

**Häusliches Arbeitszimmer: Bei einer Ehegatten-Gesellschaft kommt es auf die Anteile an**

Nutzen Eheleute, die gemeinsam eine GbR betreiben, in dem von ihnen bewohnten Eigenheim ein häusliches Arbeitszimmer, so sind die auf diesen Raum entfallenden Aufwendungen (Abschreibung, Schuldzinsen, Energiekosten) nach dem Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile am Grund und Boden zuzuordnen. Ziehen sie im Laufe des Jahres in eine Mietwohnung um, in dem erneut ein häusliches Arbeitszimmer eingerichtet wird, so sind den beiden die anteiligen Mietzahlungen und die anteiligen Energiekosten zur Hälfte zuzuordnen. (Hier ging es um ein Ehepaar, das Betriebe beim Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen berät. Ihre jeweiligen Arbeitsräume waren mit 2 Schreibtischen, 4 Computern und mehreren Aktenschränken ausgestattet. Sie bildeten den Mittelpunkt ihrer wirtschaftlichen Betätigung.)

Quelle: Wolfgang Büser

**Zuordnung der Aufwendungen für einen von Ehegatten betrieblich genutzten Raum in einem von ihnen bewohnten und in ihrem Miteigentum stehenden Haus; Zuordnung anteiliger Mietzinsen und anteiliger Energiekosten für einen von Ehegatten betrieblich genutzten Raum in einer von ihnen bewohnten und gemeinsam angemieteten Wohnung; Auswirkung der gemeinsamen Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers auf den Anspruch des Höchstbetrages nach § 4 Abs. 5 Einkommensteuergesetz 1997 (EStG 1997)**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 23.09.2009

**Aktenzeichen:** IV R 21/08

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2009, 29998

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG Niedersachsen - 20.06.2007 - AZ: 2 K 52/04

**Rechtsgrundlagen:**

§ 4 Abs. 4 EStG 1997

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG 1997

§ 705 BGB

§ 706 Abs. 3 BGB

**Fundstellen:**

BFHE 227, 31 - 40

BB 2010, 213

BB 2010, 1263-1264

BFH/NV 2010, 502-505

BFH/PR 2010, 121

BStBl II 2010, 337-341 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2010, 97-100  
DStRE 2010, 191  
DStZ 2010, 217  
EStB 2010, 49  
FamRZ 2010, 377  
FR 2010, 431-435  
GStB 2010, 13-14  
GStB 2010, 76  
HFR 2010, 348-350  
KÖSDI 2010, 16828  
NWB 2010, 250  
NWB direkt 2010, 80  
NZM 2010, 636-639  
stak 2010, 1  
StB 2010, 58  
StBW 2010, 50  
StC 2010, 7  
StuB 2010, 115  
StX 2010, 52  
ZAP EN-Nr. 236/2010  
ZAP EN-Nr. 0/2010  
ZfIR 2010, 255  
Jurion-Abstract 2009, 224598 (Zusammenfassung)

---

## **BFH, 23.09.2009 - IV R 21/08**

### **Amtlicher Leitsatz:**

1. Nutzen Ehegatten einen Raum in einem von ihnen bewohnten und in ihrem Miteigentum stehenden Haus, um Dienstleistungen zur Förderung des Gesellschaftszwecks einer zwischen ihnen bestehenden Personengesellschaft zu erbringen, so sind ihnen die auf diesen Raum entfallenden und von ihnen getragenen Aufwendungen (AfA, Schuldzinsen, Energiekosten) nach dem Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile zuzuordnen.
2. Nutzen die Ehegatten für diesen Zweck einen Raum in einer von ihnen bewohnten und gemeinsam angemieteten Wohnung, so sind ihnen die anteiligen Mietzinsen und die anteiligen Energiekosten

zur Hälfte zuzuordnen.

3. Nutzen Ehegatten gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer, so steht einem Ehegatten, der seine Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG 1997 beschränkt abziehen kann, der Höchstbetrag nach dieser Vorschrift nur anteilig zu. Mehrere häusliche Arbeitszimmer, die während eines Veranlagungszeitraums nacheinander in verschiedenen Wohnungen oder Häusern genutzt werden, sind für die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG 1997 als ein Objekt anzusehen (Fortentwicklung des BFH-Urteils vom 20. November 2003 IV R 30/03 , BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775).

## Gründe

### I.

- 1 Die verheirateten Kläger und Revisionsbeklagten zu 1. und 2. (Kläger zu 1. und zu 2.) sind Gesellschafter der Klägerin und Revisionsbeklagten zu 3. (Klägerin zu 3.), der X Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR); die Ehegatten waren jeweils zur Hälfte am Gewinn und Verlust der GbR beteiligt. Die GbR berät kleine und mittlere Betriebe beim Einsatz von Datenverarbeitungsanlagen. Der Ehemann --der im Hauptberuf als Soldat tätig ist-- richtete die Datenverarbeitungsanlagen ein, die Ehefrau schulte und betreute die Kunden. Die GbR betrieb ihr Unternehmen erst im Bereich B und wegen der Versetzung des Ehemanns dann in G.
- 2 Im Streitjahr 1997 nutzten die Ehegatten zunächst einen Raum in ihrer Mietwohnung in A und dann einen in dem ihnen jeweils zur Hälfte gehörenden Einfamilienhaus in G als Arbeitszimmer für den Betrieb der GbR. Das Arbeitszimmer in G war mit zwei Schreibtischen, vier Computern, zwei Sesseln und mehreren Aktenschränken ausgestattet; in einem daran angrenzenden Abstellraum lagerten sie Akten. Die Arbeitszimmer wurden jeweils zu 80% von der Ehefrau und zu 20% vom Ehemann genutzt (zeitliche Nutzungsanteile). Bei der Gewinnermittlung für das Streitjahr durch Einnahmenüberschussrechnung zog die GbR folgende Aufwendungen für die Arbeitszimmer als Betriebsausgaben ab:

Arbeitszimmer im Einfamilienhaus	
	Absetzungen für Abnutzung (AfA) in Höhe
	von 5% der anteiligen Herstellungskosten
	654,54 DM
	anteilige Darlehenszinsen
	3.908,96 DM
	anteilige Energiekosten (Heizung, Strom)
	67,09 DM
Arbeitszimmer in der Mietwohnung	
	anteilige Miete
	3.850,00 DM
	anteilige Energiekosten
	767,53 DM
Arbeitszimmerlampe	120,00 DM
Ablagetisch	195,00 DM
Gardine	218,28 DM
Regale	299,70 DM
	10.081,10 DM

- 4 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) erkannte die Aufwendungen zunächst nur in Höhe von 2.400 DM als Betriebsausgaben an (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --EStG--). Der hiergegen gerichtete Einspruch des Ehemanns hatte insoweit Erfolg, als das FA weitere 5.041 DM als Betriebsausgaben anerkannte. Die Aufwendungen seien unter den Ehegatten nach dem vereinbarten Gewinnverteilungsschlüssel hälftig aufzuteilen. Die danach auf die Ehefrau

entfallenden 5.041 DM ließ es in voller Höhe zum Abzug zu, da das Arbeitszimmer den Mittelpunkt ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bilde (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 2. Halbsatz EStG ). Beim Ehemann sei diese Voraussetzung nicht erfüllt, so dass seine Aufwendungen nur in Höhe von 2.400 DM abziehbar seien.

5 Mit ihrer Klage begehrten die Ehegatten die steuerliche Anerkennung der übrigen Aufwendungen für die Arbeitszimmer; im Rubrum der Klageschrift waren die Ehegatten als Kläger bezeichnet. Das Finanzgericht (FG) wertete die Klage als eine solche der GbR und gab ihr aus den in Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2009, 262 veröffentlichten Gründen statt. Es sah die Aufwendungen für die Arbeitszimmer als Sonderbetriebsausgaben an, welche den Ehegatten nach dem Verhältnis ihrer zeitlichen Nutzungsanteile zuzuordnen seien. Danach seien auch die Aufwendungen des Ehemanns (20% von 10.081,10 DM) in voller Höhe absetzbar, da sie den Höchstbetrag von 2.400 DM nicht überstiegen.

6 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 4 Abs. 4 , § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG .

7 Das FA beantragt sinngemäß,

das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Kläger haben sich zur Revision nicht geäußert.

## II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage ( § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

10 1.

Entgegen der Auffassung des FG sind nicht nur die GbR, sondern auch ihre Ehegatten-Gesellschafter als Kläger anzusehen. Das FG konnte daher von ihrer Beiladung absehen, die sonst gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 , § 60 Abs. 3 Satz 1 FGO erforderlich gewesen wäre. Das Rubrum des FG-Urteils ist insoweit richtig zu stellen; die Ehegatten sind auch im Revisionsverfahren beteiligt.

11 Erheben --wie im Streitfall-- sämtliche Gesellschafter einer GbR Klage gegen den Gewinnfeststellungsbescheid und sind sie ohne Ausnahme gemäß § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO persönlich klagebefugt, ist regelmäßig davon auszugehen, dass sie sowohl im Namen der Gesellschaft als auch im eigenen Namen klagen (vgl. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. November 2005 IV R 13/04 , BFHE 211, 294, BStBl II 2006, 618, m.w.N.; vom 19. August 1999 IV R 13/99 , BFHE 190, 11, BStBl II 2000, 85). Beide Ehegatten waren nach § 48 Abs. 1 Nr. 5 FGO klagebefugt, da Gegenstand des Klageverfahrens die Höhe ihrer Sonderbetriebsausgaben ist (vgl. BFH-Urteil vom 4. Mai 2000 IV R 16/99 , BFHE 191, 539, BStBl II 2001, 171); sie begehrten mit ihrer Klage die steuerliche Anerkennung der übrigen Aufwendungen für die Arbeitszimmer.

12 2.

Der Zulässigkeit der Klagen der Ehefrau und der GbR steht nicht entgegen, dass das FA sie nicht zum Einspruchsverfahren hinzugezogen hat. Dieser Mangel wird geheilt, wenn --wie im Streitfall-- der zum Einspruchsverfahren nicht Hinzugezogene gegen diese Einspruchsentscheidung selbst form- und fristgerecht Klage erhebt (BFH-Urteil vom 14. Oktober 2003 VIII R 32/01, BFHE 203, 462, BStBl II 2004, 359, m.w.N.; BFH-Beschluss vom 23. März 2000 IV B 91/99 , BFH/NV 2000, 1217). Das gilt selbst dann, wenn die Einspruchsentscheidung dem Kläger vor Klageerhebung nicht bekannt gegeben worden ist ( BFH-Urteil vom 30. März 1993 VIII R 8/91 , BFHE 172, 19, BStBl II 1993, 864).

**13 3.**

Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Aufwendungen für die Arbeitszimmer den Ehegatten nach dem Verhältnis ihrer zeitlichen Nutzungsanteile zuzuordnen sind. Auch kann der Ehemann entgegen der Auffassung des FG seine Aufwendungen nicht in Höhe von 2.400 DM, sondern nur in Höhe des auf ihn entfallenden, anteiligen Höchstbetrags abziehen; die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG ist objektbezogen.

**14 a)**

Der Senat geht mit dem FG davon aus, dass die Ehegatten die geltend gemachten Aufwendungen für die Arbeitszimmer getragen haben und diese Aufwendungen damit nur Sonderbetriebsausgaben sein können. Denn die Arbeitszimmer befanden sich in dem den Ehegatten jeweils zur Hälfte gehörenden Einfamilienhaus und in ihrer privaten Mietwohnung. Miteigentum der Ehegatten kann auch hinsichtlich der Ausstattungsgegenstände (Lampe, Ablagetisch, Gardine, Regale) angenommen werden (vgl. zum Miteigentum von Ehegatten bei der Anschaffung von gemeinsamem Hausrat Urteil des Bundesgerichtshofs vom 13. März 1991 XII ZR 53/90 , BGHZ 114, 74). Sonderbetriebsausgaben sind die Aufwendungen des Gesellschafters, die durch die Beteiligung an der Personengesellschaft veranlasst sind ( BFH-Urteil vom 18. Mai 1995 IV R 46/94 , BFHE 178, 318, BStBl II 1996, 295, m.w.N.). Aus dem Grundsatz der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit ergibt sich, dass der Gesellschafter die Aufwendungen persönlich tragen muss (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 2/97 , BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.IV.1.b der Gründe; BFH-Urteil vom 24. Februar 2000 IV R 75/98 , BFHE 191, 301, BStBl II 2000, 314, jeweils m.w.N.).

**15 aa)**

Die AfA auf die Herstellungskosten für das Arbeitszimmer im Einfamilienhaus einschließlich des daran angrenzenden Abstellraums sind nach § 4 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 i.V.m. § 7 EStG Sonderbetriebsausgaben. Die Ehegatten sind jeweils entsprechend ihren Miteigentumsanteilen zu AfA auf die Hälfte der Herstellungskosten berechtigt.

**16 (1)**

Die Berechtigung der Ehegatten zum Abzug der AfA in dieser Höhe ergibt sich aus der betrieblichen Nutzung ihres Miteigentumsanteils am Arbeitszimmer (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 23. August 1999 GrS 5/97 , BFHE 189, 174, BStBl II 1999, 774, unter C.1. der Gründe, m.w.N.). Der Gebäudeteil "Arbeitszimmer" ist wegen seines unterschiedlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhanges gegenüber den übrigen Räumen des Einfamilienhauses ein selbständiges Wirtschaftsgut, das weiter in so viele Wirtschaftsgüter aufzuteilen ist, wie Gebäudeeigentümer vorhanden sind (vgl. Beschlüsse des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 174, BStBl II 1999, 774, unter C.1. der Gründe, und vom 30. Januar 1995 GrS 4/92 , BFHE 176, 267, BStBl II 1995, 281, unter C.II. der Gründe, jeweils m.w.N.).

**17 (2)**

Nutzen Miteigentümer ein Wirtschaftsgut (Gebäude; hier: Arbeitszimmer) gemeinsam zur Erzielung von Einkünften, kann jeder die seinem Anteil entsprechenden AfA in Anspruch nehmen, denn jeder setzt die gesamten auf seinen Anteil entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Einkünfterzielung ein (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 174, BStBl II 1999, 774, unter C.2. der Gründe). Die Ehegatten haben zwar das Arbeitszimmer nicht an die GbR zur Nutzung überlassen. Denn nach den tatsächlichen Feststellungen des FG bestehen keine Anhaltspunkte dafür, dass zwischen ihnen und der GbR eine Vereinbarung über seine Nutzung getroffen worden ist. Die Nutzung des Arbeitszimmers zur gemeinsamen Erzielung von Einkünften ergibt sich aber daraus, dass die Ehegatten es verwendet haben, um ihre Dienstleistungen zur Förderung des Gesellschaftszwecks der GbR (vgl. § 705 , § 706 Abs. 3 des Bürgerlichen Gesetzbuchs --BGB--), wie die Einrichtung der Datenverarbeitungsanlagen sowie die Schulung und

Betreuung der Kunden, zu erbringen. Eine Zuordnung der Herstellungskosten nach den zeitlichen Nutzungsanteilen kommt daher im Streitfall nicht in Betracht. Der Senat braucht nicht zu entscheiden, nach welchem Aufteilungsmaßstab die Aufwendungen für ein Arbeitszimmer mehreren Nutzern zuzuordnen sind, wenn sie es nicht gemeinsam zur Einkünfteerzielung nutzen (für Zuordnung nach zeitlichen Nutzungsanteilen z.B. Schmidt/Drenseck, EStG, 28. Aufl., § 19 Rz 60, Stichwort Arbeitszimmer Nr. 11; für Zuordnung nach Miteigentumsanteilen z.B. Söffing, Betriebs-Berater 2000, 381, 387).

18 (3)

Sind, wie hier, Ehegatten Miteigentümer eines Grundstücks und errichten sie darauf gemeinsam ein Gebäude, dann ist grundsätzlich davon auszugehen, dass jeder von ihnen Herstellungskosten entsprechend seinem Miteigentumsanteil getragen hat. Das gilt unabhängig davon, wie viel er tatsächlich an eigenen Mitteln dazu beigetragen hat. Sind die finanziellen Beiträge der Eheleute unterschiedlich hoch, dann hat sowohl zivilrechtlich als auch steuerrechtlich der Ehegatte, der aus eigenen Mitteln mehr als der andere beigesteuert hat, das Mehr seinem Ehegatten mit der Folge zugewendet, dass jeder von ihnen so anzusehen ist, als habe er die seinem Anteil entsprechenden Herstellungskosten selbst getragen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.I.1. der Gründe, m.w.N.).

19 (4)

Für den Abzug der AfA als Betriebsausgaben ist unerheblich, ob das Arbeitszimmer Sonderbetriebsvermögen der Ehegatten war --es ist an sich notwendiges Sonderbetriebsvermögen II, da das Arbeitszimmer von den Ehegatten ausschließlich für Tätigkeiten im Interesse der GbR genutzt wird (vgl. BFH-Urteil vom 1. Oktober 1996 VIII R 44/95, BFHE 182, 327, BStBl II 1997, 530; Schmidt/Wacker, a.a.O., § 15 Rz 518)-- oder ob es --hierzu hat das FG nichts festgestellt-- nach § 8 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStDV) als Privatvermögen behandelt werden konnte. Zwar brauchen nach § 8 EStDV eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile nicht als Betriebsvermögen behandelt zu werden, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks und nicht mehr als 40.000 DM beträgt; dies gilt auch für Grundstücksteile im Sonderbetriebsvermögen (vgl. R 13 Abs. 12 Satz 3 der Einkommensteuer-Richtlinien 1997 --EStR--). Aufwendungen für einen Grundstücksteil, der betrieblich genutzt wird, sind jedoch auch dann Betriebsausgaben, wenn dieser nach § 8 EStDV nicht als Betriebsvermögen behandelt wird (vgl. R 18 Abs. 2 Satz 4 EStR; Schoor, Deutsche Steuer-Zeitung 2003, 227, unter VII.).

20 bb)

Die geltend gemachten Darlehenszinsen sind nach § 4 Abs. 4 EStG Sonderbetriebsausgaben, wenn die Darlehensmittel für die Herstellung des Arbeitszimmers oder die Anschaffung des anteiligen Grund und Bodens verwendet worden sind (zu Schuldzinsen als Sonderbetriebsausgaben vgl. BFH-Urteil vom 4. März 1998 XI R 64/95, BFHE 186, 46, BStBl II 1998, 511, m.w.N.). Unter dieser Voraussetzung sind sie den Ehegatten nach ihren Miteigentumsanteilen zur Hälfte zuzurechnen. In diesem Umfang haben sie die Aufwendungen auch selbst getragen. Dabei geht der Senat davon aus, dass die Ehegatten die Darlehen gemeinsam aufgenommen haben. Solange die Ehegatten keine besonderen Abmachungen getroffen haben, ist jede Zahlung, die dem Arbeitszimmer zugeordnet ist, nach dem Verhältnis der Miteigentumsanteile als für Rechnung des jeweiligen Ehegatten aufgewendet anzusehen. Gleichgültig ist, aus wessen Mitteln die Zahlung im Einzelfall stammt. Das gilt nicht nur für Anschaffungs- oder Herstellungskosten, sondern auch für Zins- und Tilgungsleistungen auf die Darlehensschuld ( § 426 Abs. 1 BGB ). Die Zurechnung der Aufwendungen folgt der von den Ehegatten getroffenen Entscheidung, Miteigentum zu erwerben (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.I.1. der Gründe, m.w.N.).

21 cc)

Auch die anteiligen Energiekosten für das Arbeitszimmer im Einfamilienhaus sind den Ehegatten nach dem Verhältnis ihrer Miteigentumsanteile zuzuordnen; insoweit sind diese Kosten als für Rechnung des jeweiligen Ehegatten geleistet anzusehen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.V.1. der Gründe).

22 dd)

Die anteiligen Mietzinsen einschließlich der Energiekosten für das Arbeitszimmer in der Mietwohnung sind den Ehegatten ebenfalls zur Hälfte als Sonderbetriebsausgaben zuzuordnen; sie haben dieses Arbeitszimmer gemeinsam zur Erzielung von Einkünften genutzt. Haben die Ehegatten --wovon der Senat ausgeht-- ihre Wohnung gemeinsam angemietet, so sind die Mietzahlungen zur Hälfte als für Rechnung des jeweiligen Ehegatten aufgewendet anzusehen (vgl. § 426 Abs. 1 BGB ), unabhängig davon, aus wessen Mitteln die Zahlung im Einzelfall stammt. Für Mietaufwendungen kann nichts anderes als für Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw. Finanzierungsaufwendungen gelten (hierzu Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 189, 160, BStBl II 1999, 782, unter C.I.1. der Gründe, m.w.N.).

23 ee)

Die Aufwendungen für die Ausstattungsgegenstände (Lampe, Ablagetisch, Gardine, Regale) sind gemäß § 4 Abs. 3 Satz 3 und Abs. 4 i.V.m. § 6 Abs. 2 EStG Sonderbetriebsausgaben, die den Ehegatten --wie die Herstellungskosten des Arbeitszimmers in ihrem Einfamilienhaus-- nach ihren Miteigentumsanteilen zur Hälfte (vgl. § 742 BGB ) zuzurechnen sind.

24 b)

Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Dies gilt nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50% der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht ( § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG ). In diesen Fällen wird nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2.400 DM begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

25 aa)

Die Würdigung des FG, die Arbeitszimmer einschließlich des daran angrenzenden Abstellraums seien häusliche Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG , ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

26 (1)

"Häusliches Arbeitszimmer" ist ein Raum, 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-Urteil vom 19. September 2002 VI R 70/01 , BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139); für die Qualifizierung ist unerheblich, ob der Raum eine Betriebsstätte i.S. des § 12 der Abgabenordnung darstellt ( BFH-Urteil vom 16. Oktober 2002 XI R 89/00 , BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185). Entscheidend für die Einbindung in die "häusliche Sphäre" ist, dass der Raum nicht für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet ist ( BFH-Urteil vom 23. Januar 2003 IV R 71/00 , BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, unter II.b cc der Gründe). Ein Raum, der zusätzlich zum häuslichen Arbeitszimmer als Archiv genutzt wird, kann zusammen mit diesem unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG fallen (BFH-Urteil in BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139).

27 (2)

Im Streitfall erfüllen die Arbeitszimmer einschließlich des Abstellraums diese Voraussetzungen. Sie entsprachen nach ihrer Ausstattung und Funktion dem häuslichen Büro und befanden sich im selbstbewohnten Einfamilienhaus bzw. der selbstbewohnten Mietwohnung. Sie unterlagen nach den tatsächlichen Feststellungen des FG keinem wesentlichen Publikumsverkehr; sie wurden jedenfalls im Streitjahr nicht für Schulungen genutzt. Die Einbindung in die häusliche Sphäre wird nicht dadurch aufgehoben, dass beide Ehegatten die Arbeitszimmer genutzt haben, da sie familienangehörig und haushaltszugehörig sind (vgl. BFH-Urteil vom 9. November 2006 IV R 2/06 , BFH/NV 2007, 677, unter II.3.c der Gründe, m.w.N.).

**28** bb)

Abgesehen von den Anschaffungskosten für die Regale, den Ablagetisch und die Arbeitszimmerlampe unterliegen die Aufwendungen für die Arbeitszimmer auch der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG . Die Vorschrift erfasst indes nicht Aufwendungen für Arbeitsmittel, wozu die Regale, der Ablagetisch und die Arbeitszimmerlampe gehören (Blümich/ Thürmer, § 9 EStG Rz 567n). Der Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG ist insoweit einschränkend auszulegen (vgl. BFH-Urteil vom 21. November 1997 VI R 4/97 , BFHE 184, 532, BStBl II 1998, 351; sowie Schmidt/Heinicke, a.a.O., § 4 Rz 591, Blümich/Wied, § 4 EStG Rz 847, und Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 7. Januar 2004 IV A 6 -S 2145- 71/03, BStBl I 2004, 143 Tz. 20 a.E.). Danach fallen die geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 9.466,40 DM unter § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG .

**29** cc)

Die Ehefrau kann ihre Aufwendungen für die Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 2. Halbsatz EStG unbegrenzt abziehen, da das häusliche Arbeitszimmer nach den tatsächlichen Feststellungen des FG den Mittelpunkt ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildete. Der Ehemann kann seine Aufwendungen jedoch nur bis zum anteiligen Höchstbetrag des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG abziehen; ihm stand für seine Nebentätigkeit für die GbR kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung.

**30** (1)

Die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG ist objektbezogen. Die danach abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind damit unabhängig von der Zahl der nutzenden Personen auf 2.400 DM begrenzt ( BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 30/03 , BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775).

**31** (2)

Die Arbeitszimmer im Einfamilienhaus und in der Mietwohnung sind für die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG als ein Objekt anzusehen. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG knüpft nur an ein häusliches Arbeitszimmer an. Es muss sich nach dem Gesetzeswortlaut nicht während des gesamten Veranlagungszeitraums in derselben Wohnung bzw. im selben Einfamilienhaus des Steuerpflichtigen befinden. Hierfür spricht zudem, dass sonst ein Umzug eine Verdoppelung des Höchstbetrags zur Folge hätte, da der Höchstbetrag auch bei nicht ganzjähriger Nutzung in voller Höhe anzusetzen ist ( BFH-Urteil vom 3. August 2005 XI R 42/02 , BFH/NV 2006, 504, m.w.N.). Eine solche Verdoppelung würde jedoch einem unbegrenzten Abzug nahe kommen und die Unterscheidung der Tatbestandsalternativen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG faktisch wieder aufheben (BFH-Urteil in BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775).

**32** (3)

Für die Entscheidung des Streitfalls ist ohne Bedeutung, dass § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG nach dem Schreiben des BMF vom 14. September 2004 IV B 2 -S 2145- 7/04, BStBl I 2004, 861 erst für Wirtschaftsjahre objektbezogen anzuwenden ist, die nach dem 31. Dezember 2004 enden. Dabei handelt es sich um eine Billigkeitsregelung. Billigkeitserwägungen können im

vorliegenden Rechtsstreit um die Rechtmäßigkeit der Gewinnfeststellung aber nicht berücksichtigt werden. Das Steuerfestsetzungsverfahren --entsprechendes gilt für das Feststellungsverfahren-- und das Billigkeitsverfahren sind verschiedene Verfahren (z.B. BFH-Urteil vom 30. März 1995 V R 22/94 , BFHE 177, 545, BStBl II 1995, 567, unter II.4. der Gründe; sowie Klein/Rüsken, AO, 10. Aufl., § 163 Rz 2, jeweils m.w.N.).

**33** (4)

Der Senat braucht nicht zu entscheiden, ob der anteilige Höchstbetrag nach dem Verhältnis der Aufwendungen des Steuerpflichtigen zum Gesamtbetrag der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer oder nach dem zeitlichen Nutzungsanteil zu bestimmen ist. Nach dem zuerst genannten Aufteilungsmaßstab betrüge der anteilige Höchstbetrag des Ehemanns (2.400 DM x 0,5 =) 1.200 DM, da ihm die von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erfassten Aufwendungen in Höhe von 9.466,40 DM --wie ausgeführt-- zur Hälfte zuzuordnen sind. Bei einer Aufteilung nach den zeitlichen Nutzungsanteilen ergäbe sich ein anteiliger Höchstbetrag in Höhe von (2.400 DM x 0,2 =) 480 DM. Da das FA die geltend gemachten Aufwendungen für die Arbeitszimmer aber bereits in Höhe von 7.441 DM --davon Aufwendungen des Ehemanns in Höhe von 2.400 DM-- als Betriebsausgaben der GbR anerkannt hat, steht fest, dass der vom FA festgestellte Gesamtgewinn in keinem Fall durch weitere Sonderbetriebsausgaben zu mindern ist.

**34** 4.

Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung ist daher aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Klage ist abzuweisen. Der Senat braucht nicht der Frage nachzugehen, ob die Aufwendungen für die Arbeitszimmer auch in der geltend gemachten Höhe Sonderbetriebsausgaben der Ehegatten sind, da der vom FA festgestellte Gesamtgewinn nach dem Verböserungsverbot nicht erhöht werden darf (vgl. BFH-Urteile vom 6. August 1985 VIII R 280/81 , BFHE 144, 386, BStBl II 1986, 17, und vom 18. Dezember 1970 VI R 313/68 , BFHE 102, 202, BStBl II 1971, 591). Ferner ist der Senat gemäß § 96 Abs. 1 Satz 2 FGO daran gehindert, die Gewinnverteilung zu ändern. Das Klagebegehren der Kläger war allein darauf gerichtet, dass die vom FA nicht anerkannten Aufwendungen in Höhe von 2.640 DM berücksichtigt werden. Die Feststellung des Gesamtgewinns kann angefochten werden, ohne dass zugleich dessen Verteilung Streitgegenstand ist ( BFH-Urteil vom 2. Mai 1984 VIII R 276/81 , BFHE 141, 498, BStBl II 1984, 820, 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.