

Urteil vom 08. März 2017, IX R 52/14

Aufwendungen für ein gemischt genutztes häusliches Arbeitszimmer

ECLI:DE:BFH:2017:U.080317.IXR52.14.0

BFH IX. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 6b, EStG § 9 Abs 5 S 1, EStG VZ 2010

vorgehend FG Nürnberg, 11. Februar 2014, Az: 5 K 1251/12

Leitsätze

NV: Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers setzt voraus, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird. Unerheblich ist, ob ein häusliches Arbeitszimmer für die Tätigkeit erforderlich ist. Für die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen genügt die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung.

Tenor

Auf die Revision des Klägers wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 12. Februar 2014 5 K 1251/12 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Nürnberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

- 1** I. Die Beteiligten streiten um den Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer.
- 2** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr 2010 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Beteiligungseinkünfte), aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung sowie sonstige Einkünfte bezüglich Renten und Versorgungsbezügen sowie Containervermietung. Der Kläger vermietete zwei Wohnungen im 1. und 2. Obergeschoss des in seinem Eigentum stehenden Objekts Z-Straße in A. Das Erdgeschoss des Objekts nutzte er zu eigenen Wohnzwecken. Außerdem vermietete der Kläger eine Wohnung in der X-Straße, die von einer Hausverwaltung betreut wurde. Hinsichtlich der Verwaltung seines Kapitalvermögens hatte der Kläger verschiedene Vermögensverwaltungsabteilungen bei Kreditinstituten beauftragt. Im Erdgeschoss des Objekts Z-Straße in A befindet sich ein 29 qm großes Zimmer; es ist büromäßig ausgestattet mit Schreibtisch und Regalen, Telefon, Fax und Kopierer und dient insbesondere der Aufbewahrung sämtlicher Bank-, Versicherungs-, Vermietungs- und Steuerunterlagen des Klägers. Nach seinen Angaben nutzte der Kläger das Zimmer zu 50 % zur Verwaltung seines Kapitalvermögens und zu 50 % zur Verwaltung der Mietverhältnisse und Mietobjekte sowie zur sonstigen Vermögensverwaltung.
In seiner Einkommensteuererklärung für 2010 erklärte der Kläger im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung Aufwendungen für das Zimmer als Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von insgesamt 3.445 €. Zudem machte er Aufwendungen für eine Leuchte in Höhe von 43 € geltend. Mit Einkommensteuerbescheid 2010 vom 19. April 2012 setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Einkommensteuer ohne Berücksichtigung der Aufwendungen für das Zimmer in Höhe von 3.489 € fest. Der dagegen eingelegte Einspruch blieb mit Einspruchsentscheidung vom 16. Juli 2012 erfolglos. Am 11. Juli 2012 erging aus nicht streitigen Gründen ein Änderungsbescheid. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen wurden nach § 32d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) besteuert.
- 3** Die vom Kläger erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 12. Februar 2014 als unbegründet ab.

Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer könnten nur berücksichtigt werden, wenn dieses für die Tätigkeit erforderlich sei. Dies folge zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG, aber aus dem Sinnzusammenhang der Regelungen zur Abzugsfähigkeit eines Arbeitszimmers. Der Kläger verwalte nur zwei Mietwohnungen selbst. Dafür sei ein Arbeitszimmer nicht erforderlich. Auf die Frage, ob die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in einen privat und in einen beruflich veranlassten Teil aufzuteilen seien, komme es angesichts der mangelnden Erforderlichkeit des Arbeitszimmers nicht an. Selbst bei Einbeziehung der Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Betrachtung der Erforderlichkeit ergebe sich kein anderes Ergebnis. Denn die Verwaltung des Kapitalvermögens sei teilweise auf Vermögensverwaltungsabteilungen bei Kreditinstituten übertragen worden, so dass auch für diese Tätigkeit kein Arbeitszimmer notwendig sei.

- 4 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG. Für die Anerkennung von Werbungskosten reiche die Veranlassung durch die Einkünfteerzielung. Es müsse ein objektiver Zusammenhang mit den steuerpflichtigen Einnahmen bestehen und die Aufwendungen müssten subjektiv zur Einnahmeerzielung getätigt werden. Es komme nicht darauf an, ob sie notwendig, zweckmäßig, wirtschaftlich oder üblich seien. Soweit die gesetzlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erfüllt seien, sei für den Werbungskostenabzug nicht auf eine objektive Erforderlichkeit abzustellen. Soweit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, seien die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer im Rahmen des Höchstbetrags daher abziehbar. Zudem sei für ihn die Nutzung des Arbeitszimmers sowohl subjektiv als auch objektiv erforderlich. Obwohl bei den Einkünften aus Kapitalvermögen Werbungskosten nicht abgezogen werden können, sei die 50%-ige Nutzung des Arbeitszimmers zur Verwaltung des Kapitalvermögens als Nutzung für berufliche/betriebliche Zwecke anzusehen.
- 5 Der Kläger beantragt, das Urteil des FG vom 12. Februar 2014 5 K 1251/12 und die Einspruchsentscheidung vom 16. Juli 2012 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 2010 vom 11. Juli 2012 dahingehend zu ändern, dass die geltend gemachten Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe von 3.489 € im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mindernd berücksichtigt werden.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 7 Der Gesichtspunkt der Erforderlichkeit sei auch bei Vorliegen der grundsätzlichen Voraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu beachten. Das Arbeitszimmer sei hier nicht notwendig gewesen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist begründet.
- 9 Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Den Feststellungen des FG lässt sich nicht entnehmen, ob der vom Kläger genutzte Raum unter den Typusbegriff des "häuslichen Arbeitszimmers" fällt oder ob ein gemischt genutzter Raum vorliegt.
- 10 1. Nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b 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 für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt (Satz 3 Halbsatz 1). Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (Satz 3 Halbsatz 2).
- 11 a) 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. Ein häusliches Arbeitszimmer 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. Entspricht ein Raum nach seinem äußeren Bild durch seine Einrichtung mit Büromöbeln dem Typus des Arbeitszimmers, muss er --wie ausgeführt-- überdies (nahezu) ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt werden.

- 12** Aufwendungen für gemischt genutzte Räume, die in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sind und die sowohl zur Erzielung von Einkünften als auch in mehr als nur untergeordnetem Umfang zu privaten Zwecken genutzt werden, sind hingegen insgesamt auch nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht abziehbar (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 27. Juli 2015 GrS 1/14, BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, unter D.2.b; BFH-Urteile vom 16. Februar 2016 IX R 23/12, BFH/NV 2016, 912, unter II.1., m.w.N.; jeweils vom 17. Februar 2016 X R 1/13, BFH/NV 2016, 913, und X R 32/11, BFHE 253, 148, BStBl II 2016, 708).
- 13** b) Die Regelung bestimmt dabei abschließend, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abziehbar sind (vgl. Georg, Deutsches Steuerrecht 2016, 1353, 1354; Kanzler, Neue Wirtschafts-Briefe 2016, 1071, unter I.5.). Weitere Voraussetzungen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer regelt das Gesetz nicht. Die Erforderlichkeit ist kein Merkmal des Abzugstatbestands. Der Gesetzgeber typisiert in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG die Abzugsvoraussetzungen für ein häusliches Arbeitszimmer, in dem er die Abzugsmöglichkeit auf die zwei im Gesetz genannten Fallgruppen (kein anderer Arbeitsplatz, Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung) begrenzt. Der Steuerpflichtige ist in den vom Gesetz genannten Fallgruppen auf einen häuslichen Arbeitsplatz angewiesen, weshalb das Gesetz typisierend davon ausgeht, dass die Aufwendungen hierfür (nahezu) ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasst sind, obwohl auch in diesen Fällen eine private Nutzung des Raums nicht überprüft und damit nicht ausgeschlossen werden kann (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265, Rz 61; vgl. auch Urban, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2016, 747, 748). Den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Sätze 2 und 3 EStG angesprochenen Fallgruppen liegt daher die gesetzgeberische Überlegung zugrunde, dass die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in diesen Fällen erforderlich sind (vgl. Heger, Der Betrieb 2016, 249, 250).
- 14** Das Gesetz verwendet aber den Begriff der Erforderlichkeit oder Notwendigkeit nicht. Vielmehr typisiert es mit den beiden genannten Fallgruppen die Erforderlichkeit der beruflichen oder betrieblichen Nutzung des Arbeitszimmers, ohne den Begriff der Erforderlichkeit in Gestalt eines unbestimmten Rechtsbegriffs zu einem Tatbestandsmerkmal zu machen (vgl. BFH-Urteil vom 27. September 1996 VI R 47/96, BFHE 181, 305, BStBl II 1997, 68, unter 2.b). Ein zusätzliches ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal der Erforderlichkeit für die beiden Fälle, in denen die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer überhaupt nur abzugsfähig sind, folgt daher weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Gesetzesbegründung. Denn mit den beiden in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG geregelten Fallgruppen sollen gerade Streitigkeiten über die Notwendigkeit eines Arbeitszimmers vermieden werden (BTDrucks 13/1686, S. 16, BRDrucks 171/2/95, S. 36; a.A. Hessisches FG vom 21. November 2000 13 K 1005/00, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2001, 489, rechtskräftig; FG Nürnberg vom 19. März 2012 3 K 308/11, juris, rechtskräftig, unter 1.).
- 15** 2. Das FG hat rechtsfehlerhaft die Erforderlichkeit des Arbeitszimmers für die Tätigkeit des Klägers als maßgebend erachtet. Sein Urteil ist deshalb aufzuheben.
- 16** Die Sache ist nicht spruchreif. Das FG hat keine Feststellungen dazu getroffen, in welchem Umfang der in Rede stehende Raum zur Erzielung von Einkünften genutzt wird oder ob eine schädliche private (Mit-)Nutzung vorliegt. Derartige Feststellungen obliegen aber dem FG als Tatsachengericht und sind zur Entscheidung des Falls erforderlich (vgl. BFH-Urteil vom 15. Dezember 2016 VI R 86/13, BFHE 256, 150; Urban, DStZ 2016, 747, 750; Neufang, Die Steuerberatung 2016, 142, 143, jeweils m.w.N.).
- 17** Kommt das FG unter Beachtung der gesetzlichen Regelungen zur Darlegungs- und Beweislast zu dem Ergebnis, dass die Verwaltung der privat genutzten Immobilie und die sonstigen privaten Tätigkeiten des Klägers in dem streitigen Raum im Verhältnis zur steuerrelevanten Nutzung des Arbeitszimmers als untergeordnet einzustufen sind und der Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erzielung von steuerbaren Einnahmen genutzt worden ist, sind die Aufwendungen für das streitige Zimmer als häusliches Arbeitszimmer sowie als Arbeitsmittel zu berücksichtigen.
- 18** Kommt das FG hingegen zu dem Ergebnis, dass ein nicht unerheblicher Anteil der Nutzung des Arbeitszimmers auf die Verwaltung der eigengenutzten Immobilie oder für andere private Tätigkeiten (z.B. Erledigung privater Korrespondenz, Aufbewahrung privater Unterlagen) entfällt, scheidet nach den Grundsätzen der Entscheidung des Großen Senats des BFH in BFHE 251, 408, BStBl II 2016, 265 ein Abzug der Aufwendungen mangels Vorliegen eines häuslichen Arbeitszimmers sowie wegen gemischter Nutzung der Arbeitsmittel aus.
- 19** Sofern der Kläger nach den im zweiten Rechtsgang zu treffenden Feststellungen des FG mehrere einkünfterrelevante Tätigkeiten im Arbeitszimmer nebeneinander ausübt, sind die Aufwendungen für den streitigen Raum, sofern es sich nach den o.g. Grundsätzen überhaupt um ein berücksichtigungsfähiges Arbeitszimmer handelt,

entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Liegt der Mittelpunkt der steuerbaren Betätigungen nicht im häuslichen Arbeitszimmer, steht für einzelne Tätigkeiten jedoch kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, können die Aufwendungen bis zur Höhe von 1.250 € abgezogen werden. Dabei sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen und ggf. im Schätzungsweg aufzuteilen. Die Abzugsmöglichkeit oder Abzugsbegrenzung ist für jede Tätigkeit selbständig zu prüfen. Soweit der Kostenabzug für eine oder mehrere Tätigkeiten möglich ist, kann der Steuerpflichtige diese anteilig insgesamt bis zum Höchstbetrag abziehen (vgl. BFH-Urteile vom 14. Dezember 2004 XI R 13/04, BFHE 208, 239, BStBl II 2005, 344; vom 3. August 2005 XI R 42/02, BFH/NV 2006, 504, unter II.3.; vom 18. August 2005 VI R 39/04, BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428; vom 16. Juli 2014 X R 49/11, BFH/NV 2015, 177, unter II.3.; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 2. März 2011, BStBl I 2011, 195, Rz. 20; Schmidt/Heinicke, EStG, 36. Aufl., § 4 Rz 598).

20 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de