
Datum: 15.05.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 4. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 4 K 1242/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:0515.4K1242.13.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, IX R 21/13

Tenor:

Die Einspruchsentscheidung vom 1.4.2010 wird für die Jahre 2007 und 2008 dergestalt geändert, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung für 2007 i. H. v. 562 € und für 2008 i. H. v. 766 € gemindert werden. Die Berechnung der Einkommensteuer 2007 und 2008 wird dem Beklagten übertragen.

Bis zum 14.05.2013 werden die Kosten des Verfahrens zu 89 v. H. dem Kläger und zu 11 v. H. dem Beklagten auferlegt. Danach trägt der Beklagte die Kosten des Verfahrens in vollem Umfang.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten 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

Umstritten war ursprünglich auch, ob eine wissenschaftliche Tätigkeit des Klägers nach seiner Versetzung in den Ruhestand einkommensteuerrechtlich beachtlich oder als Liebhaberei zu beurteilen war. Nachdem der Kläger dieses Begehren im Termin der mündlichen Verhandlung nicht mehr weiterverfolgt hat, ist nunmehr nur noch streitig, ob dem Kläger ein Abzug eines Teils der auf sein Arbeitszimmer entfallenden Kosten bei seinen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung deswegen versagt werden kann, weil er das

1

2

Arbeitszimmer auch für eine Tätigkeit nutzte, die vom Finanzamt (FA) als einkommensteuerrechtlich unbeachtliche Liebhaberei eingestuft wurde.

Der im Jahr ... geborene Kläger ist Universitätsprofessor im Ruhestand. Er wurde für die Streitjahre (2007 und 2008) mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer zusammen veranlagt.

Aus dem Objekt E-Straße ... (14 Wohneinheiten) erklärte der Kläger Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung i.H.v. 97.200 € (2007) und 88.848 € (2008), Werbungskosten i.H.v. 78.229 € (2007) und 61.543 € (2008) und Einkünfte i. H. v. 18.977 € (2007) und 27.305 € (2008).

In seinen Einkommensteuererklärungen für 2007 und 2008 machte der Kläger u. a. Aufwendungen in Höhe von insgesamt 2.751 € (2007) und 1.936 € (2008) für ein häusliches Arbeitszimmer geltend.

Diese Kosten berechneten sich wie folgt:

für das Jahr 2007	
AfA für im Jahr 2001 für 831,36 € gekaufte Leuchten i.H.v.	83,14 € (1/10)
Regal gekauft im Jahr 2007	451,00 €
Betriebskosten des Hauses, 6489,65 € x 17,63 %	1.144,13 €
Schuldzinsen, 158 € x 17,63 %	27,86 €
AfA Gebäude, 5.928,82 € x 17,63 %	1.045,25 €
Gesamtaufwendungen	2.751,37 €

für das Jahr 2008	
AfA für im Jahr 2001 für 831,36 € gekaufte Leuchten i.H.v.	83,14 € (1/10)
Betriebskosten des Hauses, 4.437,93 € x 17,63 %	782,41 €
Schuldzinsen, 141 € x 17,63 %	24,86 €
AfA Gebäude, 5.928,82 € x 17,63 %	1.045,25 €
Gesamtaufwendungen	1.935,65 €

Den Anteil von 17,63% (Betriebskosten, Schuldzinsen, AfA) errechnete der Kläger in dem er die Fläche des Arbeitszimmers von 32,36 qm in ein Verhältnis zur Gesamtfläche der Wohnung (Erdgeschoss und Dachgeschoss) von 183,51 qm setzte. Er legte hierzu eine Wohnflächenberechnung des Dipl. Ing. D vor. Außerdem legte er Grundrisspläne des von ihm

und seiner Ehefrau bewohnten, und entweder ihm alleine oder den Ehegatten jeweils zur Hälfte, gehörenden Ein- oder Zweifamilienhauses vor. Aus den vorgelegten Unterlagen ergibt sich, dass das vom Kläger genutzte Arbeitszimmer aus zwei im Dachgeschoss liegenden Räumen bestand.

Der Kläger nutzte das Arbeitszimmer in den Streitjahren (2007 und 2008) zeitanteilig zu 30% für seine wissenschaftliche Tätigkeit, zu 45% für die Hausverwaltung E-Straße (14 Wohneinheiten) und zu 25% für die Hausverwaltung C-Straße ... (5 Wohneinheiten). Die Einkünfte aus dem Objekt E-Straße wurden in den Einkommensteuererklärungen des Klägers, diejenigen für das Objekt C-Straße ... in den Feststellungserklärungen der Grundstücksgemeinschaft A (bestehend aus dem Kläger und seinem Sohn B) erklärt. 10

Die Gesamtaufwendungen für das Arbeitszimmer teilte der Kläger demzufolge wie folgt auf: 11

für das Jahr 2007 12			
Aufteilung der Kosten	Gesamt	Anteil (%)	Anteil (€)
beruflich	2.751,37 €	30 %	825,00 €
Hausverwaltung			
E-Straße	2.751,37 €	45 %	1.238,00 €
Hausverwaltung			
C-Straße ...	2.751,37 €	25 %	688,00 €
Gesamtaufwendungen			2.751,37 €

für das Jahr 2008 13			
Aufteilung der Kosten	Gesamt	Anteil (%)	Anteil (€)
beruflich	1.935,65 €	30 %	581,00 €
Hausverwaltung			
E-Straße	1.935,65 €	45 %	871,00 €
Hausverwaltung			
C-Straße ...	1.935,65 €	25 %	484,00 €
Gesamtaufwendungen			1.935,65 €

Mit teilweise vorläufigen und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden für 2007 vom 7.8.2008 und für 2008 vom 16.9.2009 setzte das FA die Einkommensteuer 2007 auf 3.408,00 und 2008 € auf 1.287,00 € fest, wobei es die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer mit der Begründung außer Ansatz ließ, dass dieses nicht Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers sei.	
Hiergegen wandte sich der Kläger mit seinen Einsprüchen vom 13.8.2008 und 2.12.2009.	15
Das FA wies die Einsprüche als unbegründet zurück. Es versagte in der Einspruchsentscheidung den bisher berücksichtigten Verlusten des Klägers aus selbständiger Arbeit erstmalig eine Anerkennung. Außerdem erkannte es auch weiterhin die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer weder als Betriebsausgaben noch als Werbungskosten an. Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage.	16
Während der Kläger ursprünglich die Ansicht vertreten hatte, das Arbeitszimmer bilde den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, vertritt er nunmehr nur noch die Ansicht, ihm stünde ein zumindest begrenzter Werbungskostenabzug zu, weil ihm für seine Verwaltungstätigkeit für die Vermietung des Objekts E-Straße ... (und im Rahmen der Grundstücksgemeinschaft für seine Verwaltungstätigkeit für die Vermietung des Objekts C-Straße ...) kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung gestanden habe.	17
Der Kläger beantragt,	18
die in der Einspruchsentscheidung vom 1.4.2010 festgesetzte Einkommensteuer 2007 und 2008 dergestalt zu ändern, dass die erklärten Aufwendungen für sein Arbeitszimmer, soweit sie auf die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entfallen, unter Einschluss des Feststellungsergebnisses für die Grundstücksgemeinschaft bis zu einer Höhe von jeweils 1.250 € Einkünfte mindernd berücksichtigt werden.	19
Der Beklagte beantragt,	20
die Klage abzuweisen.	21
Der Beklagte vertritt die Ansicht, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gehörten grundsätzlich zu den nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung und dürften gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) den Gewinn nicht mindern. Dies gelte nach § 9 Abs. 5 EStG auch für die so genannten Überschusseinkunftsarten, zu denen auch Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zählten.	22
Das Abzugsverbot gelte zwar nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe.	23
Nach ständiger Rechtsprechung des BFH setze die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer aber voraus, dass das Zimmer ausschließlich oder so gut wie ausschließlich betrieblich bzw. beruflich oder auch anderweitig zur Erzielung steuerrelevanter Einkünfte und jedenfalls nicht privat genutzt werde. Eine private Mitbenutzung sei nach der Rechtsprechung des BFH nur dann unerheblich, wenn sie von untergeordneter Bedeutung sei. Ansonsten sei ein Abzug der Aufwendungen nach § 12 Nr. 1 EStG ausgeschlossen (vgl. hierzu FG Hamburg Urteil vom 8.12.2004, II 120/04).	24
Das Arbeitszimmer des Klägers sei seinen Angaben nach in den Streitjahren zu 30 % für seine selbstständig ausgeübte wissenschaftliche Tätigkeit genutzt worden. Diese werde	25

jedoch mangels Gewinnerzielungsabsicht als Liebhaberei dem nicht steuerrelevanten und damit dem Privatbereich des Klägers zugerechnet.

Hier liege die Nutzung für eine nicht der Einkünfteerzielung im Sinne des Einkommensteuergesetzes dienende und damit in die Privatsphäre fallende Tätigkeit bei vom Kläger geschätzten 30 % und sei damit, unabhängig von der Feststellung, wo sich letztlich der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit befinde und ob dem Kläger für seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stehe, nicht mehr von untergeordneter Bedeutung. Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer des Klägers seien daher nach § 12 EStG in vollem Umfang dem Bereich der privaten Lebensführung zuzuordnen und damit nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. 26

Entscheidungsgründe 27

Die Klage ist begründet. 28

Das FA hat einen Abzug in Höhe von 45 % (zuzüglich von 25% im Rahmen der Feststellungsbescheide der Grundstücksgemeinschaft A) der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer bis zu einer Höhe von insgesamt 1.250 € jährlich zu Unrecht versagt. Der Senat schließt sich bei seiner Beurteilung den überzeugenden Ausführungen des Niedersächsischen Finanzgerichts (FG), welches einen vergleichbaren Fall zu beurteilen hatte, im Urteil vom 24.04.2012 - 8 K 254/11, EFG 2012, 2100, an. 29

Die Aufwendungen für das Arbeitszimmer waren in Höhe von 45 % der entstandenen Raumkosten als Werbungskosten des Klägers im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung abziehbar, weil der Kläger zu diesem Zeitpunkt das Arbeitszimmer für Verwaltungstätigkeiten für das Haus E-Straße ... genutzt hatte. 30

1. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG bestimmt, dass die folgenden Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern dürfen, Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. Dies gilt nach Satz 2 dieser Vorschrift nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 3 EStG). Diese Vorschrift gilt nach § 9 Abs. 5 EStG bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung entsprechend. 31

2. Im Streitfall bildete das Arbeitszimmer zwar nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Klägers. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten kein Streit mehr. 32

Dem Kläger stand in den Streitjahren für seine Verwaltungstätigkeit für das Haus E-Straße ... aber kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. Auch dies ist zwischen den Beteiligten unstrittig. 33

Der Kläger kann daher 45 % der entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung im Rahmen des Höchstbetrags von 1.250 € geltend machen. 34

a) Einem Abzug steht nicht entgegen, dass das Arbeitszimmer nicht nahezu ausschließlich für Einkunftsziele genutzt wurde. Eine Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches 35

Arbeitszimmer setzte zwar nach bisheriger Auffassung des BFH grundsätzlich voraus (vgl. Niedersächsisches FG Urteil vom 24.04.2012 - 8 K 254/11, EFG 2012, 2100 m.w.N.), dass das Arbeitszimmer nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt wurde. Denn nach der Rechtsprechung des BFH konnten Aufwendungen für die eigene Wohnung bei der Einkommensteuer grundsätzlich nicht abgezogen werden, weil es sich bei diesen Aufwendungen regelmäßig um solche der privaten Lebensführung handele, die nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbar seien (vgl. BFH-Urteil v. 18.10.1983 VI R 180/82, BFHE 139, 518, BStBl II 1984, 110, betr. Durchgangszimmer). Etwas anderes galt nur dann, wenn die Aufwendungen gleichwohl ausnahmsweise nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich veranlasst waren (§ 4 Abs. 4, § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG, und BFH-Urteil vom 21.7.1981 VIII R 154/76, BFHE 134, 113, BStBl II 1982, 37). Eine solche Veranlassung wurde nur angenommen, wenn - unabhängig davon, ob dem Steuerpflichtigen außerhalb seiner Wohnung ein ausreichender Arbeitsplatz zur Verfügung stand und unabhängig davon, ob ein häusliches Arbeitszimmer erforderlich war - feststand, dass der Raum so gut wie ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt wurde. Eine private Mitbenutzung war lediglich dann als unschädlich zu bewerten, wenn sie von untergeordneter Bedeutung war (BFH-Urteile vom 28.10.1964 IV 168/63 S, BFHE 81, 45, BStBl III 1965, 16 und vom 28.09.1967 - IV R 120/66, BStBl II 1968, 77 und BFH-Beschlüsse vom 19.10.1970 GrS 2/70, BFHE 100, 309, BStBl II 1971, 17 und vom 19.10.1970 GrS 3/70, BFHE 100, 317, BStBl II 1971, 21). War die private Mitbenutzung nicht von nur untergeordneter Bedeutung, so stand die Vorschrift des § 12 Nr. 1 EStG der Abziehbarkeit auch nur eines Teils der Aufwendungen entgegen.

b) Indes ist die Rechtfertigung für ein solch grundsätzliches Aufteilungsverbot durch den BFH-Beschluss vom 21.09.2009, GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 entfallen, so dass nach Ansicht des erkennenden Senats jedenfalls dann, wenn der Charakter als „Arbeitszimmer“ trotz der privaten Mitbenutzung zu bejahen ist, eine Aufteilung nach den Grundsätzen dieses Beschlusses geboten ist. 36

aa) Das FG Baden-Württemberg hat mit rechtskräftigem Urteil vom 2.2.2011 (7 K 2005/08, EFG 2011, 1055) allerdings die Verwaltungsauffassung bestätigt, wonach Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur dann abgezogen werden können, wenn das fragliche Zimmer nahezu ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt wird. Auch unter Berücksichtigung des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 21.9.2009, GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, ergebe sich nichts anderes. Wohnungskosten gehörten, anders als die vom Großen Senat beurteilten Reisekosten, zu den grundsätzlich nicht aufteilbaren Kosten für die Lebensführung, die bereits durch die Vorschriften zur Berücksichtigung des steuerlichen Existenzminimums pauschal abgegolten seien (vgl. FG Baden-Württemberg, Urteil vom 2.2.2011, 7 K 2005/08, EFG 2011, 1055 und auch OFD Koblenz v. 19.9.2011 - S 2354 A-St 32 2). Dem hat sich das Sächsische FG in der Entscheidung vom 11.1.2012 (2 K 1854/11, EFG 2012, 1125) im Wesentlichen angeschlossen. 37

bb) Das FG Köln hat demgegenüber im Urteil vom 19.5.2011 (10 K 4126/09, EFG 2011, 1410) bei teils privater, teils betrieblicher Raumnutzung eine schätzungsweise 50/50-Aufteilung „unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände“ vorgenommen. Der von ihm angewendete Aufteilungsmaßstab ergebe sich unter Berücksichtigung des BFH-Urteils vom 24.2.2011, VI R 12/10, BFHE 233, 123, BStBl II 2011, 796, wonach eine Aufteilung grundsätzlich im Verhältnis 50:50 geboten sei. 38

c) Im Streitfall war ein anteiliger Abzug in Höhe von 45 % der durch die Vermietungstätigkeit für das Grundstück E-Straße ... veranlassten Raumaufwendungen geboten.

Der Große Senat des BFH hat am 21.9.2009 (GrS 1/06, BFHE 227, 1, BStBl II 2010) in Bezug auf Reisekosten entschieden, dass die Vorschrift des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht entgegenstehe. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG normiere danach kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot. Beständen keine Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil von Aufwendungen beruflich veranlasst sei, bereite seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so sei dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen. Griffen jedoch die - für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden - beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (z.B. bei einer beruflich/privaten Doppelmotivation für eine Reise) so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich sei, fehle es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so komme ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht. Nach diesen Maßstäben war ein anteiliger Abzug der Aufwendungen für das Arbeitszimmer vorzunehmen. 40

Denn zwischen den Beteiligten ist unstreitig zu welchen Zeitanteilen der Kläger sein Arbeitszimmer für welche Zwecke nutzte. Der Kläger hat im Termin der mündlichen Verhandlung glaubhaft geschildert, dass er sich bemüht habe, diese Zeitanteile sachgerecht zu schätzen. Der Senat hat keinen Anlass, diesen unstreitigen Sachverhalt in Zweifel zu ziehen. Die zeitanteilige Nutzung des Arbeitszimmers ist ein sachgerechter Schlüssel, um die für das Arbeitszimmer entstanden Aufwendungen aufzuteilen. 41

d) Weitere Bedenken gegen eine Anerkennung eines Teils der für das Arbeitszimmer geltend gemachten Aufwendungen bestehen nicht. 42

aa) Dies gilt zunächst nicht wegen der Anforderungen, die an ein häusliches Arbeitszimmer zu stellen sind. 43

Ein häusliches Arbeitszimmer ist ein Raum mit einer inneren Beziehung zum Wohnen, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten dient. Der typische Fall eines „häuslichen Arbeitszimmers“ ist nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs das häusliche Büro, wobei das zentrale Möbelstück des jeweiligen Raumes der Schreibtisch sein sollte (Urteil des BFH vom 9.8.2011, VIII R 4/09, BFH/NV 2012, 200). Darüber hinaus sollte das häusliche Arbeitszimmer mit Bücher- und Aktenschränken bzw. -regalen, Aktenbock und ähnlichen „Büromöbeln“ sowie mit Büchern, Aktenordnern, Schreibmaschinen, Computern und ähnlichen Arbeitsmitteln ausgestattet sein (vgl. Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg vom 6.4.2011, EFG 2011, 1416 m.w.N.). 44

Das Arbeitszimmer des Klägers erfüllte die von der Rechtsprechung geforderten Anforderungen an ein Arbeitszimmer. Ausweislich der vom Kläger vorgelegten Unterlagen bestand das Arbeitszimmer aus zwei Räumen im Dachgeschoss, die gegenüber den übrigen Wohnräumen abgeschlossen waren. Nach diesen Unterlagen war das größere dieser beiden Zimmer mit Regalen an allen Wänden und 2 Schreibtischen ausgestattet. Über die Einrichtung des kleineren Zimmers ergibt sich zwar aus den vorgelegten Unterlagen nichts. Indes ist zwischen den Beteiligten nicht streitig, dass auch das kleinere der beiden Zimmer einrichtungsgemäß den Anforderungen an ein Arbeitszimmer entsprach. 45

bb) Auch der Höhe nach war die Ermittlung der Aufwendungen nicht zu beanstanden. 46

Kosten Arbeitszimmer gesamt	1.935,65€
./. Anteil Liebhaberei	./. 581,00 €
verbleiben	1.354,65 €
Höchstbetrag	1.250,00 €
davon Grundstücksgemeinschaft	./. 484,00 €
verbleiben	766,00 €

Die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer 2007 und 2008 wird gem. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO dem Beklagten übertragen. 53

Die Kostenfolge beruht auf den §§ 135, 136 Abs. 2 FGO. 54

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus den §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 55

Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung im Hinblick auf die Frage, ob ein häusliches Arbeitszimmer eine (nahezu) ausschließliche Nutzung zu beruflichen (betrieblichen) Zwecken voraussetzt, zuzulassen. 56