

---

**Datum:** 06.02.2012  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 7. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 7 K 87/11 E  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2012:0206.7K87.11E.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Der Kläger trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

---

<b>Tatbestand</b>	1
Die Beteiligten streiten um die Anerkennung weiterer Mietaufwendungen als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007.	2
Der Kläger ist als Architekt selbständig tätig. Er ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG.	3
Sein Architekturbüro befand sich im Jahr 2006 in seiner Privatwohnung in Z-Stadt, Z-straße. In dieser nutzte er ein Arbeitszimmer und den Abstellraum in der Wohnung als Büro und einen Kellerraum als Archiv (insgesamt 58,3 qm). Auf die weiteren Räume (Wohn- und Schlafzimmer, Küche, Diele, Bad/WC) entfielen 66,62 qm.	4
Der Kläger machte die zwischen den Beteiligten unstreitigen Mietaufwendungen (ohne Nebenkosten) für die Wohnung i.H.v. EUR 9.570 für das Jahr 2006 und EUR 3.949,38 für das Jahr 2007 je zur Hälfte als Betriebsausgaben des jeweiligen Jahres geltend.	5
	6

Im Jahr 2007 nutzte er zunächst wie im Vorjahr die Wohnung in der Z-str.. Im Laufe des Jahres verzog er in eine Wohnung der Ystraße , ebenfalls in Z-Stadt (74,48 qm).

Dort nutzte er einen Teil des Wohn- und Esszimmers als "Büro", in dem sich ein Schreibtisch mit Computer sowie mehrere Aktenschränke befanden. Das Wohn- und Esszimmer war rechteckig zugeschnitten. Wenn das Wohnzimmer von der Diele aus betreten wird, befinden sich von der Tür aus rechts bis zum Ende des Zimmers der mit dem Sideboard abgetrennte "Büroteil" und links der "Wohnzimmerteil". 7

Der Büroteil war durch ein ca. 1m hohes Sideboard vom Rest des Zimmers abgetrennt. Neben dem Sideboard befindet sich noch ein Durchgang zum Rest des Wohnzimmers. In diesem Wohnzimmerteil befand sich auch ein Tisch mit vier Stühlen, der als "Besprechungsplatz" bezeichnet wurde (Bl. 70 d. BP-Handakte). Vom Büroteil aus gelangt man durch eine Tür in die Küche, die jedoch auch über die Diele erreicht werden kann. Auf die eingereichten Fotos und die Wohnungsskizze (Bl. 35, 37, 39 d.A. und Bl. 69 u. 70 d. BP-Handakte) wird Bezug genommen. Zudem nutzte der Kläger zwei Kellerräume als Büro und einen Kellerraum als Archiv und rechnete den halben Kellerflur diesen geschäftlich genutzten Räumen zu (insges. 33,99 qm – in den 74,48 qm nicht enthalten). 8

Von den zwischen den Beteiligten unstreitigen Mietaufwendungen (ohne Nebenkosten) für diese Wohnung i.H.v. EUR 8.100 machte der Kläger die Hälfte (EUR 4.050) als Betriebsausgaben geltend. 9

Im Rahmen einer Betriebsprüfung gelangte der Beklagte (Bericht vom 22.4.2010) u.a. zu der Feststellung, dass in der Wohnung Zstraße lediglich die auf Arbeitszimmer, Abstellraum und Archiv entfallenden Kosten als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Die restlichen Räume seien dem privaten Bereich zuzuordnen. Die abzugsfähigen Aufwendungen wurden nach dem Verhältnis der Flächenanteile ermittelt und die abzugsfähigen Aufwendungen für 2006 um EUR 318 auf EUR 4.466 gemindert. Für 2007 wurden die abzugsfähigen Aufwendungen um EUR 132 auf EUR 1.843 gemindert. 10

Für die Wohnung Ystraße wurde das anteilig als Büro genutzte Wohn- und Esszimmer nicht als Arbeitszimmer anerkannt, da es sich nicht um einen separaten Raum handele. Die abzugsfähigen Mietaufwendungen wurden daher nach Flächenanteilen (33,99 qm / (74,48 qm + 33,99 qm)) auf die auf die Kellerräume entfallenden Aufwendungen auf EUR 2.987 gekürzt. 11

Gegen die dementsprechend geänderten Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 06.05.2010 wandte sich der Kläger mit Einspruch vom 20.05.2010. 12

Er beantragte, die als betrieblich anerkannten Räume um den betriebliche genutzten Anteil der Räume Küche, Diele, Bad/WC in beiden Wohnungen zu erhöhen. 13

Für die Wohnung Ystraße trug er vor, "der Büroraum, der auch als Esszimmer genutzt werde" sei ebenfalls entsprechend dem Verhältnis der rein privat und rein betrieblich genutzten Räume aufzuteilen. 14

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 14.12.2010 als unbegründet zurück. 15

Ein häusliches Arbeitszimmer sei ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sei und ausschließlich oder 16

nahezu ausschließlich der Erledigung beruflicher Tätigkeiten diene. Diese Voraussetzungen träfen auf Küche, Diele Bad/WC und das teilweise beruflich genutzte Wohn-Esszimmer nicht zu. Es gelte daher das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG. Eine Aufteilung käme nicht in Betracht, da sich die Aufwendungen nicht nach objektiven Merkmalen leicht und einwandfrei trennen ließen. Etwas anderes ergäbe sich weder aus dem BMF-Schreiben vom 3.4.2007 (BStBl I 2007, 442) noch aus dem Beschluss des BFH vom 21.09.2009. Dem Urteil habe eine gemischt veranlasste Geschäftsreise zugrunde gelegen und das BMF-Schreiben habe explizit klargestellt, dass Aufwendungen für typische Kosten der Lebensführung wie Wohnung, Ernährung und Kleidung weiterhin nicht aufteilbar seien (Tz. 2 des BMF-Schreibens).

Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner Klage vom 07.01.2011. 17

Zur Begründung verweist er auf sein Vorbringen im Einspruchsverfahren. 18

Für die Wohnung Z-Straße seien Wohnraum und Schlafzimmer (39,52 qm) unstreitig dem privaten Bereich zuzuordnen. Die bisher als betrieblich anerkannten Räume (58,3 qm) seien jedoch um den betrieblich genutzten Anteil der Räume Küche, Diele, Bad/WC (27,1 qm) zu erhöhen. Der betrieblich genutzte Anteil dieser Räume sei anhand des Verhältnisses der rein privat genutzten und rein betrieblich genutzten Räume zu ermitteln ( $58,3 \text{ qm} : 39,52 \text{ qm}$ ), so dass 59,6% der 27,1 qm dem betrieblichen Teil zuzurechnen wären. Damit seien für 2006 EUR 5.703 als Betriebsausgaben anzuerkennen, der Gewinn mithin um EUR 1.237 zu mindern. Für 2007 seien EUR 1.843 als Betriebsausgaben anzuerkennen und der Gewinn damit um EUR 510 zu vermindern. 19

Für die Wohnung Ystraße trägt er vor, bei der Aufteilung der Flächen für die Wohnung Ystraße sei im Einspruchsverfahren versehentlich der Büroraum den gemischten Aufwendungen zugerechnet worden. Dies sei zu korrigieren. Die Fläche von 12,29 qm sei in voller Höhe betrieblich genutzt. Die Bezeichnung "Essplatz = Büro" rühre daher, dass der Vormieter diesen Raum als Esszimmer genutzt habe und er, der Kläger diesen nunmehr als Büro nutze. 20

Damit ergebe sich folgende Aufteilung: 21

"Wohnraum", Schlafzimmer, Abstellraum = privat (41,88 qm) 22

"Esspl./Büro", Büro 1, Büro 2, Archiv, Flur = geschäftlich (46,28 qm) 23

Küche, Diele, Bad/WC = gemeinsam genutzt (16,30 qm) 24

Letztere Flächen seien im Verhältnis der rein beruflich und rein privat genutzten Flächen aufzuteilen, so dass sich ein Anteil von 54,84 qm beruflich und 49,62 qm privat ergebe. Damit seien EUR 4.252 abzugsfähig, der Gewinn mithin um EUR 1.265 zu mindern. Auf die vom Kläger vorgenommenen und zu den Akten gereichten Berechnungen wird Bezug genommen. 25

Zu Begründung trägt er vor, bei den auf Küche, Diele, Bad/WC entfallenden Aufwendungen handele es sich um gemischte Aufwendungen. 26

Mit dem Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21.9.2009 (GrS 1/06, BStBl II 2010, 672) sei die bisherige Rechtsprechung aufgegeben worden, die der Vorschrift des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG ein allgemeines Aufteilungsverbot entnommen hätte. Eine Aufteilung gemischt genutzter Aufwendungen sei daher zulässig. Eine sachgerechte Aufteilung für ein häusliches Arbeitszimmer könnten je nach Fallgestaltung die Zeitanteile oder auch die 27

Flächenverhältnisse bieten. Auf die Abgeschlossenheit eines Raumes oder die Mitbenutzung komme es daher nicht mehr an. Die Aufteilung der gemeinsam genutzten Räume im Verhältnis der rein privat und rein betrieblich genutzten Räume sei daher sachgerecht. Das BMF-Schreiben vom 06.07.2010 (BStBl I 2010, 614) würde seine Rechtsauffassung bestätigen.

Es bestehe lediglich für solche Aufwendungen im Rahmen der Erwerbsaufwendungen keine Abzugsmöglichkeit, die nach den Vorschriften über das steuerliche Existenzminimum als Sonderausgaben oder außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen seien wie Kleidung, Brille, Armbanduhr. Wohnungen gehörten jedoch nicht dazu. Zudem verweist er auf eine Entscheidung des BFH vom 25.06.2009 (IX R 49/08, BStBl II 2010, 122), nach der der Abzug anteiliger Wohnraumkosten anhand einer Schätzung nach objektiven und leicht nachprüfbaren Maßstäben zulässig sei. In seinem Fall sei dieser Maßstab die qm-Zahl. 28

Der Kläger beantragt, 29  
die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 6.5.2010 in Gestalt der 30  
Einspruchsentscheidung vom 14.12.2010 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus  
selbständiger Tätigkeit des Klägers in 2006 um EUR 1.237 und in 2007 um EUR 510 und  
EUR 1.265 gemindert werden.

Der Beklagte beantragt, 31  
die Klage abzuweisen. 32

Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. 33

Ergänzend weist er darauf hin, dass die Finanzverwaltung nach Ergehen des Beschlusses des Großen Senates ihre der Einspruchsentscheidung zugrunde liegende Rechtsauffassung hinsichtlich der Nichtaufteilbarkeit von Wirtschaftsgütern der Lebensführung im Erlass vom 6.7.2010 (BStBl I 2010, 614) bestätigt habe. 34

Das vom Kläger angeführte Urteil BFH vom 25.06.2009 (IX R 49/08) sei mangels Vergleichbarkeit des Sachverhalts vorliegend nicht anwendbar. 35

Auf den Inhalt der Steuerakten, der BP-Handakte und auf die von den Beteiligten eingereichten Schriftsätze wird Bezug genommen. 36

**Entscheidungsgründe** 37

Die Klage ist unbegründet. 38

Die Einkommensteuerbescheide 2006 und 2007 vom 06.05.2010 und die Einspruchsentscheidung vom 14.12.2010 sind rechtmäßig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO). Der Beklagte hat zu Recht für die Wohnung Zstraße nur die Mietaufwendungen für Arbeitszimmer, Abstellraum und beruflich genutzte Kellerräume als Betriebsausgaben anerkannt. Für die Wohnung Ystraße wurden ebenfalls zu Recht nur die Aufwendungen für die beruflich genutzten Kellerräume als Betriebsausgaben anerkannt. 39

1. Die anteiligen Aufwendungen für Küche, Diele und Bad/WC sind keine abzugsfähigen Betriebsausgaben i.S.v. § 4 Abs. 4 EStG. 40

Betriebsausgaben sind gemäß § 4 Abs. 4 EStG die Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Eine solche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind (vgl. BFH vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BStBl. II 2010, 672).

Nach § 12 Nr. 1 EStG hingegen dürfen die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, soweit in den dort genannten Vorschriften nichts anderes bestimmt ist. Dazu gehören auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG). 42

Aufwendungen für die eigene Wohnung können bei der Einkommensteuer grundsätzlich nicht abgezogen werden, weil es sich bei diesen Aufwendungen regelmäßig um solche der privaten Lebensführung i.S. des § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG handelt (BFH vom 06.03.2008 – VI R 3/05, BFH/NV 2008, 1314). 43

Daran hat sich durch die Rechtsprechung des BFH zum Aufteilungs- und Abzugsverbot im Beschluss vom 21.09.2009 (GrS 1/06, BStBl II 2010, 672) nichts geändert. Dieser hat in Bezug auf Reisekosten entschieden, dass die Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht entgegenstehe. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG normiere danach kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot. Beständen keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil von Aufwendungen beruflich veranlasst sei, bereite seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so sei dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen. Griffen jedoch die -für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden- beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (z.B. bei einer beruflich/privaten Doppelmotivation für eine Reise) so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich sei, fehle es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so komme ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht (so auch FG Köln vom 19.05.2011 – 10 K 4126/09, EFG 2011, 1410). 44

Reisekosten unterscheiden sich jedoch nach Auffassung des BFH (a.a.O.) von den grundsätzlich nicht abziehbaren und nicht aufteilbaren unverzichtbaren Aufwendungen für die Lebensführung, die nach Maßgabe des subjektiven Nettoprinzips durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums (§ 32a Abs. 1 Nr. 1, § 32 Abs. 6 EStG; dazu Lang in Tipke/Lang, Steuerrecht, 20. Aufl., § 9 Rz 81 ff., m.w.N.) pauschal abgegolten oder als Sonderausgaben (insbesondere gemäß § 10 EStG) oder außergewöhnliche Belastungen (§§ 33 ff. EStG) abziehbar sind. Zwar ließen sich theoretisch auch Aufwendungen etwa für bürgerliche Kleidung, für eine Brille oder für eine Armbanduhr bei feststehender Arbeitszeit durchaus entsprechend aufteilen. Derartige Aufwendungen sind aber, wenn sie nach den Vorschriften über das steuerliche Existenzminimum, als Sonderausgaben oder als außergewöhnliche Belastungen zu berücksichtigen sind, grundsätzlich dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 und des § 9 EStG entzogen, um eine doppelte Berücksichtigung zu vermeiden. Inwieweit gleichwohl ein etwa gegebener beruflicher Mehraufwand zu berücksichtigen ist, bleibt danach in erster Linie der Entscheidung des Gesetzgebers überlassen, etwa in § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG: "Mehraufwand für Verpflegung" oder § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG: "typische Berufskleidung" (BFH vom 21.09.2009 - GrS 1/06, BStBl II 2010, 672). 45

Entgegen der Auffassung des Klägers werden auch die Kosten der privaten Unterkunft (Bruttokaltmiete und vergleichbare Aufwendungen für Haus- oder Wohnungseigentum) bei der Bemessung des steuerlichen Existenzminimums unter Berücksichtigung der im Steuerrecht notwendigen Typisierung berücksichtigt (vgl. insoweit zur Berechnung: Achter Existenzminimumbericht der Bundesregierung, BT-Drs. 17/5550, S.3f.), so dass diese grundsätzlich dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 4 EStG entzogen sind; es sei denn der Gesetzgeber hat sich dafür entschieden, einen etwaigen beruflichen Mehraufwand zum Abzug zuzulassen.

Eine solche Entscheidung hat der Gesetzgeber für den Abzug von Aufwendungen für die (privat genutzte) Wohnung nur hinsichtlich eines häuslichen Arbeitszimmers in § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG getroffen. 47

Gemäß § 4 Abs. 5 EStG dürfen die dort aufgezählten Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern. Nach Nr. 6b sind dies die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. Dies gilt in der für die Veranlagungszeiträume 2006 und 2007 geltenden Fassungen jedoch u.a. dann nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Dann ist der Betriebsausgabenabzug in unbegrenzter Höhe zugelassen. 48

Häusliches Arbeitszimmer in diesem Sinne 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. verwaltungsorganisatorischer Arbeiten dient (BFH vom 19.09.2002 - VI R 70/01, BStBl. II 2003, 139). 49

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze hat der Beklagte zutreffend den Abzug der anteiligen Mietaufwendungen für Küche, Diele, Bad/WC als Betriebsausgaben abgelehnt. 50

Küche, Diele und Bad/WC befinden sich zwar in der häuslichen Sphäre des Klägers; sie erfüllen jedoch nicht die Kriterien eines häuslichen Arbeitszimmers im Sinne der vorgenannten Vorschrift. Sie werden vom Kläger unstrittig weder ausschließlich noch nahezu ausschließlich zu den oben genannten Arbeiten genutzt und sind auch nicht entsprechend ausgestattet. 51

Wie und in welchem Umfang der Kläger diese Räume überhaupt für seine berufliche Tätigkeit nutzen will, hat er bereits nicht schlüssig dargelegt und nachgewiesen. Dabei handelt es sich jedoch um eine Grundvoraussetzung, um überhaupt zu einer Aufteilung der Aufwendungen zu gelangen. Dies gilt insbesondere an der Grenzlinie zwischen Berufs- und Privatsphäre, da dort ein Anreiz für den Steuerpflichtigen besteht, Privataufwendungen als beruflich veranlasst darzustellen, um so den Abzug dieser Aufwendungen zu erreichen. Den Steuerpflichtigen trifft daher eine umfassende Darlegungs- und Nachweispflicht in diesem Bereich (BFH vom 21.09.2009 – GrS 1/06, BStBl II 2010, 672). 52

Allein die Tatsache, dass der Kläger in der Wohnung Zstr. über ein steuerlich anzuerkennendes häusliches Arbeitszimmer verfügte, dessen Aufwendungen unter Beachtung der Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG abzugsfähig sind, führt jedenfalls nicht dazu, dass auch andere Räume anteilig als beruflich genutzt gelten. Das Verhältnis der Flächen von beruflich genutzten Zimmern und von ihm als rein privat genutzt bezeichneten Zimmern erlaubt ebenfalls keinen Rückschluss auf eine eventuelle berufliche Nutzung der von ihm als gemischt genutzt bezeichneten Räume. 53

Eine (anteilige) berufliche Nutzung der Diele in einer Privatwohnung wurde nicht schlüssig dargelegt. Eine Diele dient im Regelfall nur als Durchgangszimmer, um in die Wohnung bzw. von einem Raum in den anderen zu gelangen. Inwieweit hier eine Unterscheidung von privaten und beruflichen Durchquerungen erfolgen soll, sofern eine solche überhaupt möglich ist, hat der Kläger nicht dargelegt.

Gleiches gilt für die Nutzung der Küche. Sie wird im Allgemeinen zur Aufbewahrung und Zubereitung von Speisen sowie deren Verzehr genutzt. Dabei handelt es sich um Tätigkeiten der privaten Lebensführung. Auch die Aufwendungen für den Erwerb der Nahrungsmittel gehören bereits zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen nach § 12 Abs. 1 Nr. 1 EStG, soweit nicht ausnahmsweise eine Abzugsfähigkeit nach § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG zulässig ist. Es ist daher nicht erkennbar, inwieweit die Küche überhaupt durch den Kläger für berufliche Zwecke genutzt werden soll. Gleiches gilt für die Nutzung des (einzigen) Bad/WC in der privaten Wohnung. Diese Räume haben immer einen wesentlichen Bezug zur Privatsphäre. 55

Der Kläger hat in den Streitjahren im Rahmen seiner Tätigkeit als Architekt in den Streitjahren auch weder Angestellte, die Küche und WC mit benutzt hätten, in seiner Wohnung beschäftigt noch Kunden in größerem Umfang zu Hause empfangen. 56

Aus dem Beschluss des Großen Senates v. 21.09.2009 (GrS 1/06, BStBl II 2010, 672) folgt nichts anderes. Dort lag die anteilige berufliche Veranlassung der Reise, für deren Aufwendungen der Abzug begehrt wurde, unstrittig vor. Lediglich die Bestimmung des Anteils der beruflichen Veranlassung war zu prüfen 57

Selbst wenn eine jeweils für sich nicht unbedeutende berufliche und private Nutzung schlüssig dargelegt und nachgewiesen werden sollte, würden die Nutzungen vorliegend so ineinander greifen, dass keine objektiven Kriterien für eine sachgerechte Aufteilung der Kosten vorhanden sind, so dass ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht kommt (BFH vom 21.09.2009 – GrS 1/06, BStBl II 2010, 672). 58

Denn entgegen der Auffassung des Klägers stellen die Flächenverhältnisse von rein privat genutzten Flächen und rein beruflich genutzten Flächen aus den oben dargestellten Gründen keinen sachgerechten Aufteilungsmaßstab für eine berufliche Nutzung von Küche, Diele, Bad/WC dar. 59

2. Der Beklagte hat ebenfalls zutreffend auch die anteiligen Mietaufwendungen, die auf die "Arbeitsecke" des Klägers in der Wohnung Ystraße entfallen, nicht als Betriebsausgaben anerkannt. 60

In der Wohnung Ystraße wurden zutreffend nur die Mietaufwendungen für die als Büro und Archiv genutzten Kellerräume und der anteilige Flur als Betriebsausgaben anerkannt. 61

Der Gesetzgeber hat die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für privaten Wohnraum in § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG nur für Räume zugelassen, die als häusliches Arbeitszimmer eingestuft werden können. 62

Nach der bislang geltenden Rechtsprechung wurde die Berücksichtigung entsprechender Aufwendungen daher versagt, wenn zwischen dem privaten Wohnbereich des Steuerpflichtigen und dem Arbeitszimmer keine klare Abgrenzung gegeben war, da dann stets eine nicht völlig untergeordnete privat Mitbenutzung angenommen wurde und unter Rückgriff auf § 12 Nr. 1 EStG der Abzug insgesamt versagt wurde (vgl. etwa BFH vom 29.11.2006 - VI R 3/04, BStBl. II 2007, 308; vom 16.08.2005 - VI B 8/05, BFH/NV 2005, 2006; 63

vom 19.05.1995 - VI R 3/95, BFH/NV 1995, 880; und vom 06.12.1991 - VI R 101/87, BStBl II 1992, 304; vom 18.10.1983 - VI R 180/82, BStBl II 1984, 110).

Etwas anderes gilt, wenn es sich bei den Räumlichkeiten um solche handelt, die nicht in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sind und damit nicht zur privaten Wohnung oder zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehören. 64

Maßgebend ist, ob eine innere häusliche Verbindung des Arbeitszimmers mit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen besteht. Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall entscheidend. So sind zum Beispiel eine Arzt-, Steuerberater- oder Anwaltspraxis, die an das Einfamilienhaus angrenzt oder sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung befindet keine häuslichen Arbeitszimmer, sondern unbegrenzt abzugsfähige betriebliche Räume, wenn diese Räumlichkeiten für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet und z.B. bei häuslichen Arztpraxen für Patientenbesuche und -untersuchungen eingerichtet sind (Heinicke in: Schmidt, EStG § 4 Rz. 591 m.w.N.) Hier sind die berufliche und private Sphäre hinreichend getrennt, so dass keine Veranlassung besteht, die Abzugsfähigkeit der betreffenden Aufwendungen von weiteren als den in § 4 Abs. 4 EStG genannten Kriterien abhängig zu machen. 65

Es kann dahingestellt bleiben, ob es sich bei den Kellerräumen um häusliche Arbeitszimmer i.S.v. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG handelt oder um sonstige beruflich genutzte Räume. Da der Kläger seine Tätigkeit ausschließlich in diesen Räumen ausübt und diese den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit darstellen, wären die Aufwendungen auch im Fall des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG der Höhe nach unbegrenzt abzugsfähig. 66

Die 12,29 qm große Arbeitsecke im Wohn-/Esszimmer hingegen ist in die häusliche Sphäre des Klägers eingebunden, so dass sie nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG abzugsfähig ist. 67

Sie erfüllt jedoch nicht die Voraussetzungen eines häuslichen Arbeitszimmers im Sinne dieser Vorschrift. 68

Nach Auffassung des erkennenden Senats gilt dies auch angesichts der Rechtsprechung des Großen Senats des BFH, der nunmehr von einer vorrangigen Aufteilungspflicht ausgeht. 69

Das FG Baden-Württemberg hat entschieden, dass bei einer gemischten Nutzung von Wohnraum, der sowohl für berufliche als auch für private Zwecke genutzt wird, auch nach dem Beschluss des Großen Senates die Aufwendungen weiterhin nicht aufteilbar sind, da diese nach dem subjektiven Nettoprinzip über die Freistellung des Existenzminimums bereits berücksichtigt seien (Urteil vom 2.2.2011 – 7 K 2005/05, EFG 2011, 1055, rkr). Im Übrigen sei im Streitfall eine Aufteilung bereits deswegen nicht möglich gewesen, da keine klare und eindeutige Abgrenzbarkeit der Aufwendungen nach objektiven Kriterien möglich sei. 70

Das FG Hamburg kam unter Berücksichtigung des Beschlusses des Großen Senates ebenfalls zu einer Versagung der Abzugsfähigkeit der anteiligen Mietaufwendungen, allerdings mit der Begründung, dass im zu entscheidenden Fall die betrieblichen und die privaten Veranlassungsbeiträge so ineinander greifen, dass eine Trennung nicht möglich ist (Urteil vom 08.06.2011 – 6 K 121/10, juris). 71

Ob die Regelung des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG daher so auszulegen sei, dass sie nunmehr auf einen ggfs. abtrennbaren Bereich des Raumes anzuwenden sei, oder ob dies vielmehr eine abschließende Regelung darstelle, die die Berücksichtigung eines gemischt genutzten 72

Raumes generell ausschließen, ließ das FG ausdrücklich offen. Gegen dieses Urteil wurde eine NZB eingelegt (VIII B 141/11), über die im Zeitpunkt der Entscheidung des Senats noch nicht entschieden war.

Dem gegenüber hat das FG Köln entschieden, dass der Umstand, dass das steuerliche Existenzminimum bereits zur Berücksichtigung von Wohnraumkosten führt, nichts daran ändere, dass Kosten für einen betrieblich genutzten Raum als Erwerbsaufwendungen zu berücksichtigen seien. Sei eine sachgerechte Aufteilung möglich, so seien auch nur die privat veranlassten Aufwendungen bei der Freistellung des Existenzminimums berücksichtigt. Unter Rückgriff auf BFH vom 24.02.2011 (VI R 12/10, DB 2011, 1142) hat das FG Köln eine hälftige Aufteilung als sachgerecht angesehen, wenn ein anderer Aufteilungsmaßstab nicht ersichtlich ist. 73

Der erkennende Senat schließt sich der Auffassung des FG Baden-Württemberg an. Die Kosten für eine private Wohnung sind bereits in der Berechnung des Existenzminimums in der Form einer typisierenden Berechnung berücksichtigt. 74

Kosten für Wohnraum fallen daher unter das Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG. 75

Der Gesetzgeber hat hiervon eine Ausnahme in § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG vorgesehen. Diese ist jedoch abschließend. Nach Auffassung des Senats spricht bereits der Wortlaut dagegen, Teile von gemischt genutzten Räumen als häusliches Arbeitszimmer zu betrachten. Der Wortlaut spricht vielmehr für eine raumbezogene Betrachtung, die das einzelne Zimmer einer Wohnung als kleinste Einheit ansieht, die der privaten oder der beruflichen/betrieblichen Sphäre zugerechnet werden kann. Auch die Gesetzesbegründung zur Einführung des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG (damals noch Nr. 10) durch das JStG 1996 spricht davon, dass ein Abzug von Aufwendungen zulässig sein soll, wenn die berufliche Nutzung eines *Raumes* bestimmten Anforderungen (Mindestanteil an der Gesamttätigkeit, kein anderer Arbeitsplatz vorhanden) genügt (BT-Drs. 13/1686 S. 16). 76

Schließlich spricht auch die Gesetzessystematik und Zweck der Vorschrift für eine Begrenzung auf einzelne Räume. Die einzelnen Ziffern des § 4 Abs. 5 EStG enthalten eine Abzugsbegrenzung oder ein Abzugsverbot für Aufwendungen, die regelmäßig die private Lebensführung des Steuerpflichtigen oder anderer Personen berühren (Wied in: Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG Rz. 670). An dieser Grenzlinie zwischen Berufs- und Privatsphäre besteht ein Anreiz für den Steuerpflichtigen, Privataufwendungen als beruflich veranlasst darzustellen. Das BVerfG hat bereits in Bezug auf eine sachgerechte Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer entschieden, dass ein erheblicher Gestaltungsraum des Gesetzgebers besteht sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach, da eine effektive Kontrolle der tatsächlichen Nutzung häuslicher Arbeitszimmer wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes durch Art. 13 GG wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich ist. Individuell gestaltete Besonderheiten dürfen hier mit der Festsetzung einer typisierenden Höchstgrenze unberücksichtigt bleiben. Angesichts der möglichen vielfältigen Faktoren, von denen die Entscheidungen der Steuerpflichtigen über Lage, Größe und Qualität ihrer Wohnung einschließlich eines Arbeitszimmers abhängen, ist insbesondere der Ansatz einer grob pauschalierenden Höchstgrenze verfassungsrechtlich unbedenklich. Dem Gesetzgeber bleibt es auch unbenommen, bei der Bestimmung des Höchstbetrages die objektiv gegebene, staatlich jedoch nicht beobachtbare Möglichkeit privater Mitbenutzung des häuslichen Arbeitszimmers pauschal zu berücksichtigen (BVerfG vom 06.07.2010 - 2 BvL 13/09, BVerfGE 126, 268; BVerfG vom 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BVerfGE 201, 197). 77

Der Gesetzgeber durfte daher im Rahmen seines ihm zustehenden Gestaltungsspielraumes zur Abgrenzung von privater und beruflicher Veranlassung im Bereich der Privatwohnung eine raumbezogene Betrachtung vornehmen und typisierend annehmen, dass eine klare und eindeutige Trennung von privater und beruflicher Nutzung nach objektiven Merkmalen bei einem gemischt genutzten Raum nicht möglich ist.

Dies gilt auch dann, wenn, wie vorliegend, die berufliche Nutzung auf einen optisch abgegrenzten Bereich des Raumes beschränkt ist. 79

Denn auch in diesen Fällen gelten die oben genannten Erwägungen. Nach der allgemeinen Lebenserfahrung wäre eine gleichzeitige Nutzung des Raumes zu privaten Zwecken und zu beruflichen Zwecken durch mehrere Personen wegen der gegenseitigen Störungen nur schwer vorstellbar. 80

Hinzu kommt, dass der Anteil der betrieblichen und beruflichen Nutzung durch ein Umstellen der Möbel sowohl der Größe nach als auch der Häufigkeit nach fast beliebig verändert werden kann. Eine klare und eindeutige Trennung von privater und beruflicher Veranlassung ist daher auch in diesen Fällen nicht möglich. 81

Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei dem Wohn-/Esszimmer in der Ystraße nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, da das Zimmer insgesamt nicht nahezu ausschließlich beruflich genutzt wird. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass der Raum, soweit er vom Kläger als "Wohnraum" bezeichnet wird, privat genutzt wird. Jedoch befindet sich in diesem Teil des Zimmers auch ein Tisch mit vier Stühlen, an dem offenbar Besprechungen mit Kunden stattfinden. 82

Die Abtrennung der Schreibecke durch ein ca. 1m hohes Sideboard, das noch einen Durchgang von über einem Meter Breite zwischen Wohnbereich und Arbeitsecke frei lässt, ist nicht ausreichend, um einen vom Wohnzimmer getrennten eigenen Raum annehmen zu können, der einer eigenen vom Wohnbereich unabhängigen Nutzung zugänglich ist. 83

Hinzu kommt, dass es zwar auch einen Zugang zur Küche gibt, der über die Diele führt; nach allgemeiner Lebenserfahrung kann jedoch davon ausgegangen werden, dass der Arbeitsbereich damit auch als Durchgang zur Küche genutzt wird, wenn man sich im Wohnbereich aufhält, da dies der kürzeste Weg ist. 84

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 85

Die Revision war wegen der unterschiedlichen finanzgerichtlichen Rechtsprechung zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zuzulassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO). 86