

Häusliches Arbeitszimmer: Auch bei 2Jobs kommt es auf den Mittelpunkt an

Hat ein Steuerzahler 2 Einnahmequellen — als Arbeitnehmer und als Selbständiger —, so kommt es für die Beurteilung, ob die Nutzung eines Arbeitszimmers im eigenen Haus bis zu einem Aufwand von 1 250 € im Jahr oder in voller Höhe steuerlich abzugsfähig sind, darauf an, wo der qualitative Schwerpunkt der gesamten Tätigkeit liegt. Der Haupttätigkeit des Steuerzahlers kommt dabei besondere Bedeutung zu. (Hier war der Mann hauptberuflich als Berufsschullehrer, daneben freiberuflich als Schriftsteller tätig. Der BFH tendiert zur Berücksichtigung von nur 1 250 € jährlich, weil sich der Mittelpunkt der beruflichen Betätigung nicht im häuslichen Arbeitszimmer befindet. Das Finanzgericht Münster entscheidet nun nach neuer Klärung des Sachverhalts.)

Quelle: Wolfgang Büser

Abzugsfähigkeit von Betriebskosten bzw. Werbungskosten für ein Arbeitszimmer bei Schwerpunkt einzelner Tätigkeiten ausserhalb des häuslichen Arbeitszimmers; Betätigungsmittelpunkt bei mehreren Erwerbstätigkeiten; Bestimmung der Haupttätigkeit nach dem qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätigkeit; Haupttätigkeit bei nichtvorliegender Vollzeitbeschäftigung; Diskriminierung nebenberuflicher Tätigkeit

Gericht: BFH

Datum: 16.12.2004

Aktenzeichen: IV R 19/03

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2004, 27055

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Münster - 29.05.2001 - AZ: 1 K 2681/00 E

Rechtsgrundlagen:

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 b EStG

§ 4 Abs. 5 S. 3 2. Hs. EStG

Fundstellen:

BFHE 208, 263 - 269

AuA 2005, 168

AuR 2005, 114 (Volltext mit amtl. LS)

AUR 2005, 114 (Volltext mit amtl. LS)

BB 2005, 369

BBK 2005, 151

BFH/NV 2005, 463-465 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2005, 212-215 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2005, VI Heft 6 (amtl. Leitsatz)
DB 2005, 371-373 (Volltext mit amtl. LS)
DStR 2005, 232-234 (Volltext mit amtl. LS)
DStRE 2005, 239 (amtl. Leitsatz)
DStZ 2005, 133 (Kurzinformation)
DStZ 2005, 197-200 (Volltext mit amtl. LS)
FR 2005, 492-494
GStB 2005, 18-19
HFR 2005, 301-303 (Volltext mit amtl. LS)
INF 2005, 205-206
KFR 2005, 181-182
KÖSDI 2005, 14545
NJW 2005, 1071-1072 (Volltext mit amtl. LS)
NWB 2007, 1529-1530 (Kurzinformation)
NWB 2005, 571 (Kurzinformation)
NWB 2006, 758-759 (Kurzinformation)
NZM 2005, 390-391 (Volltext mit amtl. LS)
PayRoll 2005, 30
schnellbrief 2005, 2
SJ 2005, 6
stak 2005
StBp 2005, 174
StBW 2005, 5
SteuerBriefe 2005, 433-435
StuB 2005, 179
Jurion-Abstract 2004, 218677 (Zusammenfassung)

BFH, 16.12.2004 - IV R 19/03

Amtlicher Leitsatz:

1. 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 2. Halbsatz

EStG bilden, wenn der qualitative Schwerpunkt einzelner Tätigkeiten nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt (Anschluss an BFH-Urteil vom 13. Oktober 2003 VI R 27/02 , BFHE 204, 88 [BFH 13.10.2003 - VI R 27/02] , BStBl II 2004, 771).

2. Im Rahmen der dem FG obliegenden Beurteilung des qualitativen Schwerpunktes der Gesamttätigkeit kommt der Bestimmung des Mittelpunktes der Haupttätigkeit des Steuerpflichtigen regelmäßig indizielle Bedeutung zu.
3. Als Haupttätigkeit ist jede Vollzeitbeschäftigung eines Steuerpflichtigen auf Grund eines privatrechtlichen Arbeits-/ Angestellten- oder öffentlich-rechtlichen Dienst-Verhältnisses anzusehen. Liegt eine solche Vollzeitbeschäftigung nicht vor, kommt der Wertigkeit der einzelnen Tätigkeiten, der Höhe der jeweils erzielten Einnahmen sowie dem auf die jeweilige Tätigkeit entfallenden Zeitaufwand indizielle Bedeutung für die Bestimmung der Haupttätigkeit zu.

Gründe

- 1 Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammenveranlagte Ehegatten. Der Kläger war im Streitjahr (1997) als Berufsschullehrer nichtselbständig und daneben als Schriftsteller freiberuflich tätig. Für seine Tätigkeiten nutzte er zwei Räume in dem von den Klägern bewohnten Einfamilienhaus. Das Grundstück steht im Alleineigentum der Klägerin; das Haus ist zu 75 v.H. mit Mitteln des Klägers finanziert.
- 2 Mit ihrer Einkommensteuererklärung 1997 machten die Kläger bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit Aufwendungen von 4.055,89 DM für ein Arbeitszimmer in der Größe von 12,96 qm als Werbungskosten geltend. Hinsichtlich der schriftstellerischen Tätigkeit erklärte der Kläger Einkünfte aus selbständiger Arbeit von ./ 5.205,00 DM. Dabei waren Kosten für die Nutzung eines zweiten Arbeitszimmers mit einer Größe von 18,11 qm in Höhe von 5.764,16 DM berücksichtigt. Die Dauer der Nutzung der Arbeitszimmer beschrieb der Kläger mit folgender Übersicht:

Tätigkeit			Jahresarbeitszeit
Arbeitszeit h	Wochen h	Berufsschule h	Arbeitszimmer h
Unterricht	24,5	40	980
Unterrichtsvorbereitung	14	40	560
Verlagsarbeit	12	45	540
		980	1100

- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, die Arbeitszimmer bildeten nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers und erkannte nur Aufwendungen in Höhe von 2.400,00 DM für die Nutzung der beiden Arbeitszimmer an. Davon wurden 1.926,00 DM als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit und 474,00 DM als Betriebsausgaben bei dessen Einkünften aus selbständiger Arbeit abgezogen.
- 4 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage hatte keinen Erfolg. Die Entscheidung vom 29. Mai 2001 1 K 2681/00 E ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1081 veröffentlicht.
- 5 Das Finanzgericht (FG) führte aus, die Aufwendungen für beide Arbeitszimmer seien insgesamt nur in Höhe von 2.400,00 DM als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar. Der Betrag sei erreicht, auch wenn die anteilige Gebäude-Abschreibung vom Kläger entsprechend seinem Finanzierungsanteil nur in Höhe von 75 v.H. als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abgezogen werden könne. Der Höchstbetrag verdoppele sich nicht, denn er sei personen- und nicht zimmerbezogen. Ob die Verteilung der abzugsfähigen Aufwendungen auf beide Einkunftsarten nach dem Verhältnis der Einnahmen oder nach dem Verhältnis der Nutzung hätte erfolgen müssen, könne mangels steuerlicher Auswirkung im Streitfall offen bleiben.

- 6 Ein unbeschränkter Abzug der Aufwendungen für die beiden Arbeitszimmer komme nach den vom Bundesfinanzhof (BFH) im Urteil vom 23. September 1999 VI R 74/98 (BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7) aufgestellten Grundsätzen nicht in Betracht. Der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit sei für sämtliche Tätigkeiten des Steuerpflichtigen insgesamt zu bestimmen und müsse für alle Tätigkeiten im Arbeitszimmer liegen. Daran fehle es im Streitfall, weil der Mittelpunkt der Tätigkeit als Lehrer die Schule sei. Ein ausnahmsweise unbeschränkter Abzug der Aufwendungen für die Arbeitszimmer sei nicht geboten, weil die Tätigkeit als Lehrer die Haupttätigkeit des Klägers sei und die damit im Zusammenhang stehende schriftstellerische Betätigung, deren Mittelpunkt im Arbeitszimmer liege, nur eine Nebentätigkeit darstelle.
- 7 Dagegen wenden sich die Kläger mit der Revision, mit der sie die Verletzung materiellen Rechts rügen. Das FG habe § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 2. Halbsatz des Einkommensteuergesetzes (EStG) und die dazu ergangene Rechtsprechung des BFH (Urteil in BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7) zu Unrecht dahin interpretiert, dass der Mittelpunkt einer jeden Tätigkeit eines Steuerpflichtigen, der mehreren steuerpflichtigen Tätigkeiten nachgehe, im häuslichen Arbeitszimmer liegen müsse. Dies gelte ebenso für die Ausführungen des FG, wonach der Abzug der Aufwendungen nur für den Fall in Betracht gekommen wäre, dass die schriftstellerische Tätigkeit die Haupttätigkeit des Klägers dargestellt hätte. Diese Argumentation führe zu einer mit dem Grundgesetz nicht zu vereinbarenden Diskriminierung nebenberuflicher Tätigkeit. Der Mittelpunkt sei vielmehr auf Grund einer Gesamtwürdigung aller betrieblichen und beruflichen Tätigkeiten zu bestimmen. Der zeitlich überwiegenden Tätigkeit im Arbeitszimmer solle hierbei eine indizielle Bedeutung zukommen.
- 8 Die Kläger beantragen,
die Vorentscheidung aufzuheben und in Abänderung des angefochtenen Bescheides vom 23. November 1999 weitere Aufwendungen für die Arbeitszimmer in Höhe von 6.306,05 DM als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit anzuerkennen, hilfsweise die Aufwendungen in Höhe von 6.306,05 DM quotal auf die Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit zu verteilen und das Arbeitszimmer als Betriebsstätte der schriftstellerischen Tätigkeit zu behandeln.
- 9 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.
- 10 Zur Begründung nimmt es Bezug auf die Ausführungen der Vorentscheidung und führt ergänzend aus: Der Zweck der Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 2. Halbsatz EStG erfordere eine einheitliche Entscheidung für oder gegen die Abzugsbeschränkung, unabhängig davon, ob die Tätigkeit des Steuerpflichtigen auf Haupt- und Nebentätigkeiten verteilt sei. Sei ein Steuerpflichtiger haupt- und nebenberuflich tätig, werde das Gesamtbild aller Tätigkeiten zumindest dann durch den Hauptberuf geprägt, wenn dieser inhaltlich mit der Nebentätigkeit verbunden sei und die Haupttätigkeit weit überwiege. Diese Voraussetzungen seien beim Kläger zu bejahen. Der Mittelpunkt der Berufsschullehrtätigkeit des Klägers liege in der Schule. Dort verbringe er 64 v.H. der auf die Schule entfallenden Arbeitszeit. Die Nebentätigkeit als Schriftsteller sei eng mit seiner Lehramtstätigkeit verknüpft und letzterer, gemessen an der Höhe der Einkünfte und an dem zeitlichen Aufwand, untergeordnet. Der Zeitanteil an der gesamten Tätigkeit betrage nur 25 v.H.
- 11 Die Revision der Kläger ist begründet; 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--).
- 12 Der Senat kann nicht abschließend entscheiden, ob die geltend gemachten Aufwendungen für beide Arbeitszimmer nur in Höhe von 2.400,00 DM als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben abziehbar sind.

13 1.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer den Gewinn nicht mindern. Dies gilt nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 v.H. der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird nach Satz 3 1. Halbsatz der Vorschrift in der für die Streitjahre geltenden Fassung die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2.400,00 DM begrenzt. Die Begrenzung entfällt, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

14 2.

a)

Zutreffend hat das FG die beiden streitgegenständlichen Räume als Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 1 EStG angesehen.

15

Beide Räume liegen im selbst genutzten Einfamilienhaus und sind daher in die häusliche Sphäre der Kläger eingebunden. Ebenso dienen sie vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten (vgl. Senatsurteil vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43, m.w.N., und BFH-Urteil vom 26. Februar 2003 VI R 156/01, BFHE 202, 116, BStBl II 2004, 75). Für die Qualifizierung des Arbeitszimmers, welches der Kläger nach eigenem Vorbringen nur für die schriftstellerische Tätigkeit nutzt, ist es zudem ohne Bedeutung, ob der Raum eine Betriebsstätte i.S. des § 12 der Abgabenordnung (AO 1977) darstellt (BFH-Urteil vom 16. Oktober 2002 XI R 89/00, BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185).

16

b)

Zwar ist die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 1. Halbsatz EStG nicht personen-, sondern objektbezogen (Senatsurteil vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176 [BFH 20.11.2003 - IV R 30/03], BStBl II 2004, 775). Die beiden Arbeitszimmer bilden auf Grund ihrer identischen Nutzung als Büroräume eine funktionale Einheit und sind daher als ein Objekt im Sinne der Regelung zu behandeln. Denn es macht keinen Unterschied, ob auf Grund der räumlichen Situation ein großer Raum oder mehrere kleine Räume als Arbeitszimmer genutzt werden (vgl. Senatsurteil in BFHE 204, 176 [BFH 20.11.2003 - IV R 30/03], BStBl II 2004, 775).

17

3.

Die vom FG der Entscheidung zugrunde gelegten Grundsätze zur Frage, wann ein Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, entsprechen nicht mehr ganz der jetzigen Rechtsprechung des BFH.

18

a)

Das häusliche Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen, der seine berufliche und/oder betriebliche Tätigkeit teilweise in seinem Arbeitszimmer und teilweise außer Haus ausübt, ist "Mittelpunkt" i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 2. Halbsatz EStG, wenn der Steuerpflichtige im Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Der "Mittelpunkt" bestimmt sich mit anderen Worten nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen. Wo er liegt, kann nur im Wege einer umfassenden Wertung der Gesamttätigkeit festgestellt werden. Die diesbezügliche Würdigung aller Umstände des Einzelfalles obliegt in erster Linie den FG. Im Rahmen dieser Wertung kommt dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers lediglich eine indizielle Bedeutung zu. Dabei kann das häusliche Arbeitszimmer selbst dann (noch) den Mittelpunkt einer beruflichen Betätigung bilden,

wenn die außerhäuslichen Tätigkeiten überwiegen (BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 82/01 , BFHE 201, 93, BStBl II 2004, 62, und VI R 104/01, BFHE 201, 100, BStBl II 2004, 65; in BFHE 201, 269, BStBl II 2004, 43; vom 9. April 2003 X R 75/00, BFH/NV 2003, 917, und X R 52/01, BFH/NV 2003, 1172).

19 b)

Geht der Steuerpflichtige --wie im Streitfall-- mehreren Tätigkeiten nach, ist der Mittelpunkt anhand einer Gesamtbetrachtung aller von ihm ausgeübten Tätigkeiten zu bestimmen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7).

20 c)

In Fortführung und Präzisierung dieser Rechtsprechung hat der VI. Senat des BFH nunmehr ausgeführt, dass die Abzugsbeschränkung allerdings ihrem Wortlaut nach nicht voraussetzt, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt "jedweder" oder "einer jeden einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" bilden muss. Maßgeblich ist vielmehr die "gesamte betriebliche und berufliche" Betätigung des betreffenden Steuerpflichtigen, so dass sich auch in diesem Sinne eine Einzelbetrachtung der jeweiligen Betätigungen verbietet; denn es geht gerade darum, alle Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit zu erfassen. Gleichwohl bedarf es zunächst der Bestimmung des jeweiligen Betätigungsmittelpunktes der einzelnen beruflichen und betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, um sodann auf dieser Grundlage den qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätigkeit zu ermitteln (vgl. zur Begründung im Einzelnen sowie zu den gebildeten Fallgruppen: BFH-Urteil vom 13. Oktober 2003 VI R 27/02 , BFHE 204, 88 [BFH 13.10.2003 - VI R 27/02] , BStBl II 2004, 771).

21 d)

Der erkennende Senat folgt dieser Rechtsprechung und ergänzt sie dahin gehend, dass der Schwerpunkt der Gesamttätigkeit durch den Mittelpunkt der Haupttätigkeit indiziert wird. Kommt das FG daher zu dem Schluss, dass der Mittelpunkt der Haupttätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer gelegen hat, indiziert dies regelmäßig, dass auch der qualitative Schwerpunkt der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen nicht im häuslichen Arbeitszimmer gelegen hat.

22 Als Haupttätigkeit in diesem Kontext ist jede nichtselbständige Vollzeitbeschäftigung eines Steuerpflichtigen auf Grund eines privatrechtlichen Arbeits-/Angestelltenverhältnisses oder eines öffentlich-rechtlichen Dienst-Verhältnisses anzusehen. Insoweit kann typisierend davon ausgegangen werden, dass der vollzeitbeschäftigte Arbeitnehmer dem Arbeitgeber regelmäßig seine "normale" Arbeitszeit und damit seine "volle" Arbeitskraft schuldet.

23 Geht der Steuerpflichtige indes mehreren selbständigen Tätigkeiten oder nichtselbständigen Teilzeitbeschäftigungen nach, muss das FG zur Bestimmung der Haupttätigkeit auf weitere Indizien zurückgreifen. In Betracht kommen, insoweit teilweise abweichend von der zuvor vorgenommenen Beurteilung des Mittelpunktes einer jeden Einzeltätigkeit, alternativ oder kumulativ die Höhe der jeweils erzielten Einnahmen, das den einzelnen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung zukommende Gewicht und der auf die jeweilige Tätigkeit insgesamt entfallende Zeitaufwand. Die Gewichtung der einzelnen Indizien ist nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmen und obliegt grundsätzlich dem FG als Tatsachengericht.

24 4.

Das FG ist demgegenüber auf der Grundlage der bis dahin ergangenen Rechtsprechung des BFH davon ausgegangen, dass bei mehreren Betätigungen der Mittelpunkt jeder Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer liegen müsse. Weil es den Mittelpunkt der Lehrtätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers sah, bestand aus der Sicht des FG keine Notwendigkeit zu Feststellungen in Bezug auf eine Würdigung der gesamten Tätigkeit. Ebenso konnten die Kläger hierzu auch nicht Stellung

nehmen.

- 25** Im zweiten Rechtsgang besteht Gelegenheit, die noch erforderlichen Feststellungen zu treffen und den Beteiligten Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Wenn das FG wie bisher zu dem Ergebnis kommt, dass der Mittelpunkt der Lehrtätigkeit des Klägers nicht im Arbeitszimmer liegt, folgt aus der erwähnten Indizwirkung der Haupttätigkeit, dass auch der Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers liegt. Die Kläger haben jedoch Gelegenheit, Tatsachen vorzutragen und ggf. zu beweisen, aus denen sich ein anderer Mittelpunkt der Gesamttätigkeit ergibt.

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.