
Datum: 03.11.2005
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 1129/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2005:1103.10K1129.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Abzugsfähigkeit von Arbeitszimmer-Kosten und von Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung.

2

Die Kläger sind seit März 1999 verheiratet und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Die Gesamtwohnfläche ihrer Wohnung beträgt 120 qm. In ihrem Haushalt lebt außerdem die 1990 geborene Tochter der Klägerin. Der Kläger bezieht als Organisations-Programmierer Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er ist seit September 1999 bei der ... Versicherung angestellt.

3

In der Einkommensteuererklärung für 2000 machte der Kläger Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer geltend (12,16 qm; 2.400 DM). Er bezog sich dazu auf eine Bestätigung seines Arbeitgebers vom 30. August 2000, nach der diesem bekannt sei, dass der Kläger sich "privat mit heterogenen Netzwerken und Programmierung auf der Basis der Betriebssysteme Unix/Linux und Windows" beschäftige. Der Arbeitgeber begrüße diese Weiterbildung sehr, könne ihm "aber an seinem betrieblichen Arbeitsplatz keine entsprechende Umgebung zur Verfügung stellen". Außerdem begehrte der Kläger wie bereits für das Vorjahr den Abzug von Unterhaltsleistungen in Höhe von 7.200 DM als außergewöhnliche Belastung, die er als Unterhalt an seine geschiedene Frau ... und seine Tochter in Amerika gezahlt habe. Die geschiedene Ehefrau des Klägers, die den Erhalt des Betrags von 7.200 DM (monatlich jeweils 300 DM für sich und ihre Tochter) bestätigt hat, war

4

im Streitjahr ebenfalls wieder verheiratet (Ehemann: ...). Nach den für das ebenfalls im Streit befindliche Jahr 1999 vorgelegten Bescheinigungen beliefen sich die eigenen Bezüge der in den USA lebenden Tochter des Klägers im Jahr 1999 auf 11.504 US-Dollar (für das Jahr 2000 fehlt eine entsprechende Bescheinigung), während die geschiedene Frau mit Schreiben vom 11. März 2001 erklärt hatte, im Jahr 2000 keine eigenen Einkünfte gehabt zu haben. Nach Informationen des Bundesverwaltungsamts belaufen sich die monatlichen Lebenshaltungskosten in den USA für einen 2-Personenhaushalt auf monatlich 3.050 US-Dollar.

Im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 16. August 2001 erkannte der Beklagte weder die Arbeitszimmerkosten als Werbungskosten noch die Unterhaltsleistungen als außergewöhnliche Belastung an. Die geschiedene Ehefrau des Klägers sei inzwischen wieder verheiratet und müsse sich das Nettoeinkommen ihres Ehemannes zur Hälfte anrechnen lassen. Da hierzu keine Angaben gemacht worden seien, obwohl der Kläger bereits im Rahmen der Vorjahres-Veranlagung aufgefordert worden sei, die eigenen Einkünfte der unterstützten Personen nachzuweisen, könnten die Aufwendungen nicht berücksichtigt werden.

5

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 1. Februar 2002 aus: Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer seien nicht zu berücksichtigen. Die Weiterbildungs-Verpflichtung eines Steuerpflichtigen, der im Betrieb seines Arbeitgebers über einen Arbeitsplatz verfüge, rechtfertige nicht die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer. Denn Weiterbildung sei heutzutage in nahezu allen Berufen erforderlich, was dem Gesetzgeber bei der Abfassung der Abzugsbeschränkung auch bekannt gewesen sei. Die als außergewöhnliche Belastung angesetzten Unterhaltsleistungen seien nicht abziehbar, weil eine Unterhaltspflicht gegenüber der geschiedenen Ehefrau nach deren Wiederverheiratung nicht bestehe und der Kläger keine Angaben zu den Einkünften des jetzigen Ehemannes seiner geschiedenen Frau gemacht habe. Daher könne keine Unterhaltsberechtigung gegenüber dem Kläger angenommen werden. Die Tochter des Klägers sei zwar unterhaltsbedürftig, da sie von ihrem Jahreseinkommen nicht in der Lage sei, die in Kalifornien anfallenden Lebenshaltungskosten zu bestreiten. Vom Jahreshöchstbetrag von im Streitfall 13.500 DM für 2000 verbleibe jedoch unter Berücksichtigung der eigenen, die Unschädlichkeitsgrenze von 1.200 DM übersteigenden Einkünfte (gemindert um den Arbeitnehmerpauschbetrag von 2.000 DM und eine Kostenpauschale von 360 DM) keine als außergewöhnliche Belastung abziehbare Unterhaltsleistung.

6

Der Kläger ist der Ansicht, die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer seien bis zum Betrag 2.400 DM als Werbungskosten zu berücksichtigen, weil dem Kläger für seine Weiterbildung im ausgeübten Beruf, für die er täglich etwa eine Stunde aufwende, kein anderer Arbeitsplatz im Betrieb seines Arbeitgebers zur Verfügung stehe. Auch die Unterhaltsleistungen seien abziehbar, weil die erhöhten Lebenshaltungskosten der unterstützten Personen zu berücksichtigen seien. Die Beschränkung auf 13.500 DM im Jahr sei daher verfehlt; vielmehr seien die tatsächlichen Lebenshaltungskosten von 36.000 US-Dollar zugrunde zu legen.

7

Die Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid 2000 vom 16. August 2001 in Form der Einspruchsentscheidung vom 1. Februar 2002 dahin zu ändern, dass im Rahmen der Werbungskosten des Klägers bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Arbeitszimmer-Kosten von 2.400 DM berücksichtigt werden sowie die Berücksichtigung der Unterhaltsleistungen mit 7.200 DM als außergewöhnliche Belastung.

8

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.

9

Der Beklagte ist unter Bezugnahme auf die Begründung in der Einspruchsentscheidung der Auffassung, die Anwendung des Grenzbetrags von 13.500 DM beruhe nicht auf einer Ermessensentscheidung sondern auf § 33a Abs. 1 Satz 4 EStG. Die Verwaltungsanweisungen sähen keine Erhöhung des Grenzbetrags sondern unter Umständen für einzelne Staaten nur dessen Ermäßigung vor. 10

Entscheidungsgründe 11

Die Klage ist unbegründet. 12

1. Der Beklagte hat die angesetzten Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer zu Recht unberücksichtigt gelassen. 13

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. 14

b) Der erkennende Senat hat im Urteil vom 22. Januar 2004 10 K 2312/00, EFG 2004, 796 ausgeführt, er neige dazu, die häusliche Fortbildung eines Steuerpflichtigen als berufliche Tätigkeit anzusehen, wenn die Verpflichtung zur Fortbildung und deren Notwendigkeit für den Beruf hinreichend glaubhaft gemacht sei. Daran hält der erkennende Senat grundsätzlich ebenso fest wie an seiner Aussage, dass es der Lebenserfahrung entspricht, dass gerade für höher qualifizierte Tätigkeiten eine permanente Fortbildung notwendig ist. Vor dem Hintergrund des grundsätzlich geltenden Abzugsverbots von Arbeitszimmeraufwendungen sieht sich der Senat allerdings zu einer Fortentwicklung seiner Rechtsprechung veranlasst. Die bisherige Entwicklung zeigt, dass einfache Arbeitnehmer Werbungskosten für ein häusliches Arbeitszimmer kaum noch ansetzen können, während Angestellte mit Bürotätigkeiten vermehrt Gefälligkeitsbescheinigungen ihrer Arbeitgeber über die Notwendigkeit des häuslichen Arbeitszimmers insbesondere auch zu Fortbildungszwecken vorlegen. Der erkennende Senat hält es vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes für nicht vertretbar, wenn eine als Abzugsverbot konzipierte Vorschrift zu einer Freibetragsregelung insbesondere für (leitende) Angestellte mit entsprechenden Beziehungen zum Arbeitgeber umfunktioniert wird. Zur Vermeidung von Missbräuchen muss die berufliche bzw. dienstliche Verpflichtung zur Fortbildung deshalb einerseits entweder auf der Hand liegen oder sich unmittelbar aus dem Arbeitsvertrag ergeben und andererseits muss sich - ebenfalls aus dem Arbeitsvertrag oder aus einer entsprechenden Arbeitgeberbestätigung - ergeben, dass dem Arbeitnehmer die Fortbildung innerhalb der Dienstzeit am Arbeitsplatz untersagt ist. 15

c) Diese Voraussetzungen für den Abzug von Arbeitszimmer-Aufwendungen sind im Streitfall nicht gegeben. Es ist nicht erkennbar, dass der Kläger arbeitsvertraglich zur Fortbildung verpflichtet war. Der Arbeitgeber des Klägers hat diesem lediglich bescheinigt, er begrüße diese Weiterbildung sehr, könne ihm "aber an seinem betrieblichen Arbeitsplatz keine entsprechende Umgebung zur Verfügung stellen". Daraus ergibt sich weder eine arbeitsvertraglich Verpflichtung des Klägers zur Weiterbildung noch das Verbot, sich während der Arbeitszeit am Arbeitsplatz weiterzubilden. Hinzu kommt wie in dem dem Urteil vom 22. Januar 2004 10 K 2312/00 (EFG 2004, 796) zugrunde liegenden Fall, dass der Abzug der Aufwendungen an dem aus § 12 Nr. 1 EStG hergeleiteten Aufteilungsverbot scheitert. 16

aa) Nach dieser Vorschrift dürfen weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für 17

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.

bb) 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; BFH-Beschluss vom 4. Mai 2005 VI B 35/04, BFH/NV 2005, 1549).

cc) Im Streitfall hat der Kläger lediglich vorgetragen, dass Arbeitszimmer etwa eine Stunde täglich zu Fortbildungszwecken zu nutzen. Der Kläger hat nicht vorgetragen, für welche Tätigkeiten er das Arbeitszimmer in der übrigen Zeit nutzt, die er in der Wohnung verbringt. Ein solcher Vortrag hätte sich angesichts der insoweit klaren Rechtslage zum häuslichen Arbeitszimmer aufgedrängt, so dass es einer weiteren Sachverhaltsermittlung durch den Senat insoweit nicht bedurfte.

2. Auch die als außergewöhnliche Belastung angesetzten Unterhaltsleistungen hat der Beklagte zu Recht nicht berücksichtigt.

a) Nach § 33 a Abs. 1 Satz 1 EStG konnte im Streitjahr 2000 die Einkommensteuer dadurch ermäßigt werden, dass Unterhaltsaufwendungen bis zur Höhe von 13.500 DM vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen wurden, wenn die Aufwendungen einem Steuerpflichtigen für den Unterhalt und eine etwaige Berufsausbildung einer gesetzlich unterhaltsberechtigten Person entstanden sind, für die weder der Steuerpflichtige noch eine andere Person Anspruch auf einen Kinderfreibetrag oder auf Kindergeld hat. Hat die unterhaltene Person allerdings Einkünfte oder Bezüge, die zur Bestreitung des Unterhalts bestimmt oder geeignet sind, so vermindert sich der Betrag von 13.500 DM nach Satz 4 der Vorschrift um den Betrag, um den diese Einkünfte und Bezüge den Betrag von 1.200 DM im Kalenderjahr übersteigen. Für Personen mit Wohnsitz im Ausland, die nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren, sah Satz 5 der Vorschrift eine Anpassung des Betrags von 13.500 DM nach unten auf den nach den Verhältnissen des Wohnsitzstaates angemessenen Betrag vor, wobei jedoch ein höherer Betrag als 13.500 DM ausdrücklich nicht berücksichtigt werden konnte.

b) Danach waren die Unterhaltsleistungen für die Tochter und die geschiedene Ehefrau des Klägers nicht zu berücksichtigen.

aa) Die in Kalifornien lebende Tochter des Klägers hatte im Streitjahr 1999 eigene Einkünfte und Bezüge von 11.504 US-Dollar, so dass die Unschädlichkeitsgrenze überschritten und der zu berücksichtigende Betrag auf null DM abgeschmolzen war. Davon ist vor dem Hintergrund der nur mangelhaften Mitwirkung des Klägers auch für das Jahr 2000 auszugehen. Der Grenzbetrag von 13.500 DM reicht zwar unstreitig nicht aus, um die Kosten der

Lebenshaltung in Kalifornien zu decken. Die Orientierung an inländischen Maßstäben und damit die Festlegung des Grenzbetrags auf 13.500 DM bzw. der Unschädlichkeitsgrenze auf 1.200 DM sind jedoch erlaubte Typisierungen, die auch verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sind (Schmidt/Glanegger, EStG, 24. Aufl., § 33a Rz 28, BFH-Urteil vom 4. Juli 2002 III R 8/01, BFHE 199, 407, BStBl II 2002, 760).

b) Die Unterhaltsleistungen an die wieder verheiratete geschiedene Ehefrau des Klägers konnten ebenfalls nicht berücksichtigt werden. Insofern ist bereits das Vorliegen einer gesetzlichen Unterhaltspflicht fraglich. Außerdem waren der geschiedenen Ehefrau des Klägers die Hälfte der Einkünfte ihres jetzigen Ehegatten als Bezüge zuzurechnen (BFH-Urteil vom 15. November 1991 III R 84/89, BFHE 166, 241, BStBl II 1992, 245 BFH, vom 19. Mai 2004 III R 28/02, BFH/NV 2004, 1631). Der Kläger hat trotz wiederholter Nachfrage vonseiten des Beklagten keine Angaben zu den Einkünften des jetzigen Ehemannes der Klägerin gemacht. Zwar hat das Gericht nach § 76 Abs. 1 Satz 1 FGO den Sachverhalt von Amts wegen zu erforschen. Der Amtsermittlungsgrundsatz wird jedoch durch die Mitwirkungspflicht des Klägers nach § 76 Abs. 1 Satz 2 u.3 FGO begrenzt, der wie nach § 90 Abs. 1 AO 1977 verpflichtet ist, sich über alle tatsächlichen Umstände vollständig und der Wahrheit entsprechend zu erklären. Die Mitwirkungspflicht ist Teil des Untersuchungsgrundsatzes, indem sie den Kläger verpflichtet, an den von Amts wegen durchzuführenden Untersuchungen mitzuwirken (BFH-Urteile vom 23. August 1994 VII R 134/92, BFH/NV 1995, 570, vom 13. März 1985 I R 7/81, BFHE 145, 502, BStBl II 1986, 318, und vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462). Eine Mitwirkung des Klägers bei der Ermittlung der Bezüge seiner geschiedenen Ehefrau in Form der anrechenbaren Einkünfte ihres jetzigen Ehegatten ist bis zur mündlichen Verhandlung nicht erfolgt, obwohl es sich um einen Auslandssachverhalt handelt. Daher erübrigte sich auch eine diesbezügliche weitere Sachverhaltsermittlung durch das Gericht.

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