
Datum: 29.08.2007
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 839/04
ECLI: ECLI:DE:FGK:2007:0829.10K839.04.00

Tenor:

Die Einkommensteuer-Änderungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 werden unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2004 dahin geändert, dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen der freiberuflichen Einkünfte für 1998 um 1.687 DM, für 1999 um 657 DM und für das Jahr 2000 um 1.454 DM erhöht werden.

Die Neuberechnung der danach festzusetzenden Einkommensteuer wird dem Beklagten aufgegeben.

Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob ein "häusliches" Arbeitszimmer vorliegt.

Der Kläger hat eine kaufmännische Ausbildung und ist seit 1987 in der IT-Branche freiberuflich tätig, was inzwischen im Anschluss an eine Selbstanzeige für die Jahre 1988 bis 1995, die anlässlich einer Betriebsprüfungsanordnung vorgenommen wurde, unstreitig ist. Der Kläger betreibt dabei Datenverarbeitungs-Dienste für Großunternehmen. Er bewohnt mit

1

2

3

der Klägerin ein ihm gehörendes, im April 1997 für 840.000 DM angeschafftes Haus in der M-Str.. Die Wohnung im Erdgeschoss des Objekts bewohnten die Kläger selbst. Im 1. OG des Objekts befindet sich zum einen eine rd. 87 qm große Wohnung, die vom Kläger an seine Mutter vermietet wird. Sie bewohnt diese Wohnung zusammen mit ihrer 17-jährigen Enkelin, die von ihr als Pflegekind aufgezogen wird (Prüferhandakte 225; Grundrisszeichnung GA Bl. 43, sowie Bl. 54). Zum anderen befindet sich im 1. OG noch ein rd. 21 qm großes 1-Raum-Apartment, welches nach der vorgelegten Grundrisszeichnung eine eigene Eingangstür vom Treppenhaus aus hat, sodass der Zugang zu diesem Apartment ohne Verletzung des vermieteten Wohnbereichs möglich ist. Von der Apartment-Wohnung im 1. OG, die auch über ein kleines Bad und eine Kochnische verfügt, nutzte der Kläger den 17,5 qm großen Raum als häusliches Büro für seine berufliche Tätigkeit. Der als häusliches Büro genutzte Raum war von der Privatwohnung der Kläger im Erdgeschoss nicht direkt zugänglich. Im Dachgeschoss des Objekts befand sich lt. Grundrisszeichnung ein Speicher und ein Trockenraum (Prüferhandakte 226).

Im Jahr 1998 wurde dem Kläger eine Baugenehmigung zum Umbau und zur Erweiterung des Wohnhauses durch Anbauten und Aufstockung erteilt (3 zusätzliche Wohneinheiten), von denen zwei Wohneinheiten durch den geplanten Ausbau des Dachgeschosses entstehen sollten (GA Bl. 40). Die dritte zusätzliche Wohneinheit, die bereits in der ersten Bauphase geschaffen wurde, bestand in der Verselbstständigung der Apartment-Wohnung im 1. OG; ursprünglich war das Apartment das Gästezimmer der Hauptwohnung im 1. OG. Die Kläger wurden für die Streitjahre zunächst mit Bescheiden vom 18. Mai 2001, 22. August 2001 bzw. 3. Dezember 2001 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. 4

Im Jahr 2002 fand beim Kläger eine Betriebsprüfung für die Streitjahre statt (BP-Bericht vom 14. November 2002). Im Zeitpunkt der Betriebsprüfung befanden sich die Wohnungen im Dachgeschoss im Rohbau, Wasser- und Stromanschlüsse waren bereits vorhanden (Prüferhandakte 323); die Wohnungen im Dachgeschoss sind nach dem Ergebnis der mündlichen Verhandlung bis heute nicht weiter fertiggestellt. Am 14. Mai 2001 ist lediglich eine Zwischenabnahme durch das Bauordnungsamt erfolgt. 5

Nach den Feststellungen der Betriebsprüfung hat sich folgender neuer Aufteilungsmaßstab beim Nutzflächenverhältnis ergeben (BP-Akte, Schreiben vom 14. April 2003): 6

DG im Bauzustand (106,5 qm vorläufige Einkünfte aus V+V) 30,01% 7

1. OG rechts (V+V; 87,43 qm) 24,64% 8

1. OG links (Arbeitszimmer 17,5 qm) 4,93% 9

EG-Wohnung (143,42 qm; selbstgenutzt) 40,42% 10

Der Kläger hat diesen Aufteilungsmaßstab zunächst angegriffen, ihn später aber akzeptiert (Kläger-Schreiben vom 7. August 2003, RBSt-Akte), sodass dieser Aufteilungsmaßstab inzwischen unstreitig ist. 11

Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass es sich bei dem als Arbeitsraum genutzten Gästezimmer in der Wohnung des 1. OG um ein häusliches Arbeitszimmer handle, welches auch nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstelle, weil der Kläger eine Außendienst-Tätigkeit ausübe. Der Mittelpunkt der Tätigkeit befände sich deshalb bei dem jeweiligen Kunden, für den eine EDV-Lösung erarbeitet werde (z. B. Bank M). Für alle Streitjahre ergingen am 14. August 2003 Änderungsbescheide. Darin wurden die 12

Arbeitszimmer-Aufwendungen wie folgt gekürzt:

erklärt berücksichtigt Kürzung	13
1998 4.087 DM 2.400 DM 1.687 DM	14
1999 3.057 DM 2.400 DM 657 DM	15
2000 3.854 DM 2.400 DM 1.454 DM	16
Am 1. September 2003 ergingen Teilabhilfe-Bescheide wegen anderer Streitpunkte für die Jahre 1998 bis 2000. Diese wurden Gegenstand des Einspruchsverfahrens. Der Bescheid für das Jahr 2000 wurde anschließend nochmals auf der Grundlage von § 129 AO 1977 geändert, weil dem Bearbeiter bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit ein Eingabefehler unterlaufen war.	17
Mit Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2004 wies der Beklagte die Einsprüche des Klägers hinsichtlich des häuslichen Arbeitszimmers als unbegründet zurück. Der Arbeitsraum sei in die häusliche Sphäre des Klägers eingebunden, weil das Dreifamilienhaus im Eigentum des Klägers stehe und das Büro sich direkt über der Privatwohnung befinde. Der Zugang zur Apartment-Wohnung und damit zum Arbeitszimmer sei ohne Verletzung des vermieteten Wohnbereichs leicht möglich. Eine Störung oder Beeinträchtigung durch Dritte sei daher nicht gegeben.	18
Der Kläger ist der Ansicht, es handle sich bei dem als Arbeitsraum genutzten Gästezimmer in der Wohnung des 1. OG nicht um ein häusliches Arbeitszimmer sondern um eine Betriebstätte i.S. § 12 AO 1977. Denn im 1. OG befinde sich eine fremdvermietete Wohnung. Somit sei die Möglichkeit der Beeinträchtigung durch Fremde gegeben. Insgesamt handle es sich um ein Mehrfamilienhaus mit insgesamt fünf Wohneinheiten, von denen sich zwei Wohneinheiten im Dachgeschoss noch im Ausbau befänden. Bei der als Büro genutzten Wohneinheit (1. OG, rechts) handle es sich um eine selbständige Apartment-Wohnung, sodass sich in dem Objekt entgegen der Annahme des Beklagten nicht zwei Wohnungen befänden und ein als Arbeitsraum genutztes Zimmer, sondern drei eigenständige Wohnungen.	19
Die Kläger beantragen, die Einkommensteuer-Änderungsbescheide für die Jahre 1998 bis 2000 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 22. Januar 2004 dahin zu ändern, dass die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen der freiberuflichen Einkünfte für 1998 um 1.687 DM, für 1999 um 657 DM und für das Jahr 2000 um 1.454 DM erhöht werden (v.u.g.).	20
Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise den Ansatz der Arbeitszimmer-Kosten auf der Grundlage einer genutzten Fläche von 4,93%, äußerst hilfsweise die Zulassung der Revision.	21
Der Beklagte hält trotz Hinweis des Berichterstatters in der mündlichen Verhandlung auf das BFH-Urteil vom 18. August 2005 VI R 39/04 (BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428, BFH/NV 2006, 853) an seiner Ansicht fest. Der vom BFH entschiedene Fall sei dem Streitfall nicht vergleichbar, weil sich der Arbeitsraum im Streitfall auf einer unmittelbar angrenzenden Etage befunden habe, die nur durch eine Treppe von den Wohnräumen des Klägers getrennt sei. Deshalb sei der Arbeitsraum noch als häuslich zu werten.	22
Entscheidungsgründe	23

- Die Klage ist begründet. Wird in einem Mehrfamilienhaus ein Raum als Arbeitszimmer genutzt, der nicht auf der gleichen Etage wie die Privatwohnung des Steuerpflichtigen liegt, so handelt es sich hierbei jedenfalls dann nicht um ein "häusliches" Arbeitszimmer, wenn keine Verbindung mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen zu einer gemeinsamen Wohneinheit besteht. 24
1. Nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abziehen. Dies gilt nach Satz 2 der letztgenannten Vorschrift u.a. dann nicht, wenn dem Steuerpflichtigen für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird nach Satz 3 Halbsatz 1 der Vorschrift die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2.400 DM (jetzt: 1.250 EUR) begrenzt. Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (Satz 3 Halbsatz 2 der Vorschrift). 25
- a) Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist im Gesetz nicht näher bestimmt. Der Rechtsprechung des BFH zufolge erfasst die Abzugsbeschränkung das häusliche Büro, d.h. einen Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient (BFH-Urteile vom 19. September 2002 VI R 70/01, BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139; vom 16. Oktober 2002 XI R 89/00, BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185; vom 13. November 2002 VI R 164/00, BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350; vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775). 26
- b) In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein Arbeitszimmer regelmäßig dann, wenn es sich in einem Raum befindet, der zur privat genutzten Wohnung bzw. zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehört. Dies betrifft nicht nur die eigentlichen Wohnräume, sondern auch die Zubehörräume zur Wohnung (Abstell-, Keller- und Speicherräume etc.). Kann hingegen ein als Arbeitszimmer genutzter Raum nicht der privaten Wohnung bzw. dem Wohnhaus des Steuerpflichtigen zugerechnet werden, so ist er in der Regel auch kein "häusliches" Arbeitszimmer. Die Häuslichkeit beruflich genutzter Räumlichkeiten bestimmt sich deshalb danach, ob sie sich unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls als dem Wohnbereich und damit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen zugehörig darstellen. Das ist dann der Fall, wenn die Räumlichkeiten aufgrund der unmittelbaren räumlichen Nähe mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind (BFH-Urteil vom 18. August 2005 VI R 39/04, BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428, BFH/NV 2006, 853). 27
- aa) Zur gleichen Wohneinheit und damit zur häuslichen Sphäre gehören regelmäßig sämtliche Räume, die sich innerhalb des selbst bewohnten Einfamilienhauses bzw. innerhalb der Privatwohnung des Steuerpflichtigen befinden. In diesem Sinne hat der Senat etwa die "Häuslichkeit" eines Arbeitszimmers im Keller des von dem Steuerpflichtigen und seiner Familie bewohnten Einfamilienhauses grundsätzlich bejaht. Das Gleiche gilt für ein Arbeitszimmer in einem Anbau zum Einfamilienhaus, der nur vom straßenabgewandten Garten aus betreten werden kann, für ein Arbeitszimmer im Dachgeschoss eines Einfamilienhauses, und für ein Arbeitszimmer in einem zur Wohnung gehörenden Hobbyraum im Keller eines Mehrfamilienhauses (BFH-Urteil in BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428 m.w.N.). 28
- bb) Nutzt der Steuerpflichtige dagegen in einem Mehrfamilienhaus - zusätzlich zu seiner privaten Wohnung - noch eine weitere Wohnung vollständig als Arbeitszimmer, so liegt in Bezug auf diese Räumlichkeiten eine innere, "häusliche" Verbindung mit der privaten 29

Lebenssphäre regelmäßig nicht vor. So hat der BFH bereits entschieden, dass ein separat angemieteter Kellerraum in einem Mehrfamilienhaus, der auch nicht als Zubehörraum zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen gehört, als außerhäusliches Arbeitszimmer nicht unter die gesetzliche Abzugsbeschränkung fällt. Denn die erforderliche innere Verbindung zur häuslichen Sphäre liege bei einem Mehrfamilienhaus nicht allein deshalb vor, weil sich eine als Arbeitszimmer genutzte Wohnung in demselben Haus und unter demselben Dach wie die Privatwohnung des Steuerpflichtigen befinde (BFH-Urteil in BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428 m.w.N.; ferner BFH-Urteil vom 26. Februar 2003 VI R 160/99, BFHE 202, 101, BStBl II 2003, 515).

Die häusliche Sphäre der Privatwohnung erstreckt sich nur dann auf die weiteren, beruflich genutzten Räumlichkeiten, wenn aufgrund besonderer Umstände ein innerer Zusammenhang zwischen den beiden Wohnungen besteht. Dies hängt von einer wertenden Betrachtung des jeweiligen Einzelfalles ab, wobei die notwendige innere Verbindung derartiger Arbeitsräume mit der privaten Wohnung des Steuerpflichtigen bisher nur in solchen Fällen angenommen wurde, in denen die Wohnungen in unmittelbarer räumlicher Nähe zueinander lagen, etwa weil die als Arbeitszimmer genutzten Räume unmittelbar an die Privatwohnung angrenzten oder weil sie ihr auf derselben Etage direkt gegenüberlagen. Denn nach Ansicht der Rechtsprechung sind in Fällen von unmittelbar an die Privatwohnung angrenzenden Räumlichkeiten die Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, Kosten der privaten Lebensführung in den beruflichen oder betrieblichen Bereich zu verlagern, typischerweise deutlich größer, als wenn dem Steuerpflichtigen der Zutritt zu den Räumlichkeiten außerhalb der Privatwohnung nur über ein auch von fremden Dritten benutztes, gemeinsames Treppenhaus möglich ist (BFH-Urteil in BFHE 211, 447, BStBl II 2006, 428 m.w.N.). Den vom erkennenden Senat angeführten Bedenken gegen eine solche Auslegung hat sich der BFH ausdrücklich nicht angeschlossen. 30

2. Im Streitfall handelt es sich danach um ein "außerhäusliches" Arbeitszimmer, das nicht unter die Abzugsbeschränkung fällt. Der Arbeitsraum befand sich jedenfalls nach der Umbaumaßnahme im Jahr 1998 in einer eigenständigen Apartment-Wohnung, die auf einer anderen Etage als die Privatwohnung der Kläger lag und einen eigenen Zugang von Treppenhaus hatte. Der Arbeitsraum lag somit außerhalb der Privatwohnung des Steuerpflichtigen und war nur über ein auch von der Mieterin benutztes gemeinsames Treppenhaus möglich. Deshalb kann nicht davon ausgegangen werden, dass der Arbeitsraum eine gemeinsame Wohneinheit mit der Privatwohnung der Kläger im Erdgeschoss gebildet hat. Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus dem Umstand, dass es sich bei der Mieterin um die Mutter des Klägers gehandelt hat. Denn zwischen dieser und dem Kläger bestand unstreitig ein anzuerkennendes Mietverhältnis. Die Ansicht des Beklagten, von einer Eigenständigkeit könne nur gesprochen werden, wenn auch die Geschosse nicht unmittelbar aneinander grenzen, sondern sich mindestens ein Stockwerk zwischen der Privatwohnung und dem Arbeitsraum befindet, teilt das Gericht vor dem Hintergrund des oben angeführten BFH-Urteils nicht. Wenn der Arbeitsraum - wie auch im Streitfall - nicht direkt von der Privatwohnung, sondern nur über das gemeinsame Treppenhaus möglich ist, kann es wertungsmäßig keinen Unterschied machen, ob der Arbeitsraum in einer Wohnung direkt über der Privatwohnung des Steuerpflichtigen liegt oder ob sich noch weitere Stockwerke dazwischen befinden. 31

Auch die weiteren Voraussetzungen für die Abziehbarkeit der Arbeitszimmer-Aufwendungen sind erfüllt. So ist zwischen den Beteiligten im Anschluss an die Betriebsprüfung unstreitig, dass der Kläger den Arbeitsraum im 1. OG (nahezu) ausschließlich für seine berufliche Tätigkeit verwendet hat. 32

3. Auch der Hilfsantrag des Beklagten bleibt ohne Erfolg. Die vom Kläger ermittelten anteiligen Arbeitszimmerkosten beruhen auf einem Flächen-Prozentsatz, der den vom Prüfer angesetzten Prozentsatz (4,93%) sogar noch unterschreitet. Deshalb sieht das Gericht keinen Anlass für eine weitere Reduzierung der Aufwendungen. 33
4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 34