
Datum: 20.08.2009
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 681/06
ECLI: ECLI:DE:FGK:2009:0820.10K681.06.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Die außergerichtlichen Kosten der Beigeladenen sind nicht erstattungsfähig.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob Aufwendungen des Klägers für ein häusliches Arbeitszimmer als Sonderbetriebsausgaben zu berücksichtigen sind.

2

Der Kläger ist Beteiligter der ärztlichen Gemeinschaftspraxis L für ..., die in angemieteten Räumen in der I-Str. in der Stadt C betrieben wird. In den Feststellungserklärungen der Streitjahre machte er Aufwendungen für ein unstreitig büromäßig eingerichtetes Arbeitszimmer in seinem Privathaus "B-Str." als Sonderbetriebsausgaben geltend (jährlich 1.800 DM bzw. 920 €; zur Ermittlung vgl. Bl. 98 Prüferhandakte). Im Rahmen einer Betriebsprüfung für die Jahre 1999 bis 2001 wurden die Aufwendungen für das Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgaben anerkannt (BP-Bericht vom 10. Oktober 2003). Der Prüfer stellte fest, dass alle Behandlungszimmer auch büromäßig mit Schreibtischen, Büroschränken und PCs ausgestattet waren. Auch die Abrechnungen mit den gesetzlichen Krankenkassen werden unstreitig in den Praxisräumen erledigt. Nach Ansicht des Prüfers waren zwar in den Behandlungsräumen während der ärztlichen Sprechzeiten keine Büroarbeit möglich, außerhalb dieser Sprechzeiten und an den Wochenenden bestehe diese Einschränkung jedoch nicht.

3

Der Beklagte folgte der Auffassung des Betriebsprüfers und übernahm diese außerdem für die Jahre 1997 und 2002 bis 2004. In den vorliegend streitgegenständlichen Bescheiden

4

versagte er deshalb den Abzug von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer als Sonderbetriebsausgaben des Klägers.

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Zur Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 18. Januar 2006 aus: Innerhalb der Praxisräume hätten sich u.a. 2 Sprechzimmer und ein Lagerraum befunden. Als Inventar sei für die einzelnen Räumlichkeiten aufgeführt worden: 5

1. Sprechzimmer Schrankwand B 6

Schreibtisch B 7

Ordner- und Medikamentenschrank 8

2. Sprechzimmer Schreibtisch 9

Schreibtisch-Stuhl 10

3 Kartei- und 2 Geräteschränke 11

Bücher- und Medikamentenschrank 12

Lagerraum/Archiv Schrankwand 13

EKG-Zimmer Aktenschrank 14

Durchgang zum hinteren Praxisteil Aktenschrank 15

Vorortschrank 16

Das Praxiscomputersystem bestehe aus drei Workstations, einem Server mit entsprechender Software sowie einem Notebook. 17

Da die berufliche Nutzung des Arbeitszimmer unstreitig weniger als 50% der gesamten beruflichen Tätigkeit betragen habe, hänge die Abziehbarkeit davon ab, ob dem Kläger für seine Berufstätigkeit ein Arbeitsplatz im Rahmen der Praxisräume zur Verfügung gestanden habe. Dies sei vor dem Hintergrund in der Ausstattung der Praxisräume zu bejahen. Es sei dem Kläger zumutbar und aufgrund der räumlichen Situation grundsätzlich auch möglich, seine Schreibtischtätigkeiten innerhalb der Praxisräume zu erledigen. Es sei ausreichend, wenn die Unterlagen, Geschäftspapiere und Literatur in der Praxis untergebracht werden könnten, unabhängig davon, ob der Arbeitsplatz in den Praxisräumen so organisiert sei, dass Unterlagen jeweils aus dem häuslichen Arbeitszimmer in die Praxis geschafft werden müssten. Es komme nicht darauf an, dass kein separater abgeschlossener Raum oder spezielle Büroschränke vorhanden seien und dass die vorhandenen Einrichtungsgegenstände allein dem medizinischen Praxisablauf vorbehalten seien. 18

Der Kläger macht geltend, dass es anders als in dem Urteil des BFH vom 7. April 2005 in den von der Gemeinschaftspraxis angemieteten Räumen in der I-Str. keine Nutzflächen für Verwaltungsarbeiten gebe und auch keinen Stauraum, der zur Aufbewahrung von Akten geeignet sei. Es handle sich um eine große Facharztpraxis, die auf engstem Raum betrieben werde. Alle Unterlagen für die Verwaltung sowie Altakten seien in dem Privathaus des Klägers "B-Str." untergebracht. Die Verwaltungs- und Buchhaltungsarbeiten sowie die Archivierung der Praxisbelege werde ausschließlich dort ausgeführt, und zwar unentgeltlich 19

von der Ehefrau des Klägers. Vom Arbeitszimmer aus werde auch die Erstellung und Verwaltung der Privatpatienten-Liquidationen (pro Quartal ca. 300) durchgeführt sowie der Kontenabgleich, das Mahnwesen und die Personalverwaltung. Auch diese Arbeiten würden von der Ehefrau des Klägers ausgeführt, und zwar an ca. 6 Stunden wöchentlich, zumeist montags, dienstags und donnerstags in der Zeit von 15:00 Uhr bis 17:00 Uhr. Für diese Büro- und Verwaltungsarbeiten durch die Ehefrau des Klägers stehe kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. Wegen fehlender Nutzflächen in der Praxis sei das häusliche Arbeitszimmer mit den Büroschränken, Regalen, Schreibtisch und PC ausgestattet. Zusätzlich befänden sich dort ein Arzneischränk und vier Arztnotfallkoffer für ambulante Notdienstversorgung sowie im Keller zwei Stahlschränke mit Büroordnern. In den Praxisräumen in der I-Str. gebe es zwar auch Schränke, Schreibtische und Computer, diese seien jedoch allein dem medizinischen Ablauf der Praxis gewidmet. In den Praxisräumen werde lediglich die Abrechnung mit den Krankenkassen erledigt, da diese - im wesentlichen computergesteuert - nur ca. 2 Stunden im Quartal in Anspruch nehme.	
Ergänzend führt der Kläger aus, die Arbeitszimmer-Aufwendungen seien im Rahmen der Ausübung der Arztpraxis entstanden und nicht in Person der mitarbeitenden Ehefrau des Klägers.	20
Der Kläger beantragt, die Einkünftefeststellungsbescheide für die Jahre 1997 und 1999 bis 2004, 1999 zuletzt geändert am 30. März 2006, unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 18. Januar 2006 dahin zu ändern, dass die Aufwendungen des Klägers für das häusliche Arbeitszimmer als Sonderbetriebsausgaben berücksichtigt werden.	21
Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen.	22
Der Beklagte bestreitet die Angaben des Klägers zum Umfang der Arbeiten der Ehefrau mit Nichtwissen und weist ergänzend zu den Ausführungen in der Einspruchsentscheidung darauf hin, dass die Ehefrau des Klägers ihre Arbeiten unentgeltlich erledige, so dass bei ihr mangels Einnahmeerzielung kein Abzug erfolgen könne.	23
Die Beigeladene stellt keinen Antrag.	24
Entscheidungsgründe	25
Die Klage ist unbegründet. Die Voraussetzungen für einen Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 2 und 3 EStG liegen im Streitfall nicht vor.	26
1. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer den Gewinn nicht mindern. Dies gilt nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird nach Satz 3 1. Halbsatz der Vorschrift die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2.400 DM bzw. 1.250 € begrenzt. Die Begrenzung entfällt, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.	27
2. Im Streitfall bildet das häusliche Arbeitszimmer im Wohnhaus des Klägers unstreitig weder den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung noch wird die berufliche Tätigkeit des Klägers zu mehr als 50% in diesem Raum ausgeübt. Deshalb hängt die Abziehbarkeit von Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis zur	28

Höchstbetragsgrenze davon ab, ob dem Kläger für seine berufliche Tätigkeit, die er im Rahmen des Arbeitszimmers ausübt, kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Im Streitfall stand dem Kläger jedoch bei wertungsmäßiger Betrachtung ein anderer Arbeitsplatz innerhalb der Praxisräume zur Verfügung.

a) Ein 'anderer Arbeitsplatz' im Sinne der Abzugsbeschränkung ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist; weitere Anforderungen an seine Beschaffenheit sind nicht zu stellen. Der andere Arbeitsplatz steht allerdings nur dann 'für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit ... zur Verfügung', wenn ihn der Steuerpflichtige in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann, wenn der andere Arbeitsplatz dem Steuerpflichtigen also tatsächlich für alle Aufgabenbereiche seiner Erwerbstätigkeit zur Verfügung steht. Das Zurverfügungstehen eines Arbeitsplatzes ist aber bei wertender Betrachtung nicht bereits deshalb zu verneinen, wenn der Steuerpflichtige nach Feierabend oder am Wochenende im häuslichen Arbeitszimmer Arbeiten verrichtet, die er grundsätzlich auch an dem anderen Arbeitsplatz verrichten könnte. Die Beantwortung der Frage, ob der Steuerpflichtige seinen anderen Arbeitsplatz in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise nutzen kann, hängt dabei sowohl von der Beschaffenheit des Arbeitsplatzes selbst (Größe, Lage, Ausstattung etc.) als auch von den Rahmenbedingungen seiner Nutzung (Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses, Verfügbarkeit des Arbeitsplatzes bzw. Zugang zu dem betreffenden Gebäude etc.) ab (BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775 unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung des VI. Senats).

29

b) In einem Fall wie dem Streitfall, in welchem der Steuerpflichtige selbstständig tätig ist, mit der Folge, dass die konkrete Ausgestaltung des "anderen" Arbeitsplatzes und den konkreten Nutzungsumfang selbst beeinflussen kann, weil er insoweit keinen Direktions- bzw. Dienstrecht eines Arbeitgebers bzw. Dienstherrn unterliegt, indiziert das Vorhandensein eines solchen Schreibtischarbeitsplatzes regelmäßig, dass dieser dem Steuerpflichtigen "als anderer Arbeitsplatz" i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 2 2. Halbsatz EStG für alle Aufgabenbereiche seiner selbständigen Erwerbstätigkeit zur Verfügung steht. Anderenfalls hätte es der Steuerpflichtige in der Hand, durch entsprechende Gestaltung des außerhäuslichen Arbeitsplatzes das grundsätzliche Abzugsverbot zu unterlaufen. Der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 2 EStG liegt jedoch der Gedanke zu Grunde, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann berücksichtigt werden sollen, wenn ein solches für die Erwerbstätigkeit erforderlich ist. Der Gesichtspunkt der Erforderlichkeit, dem ansonsten allenfalls Indizwirkung für die Beantwortung der Frage zukommt, ob Aufwendungen betrieblich oder beruflich veranlasst sind, erhält somit durch die vom Gesetzgeber in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 2 EStG vorgenommene Typisierung im Bereich der steuerlichen Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers ein stärkeres Gewicht (BFH-Urteile vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775, vom 7. April 2005 IV R 43/03, BFH/NV 2005, 1541).

30

So ist der Gesetzgeber (BTDrucks 13/1686, 16) für bestimmte Berufsgruppen nichtselbständig Tätiger (z.B. Richter, Beamte und Angestellte), denen ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht, davon ausgegangen, dass der Abzug für Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer ganz entfällt. Für Selbständige gilt nichts anderes. Deshalb fehlt es an der Erforderlichkeit des Arbeitszimmers, wenn der Steuerpflichtige seiner beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit in angemieteten oder in seinem Eigentum stehenden Räumen nachgeht und es ihm dort zumutbar und aufgrund der räumlichen Situation grundsätzlich auch möglich ist, einen zur Erledigung aller betrieblichen und beruflichen

31

Schreibtischtätigkeiten geeigneten, büromäßigen Arbeitsplatz einzurichten, um die Büroarbeiten dort außerhalb der Öffnungszeiten der Praxis - auch am Feierabend oder am Wochenende - zu erledigen (BFH-Urteile vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775, vom 7. April 2005 IV R 43/03, BFH/NV 2005, 1541).

c) Wegen dieser grundsätzlichen Indizwirkung kann für die Entscheidung nicht maßgeblich darauf abgestellt werden, dass die Schreibtischflächen in allen Praxisräumen zugunsten der Behandlungsfläche sehr klein gehalten worden seien und dass Literatur und Abrechnungsunterlagen deshalb darauf weder zurechtgelegt noch bei Arbeitsunterbrechung liegen gelassen werden könnten. Nur wenn aufgrund der konkreten räumlichen Gegebenheiten, etwa wegen augenfälligen Platzmangels, die Schreibtischarbeitsplätze zwingend derart klein ausfallen mussten, dass sie für die Erstellung der Abrechnungen und das Literaturstudium nicht zumutbar genutzt werden konnten, stünde dem Steuerpflichtigen ein anderer Arbeitsplatz in den Praxisräumen nicht zur Verfügung (BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775). Dies ist im vorliegenden Fall allerdings unstreitig nicht so, wie sich aus der o.a. Beschreibung der Räumlichkeiten ergibt.

32

Nicht maßgeblich ist auch die Erwägung, dass die für die fachliche Weiterbildung und das Abrechnungswesen erforderliche Literatur in den angemieteten Praxisräumen nicht griffbereit gewesen sei. Denn es ist nicht erforderlich, dass die notwendige Literatur in unmittelbarer Nähe zu dem Schreibtischarbeitsplatz untergebracht sein muss. Es reicht vielmehr aus, wenn die Literatur in räumlicher Nähe zu dem Schreibtischarbeitsplatz aufbewahrt wird. Davon ist jedenfalls auszugehen, wenn die Literatur - wie auch im Streitfall - in einem oder mehreren der der Praxis zugehörigen Räume untergebracht werden könnte (BFH-Urteil vom 20. November 2003 IV R 30/03, BFHE 204, 176, BStBl II 2004, 775, vom 7. April 2005 IV R 43/03, BFH/NV 2005, 1541). Einem selbständigen Arzt ist es deshalb grundsätzlich zumutbar, Unterlagen, Geschäftspapiere und Literatur jeweils aus dem häuslichen Arbeitszimmer in die Praxis zu schaffen. Kann ein selbständig tätiger Arzt seine schriftlichen Arbeiten außerhalb der Praxisöffnungszeiten ungestört an seinem Schreibtisch in der Praxis durchführen, entfällt ein Abzug für ein geltend gemachtes häusliches Arbeitszimmer (BFH-Urteil vom 7. April 2005 IV R 43/03, BFH/NV 2005, 1541).

33

d) Im Streitfall ergibt sich schließlich auch nichts anderes aus der Angabe des Klägers, nicht er selbst habe das häusliche Arbeitszimmer für die praxismäßigen Verwaltungsarbeiten genutzt, sondern seine Ehefrau im Rahmen einer unentgeltlichen Mitarbeit.

34

aa) Zwar hat der BFH für den Fall, dass eine GmbH Zahlungen für ein im Wohnhaus ihres Gesellschafter-Geschäftsführers gelegenes Arbeitszimmer leistet, das der Geschäftsführer für die Erbringung seiner Arbeitsleistung nutzt, entschieden, dass die Unterscheidung zwischen Arbeitslohn und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung danach vorzunehmen ist, in wessen vorrangigem Interesse die Nutzung des Arbeitszimmers erfolgt (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2005 VI R 82/04, BFH/NV 2006, 1076). Daraus ergibt sich, dass die Überlassung eines Arbeitszimmers im betrieblichen Interesse grundsätzlich beachtlich sein kann.

35

bb) Voraussetzung für die Bewertung des Vorgangs als Mietverhältnis war in diesen Fällen jedoch immer ein steuerlich anzuerkennender Mietvertrag mit dem Arbeitgeber. Nur im Falle von Vermietungseinkünften waren die Aufwendungen für das dem Arbeitgeber überlassene häusliche Arbeitszimmer des Klägers waren ungeachtet der Beschränkungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG in voller Höhe steuerlich abzugsfähig; andernfalls wurden die Zahlungen des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber als Arbeitslohn bewertet (BFH-

36

Urteile vom 20. März 2003 VI R 147/00, BFHE 201, 311, BStBl II 2003, 519; vom 16. September 2004 VI R 25/02, BFHE 207, 457, BStBl II 2006, 10, vom 19. Dezember 2005 VI R 82/04, BFH/NV 2006, 1076). Ohne ein solches Mietverhältnis kann die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers nicht als im vorrangigen Interesse des Arbeitgebers angesehen werden.

Im Streitfall ist ein solches Mietverhältnis der Feststellungsgemeinschaft mit dem Kläger weder vorgetragen noch ergibt es sich aus den Steuerakten. Daher könnte die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers auch dann nicht als im vorrangigen Interesse der Feststellungsgemeinschaft gewertet werden, wenn man den Vortrag der ausschließlichen Nutzung des Arbeitszimmers durch die Ehefrau des Klägers als wahr unterstellte.

37

3. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 139 IV FGO.

38