
Datum: 22.01.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2312/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0122.10K2312.00.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Abziehbarkeit der Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers.

2

Der Kläger ist Dipl.-Ingenieur. Er erzielte im Streitjahr 1996 als leitender Angestellter der Firma AG ein Jahresgehalt von ca. 100.000 DM. Darüber hinaus erzielten die Kläger Vermietungs- - und Kapitaleinkünfte. Die Kläger machten in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr unter anderem Werbungskosten für das häusliche Arbeitszimmer des Klägers geltend. Der Beklagte erkannte die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer im Einkommensteuerbescheid vom 11. Dezember 1997 nicht an.

3

Mit ihrem Einspruch machten die Kläger geltend, sie nutzten das Arbeitszimmer nicht im Zusammenhang mit Arbeiten für den Arbeitgeber; derartige Arbeiten seien im Arbeitszimmer weder erledigt noch vorbereitet/nachbereitet worden. Das Arbeitszimmer werde vielmehr ausschließlich für Fortbildungszwecke genutzt. Als leitender Angestellter sei der Kläger zu umfangreichen Literaturstudien verpflichtet, die er in seiner Freizeit zuhause erledigen müsse (Literatur-Liste laut Einspruchsbegründung). Für diese Arbeiten stehe dem Kläger im Betrieb des Arbeitgebers kein Arbeitsplatz zur Verfügung. Außerdem müsse der Kläger das Grund- und Kapitalvermögen verwalten und sich hinsichtlich lukrativer Anlagen auf dem Laufenden halten, wofür ihm kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe (Gerichtsakte Bl. 4, 6). Darüber hinaus müsse er sich in seinem Arbeitszimmer auch noch zur Anfertigung seiner Steuererklärung im Bereich des Steuerrechts fortbilden. Schließlich müsse berücksichtigt werden, dass auch die Klägerin sich in ihrem vorübergehend nicht ausgeübten Beruf

4

fortbilde, wofür ihr ebenfalls kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe. Die Arbeitszimmerkosten von insgesamt 2.866 DM gliederten sich prozentual wie folgt (Gerichtsakte Bl. 5):

Berufliche Fortbildung 55% 1.576 DM	5
steuerrechtliche Fortbildung allgemein 25% 717 DM	6
Fortbildung Kapitaleinkünfte 5% 143 DM	7
Fortbildung Vermietungseinkünfte 5% 143 DM	8
Weiterbildung der Klägerin 10% <u>287 DM</u>	9
2.866 DM	10

Der Einspruch hatte nur insoweit Erfolg, als der Beklagte einen Teil der Kosten für das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen der Sonderausgaben berücksichtigte (insgesamt 287 DM als Weiterbildungskosten der Klägerin). Werbungskosten für das häusliche Arbeitszimmer berücksichtigte der Beklagte nicht. Zur Begründung führte er in der Einspruchsentscheidung vom 18. Februar 2000 aus: Der Kläger nutze das häusliche Arbeitszimmer zu mindestens 25% für Zwecke privater Lebensführung; jedenfalls insoweit werde das Arbeitszimmer nicht zur Erzielung steuerrelevanter Einkünfte genutzt. Außerdem stehe dem Kläger ein "anderer Arbeitsplatz" zur Verfügung, sodass die Kosten betreffend die Fortbildung im ausgeübten Beruf ohnehin nichtabziehbar wären. Daher seien die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer insgesamt vom Abzug ausgeschlossen.

Die Kläger legten im Klageverfahren unter Bezugnahme auf ihren Vortrag im Einspruchsverfahren eine Bescheinigung des Arbeitgebers des Klägers vor, ausweislich derer vom Kläger in seiner Freizeit umfangreiche Fortbildungsmaßnahmen erwartet werden, für die ihm im Betrieb des Arbeitgebers kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht (Gerichtsakte Bl. 50). Darüber hinaus müssten die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer zumindest insoweit berücksichtigt werden, als sie auf die Erzielung von Kapitaleinkünften und Vermietungseinkünften entfielen.

In einem Telefonat mit dem Kläger vom 31. Dezember 2003 erklärte der Berichterstatter, dass die Klage möglicherweise insoweit Erfolg haben könnte, als es um die Fortbildung und die Verwaltung des zur Einkunftserzielung eingesetzten Vermögens im Arbeitszimmer gehe. Bedenken bestünden im Hinblick auf das Aufteilungsverbot, weil das Arbeitszimmer jedenfalls insoweit privat genutzt werde, als es um die Anfertigung der persönlichen Einkommensteuererklärung gehe.

Mit einem kurz vor der mündlichen Verhandlung am 22. Januar 2003 eingegangenen Schriftsatz führte der Kläger daraufhin aus, er akzeptiere nunmehr, dass keine Arbeitszimmerkosten angesetzt werden könnten, soweit es um die Anfertigung der Einkommensteuererklärung gehe. Eine erneute Überprüfung habe jedoch ergeben, dass die Aufteilung anders vorzunehmen sei als ursprünglich angegeben. Er habe die Stunden der jeweiligen Nutzung im Schätzungswege neu ermittelt und sei dabei zu folgendem Ergebnis gekommen:

Berufliche Fortbildung Kläger 340 Std. 55,7% 1.576 DM	15
steuerliche Fortbildung/Steuererklärung 100 Std. 16,4% 717 DM	16

Kapitaleinkünfte 60 Std. 8,2% 143 DM	17
Vermietungseinkünfte 40 Std. 6,6% 143 DM	18
Weiterbildung der Klägerin 80 Std. 13,1% <u>287 DM</u>	19
2.866 DM	20
Die Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid vom 11. Dezember 1997 in Form der Einspruchsentscheidung vom 18. Februar 2000 dahin zu ändern, dass die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer mit 2.221 DM berücksichtigt werden.	21
Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Zulassung der Revision.	22
Der Beklagte verweist zunächst auf das Aufteilungsverbot. Darüber hinaus hält er hinsichtlich der Fortbildung außerhalb der Dienstzeit die vom Arbeitgeber ausgestellte Bescheinigung nicht für ausreichend, weil die Gefahr einer Gefälligkeitsbescheinigung bestünde. Vielmehr müssten an den Nachweis erhöhte Anforderungen gestellt werden, wenn behauptet werde, dass eine Fortbildung am Arbeitsplatz nicht möglich sei; dazu sei die konkrete arbeitsvertragliche Verpflichtung zur Fortbildung zu belegen und das ausdrückliche Verbot des Arbeitgebers, Fortbildung am Arbeitsplatz durchzuführen.	23
Entscheidungsgründe	24
Die Klage ist unbegründet. Die Arbeitszimmer-Aufwendungen des Klägers sind nicht zu berücksichtigen, weil das Arbeitszimmer im Streitjahr nicht nahezu ausschließlich beruflich von Kläger genutzt wurde.	25
1. Der Senat neigt dazu, die häusliche Fortbildung des Klägers als berufliche Tätigkeit anzusehen.	26
a) Das Abzugsverbot für Arbeitszimmer-Aufwendungen (§ 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG in der für das Streitjahr gültigen Fassung) gilt nach Satz 2 dieser Vorschrift u.a. dann nicht, wenn dem Steuerpflichtigen für die berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird nach Satz 3 Halbsatz 1 der Vorschrift die Höhe der abziehbaren Aufwendungen regelmäßig auf 2.400 DM begrenzt.	27
b) Es spricht einiges dafür, auch die außerdienstliche Fortbildung des Klägers als berufliche Tätigkeit anzusehen, sodass es nicht nur hinsichtlich der vermögensverwaltenden Tätigkeit des Klägers, sondern auch hinsichtlich der Fortbildung an einem anderen Arbeitsplatz fehlen würde (vgl. dazu u. a. BFH-Urteil vom 7. August 2003 VI R 162/00, BFH/NV 2003, 1649: Häusliche Überstunden eines Bankangestellten). Der Kläger hat im Streitfall die Notwendigkeit außerdienstlicher Fortbildung hinreichend glaubhaft gemacht. Die Forderung des Beklagten nach einer arbeitsvertraglichen Verankerung der Fortbildungs-Verpflichtung und des Verbots, Fortbildung während der Dienstzeit zu betreiben, ist nach Ansicht des Gerichts lebensfremd und verkennt die Situation leitender Angestellter in höheren Gehaltsgruppen, die zudem über eine akademische Ausbildung verfügen. Es entspricht der Lebenserfahrung, dass von solchen Personen eine berufliche Fortbildung auch außerhalb der Dienstzeit erwartet wird. Jedenfalls in diesen Fällen ist eine entsprechende Arbeitgeberbescheinigung ohne weiteres glaubhaft, auch wenn dem Beklagten zuzugeben ist, dass derartige Bescheinigungen bei der Mehrzahl der kaufmännischen Angestellten als Gefälligkeitsbescheinigung ausgegeben wird.	28

2. Letztlich kann die Frage, ob eine außerdienstliche Fortbildung als berufliche Tätigkeit angesehen werden kann, jedoch offen bleiben, weil der Abzug der Aufwendungen an dem aus § 12 Nr. 1 EStG hergeleiteten Aufteilungsverbot scheitert.

a) Nach dieser Vorschrift dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen abgezogen werden. Dazu gehören nach Satz 2 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. 30

b) Insbesondere vor dem Hintergrund des Satzes 2 dieser Vorschrift wurden Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach der bis einschließlich 1995 geltenden Rechtslage nur dann als Werbungskosten i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigt, wenn feststand, dass dieses Zimmer so gut wie ausschließlich beruflich genutzt wurde. Eine private Mitbenutzung wurde lediglich dann als unschädlich angesehen, wenn sie von untergeordneter Bedeutung war (BFH-Urteile vom 28. Oktober 1964 IV 168/63 S, BFHE 81, 45, BStBl III 1965, 16, vom 18. Oktober 1983 VI R 180/82, BFHE 139, 518, BStBl II 1984, 110, vom 27. August 2002 VI R 54, 55/98, VI R 54/98, VI R 55/98, BFH/NV 2003, 150, DStRE 2003, 265, vom 18. April 1996 VI R 54/95 BFH/NV 1996, 740). An dieser Grundvoraussetzung für die Anerkennung von Arbeitszimmer-Kosten hat sich durch die ab Veranlagungszeitraum 1996 geltende Neuregelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG nichts geändert (Schmidt/Heinicke, EStG 22. Aufl. 2003, § 4 Rz 590). 31

c) Im Streitfall ist der Abzug der Arbeitszimmer-Aufwendungen danach in vollem Umfang ausgeschlossen. Der Kläger hat sein Arbeitszimmer nach eigenen Angaben zu mindestens 16% auch für die Anfertigung der persönlichen Einkommensteuererklärung genutzt. Diese in jedem Fall außerberufliche Nutzung des Arbeitszimmers ist nicht von nur untergeordneter Bedeutung. Wird ein Raum zwar einerseits beruflich, aber andererseits auch privat genutzt, lässt die höchstrichterliche Rechtsprechung eine Aufteilung der Aufwendungen nur dann zu, wenn sich dafür ein objektiv nachprüfbarer Maßstab finden lässt; andernfalls ist der Abzug der Aufwendungen in vollem Umfang ausgeschlossen (Aufteilungsverbot; BFH-Urteile vom 28. Oktober 1964 IV 168/63 S, BFHE 81, 45, BStBl III 1965, 16; vom 27. August 2002 VI R 54, 55/98, VI R 54/98, VI R 55/98, BFH/NV 2003, 150, DStRE 2003, 265). 32

aa) Die Anwendung des Aufteilungsverbots lässt sich im Streitfall auch nicht durch den Verweis auf die BFH-Rechtsprechung umgehen, die § 12 Nr. 1 EStG dahin versteht, dass Sonderausgaben von dem Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 EStG ausgenommen sind, weil es sich bei ihnen nicht um steuerlich unbeachtliche Lebenshaltungskosten handelt (BFH-Urteile vom 22. Juni 1990 VI R 2/87, BFHE 160, 562, BStBl II 1990, 901, vom 18. April 1996 VI R 54/95 BFH/NV 1996, 740, vom 29. April 1992 VI R 33/89, BFH/NV 1992, 733). Denn bei den Arbeitszimmer-Kosten betreffend die Anfertigung der persönlichen Einkommensteuererklärung handelt es sich nicht um Sonderausgaben in Form von Steuerberatungskosten. 33

aaa) Der Begriff der Steuerberatungskosten umfasst die Aufwendungen, die dem Steuerpflichtigen dadurch entstehen, dass er zur Erfüllung seiner steuerlichen Pflichten und zur Wahrnehmung seiner steuerlichen Rechte fremde Hilfe in Anspruch nimmt. § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG trägt dabei dem Umstand Rechnung, dass dem Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren zur Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen Pflichten auferlegt und Rechte eingeräumt sind, die er wegen der Schwierigkeit und Unübersichtlichkeit des Steuerrechts ohne fremde Hilfe häufig nicht ohne weiteres erfüllen bzw. wahrnehmen kann. 34

Der Steuerpflichtige soll die Möglichkeit haben, die ihm durch die Notwendigkeit einer Steuerberatung erwachsenden Kosten bei der Ermittlung des Einkommens abzuziehen. Die Rechtsprechung hält dabei eine weite Auslegung des Begriffs der Steuerberatungskosten für geboten und erstreckt ihn beispielsweise auch auf die Anschaffung von Steuerfachliteratur (BT-Drucks. IV/3189, S. 6; BFH-Urteile vom 23. Mai 1989 X R 6/85, BFHE 157, 512, BStBl II 1989, 865, vom 10. März 1999 XI R 86/95, BFHE 188, 302, BStBl II 1999, 522).

bbb) Trotz der gebotenen weiten Auslegung handelt es sich bei den Arbeitszimmer-Kosten des Klägers nicht um Steuerberatungskosten i.S. des § 10 Abs. 1 Nr. 6 EStG. Die Kosten für das Arbeitszimmer hängen allenfalls mittelbar mit der Anfertigung der Steuererklärung zusammen. Anders als die bisher vom BFH unter diesen Begriff subsumierten Aufwendungen sind diese Kosten nicht final aufgewandt worden, um die Steuererklärung anfertigen zu können; sie wären vielmehr ebenso entstanden, wenn der Kläger in dem Arbeitszimmer statt der Anfertigung der Steuererklärung eine andere Tätigkeit verrichtet hätte (zum Erfordernis der Finalität und der Unmittelbarkeit der Aufwendungen vgl. BFH-Urteil vom 10. März 1999 XI R 86/95, BFHE 188, 302, BStBl II 1999, 522 betreffend Anwaltskosten zur Durchsetzung des Anspruchs auf Zustimmung zum sog. begrenzten Realsplitting). Das Aufteilungsverbot bleibt daher dem Grunde nach anwendbar. 35

bb) Gleichwohl hat der Senat erwogen, § 12 Nr. 1 EStG teleologisch zu reduzieren und die Aufteilung der Arbeitszimmer-Kosten im Schätzungswege zuzulassen. Denn mit einer solchen Aufteilung würde in Fällen, in denen die Steuerpflichtigen ihre persönliche Einkommensteuererklärung ohne Steuerberater im häuslichen Arbeitszimmer anfertigen, ein Wertungswiderspruch zur Abziehbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgaben vermieden. Dann müssten allerdings mit der gleichen Begründung auch Teile der gewöhnlichen Raumkosten als Sonderausgaben abziehbar sein, wenn der Pflichtige seine Einkommensteuererklärung im Wohnzimmer anfertigt. Wegen dieser weitgehenden Konsequenzen hält der Senat im Streitfall am Aufteilungsverbot fest. 36

cc) Ein objektiv nachprüfbarer Aufteilungsmaßstab, der einen teilweisen Abzug der Aufwendungen rechtfertigen würde, besteht im Streitfall nicht. Soweit es um die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers in der Wohnung des Steuerpflichtigen geht, also in seinem ureigenen privaten Bereich, könnte das Vorliegen eines objektiv nachprüfbaren Aufteilungsmaßstabs allenfalls dann bejaht werden, wenn der Steuerpflichtige - ähnlich wie beim Fahrtenbuch - laufend Anschreibungen darüber machen würde, wann er das Arbeitszimmer wie lange zu welchem Zwecke genutzt hat. Denn gerade der Streitfall zeigt, dass eine Orientierung an der bloßen Schätzung der Steuerpflichtigen ohne konkrete Aufzeichnungen zur Beliebigkeit des Kostenabzugs führen würde. So ist dem Kläger just nach dem Hinweis des Berichterstatters auf die Rechtslage noch eine "präzisere" Schätzung zur Aufteilung "eingefallen", die sich "zufällig" zu seinen Gunsten ausgewirkte. Die Finanzverwaltung hat keine Möglichkeit, eine solche Schätzung der Steuerpflichtigen nachzuprüfen. 37

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 38