

**Arbeitszimmer im Dachgeschoss ist nicht häuslich**

Mietet ein Steuerpflichtiger in einem Mehrfamilienhaus neben einer Wohnung auch einen Raum im Dachgeschoss als Arbeitszimmer an, so handelt es sich dabei nicht um ein häusliches Arbeitszimmer — mit der Folge, dass die Kosten für den Raum vom Finanzamt in voller Höhe zu berücksichtigen sind, wenn es so gut wie ausschließlich beruflich genutzt wird. Etwas anderes würde gelten, wenn das Arbeitszimmer in unmittelbarer Nähe zu den Privaträumen läge.

Quelle: Wolfgang Büser

**Nutzung von nicht zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen gehörenden Räumlichkeiten als "außerhäusliches" Arbeitszimmer; Verbindung von Räumlichkeiten auf Grund der unmittelbaren räumlichen Nähe mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen als gemeinsame Wohneinheit; Nutzung eines Arbeitszimmers im Rahmen mehrerer Einkunftsarten; Erstreckung der häuslichen Sphäre der Privatwohnung auf die weiteren, beruflich genutzten Räumlichkeiten**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 18.08.2005

**Aktenzeichen:** VI R 39/04

**Entscheidungsform:** Beschluss

**Referenz:** JurionRS 2005, 29842

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Köln - 13.05.2004 - AZ: 10 K 1408/99

**Rechtsgrundlagen:**

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

§ 9 Abs. 5 EStG

**Fundstellen:**

BFHE 211, 447 - 452

BB 2006, 587-590 (Volltext mit amtl. LS)

BFH/NV 2006, 853-855 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2006, 428-430 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, 645-647 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2006, VI Heft 10 (amtl. Leitsatz)

DStR 2006, VIII Heft 10 (amtl. Leitsatz)

DStR 2006, 459-461 (Volltext mit amtl. LS)

DStRE 2006, 442

DStZ 2006, 209-210 (Kurzinformation)

ESTB 2006, 129 (Volltext mit aml. LS u. Anm.)  
FR 2006, 506-508  
GStB 2006, 13  
HFR 2006, 448-449  
INF 2006, 281  
KÖSDI 2006, 15038 (Kurzinformation)  
NWB 2006, 3102-3103  
NWB 2007, 1530 (Kurzinformation)  
NWB 2006, 738-739 (Kurzinformation)  
NWB 2007, 3439 (Kurzinformation)  
NWB direkt 2006, 7  
NZA 2006, 480 (Kurzinformation)  
NZM 2006, 711 (amtl. Leitsatz)  
RdW 2006, XI Heft 12 (amtl. Leitsatz)  
schnellbrief 2006, 6  
SJ 2006, 7  
stak 2006  
StB 2006, 122  
StBW 2006, 3  
SteuerBriefe 2006, 493-495  
StuB 2006, 237  
SWK 2006, 596  
WPg 2006, 732  
Jurion-Abstract 2005, 218708 (Zusammenfassung)

---

## **BFH, 18.08.2005 - VI R 39/04**

### **Amtlicher Leitsatz:**

1. Werden im Dachgeschoss eines Mehrfamilienhauses Räumlichkeiten, die nicht zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen gehören, als Arbeitszimmer genutzt, so handelt es sich hierbei im Regelfall um ein "außerhäusliches" Arbeitszimmer, das nicht unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG fällt.
- 2.

Etwas anderes kann dann gelten, wenn die Räumlichkeiten auf Grund der unmittelbaren räumlichen Nähe mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind. Ob eine solche gemeinsame Wohneinheit vorliegt, ist von den Finanzgerichten auf Grund wertender Betrachtung zu entscheiden (Fortführung der BFH-Urteile vom 26. Februar 2003 VI R 124/01 , BFHE 202, 104, BStBl II 2004, 69, und VI R 125/01, BFHE 202, 109, BStBl II 2004, 72 [BFH 26.02.2003 - VI R 125/01] ).

3. Nutzt ein Steuerpflichtiger ein Arbeitszimmer im Rahmen mehrerer Einkunftsarten, so sind die darauf getätigten Aufwendungen entsprechend den tatsächlichen Nutzungsanteilen auf die verschiedenen Einnahmequellen aufzuteilen.

## Gründe

1

I.

Die Beteiligten streiten --im zweiten Rechtsgang-- um die Höhe des Werbungskostenabzugs für beruflich genutzte Arbeitsräume.

2

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) werden als Ehegatten zur Einkommensteuer zusammenveranlagt. Der Kläger ist Professor an einer Fachhochschule und erzielt daneben Einkünfte aus einer schriftstellerischen Nebentätigkeit. Die Klägerin ist als Oberärztin an einem Krankenhaus beschäftigt.

3

Die Kläger bewohnen gemeinsam die Erdgeschosswohnung eines dreistöckigen Wohngebäudes, das im Streitjahr (1996) im alleinigen Eigentum des Klägers stand. Das erste Obergeschoss des Hauses ist fremdvermietet. Im Dachgeschoss befinden sich --vom gemeinsamen Treppenhaus her separat zugänglich-- zum einen ein einzelner, 12 qm großer Raum, der von der Klägerin als Arbeitszimmer genutzt wird, und zum anderen eine aus vier weiteren Räumen bestehende Mansardenwohnung von insgesamt 39 qm, in der der Kläger sein Arbeitszimmer eingerichtet hat. Von der gesamten Nutzfläche des Gebäudes entfallen nach den Feststellungen des Finanzgerichts (FG) 5 v.H. auf das Arbeitszimmer der Klägerin und 16 v.H. auf die im Dachgeschoss vom Kläger genutzten Räume. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die in der gemeinsamen Einkommensteuererklärung und im nachfolgenden Einspruchsverfahren zunächst nur als Werbungskosten des Klägers aus dessen Nichtselbstständiger Tätigkeit angesetzten Aufwendungen für die Arbeitszimmer lediglich in Höhe von 2 400 DM an.

4

Mit ihrer dagegen gerichteten Klage machten die Kläger neben dem vollen Werbungskostenabzug für die Arbeitsräume des Klägers erstmalig auch die Berücksichtigung der auf das Arbeitszimmer der Klägerin entfallenden Kosten bei deren Einkünften geltend. Das vom FG zunächst erlassene Teilurteil zu den Werbungskosten des Klägers vom 21. Juni 2001 10 K 1408/99 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2002, 808) hob der Bundesfinanzhof (BFH) aus verfahrensrechtlichen Gründen auf (Senatsurteil vom 9. Dezember 2003 VI R 148/01 , BFH/NV 2004, 527). Im zweiten Rechtsgang bezifferten die Kläger die Aufwendungen für sämtliche Arbeitszimmer auf insgesamt 5 505 DM. Sie beantragten, diese Kosten bei der Ermittlung ihrer Einkünfte aus Nichtselbstständiger Arbeit zu berücksichtigen. Demgegenüber erklärte sich das FA nur zur zusätzlichen Anerkennung der auf das Arbeitszimmer der Klägerin entfallenden Aufwendungen bereit.

5

Das FG errechnete für das von der Klägerin genutzte Arbeitszimmer einen Betrag von 1 692 DM; insoweit gab es der Klage statt. Hinsichtlich der daneben streitigen, den bereits berücksichtigten Betrag von 2 400 DM übersteigenden Kosten für die beruflich genutzten Räume des Klägers wies das FG die Klage mit der Begründung ab, es handele sich dabei um ein häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG), das beim Kläger nicht den beruflichen Betätigungsmittelpunkt gebildet habe. Das Urteil ist in EFG 2004, 1755 [FG Köln 13.05.2004 - 10 K 1408/99] abgedruckt.

6

Mit der Revision rügen die Kläger, die angefochtene Entscheidung bejahe zu Unrecht den häuslichen Charakter der streitbefangenen Arbeitszimmer und übersehe zudem, dass der Kläger die

für seine Lehrtätigkeit grundlegenden Arbeiten wie auch seine Forschungs- und Prüfungsaufgaben praktisch ausschließlich außerhalb der Dienststelle im Arbeitszimmer erledige. Das Urteil beruhe deshalb auf einer Verletzung materiellen Rechts.

7 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das Urteil des FG aufzuheben, soweit es der Klage nicht stattgegeben hat, und den Einkommensteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung unter Berücksichtigung der den Klägern für ihre Arbeitszimmer entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten bei den Einkünften aus Nichtselbstständiger Arbeit abzuändern.

8 Das FA tritt der Revision entgegen.

9 II.

Die Revision der Kläger ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung. Die Sache wird zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorinstanz ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die beruflich genutzten Räume des Klägers bereits deswegen als häusliches Arbeitszimmer anzusehen seien, weil sie sich unter dem gleichen Dach wie die selbstgenutzte Wohnung befinden.

10 1.

Nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abziehen. Dies gilt nach Satz 2 der letztgenannten Vorschrift u.a. dann nicht, wenn dem Steuerpflichtigen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird nach Satz 3 Halbsatz 1 der Vorschrift die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2 400 DM (im Streitjahr; jetzt: 1 250 EUR) begrenzt. Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (Satz 3 Halbsatz 2 der Vorschrift).

11 2.

Werden im Dachgeschoss eines Mehrfamilienhauses Räumlichkeiten, die nicht zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen gehören, als Arbeitszimmer genutzt, so handelt es sich hierbei im Regelfall um ein "außerhäusliches" Arbeitszimmer, das nicht unter die Abzugsbeschränkung fällt.

12 a)

Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist im Gesetz nicht näher bestimmt. Der Rechtsprechung des BFH zufolge erfasst die Abzugsbeschränkung das häusliche Büro, d.h. einen Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient (BFH-Urteile vom 19. September 2002 VI R 70/01 , BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139; vom 16. Oktober 2002 XI R 89/00, BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185; vom 13. November 2002 VI R 164/00, BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350; vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176 [BFH 20.11.2003 - IV R 30/03] , BStBl II 2004, 775).

13 b)

In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein Arbeitszimmer regelmäßig dann, wenn es sich in einem Raum befindet, der zur privat genutzten Wohnung bzw. zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehört (BFH-Urteile vom 23. September 1999 VI R 74/98 , BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7; in BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185; in BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350). Dies betrifft nicht nur die eigentlichen Wohnräume, sondern auch die Zubehörräume zur Wohnung (Abstell-, Keller- und

Speicherräume etc.). Kann hingegen ein als Arbeitszimmer genutzter Raum nicht der privaten Wohnung bzw. dem Wohnhaus des Steuerpflichtigen zugerechnet werden, so ist er in der Regel auch kein "häusliches" Arbeitszimmer.

14 c)

In diesem Sinne bestimmt sich die Häuslichkeit beruflich genutzter Räumlichkeiten danach, ob sie sich unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls als dem Wohnbereich und damit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen zugehörig darstellen. Das ist dann der Fall, wenn die Räumlichkeiten auf Grund der unmittelbaren räumlichen Nähe mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind.

15 aa)

Zur gleichen Wohneinheit und damit zur häuslichen Sphäre gehören regelmäßig sämtliche Räume, die sich innerhalb des selbst bewohnten Einfamilienhauses bzw. innerhalb der Privatwohnung des Steuerpflichtigen befinden. In diesem Sinne hat der Senat etwa die "Häuslichkeit" eines Arbeitszimmers im Keller des von dem Steuerpflichtigen und seiner Familie bewohnten Einfamilienhauses grundsätzlich bejaht (BFH-Urteil in BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139). Das Gleiche gilt für ein Arbeitszimmer in einem Anbau zum Einfamilienhaus, der nur vom straßenabgewandten Garten aus betreten werden kann (BFH-Urteil in BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350), für ein Arbeitszimmer im Dachgeschoss eines Einfamilienhauses (BFH-Urteil vom 26. Februar 2003 VI R 156/01, BFHE 202, 116, BStBl II 2004, 75), und für ein Arbeitszimmer in einem zur Wohnung gehörenden Hobbyraum im Keller eines Mehrfamilienhauses (BFH-Urteil vom 26. Februar 2003 VI R 130/01, BFHE 202, 114, BStBl II 2004, 74).

16 bb)

Nutzt der Steuerpflichtige dagegen in einem Mehrfamilienhaus --zusätzlich zu seiner privaten Wohnung-- noch eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer, so liegt in Bezug auf diese Räumlichkeiten eine innere, "häusliche" Verbindung mit der privaten Lebenssphäre regelmäßig nicht vor. So hat der Senat bereits entschieden, dass ein separat angemieteter Kellerraum in einem Mehrfamilienhaus, der nicht --auch nicht als Zubehörraum-- zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen gehört, als außerhäusliches Arbeitszimmer nicht unter die gesetzliche Abzugsbeschränkung fällt (BFH-Urteil vom 26. Februar 2003 VI R 160/99, BFHE 202, 101, BStBl II 2003, 515 [BFH 26.02.2003 - VI R 160/99]). In diesem Zusammenhang hat der Senat auch ausgeführt, dass die erforderliche innere Verbindung zur häuslichen Sphäre bei einem Mehrfamilienhaus --entgegen der Ansicht des FG-- nicht allein deshalb vorliegt, weil sich eine als Arbeitszimmer genutzte Wohnung in demselben Haus und unter demselben Dach wie die Privatwohnung des Steuerpflichtigen befindet (vgl. im Einzelnen BFH-Urteile vom 26. Februar 2003 VI R 124/01, BFHE 202, 104, BStBl II 2004, 69, und VI R 125/01, BFHE 202, 109, BStBl II 2004, 72 [BFH 26.02.2003 - VI R 125/01]).

17 Die häusliche Sphäre der Privatwohnung erstreckt sich nur dann auf die weiteren, beruflich genutzten Räumlichkeiten, wenn auf Grund besonderer Umstände ein innerer Zusammenhang zwischen den beiden Wohnungen besteht. Ob eine solche gemeinsame Wohneinheit im Einzelfall vorliegt, ist von den Finanzgerichten auf Grund wertender Betrachtung zu entscheiden. Der Senat hat die notwendige innere Verbindung derartiger Arbeitsräume mit der privaten Wohnung des Steuerpflichtigen allerdings nur in solchen Fällen angenommen, in denen die Wohnungen in unmittelbarer räumlicher Nähe zueinander liegen, etwa weil die als Arbeitszimmer genutzten Räume unmittelbar an die Privatwohnung angrenzen oder weil sie ihr auf derselben Etage direkt gegenüberliegen (BFH-Urteile in BFHE 202, 104, BStBl II 2004, 69, und in BFHE 202, 109, BStBl II 2004, 72 [BFH 26.02.2003 - VI R 125/01]).

18 d)

Die von der Vorinstanz geäußerte Kritik an dieser Rechtsprechung überzeugt nicht. Zwar mag es im Einzelfall dem Zufall überlassen bleiben, ob es dem Steuerpflichtigen gelingt, im gleichen Mehrfamilienhaus steuergünstig eine in einem anderen Stockwerk gelegene Wohnung als Arbeitszimmer anzumieten oder einzurichten, oder ob er sich insoweit --steuerschädlich-- mit einer auf derselben Etage unmittelbar gegenüberliegenden Wohnung begnügen muss. Der sachliche Unterschied zwischen diesen beiden Fallgruppen liegt indessen darin, dass die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, Kosten der privaten Lebensführung in den beruflichen oder betrieblichen Bereich zu verlagern, bei unmittelbar an die Privatwohnung angrenzenden Räumlichkeiten typischerweise deutlich größer sind, als wenn dem Steuerpflichtigen der Zutritt zu den Räumlichkeiten außerhalb der Privatwohnung nur über ein auch von fremden Dritten benutztes, gemeinsames Treppenhaus möglich ist. Bei einer auf dem gleichen Treppenabsatz gelegenen zweiten Wohnung wird es dem Steuerpflichtigen regelmäßig wesentlich leichter fallen, die tatsächlichen Nutzungsverhältnisse an diesen Räumlichkeiten vor außenstehenden Personen verborgen zu halten.

**19 3.**

Die Vorentscheidung beruht auf anderen Rechtsgrundsätzen; sie ist daher aufzuheben. Die Sache ist allerdings nicht spruchreif.

**20 a)**

Zwar folgt aus den vom FG getroffenen tatsächlichen Feststellungen, dass es sich bei den vom Kläger im Dachgeschoss genutzten Räumen der Lage und dem Zuschnitt nach um eine eigenständige Mansardenwohnung mit außen liegendem Bad und WC handelt und dass diese Wohnung --mangels unmittelbarer räumlicher Nähe-- auch keine gemeinsame Wohneinheit mit der Privatwohnung der Kläger im Erdgeschoss gebildet hat.

**21 b)**

Daraus ergibt sich indessen noch nicht, dass damit sämtliche Kosten für diese Räumlichkeiten ohne Abzugsbeschränkung bei den Werbungskosten des Klägers aus Nichtselbstständiger Arbeit zu berücksichtigen wären.

**22 aa)**

Zum einen ist das FG --von seinem Standpunkt aus konsequent-- der Frage nicht nachgegangen, ob der Kläger tatsächlich die gesamte Mansardenwohnung als Arbeitszimmer (nahezu) ausschließlich für seine Tätigkeiten als Hochschullehrer oder als Fachschriftsteller verwendet hat. Das vorinstanzliche Urteil enthält hierzu keine Feststellungen. Es beschränkt sich darauf, dass sich im Dachgeschoss die Arbeitsräume der Kläger befänden und auf den Kläger 39 qm oder 16 v.H. der Gesamtnutzfläche des Hauses entfielen.

**23 bb)**

Zum anderen ist den Ausführungen des FG nicht zu entnehmen, inwieweit der Kläger die zu Erwerbszwecken genutzten Räumlichkeiten für seine freiberufliche schriftstellerische Tätigkeit verwendet hat. Nutzt ein Steuerpflichtiger ein Arbeitszimmer im Rahmen mehrerer Einkunftsarten, so sind die darauf getätigten Aufwendungen entsprechend den tatsächlichen Nutzungsanteilen auf die verschiedenen Einnahmequellen aufzuteilen. Der Kläger hat erstinstanzlich vorgetragen, im Streitjahr drei umfangreiche Lehrbücher geschrieben und an einem Großkommentar mitgearbeitet zu haben. Das legt den Schluss nahe, dass es sich bei den geltend gemachten Werbungskosten tatsächlich in nicht unerheblichem Umfang um Betriebsausgaben handelt.

**24 4.**

Die erforderlichen Feststellungen wird das FG nachzuholen haben. Sollte sich dabei ergeben, dass

der Kläger einzelne Räume der Mansardenwohnung weder beruflich noch betrieblich, sondern zu privaten Zwecken genutzt hat, so wird das FG bei der anschließenden rechtlichen Würdigung zu erwägen haben, dass dadurch in der zusätzlichen Wohnung eine weitere häusliche Sphäre geschaffen worden ist. Die übrigen, zu Erwerbszwecken verwendeten Räume wären dann bereits aus diesem Grunde ein "häusliches" Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG (vgl. Thomas, Die Information über Steuer und Wirtschaft 2003, 483).

---

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.