
Datum: 04.06.2013
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 734/11 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2013:0604.10K734.11E.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- Strittig ist, in welchem Umfang die Klägerin Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als Betriebsausgaben abziehen kann. 1
- Die Klägerin ist als selbständige Lebensberaterin tätig. Sie ermittelt ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG). Ihr Auftraggeber, bei dem ihr kein Arbeitsplatz für ihre Tätigkeit zur Verfügung steht, ist eine AG. Am 1. November 2007 bezog sie eine Mietwohnung. Die Miete dafür betrug 560 Euro monatlich, die Vorauszahlungen auf die Betriebskosten beliefen sich auf 160 Euro monatlich (Gerichtsakte Bl. 49 ff.). 2
- In ihrer Gewinnermittlung für das Streitjahr (2008) zog die Klägerin Raumkosten in Höhe von 2.880 Euro und sonstige Grundstücksaufwendungen in Höhe von 207,74 Euro, insgesamt mithin 3.088 Euro, als Betriebsausgaben ab. Der Beklagte veranlagte die Klägerin durch Einkommensteuerbescheid vom 3. Mai 2010, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erging, zunächst erklärungskgemäß. In den Erläuterungen bat er um einen Nachweis der Raumkosten durch Vorlage des Mietvertrags. Nachdem die Klägerin dieser Aufforderung entsprochen hatte, bat der Beklagte sie mit Schreiben vom 1. Juni 2010 ergänzend um eine Ermittlung der als Betriebsausgaben abgezogenen Raumkosten sowie um einen Grundriss der Wohnung unter Angabe ihrer Größe und Erläuterung der Nutzung der einzelnen Räume. Den Grundriss, auf den wegen der Aufteilung und der Größe der Wohnung verwiesen wird, legte die Klägerin mit Schreiben vom 16. September 2010 vor (Bilanzakte Bd. II 2008 a. E.). 3 4

Danach nutzt sie einen im Grundriss als „Schlafzimmer“ bezeichneten Raum als Arbeitszimmer, dessen Breite im Grundriss mit 4,16 m und dessen Tiefe dort mit 3,85 m angegeben ist. Der Beklagte ging daraufhin von einer Größe dieses Raumes von rd. 16 qm aus. Die Wohnfläche der gesamten Wohnung berechnete er mit 88 qm. Er änderte sodann die Steuerfestsetzung für das Streitjahr durch Bescheid vom 8. Oktober 2010 unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) dahin ab, dass er nur noch Raumkosten nach Maßgabe des Anteils des Arbeitszimmers an der Größe der gesamten Wohnung als Betriebsausgaben zum Abzug zuließ. Diesen Betrag ermittelte er mit 1.556 Euro ([560 Euro + 160 Euro =] 720 Euro x 12 = 8.640 Euro x 16 qm : 88 qm). Den Gewinn erhöhte er allerdings nicht um (3.088 Euro ./ 1.556 Euro =) 1.532 Euro, sondern lediglich um (36.426 Euro ./ 34.963 Euro =) 1.463 Euro. Er setzte zugleich gewerbliche Einkünfte aus einer Beteiligung der Klägerin in Höhe von 264 Euro an.

Die Klägerin legte dagegen Einspruch ein, mit dem sie geltend machte, dass auch die Hälfte eines Wohnflächenanteils der Küche und der Wohnfläche des Bades und des Flures bei der Ermittlung der als Raumkosten abziehbaren Betriebsausgaben berücksichtigt werden müsse, d. h. insgesamt 50 v. H. von 25,15 qm. Zusammen mit dem Arbeitszimmer ergebe sich daher ein Anteil der als Betriebsausgaben abziehbaren Raumkosten in Höhe von (18,20 % + 14,29 % =) 32,49 %. Zu berücksichtigen sei ferner, dass sie nur das Arbeitszimmer und das Bad voll beheize. Das Wohnzimmer heize sie nur teilweise, das Schlafzimmer gar nicht. Ihr vorrangiger Arbeitsplatz befinde sich im Arbeitszimmer, wo sie die Kunden telefonisch berate, Arbeitsvorbereitungen treffe, Fachliteratur sichte und detaillierte Berechnungen im Rahmen astrologischer Faktoren durchführe. Das Arbeitszimmer nutze sie zudem nicht nur an Werktagen tagsüber, sondern auch abends und an Wochenenden. Aufgrund dieser Umstände entspreche nur der Ansatz eines Drittels der Raumkosten als Betriebsausgaben den tatsächlichen Verhältnissen der Nutzung der Wohnung für ihre betriebliche Tätigkeit. § 12 Nr. 1 EStG stehe der anteiligen Berücksichtigung der weiteren Räume im Hinblick auf den Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. September 2009 GrS 1/06 (Bundessteuerblatt - BStBl - II 2010, 672) nicht entgegen.

Der Beklagte verwies dagegen mit Schreiben vom 14. Dezember 2010 unter Hinweis auf das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 6. Juli 2010 (BStBl I 2010, 614) darauf, dass Aufwendungen für die Wohnung ungeachtet des von der Klägerin angeführten BFH-Beschlusses weiterhin zu den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung gehörten und wies - mangels daraufhin erfolgter Rücknahme des Einspruchs - diesen unter Hinweis auf seine Schreiben vom 15. November und 14. Dezember 2010 durch Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 2011 als unbegründet zurück.

Mit ihrer Klage hält die Klägerin an ihrem Begehren fest. Die als Betriebsausgaben abgezogenen Raumkosten berechnen sich nach ihren Angaben im Schriftsatz vom 20. Juli 2011, mit dem sie zum Nachweis des Umfangs der Nutzung des Arbeitszimmers Gutschriften der AG für ihre Tätigkeit in den Monaten Mai und Juli 2009 vorgelegt hat, in der Weise, dass sie sich aus einem Drittel der Raumkosten, d. h. 2.880 Euro (8.640 Euro x 1/3), und einem Anteil von 207,74 Euro an den Gesamtstromkosten in Höhe von 472,40 Euro zusammensetzen. Wegen weiterer Einzelheiten ihres Vorbringens wird auf ihre Schriftsätze vom 5. Mai und 20. Juli 2011 verwiesen.

Die Klägerin beantragt,

1. den Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 8. Oktober 2010 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10. Februar 2011 dahin zu ändern, dass ihre einzelunternehmerischen gewerblichen Einkünfte erklärungsgemäß angesetzt werden,

2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.	10
Der Beklagte beantragt,	11
die Klage abzuweisen.	12
Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung. Wegen seines ergänzenden Vorbringens im Klageverfahren wird auf seinen Schriftsatz vom 15. Juni 2011 Bezug genommen.	13
Das Gericht hat die den Streitfall betreffenden Steuerakten des Beklagten einschließlich der Einheitswertakte für das Grundstück sowie die Bauakte für das auf diesem Grundstück errichtete Gebäude beigezogen.	14
Entscheidungsgründe	15
Die Klage ist unbegründet. Der Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 8. Oktober 2010 war nicht nach § 100 Abs. 1 Satz 1, Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zu ändern, weil er keinen Rechtsfehler zum Nachteil der Klägerin aufweist und sie daher nicht in ihren Rechten verletzt. Der Beklagte ist zwar bei der Berechnung der auf das Arbeitszimmer entfallenden Raumkosten unzutreffend von einem Anteil des Arbeitszimmers an der gesamten Wohnung von 18 % statt von 17,56 % ausgegangen und hat auch zu Unrecht keine anteiligen Stromkosten zum Abzug zugelassen. Dies wirkt sich im Ergebnis jedoch nicht zum Nachteil der Klägerin aus (unten 1.). Im Übrigen ist der Beklagte zu Recht davon ausgegangen, dass nur die auf das Arbeitszimmer entfallenden Raumkosten als Betriebsausgaben abziehbar sind (unten 2.).	16
1. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Dies gilt nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG i. d. F. des Jahressteuergesetzes (JStG 2010) vom 8. Dezember 2010 nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG i. d. F. des JStG 2010 ist nach § 52 Abs. 12 Satz 9 EStG erstmals ab dem Veranlagungszeitraum 2007 und damit auch für das Streitjahr anzuwenden.	17
Ein 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 bzw. organisatorischer Arbeiten dient. Das häusliche Arbeitszimmer ist typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist (vgl. BFH-Urteil vom 22. November 2006 X R 1/05, BStBl II 2007, 304 m. w. N.). Die auf ein häusliches Arbeitszimmer entfallenden, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen sind grundsätzlich nach dem Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zu der nach den §§ 42 bis 44 der Zweiten Berechnungsverordnung (II. BV; nunmehr: §§ 1 bis 4 der Wohnflächenverordnung - WoFlV -) ermittelten Wohnfläche der Wohnung (einschließlich des Arbeitszimmers) zu ermitteln (BFH-Urteil vom 5. September 1990 X R 3/89, BStBl II 1991, 389). Die Beteiligten gehen übereinstimmend davon aus, dass der von der Klägerin für ihre Berufsausübung genutzte Raum die Anforderungen erfüllt, die an ein häusliches Arbeitszimmer i. S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG zu stellen sind und dass deshalb die darauf entfallenden Aufwendungen unbeschränkt abziehbar sind, weil der Klägerin für ihre berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz - insbesondere nicht bei ihrem Auftraggeber - zur Verfügung steht. Für das Gericht sind keine tatsächlichen Anhaltspunkte erkennbar, die diese Einschätzung als unzutreffend erscheinen lassen könnten.	18

Der Beklagte hat den Anteil der Fläche des Arbeitszimmers an der Wohnfläche der gesamten Wohnung nach den Erläuterungen im angefochtenen Bescheid mit 18 % ermittelt. Nach einer handschriftlichen Notiz im Einspruchshefter ist er dabei von einer Größe des Arbeitszimmers von 16 qm und der gesamten Wohnung von 88 qm ausgegangen. Dieser Berechnung vermag das Gericht nicht zu folgen. Nach den Berechnungen in dem sich bei der Einheitswertakte befindenden Grundriss vom 22. Januar 1963 haben die zu der Wohnung gehörenden Räume folgende Größen:

Wohnzimmer	24,47 qm	20
Eltern (Arbeitszimmer)	15,03 qm	21
Kind 1	8,63 qm	22
Kind 2	12,16 qm	23
Küche	7,04 qm	24
Bad	4,36 qm	25
Flur und WC (Abstellkammer)	<u>10,90 qm</u>	26
	82,59 qm	27

Der Balkon mit einer Fläche von (5 m x 1,20 m =) 6 qm ist zur Hälfte anzurechnen (§ 44 Abs. 2 II. BV i. V. m. § 5 WoFIV). Die Gesamtwohnfläche der Wohnung beträgt daher (82,59 qm + 3 qm =) 85,59 qm. Der Anteil der Fläche des als Arbeitszimmer genutzten Raums an der Gesamtwohnfläche beläuft sich mithin auf (15,03 qm : 85,59 qm x 100 =) 17,56 %.

Die Miete einschließlich der Betriebskosten in Höhe von (560 Euro + 160 Euro =) 720 Euro x 12 = 8.640 Euro entfällt damit in Höhe eines Anteils von (8.640 Euro x 0,1756 =) 1.517,18 Euro auf das Arbeitszimmer. Die Stromkosten in Höhe von 472,40 Euro, die das Gericht durch Vorlage des Buchhaltungskontos als zumindest glaubhaft gemacht ansieht (Gerichtsakte Bl. 28), sind ebenfalls zu 17,56 %, d. h. mit 82,95 Euro, als Betriebsausgaben abziehbar. Die gesamten auf das Arbeitszimmer entfallenden Raumkosten beliefen sich damit im Streitjahr auf (1.517,18 Euro + 82,95 Euro =) 1.600,13 Euro, d. h. rd. 1.601 Euro. Der Beklagte hat dagegen nach seinen Erläuterungen im Bescheid vom 8. Oktober 2010 lediglich Raumkosten in Höhe von 1.555,20 Euro anerkannt. Aufwendungen in Höhe von (2.880 Euro ./ 1.555,20 Euro =) 1.324,80 Euro + 207,74 Euro = 1.532,54 Euro, d. h. rd. 1.533 Euro, hätte er danach nicht anerkannt. Der Gewinn hätte daher im angefochtenen Bescheid mit (34.963 + 1.533 Euro =) 36.496 Euro angesetzt werden müssen. Tatsächlich hat der Beklagte aber Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Einzelunternehmerin in Höhe von 36.426 Euro angesetzt. Ausgehend von der Berechnung des Gerichts ergeben sich dagegen insoweit Einkünfte in Höhe von ([34.963 Euro + 2.880 Euro + 207 Euro =] 38.050 Euro ./ 1.601 Euro =) 36.449 Euro und damit ein höherer als der im angefochtenen Bescheid angesetzte Betrag.

2. Aufwendungen, die auf andere Räume (Küche, Bad und Flur) entfallen, sind nicht ? auch nicht teilweise - als Betriebsausgaben abziehbar.

Betriebsausgaben sind nach § 4 Abs. 4 EStG Aufwendungen, die durch den Betrieb bzw. eine berufliche Tätigkeit veranlasst sind. Diese Voraussetzungen sind bei einem häuslichen Arbeitszimmer i. S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erfüllt, weil der Steuerpflichtige dort

ausschließlich oder zumindest nahezu ausschließlich seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit nachgeht. Bei Räumen wie der Küche, dem Bad und dem Flur ist dies nicht der Fall. Diesen Räumen fehlt bereits die Ausstattung, die ein häusliches Arbeitszimmer prägt und die Voraussetzung dafür ist, die darauf entfallenden Aufwendungen abziehen zu können. Eine Küche dient der Aufbewahrung und dem Zubereiten von Speisen und Getränken, das Bad der Körperpflege und der Flur dem Zugang zu sämtlichen zur Wohnung gehörenden Räumen. Bei den auf diese Räume entfallenden Aufwendungen handelt es sich daher um für den Haushalt des Steuerpflichtigen aufgewendete Beträge i. S. von § 12 Nr. 1 EStG (so auch BMF-Schreiben vom 6. Juli 2010 IV C 3 - S 2227/07/10003:002, BStBl I 2010, 614, Rn. 4).

Die auf Wohnräume wie Küche, Bad und Flur entfallenden Aufwendungen sind auch nicht teilweise abziehbar. Die Benutzung dieser Räume hat, soweit es um die Küche und das Bad geht, nichts mit der Berufsausübung der Klägerin zu tun. Der Flur wird zwar von der Klägerin auch genutzt, um das Arbeitszimmer zu erreichen. Selbst wenn man darin eine berufliche Mitbenutzung dieses Raumes sehen würde, obschon die berufliche Tätigkeit nur im Arbeitszimmer ausgeübt wird, können insoweit keine anteiligen Aufwendungen als Betriebsausgaben berücksichtigt werden, weil es an einem verlässlichen Aufteilungsmaßstab dafür fehlt. Weder die von der Klägerin behauptete intensive Nutzung des Arbeitszimmers noch ihr Heizverhalten lassen einen Schluss darauf zu, in welchem Umfang der Flur genutzt wird, um das Arbeitszimmer einerseits oder andere Räume andererseits zu erreichen. Die Klägerin geht zu Unrecht davon aus, dass sich aus dem BFH-Beschluss vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BStBl II 2010, 672) etwas anderes ergibt. Abgesehen davon, dass Gegenstand der vorgelegten Rechtsfrage die Aufteilung von Reisekosten und nicht von Kosten einer Wohnung war, hat der BFH in diesem Beschluss daran festgehalten, dass eine Aufteilung sog. gemischter Aufwendungen dann nicht möglich ist, wenn private und berufliche Gründe so zusammenwirken, dass eine Trennung nicht möglich ist (Rdnr. 105). Vielmehr handelt es sich bei den auf Wohnräume entfallenden Aufwendungen um solche der Lebensführung, die durch die Vorschriften über die Steuerbefreiung des Existenzminimums (§ 32a Abs. 1 Nr. 1 EStG) hinreichend berücksichtigt sind und deshalb nicht zusätzlich als Erwerbsaufwendungen geltend gemacht werden können (Rdnr. 122). 32

Der Streitfall unterscheidet sich damit von dem Fall, dass an eine sozialpädagogische Lebensgemeinschaft vermietete Räume sowohl der eigenen Wohnnutzung des Steuerpflichtigen und seiner Familie als auch der (entgeltlichen) Betreuung der in die Familie integrierten fremden Kinder dienen. Der BFH (Urteil vom 25. Juni 2009 IX R 49/08, BStBl II 2010, 122) hat für diesen Fall eine Aufteilung der auf die Gemeinschaftsräume entfallenden Aufwendungen zugelassen, weil die Zahl der Nutzer der Wohnung einen objektiven Maßstab darstellt, der eine sichere und leichte Abgrenzung einer steuerbaren Raumnutzung von der privaten Wohnnutzung ermöglicht. Eine Mehrzahl von Nutzern liegt dagegen im Streitfall nicht vor. Die Aufwendungen für Küche, Bad und Flur können daher auch nicht teilweise als Betriebsausgaben berücksichtigt werden (ebenso Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 1. Februar 2012 7 K 87/11 E, Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 1830; BMF-Schreiben vom 6. Juli 2010 IV C 3 - S 2227/07/10003:002, BStBl I 2010, 614, Rn. 6). 33

Damit hat der Beklagte die Einkommensteuer nicht zum Nachteil der Klägerin fehlerhaft festgesetzt. 34

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 35

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO im Hinblick auf das Revisionsverfahren VIII R 10/12 zuzulassen. 36

