

EINKOMMENSTEUER

Offene Rechtsfragen des häuslichen Arbeitszimmers

von StB Catrin Stockhausen, Korbach

| Offenbar kennt der berufliche Fleiß der Steuerpflichtigen auch daheim keine Grenzen und es wird jeder noch so kleine Winkel zur Einkünfteerzielung genutzt – am besten gleich von mehreren. Wen wundert es da, dass das häusliche Arbeitszimmer mittlerweile fünf Senate des BFH beschäftigt. Der Beitrag greift verschiedene offene Rechtsfragen in diesem Zusammenhang auf. Wer davon betroffen ist, dem steht das Rechtsmittel des Einspruchs zur Verfügung. Außerdem sollte auf das Ruhen des Verfahrens kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 AO verwiesen werden. |

1. Muss ein Arbeitszimmer erforderlich sein, damit die Kosten abgezogen werden können?

Ein interessanter Fall ist über das FG Nürnberg (12.2.14, 5 K 1251/12, Rev. BFH IX R 52/14) zum BFH gelangt. Ein Rentner erzielte neben seinen Versorgungsbezügen Beteiligungseinkünfte, Vermietungseinkünfte und Einkünfte aus Kapitalvermögen. Unstreitig ist zwischen den Parteien, dass das Arbeitszimmer jeweils zur Hälfte für die Verwaltung des Kapitalvermögens bzw. die sonstige Vermögensverwaltung genutzt wird. Streitig ist allerdings der tatsächliche Umfang der Nutzung zum Zweck der Einkünfteerzielung durch den Kläger. Das FG lehnte es ab die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer anzuerkennen, weil ein häusliches Arbeitszimmer nach objektiven Kriterien für die anfallenden Arbeiten nicht erforderlich war. Von den drei vermieteten Wohnungen wurde eine auch noch von einer Hausverwaltung betreut. Außerdem liegt der Mittelpunkt der Vermietungstätigkeit nicht im Arbeitszimmer. Wesentliche, die Vermietungstätigkeit prägende Betätigungen erfolgen außerhalb des Arbeitszimmers. Und die Verwaltung des Kapitalvermögens war sogar nach Angaben des Klägers zu einem guten Teil auf Vermögensverwaltungsabteilungen der Kreditinstitute übertragen worden.

PRAXISHINWEIS | Die Frage, ob die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in einen privat und einen beruflich veranlassten Teil aufgliedert werden können, stellte sich angesichts der mangelnden Erforderlichkeit des Arbeitszimmers daher nicht mehr (siehe zur Aufteilung auch Punkt 2 in diesem Beitrag).

Bemerkenswerterweise hatte der Steuerpflichtige die Revision mit einer Nichtzulassungsbeschwerde durchgesetzt. Der BFH muss nun die Frage klären, ob es für die Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, das zu 50 % zur Verwaltung von Kapitalvermögen und zu 50 % im Zusammenhang mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung und sonstigen Einkünften genutzt wird, unabdingbare Voraussetzung ist, dass das Arbeitszimmer nach objektiven Kriterien erforderlich ist.

Einkünfte aus
Vermietung und
Kapitalvermögen

BFH hat
die Revision
zugelassen

PRAXISHINWEIS | Außerdem hat sich das FG in dieser Entscheidung mit der Abgeltungswirkung des Sparer-Pauschbetrages für Aufwendungen im Zusammenhang mit Einkünften aus Kapitalvermögen befasst. Diese sind mit dem Pauschbetrag in der Tat abgegolten und auch ein Ansatz über die Günstigerprüfung kommt nicht in Betracht.

**Abgeltungswirkung
des Sparer-Pausch-
betrags**

2. Können die Kosten in beruflich und privat veranlasst aufgeteilt werden?

Mittlerweile hat der Große Senat des BFH (27.7.15, GrS 1/06) zwei wichtige Fragen geklärt: Zum einen setzt der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraus, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird. Zum anderen können deswegen die Aufwendungen für ein häusliches Zimmer nicht aufgeteilt werden (BFH 21.9.09, GrS 1/06, BStBl II 10, 672).

Auf dieser Grundlage hat der BFH entschieden, dass

- Aufwendungen für einen in die häusliche Sphäre eingebundenen Raum, der mit einem nicht unerheblichen Teil seiner Fläche auch privat genutzt wird („Arbeitsecke“), nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten berücksichtigt werden können,
- die Abtrennung durch ein Regal (BFH 17.2.16, X R 32/11) oder ein Sideboard (BFH 22.3.16, VIII R 10/12) nicht genügt, um aus dem einheitlichen Raum zwei Räume zu machen,
- Aufwendungen für Nebenräume (Küche, Bad und Flur), die in die häusliche Sphäre eingebunden sind und zu einem nicht unerheblichen Teil privat genutzt werden, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbar sind (BFH 17.2.16, X R 26/13),
- ein mit Büromöbeln und einer Küchenzeile ausgestatteter Raum, der ausschließlich über einen dem Privatbereich zugehörigen Flur zugänglich ist, über kein betriebsstättenähnliches Gepräge verfügt (BFH 8.9.16, III R 62/11).

**Die Arbeitszimmer-
kosten können nicht
aufgeteilt werden**

3. Wann ist ein anderer Arbeitsplatz zumutbar?

Der Höchstbetrag von 1.250 EUR wird versagt, wenn dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht und ihm dieser auch zumutbar ist.

Was die Verfügbarkeit angeht, ist auf zwei mittlerweile entschiedene Fälle zu verweisen. Zum Thema Poolarbeitsplatz, wenn sich also mehrere Beschäftigte einen Arbeitsplatz teilen, hatte der BFH (26.2.14, VI R 37/13) entschieden, dass ein Poolarbeitszimmer ein anderer Arbeitsplatz i. S. des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 2 EStG sein kann, wenn der Arbeitnehmer seine berufliche Tätigkeit in dem konkret erforderlichen Umfang dort erledigen „kann“. Folglich hat der BFH (26.2.14, VI R 40/12) im Fall eines Arbeitnehmers mit einem häuslichen Telearbeitsplatz den Abzug der Aufwendungen versagt. Zwar entsprach der Telearbeitsplatz einem häuslichen Arbeitszimmer. Aber dem Steuerpflichtigen war es nicht untersagt, seinen dienstlichen Arbeitsplatz jederzeit und damit auch an den eigentlich häuslichen Arbeitstagen zu nutzen. Auch

**Verfügbarkeit:
Pool- und
Telearbeitsplätze**

war die Nutzung des dienstlichen Arbeitsplatzes in tatsächlicher Hinsicht in keiner Weise eingeschränkt.

An die Zumutbarkeit eines anderen Arbeitsplatzes stellt die Rechtsprechung nur geringe Anforderungen. Der BFH (26.2.14, VI R 40/12) hält einen anderen Arbeitsplatz bereits für zumutbar, wenn ihn der Steuerpflichtige „in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann“. Denn dann sei der Steuerpflichtige nicht auf das häusliche Arbeitszimmer angewiesen. Allerdings muss sich ein Hochschulprofessor auch nicht auf sein Labor an der Uni als anderen Arbeitsplatz verweisen lassen (FG Rheinland-Pfalz 7.9.16, 1 K 257/14).

Das FG Sachsen-Anhalt (1.3.16, 4 K 362/15, Rev. BFH III R 9/16) geht sehr konkret auf den Aspekt der Zumutbarkeit am Beispiel eines Logopäden ein und erkennt letztlich das häusliche Arbeitszimmer an. Das FG Sachsen-Anhalt ist danach überzeugt, dass dem Logopäden in keiner seiner beiden Praxen adäquate Büroräume zur Verfügung stehen:

- Die Räume der einen Praxis sind 47 km (ca. eine 3/4 Stunde Fahrtdauer) von der Wohnung entfernt. Sie werden von einer Angestellten mit fachlicher Leitung genutzt. Der Logopäde hingegen ist kaum dort.
- Die Praxis am Wohnort hat Betriebsräume, die nur eingeschränkt für andere Tätigkeiten nutzbar sind. Dort sind drei Angestellte beschäftigt, so dass die Räume dauerhaft genutzt werden.
- Das FG gesteht dem Logopäden auch zu, dass es mit Blick auf das Praxis-konzept schwierig ist, für bestimmte Bürotätigkeiten (z. B. Patienten- oder Lohnabrechnungen) die erforderliche Vertraulichkeit zu wahren.

PRAXISHINWEIS | Nach Meinung des FG kann der Steuerpflichtige nicht darauf verwiesen werden, die Bürotätigkeiten in den Abendstunden oder am Wochenende außerhalb der Praxisöffnungszeiten in der Praxis auszuführen. Das FG sieht eine solche Anforderung an Steuerpflichtige als „unzumutbar“ an. Da aber die Frage der Zumutbarkeit der Nutzung betrieblicher Räume durch Selbstständige außerhalb der üblichen Praxiszeiten vom BFH nicht abschließend entschieden worden sei, hat das FG die Revision nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zur Fortbildung des Rechts zugelassen.

4. Wie oft gibt es den Höchstbetrag?

Den Höchstbetrag von 1.250 EUR gibt es einmal für das Arbeitszimmer (objektbezogen) und nicht für jeden Nutzer dieses Arbeitszimmers (personenbezogen) (BMF 2.3.11, BStBl I 11, 195, Rz. 21). Nutzen z. B. Ehegatten gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer für ihre jeweilige betriebliche oder berufliche Tätigkeit, können sie die Aufwendungen und den Höchstbetrag von 1.250 EUR jeweils nur zur Hälfte geltend machen (FG Münster 15.3.16, 11 K 2425/13 E, G rkr.).

Zumutbarkeit

Selbstständiger
Therapeut

Objektbezogen
oder personen-
bezogen

PRAXISHINWEIS | Bildet das gemeinsam genutzte Arbeitszimmer für beide Ehegatten nicht den Mittelpunkt aller beruflichen oder betrieblichen Tätigkeiten und steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, so ist der Höchstbetrag des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 2 EStG i. H. von 1.250 EUR jeweils nur zur Hälfte zu gewähren. Ist das gemeinsam genutzte Arbeitszimmer jedoch für einen Ehegatten der Mittelpunkt seine Betätigungen, kann dieser die seinem Nutzungsanteil entsprechenden Aufwendungen ohne Begrenzung als Werbungskosten abziehen.

Auch das FG Baden-Württemberg (12.7.12, 3 K 447/12, Rev. BFH VI R 53/12) gewährt den Höchstbetrag nur einmal, also objektbezogen. Aber es hat die Revision zugelassen, damit sich der BFH mit der Begründung der Kläger auseinander setzen kann.

■ FG Baden-Württemberg (12.7.12, 3 K 447/12, Rev. BFH VI R 53/12)

Die Kläger, ein Lehrer-Ehepaar, nutzen gemeinsam ein 26 m² großes Arbeitszimmer. Sie argumentieren: Da sich der Gesetzgeber ausweislich der Gesetzesmaterialien beim Höchstbetrag an einem Raum von 12 bis 14 m² orientiert habe, stehe ihnen auch der doppelte Höchstbetrag zu. Für die Personenbezogenheit des Höchstbetrags spreche auch, dass es sonst zu einem Wertungswiderspruch kommen könne. Ein und dasselbe Arbeitszimmer berechtige ohne Trennwand nur einmal zum Höchstbetrag, mit Trennwand aber gebe es den Höchstbetrag zweimal.

Mit der Frage, objektbezogen oder personenbezogen, befassen sich noch zwei weitere Revisionen:

- Im Fall des FG Rheinland-Pfalz (25.2.15, 2 K 1595/13, Rev. VIII R 15/15) hatte ein sowohl selbstständig als auch angestellt tätiger Dozent zwei Wohnsitze in verschiedenen Städten mit jeweils einem Arbeitszimmer. Für beide Arbeitszimmer setzte er die Kosten mit jeweils 1.250 EUR an. Das FG akzeptierte aber den Höchstbetrag nur einmal.
- Im Fall des FG Niedersachsen (25.3.13, 3 K 406/12, Rev. VI R 86/13) nutzten der – angestellte – Kläger und seine Lebensgefährtin abwechselnd das einzige Arbeitszimmer im gemeinsamen Haus. Das FG teilte den Höchstbetrag zunächst auf beide auf, wobei 25 % (312,50 EUR) auf den Kläger entfielen. Der Kläger nutzte das Arbeitszimmer für zusätzliche Bereitschaftsdienste (fünf Wochen im Jahr), weswegen nur 10 % (= 5/52) von 312,50 EUR, also 31,25 EUR laut FG als Werbungskosten abziehbar waren. Die zeitanteilige Kürzung des Höchstbetrags sah das FG als erforderlich an, weil der Kläger eine Nutzung für den Bereitschaftsdienst nur für fünf Wochen im Streitjahr dargetan hatte. Insoweit unterscheidet sich der Streitfall auch von der Entscheidung des BFH (7.8.03, VI R 41/98, BStBl II 04, 80), da der Kläger dort ganzjährig Bereitschaftsdienst zu leisten hatte.

Zwei Arbeitszimmer
an zwei Wohnsitzen

Aufteilung und nur
anteiliger Ansatz bei
Bereitschaftsdienst

5. Kosten einer Arbeitswohnung im hälftigen Miteigentum

Im Streitfall war der Kläger hälftiger Miteigentümer der durch die Klägerin allein genutzten Arbeitswohnung. In Höhe seines Miteigentumsanteils an dieser Wohnung besteht eine eigene Verpflichtung des Klägers zur Zahlung der Herstellungskosten und der aus der diesbezüglichen Finanzierung herührenden Zinsen sowie der weiteren, allein eigentumsbezogenen Wohngeldzahlungen.

Im Streitfall nutzte die Klägerin trotz des nur hälftigen Miteigentumsanteils die Arbeitswohnung allein. Dabei hat ihr der Kläger die Nutzungsmöglichkeit zugewendet mit der Folge, dass die nutzungsabhängigen Kosten allein ihrer Leistungssphäre zuzurechnen waren. Die mit dem Miteigentumsanteil des Klägers verbundenen grundstücksorientierten Kosten konnte der Kläger hingegen eben gerade nicht zuwenden, weil sich deren Schuldgrund allein aus der Eigentümerstellung ergibt, die nicht formlos zugewendet werden kann. Der Klägerin waren daher nur die hälftige AfA aus den Anschaffungskosten der Wohnung, die hälftigen entstandenen Darlehenszinsen und die Hälfte der verbrauchsunabhängigen Wohngeldzahlungen steuermindernd zuzurechnen.

Nach Zulassung der Revision durch den BFH kann das Gericht nun darüber befinden, ob grundstücksbezogene Aufwendungen für ein von einem Ehegatten allein genutztes außerhäusliches Arbeitszimmer (Arbeitswohnung, die sich außerhalb der zu Wohnzwecken genutzten und im hälftigen Miteigentum beider Ehegatten stehenden Wohnung im selben Mehrfamilienhaus befindet) nur in Höhe des hälftigen Miteigentumsanteils als Werbungskosten abziehbar sind (FG Berlin-Brandenburg 18.6.14, 11 K 11055/11, Rev. VI R 41/15).

6. Umfassende Modernisierungsmaßnahmen

Kosten einer umfassenden Renovierung (hier: der behindertengerechte Umbau des Bads) können die Betriebsausgaben für ein häusliches Arbeitszimmer in der eigenen Wohnung erhöhen, wenn sie den Wert des Gebäudes nachhaltig steigern. Denn läge das Arbeitszimmer in einer Mietwohnung, könnte der Vermieter eine höhere Miete verlangen. Und wären die Umbaukosten in den ersten drei Jahren nach Erwerb angefallen, hätten sie (vorbehaltlich der Grenze in § 6 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG) als Aufwendungen für Instandsetzung und Modernisierung das AfA-Potenzial erhöht (FG Münster 18.3.15, 11 K 829/14 E; Rev. BFH VIII R 16/15).

PRAXISHINWEIS | Bislang erhöhen die anteiligen Aufwendungen für Küche, Diele und Bad/WC in der Wohnung eines Selbstständigen nicht die Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers (z. B. FG Düsseldorf 4.6.13, 10 K 734/11 E, EFG 13, 1023 und 1.12.12, 7 K 87/11 E).

WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Einkommensteuer – Aktuelle Rechtsentwicklung zum häuslichen Arbeitszimmer (Peine, ESA-Beitrag vom 22.01.16)

Vollständige Nutzung als Arbeitswohnung durch einen der Ehegatten

Grund für eine Erhöhung der Betriebsausgaben