

Häusliches Arbeitszimmer: Der Ort der Leistung ist entscheidend

Ein Tankstellenbesitzer kann die Aufwendungen für sein häusliches Arbeitszimmer auch dann nicht in vollem Umfang von seinem steuerpflichtigen Einkommen abziehen, wenn er 34 von 36 Arbeitsstunden in der Woche darin verbringt, da die eigentliche qualitative betriebliche Leistung außerhalb des Arbeitszimmers (hier von seinen Mitarbeitern) erbracht wird. Wo die administrativen Tätigkeiten erledigt werden, ist ohne Belang. (Der BFH erkannte hier nur den für häusliche Arbeitszimmer üblichen Pauschbetrag von 1 205 € pro Jahr an, weil der Tankstellenbesitzer darin nicht den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen Betätigung habe.)

Quelle: Wolfgang Büser

Gericht: BFH

Datum: 06.07.2005

Aktenzeichen: XI R 87/03

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2005, 24521

ECLI: [keine Angabe]

Rechtsgrundlagen:

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 und 6b S. 3 EStG

§ 1 Abs. 1 EStG

Fundstellen:

BFHE 210, 493 - 498

BB 2005, 2616-2618 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2006, 156-158 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 18-20 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2005, VI Heft 47 (amtl. Leitsatz)

DB 2005, 2665 (amtl. Leitsatz)

DStR 2005, VIII Heft 47 (amtl. Leitsatz)

DStRE 2006, 8-10 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2005, 845 (Kurzinformation)

EStB 2006, 10 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

FR 2006, 227-228

HFR 2006, 133-135 (Volltext mit amtl. LS)

INF 2006, 4

KÖSDI 2005, 14890 (Kurzinformation)

KSR direkt 2006, 2

NWB 2007, 1530 (Kurzinformation)

NWB 2005, 3921 (Kurzinformation)

NWB 2007, 2114-2115 (Volltext)

NWB direkt 2005, 3-4

RdW 2006, 168-170

SJ 2005, 28

StB 2006, 1

StBW 2005, 3-4

SteuerBriefe 2006, 39-40

SteuerStud 2007, 487

StuB 2005, 1023

BFH, 06.07.2005 - XI R 87/03

Amtlicher Leitsatz:

Ein Tankstellenbetreiber hat den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen Betätigung i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG am Ort der Tankstelle. Das gilt auch, wenn er überwiegend im häuslichen Arbeitszimmer tätig ist.

Tatbestand

1 I.

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) erzielte im Streitjahr 1998 Einkünfte aus dem Betrieb einer Tankstelle. Bei der Ermittlung seines Gewinns berücksichtigte er Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 5.759,00 DM und für Fahrten von seinem Arbeitszimmer zur Tankstelle nach Dienstreisegrundsätzen. Im Anschluss an eine Außenprüfung erkannte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nur in Höhe von 2.400,00 DM und die Fahrtkosten nur gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an und erließ einen auf § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO 1977) gestützten Änderungsbescheid.

- 2 Die Klage, mit der der Kläger geltend machte, er arbeite für seinen Tankstellenbetrieb pro Woche 34 Stunden im häuslichen Arbeitszimmer und nur 2 Stunden am Ort der Tankstelle, blieb erfolglos: Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer und die Fahrten zur Tankstelle könnten nur begrenzt abgezogen werden. Das häusliche Arbeitszimmer sei nicht Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers. Wo dieser Schwerpunkt liege, bestimme sich vornehmlich nach qualitativen Gesichtspunkten. Dem Umfang der zeitlichen Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers komme lediglich indizielle Bedeutung zu. Bloße vorbereitende oder unterstützende Tätigkeiten im häuslichen Arbeitszimmer machten dieses nicht zum Tätigkeitsmittelpunkt. Diese vom Bundesfinanzhof (BFH) aufgestellten Rechtsgrundsätze gälten auch, wenn sich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers der eigentliche Betrieb befände. Zur gesamten betrieblichen Betätigung i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG gehöre auch eine externe Betriebsstätte, insbesondere, wenn diese außerhalb des Arbeitszimmers durch ein festes Betriebsgebäude lokalisiert sei und dort die eigentliche betriebliche Leistung erbracht werde. Davon ausgehend bilde die Tankstelle den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Betätigung. Dort werde für jeden

erkennbar die eigentliche Leistung durch Angestellte erbracht. Demgegenüber sei sekundär, wo die notwendigen administrativen Tätigkeiten erledigt worden seien; diese prägten den Betrieb der Tankstelle nicht. Es könne daher offen bleiben, ob der Kläger tatsächlich nur in dem von ihm angegebenen Rahmen vor Ort präsent gewesen sei und ob seine Tätigkeiten im häuslichen Arbeitszimmer den von ihm angegebenen Zeitrahmen ausgefüllt hätten. Verfassungsrechtliche Bedenken gegen diese Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG bestünden nicht. Die Frage, ob das sog. Nettoprinzip bei Veräußerung oder Aufgabe des Betriebs eine uneingeschränkte Besteuerung der im häuslichen Arbeitszimmer liegenden stillen Reserven rechtfertige, sei nicht Gegenstand dieses Verfahrens. Da das Büro des Klägers nicht Mittelpunkt seiner betrieblichen Betätigung sei, unterlägen auch die Aufwendungen für die Fahrten vom häuslichen Arbeitszimmer zur Tankstelle der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG .

- 3 Mit seiner Revision rügt der Kläger Verletzung des § 1 Abs. 1 EStG und des verfassungsrechtlich garantierten Nettoprinzips. Da er als natürliche Person steuerpflichtig sei und nicht der Betrieb als solcher, sei entscheidend, wo er den Mittelpunkt seiner Erwerbstätigkeit habe. Der Tätigkeitsschwerpunkt bestimme sich nicht nach den erwirtschafteten Einnahmen. Entscheidend sei, ob im häuslichen Arbeitsbereich nur vor- bzw. nachbereitende Tätigkeiten oder die entscheidenden, die Tätigkeit prägenden Arbeiten erledigt würden. Die seine Betätigung prägenden Arbeiten (Einteilung der Schichten, Schulung, Einstellung, Entlassung, Telefonkontakte, Auswahl der Lieferanten, Preisverhandlungen, Bedarfsberechnungen, Bestellungen, Prüfung der Tagesabrechnungen, Plausibilitätskontrollen, Abrechnung der Monatskunden, Prüfung und Verwaltung des "Electronic-Cash", Planung und Vorbereitung von Werbeaktionen, Entwicklung von Marktstrategien) übe er im häuslichen Arbeitszimmer aus. Am Ort der Tankstelle sei weder ein Schreibtisch noch eine EDV vorhanden. Dort überprüfe er nur die Kraftstoffbestände, die Bestände von Lebensmitteln, Zeitschriften und Tabakwaren, aktualisiere die Kassen-EDV und pflege den Kontakt zum Personal. Wo die betriebliche Leistung für Dritte erkennbar werde, sei unbeachtlich. Auch sei es verfassungsrechtlich bedenklich, beim Verkauf oder der Aufgabe des Betriebes die im Arbeitszimmer durch die Abschreibung für Abnutzung (AfA) entstandenen stillen Reserven zu versteuern, obgleich bei den Veranlagungen die AfA nicht in realitätsgerechter Höhe berücksichtigt worden sei. Die Fahrten vom häuslichen Arbeitszimmer zur Tankstelle seien Dienstreisen und keine Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte.

- 4 Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung des Urteils des Finanzgerichts (FG) und Abänderung des angefochtenen Einkommensteuerbescheids für 1998 die Einkommensteuer von 48.566,00 DM auf 46.266,00 DM herabzusetzen.

- 5 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG stelle darauf ab, wo sich der Mittelpunkt der "gesamten" betrieblichen Betätigung befinde. Dazu gehörten nicht nur Vor- und Nachbereitungshandlungen administrativer und organisatorischer Art, sondern auch das Betreiben der Tankstelle als solche. Abzustellen sei auf die jeweils im Einzelfall konkret ausgeübte Betätigung. Aus dem Nebeneinander von Abzugsbeschränkung einerseits und Besteuerung von Veräußerungs- und Aufgabegewinn andererseits könnten keine verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der Beschränkung des Abzugs der Aufwendungen für das Arbeitszimmer abgeleitet werden. Dem Gebot der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit entspreche es vielmehr, dem bei der späteren Erfassung des Veräußerungs- oder Aufgabegewinns Rechnung zu tragen.

Entscheidungsgründe

- 6 II.

Die Revision ist als unbegründet zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Auffassung des FG, der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung eines Tankstellenbetreibers befinde sich auch dann am Ort der Tankstelle, wenn dieser seine

nahezu ausschließlich administrative und akquisitorische Tätigkeit überwiegend im häuslichen Arbeitszimmer ausübe, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Auch können die Aufwendungen für Fahrten zwischen dem häuslichen Arbeitszimmer und der Tankstelle nur gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG berücksichtigt werden.

7 1.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG können Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer einschließlich Nebenräumen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. September 2002 VI R 70/01 , BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139) --ausnahmsweise-- unbegrenzt als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Ob diese Voraussetzung erfüllt ist, bestimmt sich nach mittlerweile gefestigter Rechtsprechung nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der Tätigkeit des Steuerpflichtigen. Qualitativ liegt der Schwerpunkt einer Betätigung dort, wo der Steuerpflichtige die Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt lediglich eine indizielle Bedeutung zu. Aus diesem Grund schließt das zeitliche Überwiegen der außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübten Tätigkeit einen unbeschränkten Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ebenso wenig aus wie ein zeitliches Überwiegen der Tätigkeit im Arbeitszimmer dieses bereits zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung macht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 104/01 , BFHE 201, 100, BStBl II 2004, 65; vom 28. August 2003 IV R 34/02, BFHE 203, 157 [BFH 28.08.2003 - IV R 34/02] , BStBl II 2004, 53; vom 9. April 2003 X R 52/01 , BFH/NV 2003, 1172; vom 22. Juli 2003 VI R 20/02 , BFH/NV 2004, 33; vom 14. Januar 2004 VI R 55/03 , BFH/NV 2004, 944; vom 2. Juli 2003 XI R 5/03 , BFH/NV 2004, 29).

8 Ein häusliches Arbeitszimmer ist auch nicht schon deswegen Tätigkeitsmittelpunkt, weil der Steuerpflichtige über keinen anderweitigen festen Arbeitsplatz verfügt. Diese Fallgestaltung ist in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 Alternative 2 EStG ausdrücklich geregelt und führt nach Satz 3 Halbsatz 1 dieser Bestimmung lediglich zu einer auf 2.400,00 DM begrenzten Anerkennung der Aufwendungen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFH/NV 2003, 1172). Der Gesichtspunkt, dass im häuslichen Arbeitszimmer die geschäftsleitenden Ideen entwickelt und die unternehmensbezogenen Entscheidungen für einen auswärtigen Tätigkeitsbereich getroffen werden, macht dieses nur dann zum Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, wenn die Entwicklung von Ideen und das Fällen von Entscheidungen für die Tätigkeit des Steuerpflichtigen insgesamt prägend sind. Dient die Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer lediglich der Vor- bzw. Nachbereitung und der Unterstützung der eigentlichen Tätigkeit, die außer Haus verrichtet wird, ist das häusliche Arbeitszimmer nicht Tätigkeitsmittelpunkt i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Alternative 2 EStG (vgl. z.B. BFH-Urteile in BFHE 203, 157 [BFH 28.08.2003 - IV R 34/02] , BStBl II 2004, 53; vom 9. April 2003 X R 75/00, BFH/NV 2003, 917). Bestimmend ist das Auftreten nach außen (BFH-Beschluss vom 7. Juli 2004 VI R 67/02 , BFH/NV 2005, 33). Andererseits ist nicht entscheidend, an welchem Ort die Einnahmen erwirtschaftet werden (BFH-Urteil in BFHE 203, 157 [BFH 28.08.2003 - IV R 34/02] , BStBl II 2004, 53).

9 2.

Die Entscheidung des FG, bei einem Tankstellenbetreiber liege der qualitative Schwerpunkt der Betätigung am Ort der Tankstelle, ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

10 a)

Die Vorentscheidung entspricht der o.g. Rechtsprechung, wonach die Entwicklung geschäftsleitender Ideen und das Fällen unternehmensbezogener Entscheidungen nur dann für die Betätigung eines Steuerpflichtigen insgesamt prägend sind, wenn diese als solche Gegenstand seiner Betätigung sind. Das ist bei einem Steuerpflichtigen, der eine Tankstelle betreibt, nicht der Fall. Die vom Kläger nach eigenen Angaben im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten Personal- und Warenbestandsmanagement, Prüfung von Tagesabrechnungen,

Plausibilitätskontrollen, Abrechnung der Monatskunden, Prüfung und Verwaltung des "Electronic-Cash", Planung und Vorbereitung von Werbeaktionen und Marktstrategien sind typische Aufgaben, die der Vorbereitung und Unterstützung der eigentlichen Verkaufstätigkeit an der Tankstelle dienen.

11 b)

Der Senat verkennt nicht, dass die Anwendung der o.g. Rechtsprechungsgrundsätze auf selbständig tätige Steuerpflichtige, die außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers einen Handelsbetrieb unterhalten und die unternehmensbezogene Entscheidungen im häuslichen Arbeitszimmer treffen, aufgrund der prägenden Natur der Verkaufstätigkeit im Regelfall den unbeschränkten Abzug der Aufwendung gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG ausschließt. Dieses Ergebnis steht jedoch mit der Systematik der Norm und deren Sinn und Zweck im Einklang.

12 § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG begründet ein Abzugsverbot, das nur unter den in den Sätzen 2 und 3 genannten Voraussetzungen durchbrochen wird. Die Vorschrift bezweckt eine Steuervereinfachung und eine sachgerechte Begrenzung des Betriebsausgabenabzugs (BTDrucks 13/1686, S. 16). Vor der Einfügung des Abzugsverbots bzw. der typisierenden Abzugsbegrenzung konnten nach ständiger Rechtsprechung Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer aufgrund des § 12 Nr. 1 EStG (nur) abgezogen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wurde (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 18. Oktober 1983 VI R 180/82, BFHE 139, 518, BStBl II 1984, 110, m.w.N.). Ob diese Voraussetzung im jeweiligen (abgelaufenen) Veranlagungszeitraum erfüllt ist, konnte --und kann-- die Finanzverwaltung praktisch nicht kontrollieren. Andererseits ist sie aber von Verfassungs wegen zu einem gleichmäßigen Gesetzesvollzug verpflichtet (vgl. z.B. Urteil des 2. Senats des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 9. März 2004 2 BvL 17/02, BStBl II 2005, 56). Diesem "Missstand" sollte durch eine typisierende Begrenzung solcher Aufwendungen begegnet werden, die eine Berührung mit dem privaten Lebensbereich des Steuerpflichtigen aufweisen. Auch die Rechtsprechung des BFH, wonach der Schwerpunkt der Betätigung des Steuerpflichtigen nach qualitativen Merkmalen zu bestimmen ist, trägt diesem gesetzgeberischen Anliegen Rechnung (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 201, 100, BStBl II 2004, 65). Sie und die hier vertretene Auffassung ermöglichen eine betriebs- bzw. berufstypische Betrachtung und erübrigen Feststellungen zum jeweiligen zeitlichen Umfang der beruflichen oder betrieblichen Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers. Diese Sichtweise erweist sich auch im Streitfall als zutreffend, denn die Angaben des Klägers zu Art und Umfang der von ihm im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten sind nach Ablauf eines Veranlagungszeitraumes in tatsächlicher Hinsicht kaum nachprüfbar.

13 c)

Die Beschränkung des Betriebsausgabenabzugs für das häusliche Arbeitszimmer verstößt nicht gegen materielles Verfassungsrecht (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 21. November 1997 VI R 4/97, BFHE 184, 532, BStBl II 1998, 351; vom 16. Oktober 2002 XI R 89/00, BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185). Auch unter dem Aspekt des kumulativen Nebeneinanders von Abzugsbegrenzung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG einerseits und der Besteuerung von Veräußerungs- und Aufgabegewinnen bei Gewinneinkünften andererseits ergeben sich keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Abzugsbeschränkung als solcher. Zwar gehört bei Gewerbetreibenden das häusliche Arbeitszimmer regelmäßig zum notwendigen Betriebsvermögen; auch ist ein Veräußerungs- oder Aufgabegewinn dem Grunde nach ohne Rücksicht darauf zu versteuern, dass sich die den Buchwert mindernde AfA steuerlich nicht oder nicht in vollem Umfang ausgewirkt hat. Einer darin liegenden Verletzung des Gebots der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ist jedoch bei der späteren Erfassung des Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinns Rechnung zu tragen (BFH-Urteil vom 28. August 2003 IV R 38/01, BFH/NV 2004, 327).

14 3.

Die Aufwendungen des Klägers für Fahrten zwischen seinem Wohnhaus, in dem sich das Arbeitszimmer befindet, und der Tankstelle unterliegen der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 EStG . Entgegen der Auffassung des FG kommt es insoweit nicht darauf an, ob das häusliche Arbeitszimmer Mittelpunkt der betrieblichen Betätigung des Klägers ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 25. November 1999 IV R 44/99 , BFH/NV 2000, 699; vom 19. August 1998 XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41, jeweils m.w.N.).

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet