

Häusliches Arbeitszimmer: Der Keller gehört dazu

Nutzt ein Arbeitnehmer (hier: ein Bauingenieur) neben seinem Arbeitszimmer in der Wohnung auch einen Kellerraum beruflich (hier: als Archiv), so gilt für beide Räume zusammen die steuerliche Abzugsbeschränkung von 1.250 € jährlich. Der Keller kann nicht deshalb isoliert bewertet werden, weil er „keine Berührung mit dem häuslichen Leben“ des Arbeitnehmers hat.

Quelle: Wolfgang Büser

Voraussetzungen der Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers; Keller des selbst bewohnten Einfamilienhauses als häusliches Arbeitszimmer; Abzugsbeschränkung bei Werbungskosten

Gericht: BFH

Datum: 19.09.2002

Aktenzeichen: VI R 70/01

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2002, 17053

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Berlin - 23.04.2001 - AZ: 8 K 8466/99

Rechtsgrundlagen:

§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG

§ 9 Abs. 5 EStG

Fundstellen:

BFHE 200, 336 - 343

AuR 2003, 159 (amtl. Leitsatz)

b&b 2003, 82-83

BB 2003, 89 (amtl. Leitsatz)

BFH/NV 2003, 247-249 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2003, 139-142 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2003, 71-73 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2003, 105-108 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2003, 675-678 (Urteilsbesprechung von Dietmar Zimmers)

DStRE 2003, 191-192

DStZ 2003, 93 (Kurzinformation)

EStB 2003, 45-46

FR 2003, 250-253
FStBW 2003, 570-571
FStHe 2003, 520
FStNds 2004, 74-75
GStB 2003, 6
GV/RP 2003, 576
HFR 2003, 332-334
INF 2003, 84
KFR 2003, 93
KomVerw 2003, 323-324
KÖSDI 2003, 13565
NJW 2003, 604-606 (Volltext mit amtl. LS)
NVwZ 2003, 640 (amtl. Leitsatz)
NVWZ 2003, 640 (amtl. Leitsatz)
NWB 2003, 18
NZM 2003, 212-215 (Volltext mit amtl. LS)
PayRoll 2003, 22-23
schnellbrief 2003, 5
stak 2003
SteuerBriefe 2003, 357-358
STFA 2003, 25-28
StSem 2004
WPg 2003, 100
ZAP EN-Nr. 0/2003

BFH, 19.09.2002 - VI R 70/01

Amtlicher Leitsatz:

1. "Häusliches Arbeitszimmer" i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG 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 bzw. -organisatorischer Arbeiten dient.
- 2.

Auch ein im Keller des selbst bewohnten Einfamilienhauses gelegener Raum, den der Steuerpflichtige zusätzlich zu einem häuslichen Arbeitszimmer als Archiv nutzt, kann zusammen mit diesem unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG fallen.

Gründe

- 1 I.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) erzielte im Streitjahr 1996 als angestellter Bauingenieur Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er nutzte in dem von ihm und seiner Ehefrau, der Klägerin, bewohnten Einfamilienhaus zwei Räume für seine beruflichen Zwecke, ein Arbeitszimmer (16, 8 qm) und ein Archiv (9 qm). Ein anderer Arbeitsplatz stand ihm nicht zur Verfügung. Das Archiv lag im Keller des Hauses, verfügte über ein Außenfenster und war beheizt. Es diente der Unterbringung von ca. 500 Aktenordnern und Fachbüchern, die sämtlich in inhaltlichem Zusammenhang mit der Tätigkeit des Klägers als Bauingenieur standen. Eingerichtet war das Archiv mit Regalen und einem Ablagetisch; Sitzgelegenheiten waren nicht vorhanden. Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in Höhe von 11 346 DM und für das Archiv in Höhe von 5 664 DM erkannte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) letztlich in Höhe von 2 400 DM an.
- 2 Das Finanzgericht (FG) vertrat dagegen die Auffassung, dass zusätzlich zu dem begrenzten Werbungskostenabzug für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 2 400 DM die Kosten des als Archiv genutzten Kellerraumes in voller Höhe zu berücksichtigen seien; denn dieser Raum sei, da hierin keinerlei Tätigkeiten verrichtet würden und es insoweit auch keine Berührung mit dem häuslichen Leben des Klägers gebe, kein häusliches Arbeitszimmer i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG). Die hierauf entfallenden Aufwendungen seien vielmehr mit Aufwendungen für Arbeitsmittel zu vergleichen. Das Urteil des FG ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2001, 887 veröffentlicht.
- 3 Mit der Revision macht das FA geltend, der als Archiv genutzte Kellerraum falle ebenfalls unter die Abzugsbeschränkung. Archiv und Arbeitszimmer könnten nur in einem einheitlichen Zusammenhang gesehen werden. Ob ein Steuerpflichtiger einen großen Raum als Arbeitszimmer und zugleich als Aufbewahrungsraum für seine beruflichen Unterlagen nutze oder ob er hierfür wegen der räumlichen Verhältnisse zwei kleine Räume verwende, sei aus steuerlicher Sicht unerheblich. Die Auffassung des FG, dass in dem Archiv keinerlei Tätigkeit verrichtet werde und der Raum keine Berührung mit der privaten Sphäre des Klägers aufweise, treffe nicht zu. Der Kläger müsse seine Unterlagen in das Archiv einordnen, sie sichten und heraussuchen; den betreffenden Raum müsse er zu diesem Zweck betreten. Dies seien beruflich bedingte Tätigkeiten, ohne die der Kläger nicht in der Lage sei, seine Berechnungen und sonstigen Arbeiten im "eigentlichen" Arbeitszimmer durchzuführen. Schließlich weise das Archiv auch im gleichen Maße wie das Arbeitszimmer Berührungen mit der häuslichen Sphäre des Klägers auf.
- 4 Das FA beantragt, die Vorentscheidung insoweit aufzuheben, als bei der Festsetzung der Einkommensteuer 1996 weitere Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 5 664 DM berücksichtigt wurden, und die Klage insoweit abzuweisen.
- 5 Die Kläger treten der Revision entgegen.
- 6 II.

Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 7 1.

a)

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 § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG dann nicht, wenn entweder 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 § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG (in der für das Streitjahr geltenden Fassung) die Höhe der abziehbaren Aufwendungen regelmäßig auf 2 400 DM begrenzt.

8 b)

Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist im Gesetz nicht definiert. Es handelt sich um einen Begriff, der durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) geprägt worden ist. Der Gesetzgeber hat mit der Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG an den von der Rechtsprechung geprägten Typus angeknüpft. Er hat keinen neuen, von dieser Rechtsprechung losgelösten Begriff des häuslichen Arbeitszimmers schaffen wollen.

9 aa)

Vor Einführung der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I, 1250) verwendete der BFH --ebenso wie zuvor der Reichsfinanzhof-- den Begriff des häuslichen Arbeitszimmers im Sinne eines Arbeitsraumes, der seiner Funktion und Ausstattung nach der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten diente. Das zentrale Möbelstück des jeweiligen Raumes war in den entschiedenen Fällen nahezu ausschließlich der Schreibtisch. Darüber hinaus waren die Räume typischerweise mit Bücher- und Aktenschränken bzw. -regalen, Aktenbock und ähnlichen "Büromöbeln" sowie mit Büchern, Aktenordnern, Schreibmaschinen bzw. (in späteren Entscheidungen) Computern und ähnlichen Arbeitsmitteln ausgestattet (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 24. November 1950 IV 91/50 U, BFHE 55, 59, BStBl III 1951, 23; vom 14. November 1958 VI 91/57 U, BFHE 68, 122, BStBl III 1959, 47; vom 21. Januar 1966 VI 92/64, BFHE 85, 18, BStBl III 1966, 219; vom 18. Februar 1977 VI R 182/75, BFHE 121, 444, BStBl II 1977, 464; vom 19. April 1985 VI R 198/83, BFH/NV 1986, 202; vom 2. Februar 1990 VI R 22/86, BFHE 160, 162, BStBl II 1990, 684; vom 16. Februar 1990 VI R 144/86, BFH/NV 1990, 763). Einzelne "bürofremde" Gegenstände --wie eine Couch (BFH-Urteile vom 8. November 1956 IV 309/55 U, BFHE 64, 147, BStBl III 1957, 56; vom 26. April 1985 VI R 68/82, BFHE 144, 31, BStBl II 1985, 467), ein Klappbett (BFH-Urteil vom 14. August 1981 VI R 190/78, nicht veröffentlicht), Jagdwaffen und -trophäen (BFH-Urteil vom 18. März 1988 VI R 49/85, BFH/NV 1988, 556) oder Musikinstrumente (BFH-Urteile vom 21. Oktober 1988 VI R 18/86, BFHE 155, 310, BStBl II 1989, 356; vom 30. April 1993 VI R 99/89, BFH/NV 1993, 722)-- hinderten die grundsätzliche Einordnung des Raumes als häusliches Arbeitszimmer nicht, auch wenn sie im Einzelfall als Anhaltspunkte für eine nicht nur untergeordnete private Mitbenutzung gewertet werden konnten.

10 Bei Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb erzielten, verwendete der BFH entweder den Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ebenfalls in diesem Sinne, oder er bezeichnete die betreffenden Räume als gewerbliche/betriebliche Arbeitszimmer bzw. Bürozimmer (so z. B. BFH-Urteile vom 24. Januar 1961 I 256/60 U, BFHE 72, 513, BStBl III 1961, 187; vom 30. März 1989 IV R 45/87, BFHE 156, 204, BStBl II 1989, 509; vom 27. Oktober 1993 I R 99/92, BFH/NV 1994, 701; vom 9. November 1995 IV R 60/92, BFHE 179, 103, BStBl II 1996, 192; Beschluss vom 8. Dezember 1994 IV B 34/94, BFH/NV 1995, 595).

11 Demgegenüber wurden Räume, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprachen --wie beispielsweise eine Werkstatt (BFH-Urteile vom 22. Juni 1961 IV 277/59, Der Betrieb --DB-- 1961, 1375; vom 19. August 1998 XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41), ein Lagerraum (BFH-Urteile in DB 1961, 1375; vom 19. September 1990 X R 110/88, BFHE 162, 82, BStBl II 1991, 208), die Praxisräume einer Sprachpädagogin (BFH-Urteil vom 21. März 1995 XI R

93/94 , BFH/NV 1995, 875), die Notfallpraxis eines Arztes (BFH-Urteil vom 30. August 1994 IX R 126/92 , BFH/NV 1995, 764) etc. -, nicht als häusliches Arbeitszimmer bezeichnet, sondern als Werkstatt, Lager oder Praxis. Allein der Umstand, dass sich diese Räume im privat genutzten Wohnhaus eines Steuerpflichtigen befanden, machte sie --der Diktion nach-- nicht zu einem häuslichen Arbeitszimmer.

- 12 bb) Der Gesetzgeber hat mit der in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG geschaffenen Regelung den Begriff des häuslichen Arbeitszimmers in der durch die Rechtsprechung geprägten Bedeutung aufgegriffen und übernommen. Er ist dabei insbesondere nicht davon ausgegangen, dass jeder betrieblich oder beruflich genutzte Raum, der in einem räumlichen Zusammenhang mit dem selbstgenutzten Wohnhaus oder der Wohnung des Steuerpflichtigen steht, ein häusliches Arbeitszimmer im Sinne der Abzugsbeschränkung ist.
- 13 Für diese Auffassung spricht zunächst der Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG . Die Abzugsbeschränkung bezieht sich auf das "häusliche Arbeitszimmer". Es heißt dort nicht "Aufwendungen für einen häuslichen, betrieblich oder beruflich genutzten Raum". Mit einer solchen Formulierung hätte der Gesetzgeber die neu geschaffene Regelung von der bisherigen Rechtsprechung abgrenzen können. Dagegen muss der Rückgriff auf den durch die Rechtsprechung geprägten Begriff gegenüber einem möglichen weiten Verständnis des sachlichen Anwendungsbereichs der Bestimmung als Einschränkung verstanden werden, und zwar in dem Sinne, dass es dem Gesetzgeber allein darum ging, auf der Grundlage der bekannten, typischen Fallgestaltungen den Werbungskostenabzug dem Grunde und der Höhe nach zu beschränken. In der Gesetzesbegründung wird dementsprechend auch ausdrücklich auf die "bisherigen Gestaltungsmöglichkeiten" Bezug genommen (BTDrucks 13/1686, 16).
- 14 Des Weiteren wird in der Gesetzesbegründung als Anwendungsfall der neuen Regelung beispielhaft eine "kleine" Steuerberatungs- oder Rechtsanwaltspraxis in der eigenen Wohnung genannt. Im Umkehrschluss folgt daraus, dass die "reguläre" Beratungspraxis oder Kanzlei, die sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung befindet, nach Ansicht des Gesetzgebers von vornherein --begrifflich-- nicht unter die Abzugsbeschränkung fällt (so ausdrücklich auch Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 16. Juni 1998 IV B 2 -S 2145- 59/98, BStBl I 1998, 863, Tz. 7 unter b). Es kommt demnach --der Gesetzesbegründung zufolge-- nicht allein auf den räumlichen Zusammenhang eines beruflich oder betrieblich genutzten Raumes mit dem Haus oder der Wohnung des Steuerpflichtigen an, sondern ebenso darauf, in welcher Weise der Raum genutzt wird. Auch in diesem Punkt knüpft der Gesetzgeber an die BFH-Rechtsprechung an.
- 15 Schließlich sprechen die in der Gesetzesbegründung beispielhaft aufgeführten Berufe, die nach Ansicht des Gesetzgebers von der neuen Regelung betroffen sind (Steuerberater, Rechtsanwälte, Hausgewerbetreibende, Schriftsteller, Richter, Beamte, Angestellte und Lehrer), für das hier aufgezeigte Verständnis des Begriffs "häusliches Arbeitszimmer". Das typische Arbeitszimmer der insoweit betroffenen Steuerpflichtigen wird regelmäßig ein büromäßig ausgestattetes Zimmer sein und das prägende Möbelstück dieses Zimmers der Schreibtisch.
- 16 Demgegenüber wird das Beispiel einer (häuslichen) Arztpraxis in der Gesetzesbegründung zu § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht als Anwendungsfall der Abzugsbeschränkung genannt. Die Darstellung des Senats in den Gründen des Urteils vom 23. September 1999 VI R 74/98 (BFHE 189, 438, 441, BStBl II 2000, 7, 8) ist insoweit unzutreffend.
- 17 Der Senat geht daher davon aus, dass der Gesetzgeber keinen neuen, von der Rechtsprechung losgelösten Begriff des häuslichen Arbeitszimmers hat prägen wollen, sondern dass der Begriff auf der Grundlage seiner bisherigen Bedeutung Gegenstand der Abzugsbeschränkung geworden ist (so ausdrücklich auch BMF, Schreiben vom 29. September 1995 IV B 6 -S 2000- 60/95, BStBl I 1995, 429, Tz. 3. 3; grundsätzlich ebenso, wenn auch im Ergebnis abweichend, Söhn in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 4 Rdnr. Lb 56, m. w. N. ; Meurer in Lademann, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 4. Aufl. , § 4 Anm. 713; Broudré in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz , Kommentar, 21. Aufl. ,

§ 4 EStG Anm. 1510; Schmidt/ Heinicke, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 21. Aufl. , § 4 Rz. 590; Broudré, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1995, 1733, 1735; Giloy, Betriebsberater --BB-- 1995, 2454, 2455; Urban, Deutsche Steuerzeitung --DStZ-- 1996, 229, 230).

18 c)

Wesentliche, repräsentative Ausformung des Typus "häusliches Arbeitszimmer" ist das häusliche Büro, also ein Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer bzw. -organisatorischer Arbeiten dient.

19 aa)

Aus dem Wesen des Typus folgt, dass seine Grenzen fließend sind und es Übergangsformen gibt. Der jeweilige Sachverhalt muss dem Typus wertend zugeordnet werden. Entscheidend ist dabei das sich aus den konkreten Verhältnissen ergebende Gesamtbild (vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 17. Aufl. , § 5 AO 1977 Rz. 45; Tipke/Kruse, Abgabenordnung-Finanzgerichtsordnung, 16. Aufl. , § 4 AO 1977 Tz. 395 ff. , m. w. N.). Dementsprechend kann auch ein Kellerraum, der seiner Funktion und Ausstattung nach ein Arbeitszimmer ist, grundsätzlich unter die Abzugsbeschränkung fallen, wenn er nicht aufgrund besonderer Umstände tatsächlicher oder rechtlicher Art aus der häuslichen Sphäre des Steuerpflichtigen herausgelöst ist. Dagegen muss ein als Lager, Werkstatt oder Arztpraxis genutzter Raum bei einer für ein Arbeitszimmer atypischen Ausstattung und Funktion auch dann kein häusliches Arbeitszimmer sein, wenn er seiner Lage nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist.

20 bb)

Kann ein zur häuslichen Sphäre des Steuerpflichtigen gehörender, beruflich oder betrieblich genutzter Raum nach diesen Grundsätzen dem Typus nicht zugeordnet werden, sind weiterhin die von der Rechtsprechung zu § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG entwickelten Kriterien für die Abgrenzung einer nahezu ausschließlich beruflich/betrieblichen Veranlassung gegenüber einer nicht unwesentlichen privaten Mitveranlassung zu berücksichtigen.

21 cc)

Das hier aufgezeigte begriffliche Verständnis entspricht Sinn und Zweck der in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG getroffenen Regelung. Die Beschränkung des Werbungskostenabzugs für ein häusliches Arbeitszimmer dient der typisierenden Begrenzung von Aufwendungen, die eine Berührung mit dem privaten Lebensbereich des Steuerpflichtigen aufweisen und in einer Sphäre anfallen, die einer sicheren Nachprüfung durch Finanzverwaltung und FG entzogen ist (BFH-Urteile vom 27. September 1996 VI R 47/96 , BFHE 181, 305, BStBl II 1997, 68; vom 21. November 1997 VI R 4/97, BFHE 184, 532, BStBl II 1998, 351; in BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7). Versteht man dies vor allem im Sinne einer Missbrauchsabwehr, so ist diese umso effektiver, je weiter die betreffende Regelung gefasst ist. Es besteht aber keine Veranlassung, den sachlichen Anwendungsbereich der Vorschrift über den historisch geprägten Wortlaut hinaus auszudehnen, wenn es der Gesetzgeber in der Hand gehabt hätte, sich von dieser Prägung durch eine entsprechende abweichende Formulierung zu lösen.

22 dd)

Der Senat folgt damit nicht der im Schrifttum vertretenen Auffassung, dass ein Raum begrifflich (schon) dann ein häusliches Arbeitszimmer sei, wenn er zur Wohnung des Steuerpflichtigen gehört und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen oder beruflichen Zwecken genutzt wird (so HHR/ Broudré, § 4 EStG Anm. 1510; dies. , DStR 1995, 1733, 1734 f. ; Blümich/Wacker, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz , Gewerbesteuerengesetz , Kommentar, 15. Aufl. , § 4 EStG Rz. 285 I).

23 ee)

Auch die Auffassung, der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers lasse sich in einzelne Tatbestandsmerkmale zerlegen und "Arbeitszimmer" sei jeder Raum, der für die Verrichtung menschlicher Arbeit von einer gewissen Dauer hergerichtet ist, ohne dass nach der Art der verrichteten Arbeit unterschieden würde (so Meurer in Lademann, a. a. O., § 4 Anm. 713; Urban, DStZ 1996, 229, 230 f. [BFH 08.11.1995 - XI R 63/94]; Söhn in Kirchhof/Söhn, a. a. O., § 4 Rdnr. Lb 60), vernachlässigt nach Ansicht des Senats Ursprung und Entstehungsgeschichte der Abzugsbeschränkung.

24 d)

Auch ein Raum, der zusätzlich zum häuslichen Arbeitszimmer als Archiv genutzt wird, kann gemeinsam mit diesem unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG fallen.

25 aa)

Der Senat folgt nicht der vom FG vertretenen Auffassung, dass ein als Archiv genutzter Raum schon deshalb kein häusliches Arbeitszimmer sein könne, weil ein Archiv nicht für die Verrichtung menschlicher Arbeit von einer gewissen Dauer hergerichtet und die Aufbewahrung von Büchern und Aktenordnern ein gegenüber der Funktion eines Arbeitszimmers "anderer Zweck" sei (so aber auch Urban, DStZ 1996, 229, 231 [BFH 08.11.1995 - XI R 63/94]; Söhn in Kirchhof/Söhn, a. a. O., § 4 Rdnr. Lb 60; Meurer in Lademann, a. a. O., § 4 Anm. 713).

26 bb)

Ein Archiv mag zwar im Einzelfall seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach vom Typus des häuslichen Arbeitszimmers abweichen. Dementsprechend hat der X. Senat in seinem Urteil vom 5. September 1990 X R 3/89 (BFHE 161, 549, 552, BStBl II 1991, 389, 390) hinsichtlich der Frage, ob ein im Keller gelegener Archivraum bei der Ermittlung des betrieblichen Nutzungsanteils als Hauptraum voll zu berücksichtigen sei, entschieden, dass ein Archiv den Charakter und die Funktion eines Abstellraumes habe und nach der Einteilung des § 42 Abs. 4 Nr. 1 der Zweiten Berechnungsverordnung (II. BV) den Zubehörräumen zuzuordnen sei.

27 cc)

Gleichwohl kann ein Archiv auch (Teil-)Funktionen erfüllen, die typischerweise einem häuslichen Arbeitszimmer zukommen. In einem Arbeitszimmer werden regelmäßig auch Bücher und Akten aufbewahrt; zu diesem Zweck ist der betreffende Raum typischerweise mit Regalen oder ähnlichen Möbeln ausgestattet. Ebenso sind die Tätigkeiten, die in einem Archiv durchgeführt werden, wie das Einordnen, Sichten und Heraussuchen von Unterlagen, beruflich bedingte Tätigkeiten, die häufig auch in einem häuslichen Arbeitszimmer verrichtet werden und die (ggf. vorbereitend und unterstützend) der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dienen. Werden diese typischen Funktionen zusammen mit der dazugehörigen Ausstattung aus dem üblichen Zusammenhang gleichsam herausgelöst und in einen separaten Raum ausgelagert, so kann dies dazu führen, dass Arbeitszimmer und Archiv in Bezug auf die in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG getroffene Regelung als funktionale Einheit betrachtet werden müssen und gemeinsam unter die Abzugsbeschränkung fallen. Das FA weist zu Recht darauf hin, dass eine andere Betrachtungsweise im Hinblick auf eine durch äußere Umstände vorgegebene Raumaufteilung und -nutzung zu willkürlichen Ergebnissen führen kann.

28 2.

Die Vorentscheidung ist aufzuheben, weil das FG von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen ist.

- 29** Die Sache ist nicht entscheidungsreif. Das FG wird in tatsächlicher Hinsicht festzustellen haben, ob der als Archiv genutzte Raum unter Berücksichtigung seiner Ausstattung, Lage und Funktion als Teil des häuslichen Arbeitszimmers anzusehen und damit dem Typus zuzuordnen ist. Es wird dabei auch zu berücksichtigen haben, dass Arbeitszimmer und Archiv trotz der räumlichen Trennung eine funktionale Einheit bilden können und allein die Lage des Archivs im Keller des selbst genutzten Einfamilienhauses den häuslichen Zusammenhang nicht notwendig durchbricht.