einfacher" Steuererklärungen befasst.
4. In den Praxisräumen der Klägerin wurden administrative Arbeiten wie die technische Zusammenstellung der Prüfungsberichte und Gutachten erledigt sowie Besprechungstermine mit Mitarbeitern, Mandanten und Betriebsprüfern wahrgenommen. Die Tätigkeit des Beigeladenen in den Praxisräumen der Klägerin auf dem Gebiet der Jahresabschlussprüfung umfasste es in der Regel, vorbereitende und abschließende Besprechungen (zu Mandatsübernahme) mit den Mandanten der Klägerin zu führen. Die Arbeitsergebnisse wurden bei den Mandanten vorgestellt. Im Bereich der Steuerberatung und bei Erstellung betriebswirtschaftlicher und steuerrechtlicher Konzepte und Anfertigung gutachterlicher Stellungnahmen wurden durch den Beigeladenen in den Praxisräumen Besprechungen mit den Mandanten etwa zu Mandatsübernahmen durchgeführt.
5. Dem Beigeladenen stand ein Raum in der eigenen Wohnung zur Verfügung. Dieser Raum war nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG (Seite 8 des Urteils) als Büro ausgestattet, verfügte über

umfangreiche Fachliteratur sowie eine technische Ausstattung, die dem Beigeladenen den Zugriff auf das EDV-System der Klägerin ermöglichte. Der Raum wurde vom Beigeladenen im Streitjahr zur Prüfung von Daten und Unterlagen, Anfertigung von Arbeitspapieren und gutachterlichen Stellungnahmen, Erstellung von Prüfungsberichten, der Ausarbeitung betriebswirtschaftlicher und steuerlicher Konzepte und zur Vorbereitung auf finanzgerichtliche Klageverfahren genutzt.

- 6 Die Klägerin beanspruchte im Streitjahr den Abzug eines Betrags in Höhe von 5.257,52 € für Raumkosten, deren Einzelposten nicht festgestellt sind, als Sonderbetriebsausgaben des Beigeladenen.
- 7 Der Beklagte und Beschwerdegegner (das Finanzamt) versagte mit Verweis auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG den Sonderbetriebsausgabenabzug im Bescheid über die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Klägerin für das Streitjahr vom 3. Juni 2011 in vollem Umfang.
- 8 Das FG hat die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage als unbegründet abgewiesen, weil dem Beigeladenen im Streitjahr für seine berufliche Tätigkeit außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden habe und das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers gebildet habe.
- 9 Die Klägerin stützt ihre vorliegende Nichtzulassungsbeschwerde auf die Zulassungsgründe der Divergenz, der Fortbildung des Rechts und auf durch den Streitfall aufgeworfene Rechtsfragen, denen sie grundsätzliche Bedeutung beimisst.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Beschwerde ist unbegründet und die Revision nicht zuzulassen (§ 116 Abs. 5 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 11 1. Der Zulassungsgrund der Divergenz (§ 115 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alternative FGO) liegt nicht vor.
- 12 a) Die Klägerin stellt sinngemäß auf Seite 5 bis 7 des Schriftsatzes vom 9. November 2012 den Rechtssatz auf, bei Einrichtung eines Telearbeitsplatzes für den Mitunternehmer einer freiberuflichen Partnerschaft in dessen häuslichem Büroraum falle dieser Raum schon dem Grunde nach nicht unter das Abzugsverbot gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG. Das angefochtene Urteil weiche daher von der Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 19. Januar 2012 4 K 1270/09 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2012, 1625, Az. des Bundesfinanzhofs --BFH--: VI R 40/12) ab, das den Rechtssatz aufgestellt habe, der Telearbeitsplatz einer Arbeitnehmerin falle schon dem Grunde nach nicht unter die Abzugsbegrenzung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG.
- 13 b) Die Zulassung der Revision wegen Divergenz scheitert im Streitfall daran, dass der Sachverhalt der behaupteten Divergenzentscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz in EFG 2012, 1625 dem Sachverhalt des Streitfalls nicht vergleichbar ist (zum Erfordernis der Vergleichbarkeit siehe BFH-Beschluss vom 19. November 2007 VIII B 70/07, BFH/NV 2008, 380; Gräber/ Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 115 Rz 44, 53).
- 14 Nach der Entscheidung des BFH vom 23. Mai 2006 VI R 21/03 (BFHE 214, 158, BStBl II 2006, 600) und der Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz in EFG 2012, 1625 kommt eine Nichtanwendung der Abzugsbeschränkung für das häusliche Arbeitszimmer gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG auf häusliche Telearbeitsplätze allenfalls dann in Betracht, wenn die Einrichtung des Telearbeitsplatzes im betrieblichen Eigeninteresse des Arbeitgebers liegt und der Arbeitnehmer auf Grund einer Vereinbarung mit seinem Arbeitgeber gehalten ist, an mehreren Tagen in der Woche seine Arbeitsleistung an dem häuslichen Telearbeitsplatz zu erbringen. Diese tatsächlichen Voraussetzungen sind im Streitfall nicht erfüllt. Das FG hat in der Vorentscheidung für den Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), der Beigeladene habe neben seinem Büroraum im Einfamilienhaus sein Büro in den Räumen der Klägerin jederzeit nutzen können und im heimischen Büroraum aus eigener Sicht strukturierter arbeiten können.
- 15 Im Übrigen hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz in EFG 2012, 1625 --entgegen der Auffassung der Klägerin auf Seite 4 des Schriftsatzes vom 9. November 2012-- auch keinen Rechtssatz des Inhalts aufgestellt, allein der Umstand, dass an einem häuslichen Telearbeitsplatz gearbeitet werde, bewirke für sich betrachtet, dass die Abzugsbeschränkung gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht zur Anwendung komme. Die behauptete Divergenz der Vorentscheidung von der Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz in EFG 2012, 1625 liegt demnach auch in der Sache nicht vor.

- 16** c) Falls dem Vorbringen der Klägerin die weitere Divergenzrüge zu entnehmen sein sollte, das FG sei von dem in der Entscheidung des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz in EFG 2012, 1625 aufgestellten Rechtssatz abgewichen, im Fall eines Telearbeitsplatzes, der als häusliches Arbeitszimmer gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG anzusehen sei, bilde dieser Arbeitsplatz an allen Tagen, an denen dort Mandate der Klägerin bearbeitet würden, den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit, fehlt es für die Zulassung der Revision ebenfalls an der Klärungsfähigkeit dieser Rechtsfrage im Streitfall. Denn dem Beigeladenen ist nach den Feststellungen des FG der heimische Telearbeitsplatz gerade nicht aufgrund eines betrieblichen Eigeninteresses der Klägerin als dessen "einziger" Arbeitsplatz zugewiesen worden.
- 17** 2. Die Revision ist auch nicht wegen grundsätzlicher Bedeutung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen. Die aufgeworfenen Rechtsfragen, "wie die Abgrenzung eines häuslichen Arbeitszimmers von einer Betriebsstätte vorzunehmen sei" und "wo der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit eines Wirtschaftsprüfers liege, der die maßgeblichen ("geistigen") Prüfungshandlungen zur Durchführung der gesetzlichen Vorbehaltsaufgaben und die maßgeblichen Arbeiten im Rahmen steuerlicher Beratungsleistungen in einer häuslichen Betriebsstätte erbringe", sind nicht klärungsbedürftig.
- 18** a) In der Rechtsprechung des BFH ist bereits geklärt, für die Qualifizierung eines Raumes als "häusliches Arbeitszimmer", den ein Mitunternehmer im betrieblichen Interesse der Gesellschaft nutze, sei es nicht erheblich, ob der Raum auch eine Betriebsstätte i.S. des § 12 AO sei, denn "häusliches Arbeitszimmer" gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG sei jeder Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sei und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten diene (BFH-Urteil vom 23. September 2009 IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337).
- 19** b) Zudem ist nach der ständigen Rechtsprechung des BFH der "Mittelpunkt" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG für alle Berufsgruppen gleichermaßen nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen zu bestimmen (vgl. BFH-Urteil vom 9. August 2011 VIII R 5/09, Zeitschrift für Steuern und Recht 2012, R752, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 14. Juli 2010 VIII B 54/10, BFH/NV 2010, 2253). Auf dieser Grundlage hat das FG auf Seite 9 und 10 des Urteils anhand einer umfangreichen, an den Umständen des Streitfalls orientierten Würdigung den Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit des Beigeladenen außerhalb des häuslichen Arbeitsplatzes in den Praxisräumen der Klägerin verortet. Diese trichterförmige Überzeugungsbildung sowie die Tatsachen- bzw. Sachverhaltswürdigung und die Schlussfolgerungen tatsächlicher Art des FG sind der Nachprüfung durch den Senat aber weitgehend entzogen und hätten gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch für die Revisionsinstanz Bindungswirkung (vgl. z.B. BFH-Beschluss in BFH/NV 2010, 2253).
- 20** Die von der Klägerin erhobene Rüge, das FG habe die Maßstäbe des BFH zur Bestimmung des qualitativen Schwerpunkts der Tätigkeit des Beigeladenen verkannt, betrifft eine behauptete falsche Rechtsanwendung des FG, mit der die Zulassung der Revision nicht erreicht werden kann (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 28. Juni 2013 VIII B 173/12, BFH/NV 2013, 1599). Das Vorliegen eines schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers des FG i.S. des § 115 Abs. 2 Nr. 2, 2. Alternative FGO wird von der Klägerin in diesem Zusammenhang selbst nicht geltend gemacht. Dafür bestehen auch keine Anhaltspunkte.
- 21** 3. Aus den vorstehenden Gründen ist auch der Zulassungsgrund der Fortentwicklung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2, 1. Alternative FGO nicht gegeben.
- 22** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 2, 139 Abs. 4 FGO. Die Kosten des Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig, da dieser weder einen Sachantrag gestellt noch das Verfahren durch Sach- oder Rechtsvortrag gefördert hat (siehe hierzu Gräber/Stapperfend, a.a.O., § 139 Rz 136 bis 139).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de