

Häusliches Arbeitszimmer: Auch bei 2Tätigkeiten ein Mittelpunkt

Ist ein Steuerzahler in 2 Zweigen erwerbstätig (hier: als Revisor eines Verbandes und als freiberuflicher Autor), so kann sein im eigenen Haus eingerichtetes Arbeitszimmer den Betätigungsmittelpunkt auch dann bilden, wenn der qualitative Schwerpunkt einer der Tätigkeiten außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liegt. Die Folge: Der Aufwand für das Arbeitszimmer kann voll vom steuerpflichtigen Einkommen abgezogen werden.

Quelle: Wolfgang Büser

Häusliches Arbeitszimmer als Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung; Gleichzeitige Nutzung als Archiv; Qualitativer Schwerpunkt beruflicher Betätigung; Abgrenzung zu Tätigkeiten im Außendienst; Berücksichtigung freier Tätigkeiten; Erforderlichkeit des Arbeitszimmers; Eingreifen der Abzugsbeschränkung

Gericht: BFH

Datum: 13.10.2003

Aktenzeichen: VI R 27/02

Entscheidungsform: Beschluss

Referenz: JurionRS 2003, 10061

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Rheinland-Pfalz - 08.03.2001 - AZ: 6 K 1095/99

Rechtsgrundlagen:

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG

§ 4 Abs. 5 Satz 3 Halbs. 2 EStG

Fundstellen:

BFHE 204, 88 - 92

BB 2004, 256-258 (Volltext mit amtl. LS)

BBK 2004, 103

BFH/NV 2004, 398-400 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2004, 771-773 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2004, VI Heft 5 (amtl. Leitsatz)

DB 2004, 358-360 (amtl. Leitsatz)

DStR 2004, VI Heft 5 (Kurzinformation)

DStR 2004, 173-174 (Kurzinformation)

DStRE 2004, 176

DStZ 2004, 101 (Kurzinformation)
EStB 2004, 143-144 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
FR 2004, 279-281
GStB 2004, 13-14
INF 2004, 204-205
KFR 2004, 133
KÖSDI 2004, 14051 (Kurzinformation)
NJW 2004, 703-704 (Volltext mit amtl. LS)
NWB 2004, 282-283
NWB 2004, 3189-3190 (Kurzinformation)
NWB 2005, 2473 (Kurzinformation)
NZM 2004, 270-272 (Volltext mit amtl. LS)
RdW 2004, 259-261
schnellbrief 2004, 7
StBW 2004, 2
StuB 2004, 134
ZAP 2004, 292-293 (Kurzinformation)

BFH, 13.10.2003 - VI R 27/02

Amtlicher Leitsatz:

Das häusliche Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen, der mehreren Erwerbstätigkeiten nachgeht, kann auch dann den Betätigungsmittelpunkt i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 Halbsatz 2 EStG bilden, wenn der qualitative Schwerpunkt einzelner Tätigkeiten nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt.

Gründe

1 I.

Die Beteiligten streiten darüber, ob der Kläger und Revisionskläger (Kläger) über ein "häusliches Arbeitszimmer" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b des Einkommensteuergesetzes (EStG) verfügt und ob dieses im Streitjahr den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung nach Satz 3 Halbsatz 2 der Abzugsbeschränkung gebildet hat.

2 Der Kläger erzielte im Streitjahr 1997 als Revisor eines Verbandes Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit; bei seinem Arbeitgeber stand ihm kein Arbeitsplatz zur Verfügung. Des Weiteren war der Kläger freiberuflich als Mitherausgeber und Autor eines Kommentars tätig, erzielte hieraus jedoch im Streitjahr noch keine Einnahmen.

3

Im Dachgeschoss des ihm und seiner Ehefrau (der Klägerin) je zur Hälfte gehörenden Einfamilienhauses nutzte der Kläger einen Raum als Arbeitszimmer. Hierfür machte er mit der Einkommensteuererklärung 1997 Aufwendungen in Höhe von 18.501,00 DM als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte diese Aufwendungen nur in Höhe von 2.400,00 DM an.

- 4 Die dagegen gerichtete Klage hatte keinen Erfolg. Das Finanzgericht (FG) entschied, dass es sich bei dem beruflich genutzten Raum um ein häusliches Arbeitszimmer handele und dass dieses im Streitjahr nicht den beruflichen Betätigungsmittelpunkt des Klägers gebildet habe.
- 5 Mit der Revision machen die Kläger geltend, das FG habe § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG unzutreffend ausgelegt. Das Arbeitszimmer diene als Betriebsstätte der freiberuflichen Tätigkeit des Klägers. Es sei demnach kein "häusliches Arbeitszimmer" im Sinne der gesetzlichen Regelung und falle nicht unter die Abzugsbeschränkung. Unabhängig davon sei der Raum den übrigen Familienmitgliedern nicht zugänglich, weil dort Unterlagen aufbewahrt würden, die dem Sozialdatenschutz unterlägen. Dieser Umstand stehe ebenso wie die Nutzung des Raums als großes, umfangreiches Archiv der begrifflichen Einordnung als "häusliches Arbeitszimmer" entgegen. Unabhängig davon bilde der Arbeitsraum den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung des Klägers. Das FG habe bei Anwendung der Abzugsbeschränkung allein auf den zeitlichen Umfang der außerhäuslichen Tätigkeit abgestellt. Letztlich stelle aber das Abfassen der jeweiligen Berichte zu Hause den ganz entscheidenden Teil seiner Arbeit dar. Dies habe das FG nicht erörtert und von seinem Rechtsstandpunkt aus auch nicht erörtern können. Schließlich müsse auch insoweit berücksichtigt werden, dass der Kläger seine schriftstellerische Tätigkeit zu 100 % in dem streitigen Raum verrichte.
- 6 Die Kläger beantragen, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben und den geänderten Einkommensteuerbescheid 1997 vom 28. August 1998 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 2. Dezember 1998 dahin gehend zu ändern, dass bei der Ermittlung der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 16.100,00 DM zum Abzug zugelassen werden.
- 7 Das FA tritt der Revision entgegen.
- 8 **II.**
Die Revision der Kläger ist begründet.
- 9 Die vorinstanzliche Entscheidung war aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 10 **1.**
Das FG hat zwar zutreffend entschieden, dass der Arbeitsraum des Klägers ein häusliches Arbeitszimmer ist (a). Hinsichtlich der Frage nach dem Betätigungsmittelpunkt hat das FG jedoch den Streitfall zu Unrecht allein unter quantitativen Gesichtspunkten gewürdigt und entschieden (b).
- 11 **a)**
Der Arbeitsraum des Klägers im Dachgeschoss des selbstgenutzten Einfamilienhauses ist ein "häusliches Arbeitszimmer" im Sinne der Abzugsbeschränkung. Dass der Raum auch als Archiv für Unterlagen genutzt wird, die dem Datenschutz unterliegen, und dass Vorkehrungen getroffen worden sind, die einen Zugang bzw. Zugriff Dritter verhindern sollen, steht einer solchen Einordnung nicht entgegen. Es handelt sich insoweit weder um eine für ein häusliches Arbeitszimmer atypische Nutzung noch um eine atypische Ausstattung des betreffenden Raumes. Wegen der Einzelheiten wird auf die zwischenzeitlich zu dieser Problematik ergangenen höchstrichterlichen Entscheidungen

Bezug genommen (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- 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 5. Dezember 2002 IV R 7/01, BFHE 201, 166, BStBl 2003, 463; vom 26. Februar 2003 VI R 156/01, BFH/NV 2003, 989).

12 b)

Das häusliche Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen, der seinen Beruf teilweise im Arbeitszimmer und teilweise außer Haus ausübt, bildet den Betätigungsmittelpunkt im Sinne der Abzugsbeschränkung, wenn dort die für den ausgeübten Beruf wesentlichen und prägenden Tätigkeiten verrichtet werden (BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 82/01 , BFHE 201, 93, BFH/NV 2003, 688; vom 13. November 2002 VI R 104/01, BFHE 201, 100, BFH/NV 2003, 691 [BFH 13.11.2001 - VI R 104/01] ; vom 13. November 2002 VI R 28/02 , BFHE 201, 106, BFH/NV 2003, 693; vom 23. Januar 2003 IV R 71/00 , BFHE 201, 269, BFH/NV 2003, 859; vom 9. April 2003 X R 75/00 , BFH/NV 2003, 917; vom 29. April 2003 VI R 78/02 , BFHE 202, 303 [BFH 29.04.2003 - VI R 78/02] , BFH/NV 20.03.1117). Maßgeblich ist der qualitative Schwerpunkt der beruflichen Betätigung, während dem zeitlichen Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers nur eine indizielle Bedeutung zukommt. Dabei kann das häusliche Arbeitszimmer selbst dann (noch) den Mittelpunkt einer beruflichen Betätigung bilden, wenn die außerhäuslichen Tätigkeiten zeitlich überwiegen. Wegen der diesbezüglichen Einzelheiten wird auf die genannten Entscheidungen Bezug genommen.

13 Das FG ist von anderen rechtlichen Grundsätzen ausgegangen. Zwar kann der vom FG festgestellte zeitliche Umfang der auswärtigen Tätigkeit grundsätzlich dafür sprechen, dass das häusliche Arbeitszimmer des Klägers im Streitjahr nicht den Betätigungsmittelpunkt im Sinne der Abzugsbeschränkung gebildet hat. Aus den Urteilsgründen geht aber insgesamt hervor, dass das FG den zeitlichen Umfang der außerhäuslichen Tätigkeit nicht nur als Indiz im Rahmen einer Gesamtbetrachtung gewertet hat, sondern als allein entscheidendes Kriterium. Die Grundaussage des FG-Urteils lautet: Aus dem zeitlichen Umfang der Außendiensttätigkeit folge, dass diese "von nicht untergeordneter Bedeutung" gewesen sei bzw. dass ihr ein gewisses "Gewicht" zukomme, und aus diesem Grund könne das häusliche Arbeitszimmer nicht den Betätigungsmittelpunkt gebildet haben. Das FG folgt damit letztlich der Auffassung der Finanzverwaltung (vgl. Bundesministerium der Finanzen --BMF-- vom 16. Juni 1998 IV B 2 -S 2145- 59/98, BStBl I 1998, 863 Tz. 8), dass bereits der Umstand einer dauerhaften Außendiensttätigkeit den unbegrenzten Abzug von Werbungskosten ausschließe. Auf den qualitativen Inhalt der jeweils im Arbeitszimmer und im Außendienst verrichteten Tätigkeiten geht die vorinstanzliche Entscheidung dementsprechend nicht ein.

14 Davon abgesehen hat das FG auch keine Feststellungen zum zeitlichen Anteil der Außendiensttätigkeit an der Gesamttätigkeit getroffen. Aus dem vorinstanzlichen Urteil geht nicht hervor, wie viel Zeit der Kläger --zusätzlich zum Außendienst-- im häuslichen Arbeitszimmer verbracht bzw. wie viele Stunden er insgesamt gearbeitet hat. Man kann daher auch nicht --in Anlehnung an die beiden Urteile des X. Senats in BFH/NV 2003, 917, und vom 9. April 2003 X R 52/01 (BFH/NV 20.03.1172)-- auf die Indizwirkung eines hohen Zeitanteils der außerhäuslichen Betätigung verweisen; denn ein solcher Zeitanteil lässt sich auf der Grundlage der vorinstanzlichen Entscheidung nicht bestimmen.

15 2.

Die Sache ist nicht spruchreif.

16 a)

Dem Vortrag des Klägers zufolge fanden die eigentlichen Prüfungshandlungen so gut wie vollständig in seinem Arbeitszimmer statt, da die maßgeblichen Berichte dort gefertigt worden seien. Das FG ist diesem Vortrag auf Grund seines Rechtsstandpunkts bislang nicht weiter nachgegangen.

Dies wird es im zweiten Rechtsgang nachholen.

17 b)

Das FG wird dabei zu beachten haben, dass der Kläger im Streitjahr mehreren beruflichen Betätigungen nachgegangen ist. Neben seiner hauptberuflichen Tätigkeit als angestellter Revisor übte er eine --zumindest dem Vortrag des Klägers nach-- nicht unwesentliche, selbstständige schriftstellerische Tätigkeit aus. Gegebenenfalls wird insoweit auch die Dozententätigkeit des Klägers an der berufsgenossenschaftlichen Akademie zu berücksichtigen sein, die im Streitjahr ausgeübt worden sein soll.

18 aa)

Zu der sich daraus ergebenden rechtlichen Problematik, wie der Betätigungsmittelpunkt zu bestimmen ist, wenn ein Steuerpflichtiger mehreren beruflichen Tätigkeiten nachgeht, hat der erkennende Senat mit Urteil vom 23. September 1999 VI R 74/98 (BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7) entschieden, es genüge nicht, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt nur einer dieser Tätigkeiten bilde; eine Einzelbetrachtung sei weder vom Wortsinn noch von der Entstehungsgeschichte noch vom Zweck der Vorschrift gedeckt (BFH in BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7, 8). Hierauf hat sich auch das FG --grundsätzlich zutreffend-- berufen.

19 bb)

Die Abzugsbeschränkung setzt allerdings ihrem Wortlaut nach auch nicht voraus, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt "jedweder" oder "einer jeden einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" bilden muss (so aber wohl Blümich/Wacker, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Kommentar, § 4 EStG Rz. 285 k, 285 n; Broudré in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl., § 4 EStG Anm. 1568; Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 RdNr. 1b 208). Maßgeblich ist vielmehr die "gesamte betriebliche und berufliche" Betätigung des betreffenden Steuerpflichtigen, sodass sich auch in diesem Sinne eine Einzelbetrachtung der jeweiligen Betätigungen verbietet; denn es geht gerade darum, alle Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit zu erfassen (vgl. auch BFH-Urteil vom 21. Februar 2003 VI R 14/02, BFHE 201, 305, BFH/NV 2003, 855).

20 cc)

Sinn und Zweck der Regelung bestätigen dies. Der Abzugsbeschränkung liegt der Gedanke zu Grunde, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer (nur) dann steuerlich berücksichtigt werden sollen, wenn ein solches für die Erwerbstätigkeit erforderlich ist (so zuletzt BFH-Urteil vom 7. August 2003 VI R 17/01, BFHE 203, 130, BFH/NV 20.03.1651, m.w.N.). Dabei unterscheidet die gesetzliche Regelung zwischen mehreren Stufen der Erforderlichkeit und lässt den unbeschränkten Abzug von Aufwendungen nach der Mittelpunktregelung in Satz 3 Halbsatz 2 der Bestimmung nur dann zu, wenn der Steuerpflichtige in besonderem Maße auf das häusliche Arbeitszimmer angewiesen ist. Das ist bei einem Steuerpflichtigen, der nur einer Erwerbstätigkeit nachgeht, dann der Fall, wenn das Arbeitszimmer den qualitativen Mittelpunkt dieser Tätigkeit bildet (vgl. etwa BFH-Urteile in BFHE 201, 100, BFH/NV 2003, 691 [BFH 13.11.2001 - VI R 104/01]; in BFHE 201, 106, BFH/NV 2003, 693).

21 Geht der Steuerpflichtige neben dieser Tätigkeit einer weiteren Tätigkeit nach, deren Schwerpunkt zwar nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt, die aber gleichwohl weitere Arbeiten in diesem Raum voraussetzt, so ist er, gemessen an seiner Haupttätigkeit, in einem noch höheren Maße auf das häusliche Arbeitszimmer angewiesen. Es wäre widersprüchlich, den unbegrenzten Abzug der Aufwendungen in diesem Fall zu versagen, während er in jenem gewährt wird (so auch die Kritik von Söhn in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, a.a.O., § 4 Lb 209, m.w.N.; Schmidt/Heinicke, Einkommensteuergesetz, 22. Aufl., § 4 Rz. 596; Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 19 Rz. 60 "Arbeitszimmer", unter b.2.c).

22 dd)

Grundsätzlich lassen sich die folgenden Fallgruppen unterscheiden: Geht der Steuerpflichtige mehreren Erwerbstätigkeiten nach und bilden bei allen --jeweils-- die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten den qualitativen Schwerpunkt, so liegt dort auch der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit. Bilden hingegen die außerhäuslichen Tätigkeiten --jeweils-- den qualitativen Schwerpunkt der Einzeltätigkeiten bzw. lassen sich diese keinem Schwerpunkt zuordnen, so kann das häusliche Arbeitszimmer auch nicht durch die Summe der darin verrichteten Arbeiten zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit werden. Bildet das häusliche Arbeitszimmer schließlich den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer Einzeltätigkeit oder mehrerer Einzeltätigkeiten, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen, so muss das FG anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles wertend entscheiden, ob die Gesamttätigkeit gleichwohl einem einzelnen qualitativen Schwerpunkt zugeordnet werden kann und ob dieser im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Abzustellen ist dabei auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung, nicht auf die Vorstellung des betroffenen Steuerpflichtigen.

23 c)

Das FG wird dementsprechend zunächst den jeweiligen Betätigungsmittelpunkt der einzelnen beruflichen und betrieblichen Tätigkeiten des Klägers zu bestimmen haben, um sodann auf dieser Grundlage den qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätigkeit zu ermitteln.

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.