

---

**Datum:** 15.03.2016  
**Gericht:** Finanzgericht Münster  
**Spruchkörper:** 11. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 11 K 2425/13 E,G  
**ECLI:** ECLI:DE:FGMS:2016:0315.11K2425.13E.G.00

---

**Sachgebiet:** Finanz- und Abgaberecht

---

**Tenor:**

Der Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 1.10.2016 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.7.2013 wird dergestalt geändert, dass die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb mit ... EUR und die Einkünfte der Klägerin aus Gewerbebetrieb mit ... EUR angesetzt werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Klageverfahrens tragen die Kläger zu 80% und der Beklagte zu 20%.

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 der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

---

<u>Tatbestand:</u>	1
Streitig ist, ob und in welcher Höhe die Kläger Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer steuerlich geltend machen können.	2
Die Kläger sind seit dem Jahr 2008 verheiratet und werden für die Streitjahre 2008 bis 2010 gemeinsam zur Einkommensteuer veranlagt. Der Ehemann erzielte aus seiner	3

nichtselbständigen Tätigkeit bei der Y. Gesellschaft mbH einen Bruttoarbeitslohn von ... EUR im Jahr 2008, ... EUR im Jahr 2009 und ... EUR im Jahr 2010. Beide Kläger erzielen außerdem – was zwischen den Beteiligten zwischenzeitlich unstrittig geworden ist - jeweils in der Rechtsform eines Einzelunternehmens als Versicherungsmakler Einkünfte aus Gewerbebetrieb.

Bis April 2009 bewohnten die Eheleute das gemeinsam angemietete Haus A.-Weg 01, C.. Im April 2009 zogen sie um in das allein vom Kläger erworbene Hausgrundstück B.-Weg 02, C.. 4

In dem Haus „A.-Weg“ nutzen die Kläger einen 67 qm großen und als Büro ausgestatteten Raum gemeinsam als Arbeitszimmer. Die gesamte von den Klägern bewohnte Fläche dieses Hauses betrug 280 qm. 5

In dem Haus „B.-Weg“ befand sich ein 11 qm großer Raum im Erdgeschoss, den der Kläger für seine nichtselbständige Tätigkeit nutzte; weiterhin befand sich im Dachgeschoss dieses Hauses ein 35 qm großer Raum, der von beiden Klägern für Zwecke ihrer jeweiligen gewerblichen Tätigkeit genutzt wurde. 6

In ihren Einkommensteuererklärungen machten die Kläger Aufwendungen für beruflich bzw. betrieblich genutzte Räume in folgender Höhe geltend: 7

	2008		2009		2010	
Einkunftsart	§ 15	§ 19	§ 15	§ 19	§ 15	§ 19
Klägerin	4.376,15 €		1.458,72 €			
Kläger	4.376,15 €	1.250,00 €	4.890,27 €	1.250,00 €	3.580,91 €	1.250,00 €

8

Am 1.10.2012 erließ der Beklagte nach § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geänderte Einkommensteuerbescheide für 2008 und 2009 sowie einen erstmaligen Einkommensteuerbescheid für 2010. In diesen Bescheiden wich der Beklagte insoweit von den Einkommensteuererklärungen der Kläger ab, als er bei den Einkünften der Kläger aus Gewerbebetrieb die geltend gemachten Ausgaben für die Arbeitszimmer nicht anerkannte. Bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit erkannte der Beklagte die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in der erklärten Höhe von 1.250,00 EUR an. 9

Die Kläger legten gegen diese Bescheide mit Schreiben vom 24.10.2012 jeweils fristgerecht Einspruch ein. 10

In der Einspruchsentscheidung vom 10.7.2013 berücksichtigte der Beklagte die betrieblichen Aufwendungen der Klägerin und des Klägers für das Arbeitszimmer mit jeweils 625 EUR pro Veranlagungszeitraum. 11

Bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit strich der Beklagte die Aufwendungen für das Arbeitszimmer für den Veranlagungszeitraum 2008 vollständig, da in der Immobilie „A.-Weg“ nur ein Arbeitszimmer vorhanden gewesen sei und die diesbezüglichen Aufwendungen bereits mit dem Höchstbetrag von 1.250,00 EUR bei den betrieblichen Einkünften der Kläger berücksichtigt worden seien. Für die Veranlagungszeiträume 2009 und 2010 erkannte der Beklagte neben der Berücksichtigung 12

eines anteiligen Höchstbetrags bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb weiterhin zusätzliche Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe des Höchstbetrages von 1.250,00 EUR an.

Zur Begründung der Einspruchsentscheidung führte der Beklagte aus, dass die betrieblichen Aufwendungen für das Arbeitszimmer bei beiden Klägern jeweils nur in Höhe des hälftigen Höchstbetrages von 1.250,00 EUR anzuerkennen seien. Eine weitergehende Anerkennung der Aufwendungen scheidet aus, weil es sich bei dem Arbeitszimmer nicht um den Mittelpunkt der jeweiligen gesamten betrieblichen Tätigkeit handle. Der Mittelpunkt der betrieblichen Tätigkeit bestimme sich nach qualitativen und quantitativen Kriterien. Maßgebend sei, wo der Kernbereich oder Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit ausgeübt werde bzw. wo der Steuerpflichtige nach allgemeiner Verkehrsauffassung die für seinen unternehmerischen Erfolg wesentlichen Leistungen erbringt. Daher sei z.B. in der Rechtsprechung bei Versicherungsmaklern, Versicherungsvertretern, Gebietsverkaufsleitern oder bei der nichtselbständig tätigen Regionaldirektorin einer Versicherung das häusliche Arbeitszimmer nicht als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit angesehen worden. Ein wesentlicher Teil der Tätigkeit der Kläger sei die Herstellung und Pflege der Kundenkontakte. Auch wenn die Kläger gegebenenfalls vielfach telefonisch oder per E-Mail mit ihren Kunden kommunizierten, werde hierdurch der qualitative Schwerpunkt nicht in das häusliche Arbeitszimmer verlagert. Die von den Klägern genutzten Arbeitszimmer könnten auch nicht als Betriebsstätte qualifiziert werden, da sie jeweils in die häusliche Sphäre eingebunden seien. 13

Mit der vorliegenden Klage begehren die Kläger weiterhin die steuermindernde Berücksichtigung der auf die Arbeitszimmer entfallenden anteiligen Hauskosten. Die Kläger sind der Auffassung, dass die Arbeitszimmer in den Immobilien „A.-Weg“ und „B.-Weg“ in den Streitjahren jeweils den Mittelpunkten ihrer gewerblichen Tätigkeit als Versicherungsmakler dargestellt hätten. 14

Sie tragen vor, sie hätten die meisten Neukunden auf Empfehlung bzw. aus bereits bestehenden Kundenbeziehungen akquiriert. Der erste Kundenkontakt erfolge häufig telefonisch oder per E-Mail. Einige Kunden kämen dann zur Besprechung in das Büro der Kläger; teilweise führen die Kläger allerdings auch zu den Kunden heraus. Bei den Kunden der Kläger handle es sich überwiegend um Firmenkunden. Die Kommunikation mit den Kunden erfolge fast ausschließlich über Telefon, Fax oder E-Mail. Die Versicherungsverträge würden im Büro ausgearbeitet. Dabei könne die Produktauswahl für die Kunden durchaus zeitintensiv sein; die Kläger verfügten über eine Anbindung an ca. 50 bis 60 Versicherungen. Die verschiedenen Vertragsvorschläge würden an die Kunden übermittelt, die sich sodann entschieden, ohne dass es einen weiteren Kundenbesuch gäbe. Ein wesentlicher Teil der Arbeit der Kläger liege außerdem in der Bestandsbetreuung, welche die laufende Überprüfung der bestehenden Versicherungsverträge beinhalte. Wenn die Kläger ihren Bestandskunden Neuerungen, Veränderungen oder Ergänzungen vorstellten, erfolge dies ebenfalls nicht durch persönlichen Besuch, sondern insbesondere per E-Mail. Häufig komme es vor, dass Kunden ohne weitere Voranmeldungen die Räumlichkeiten der Kläger aufsuchten. Auch gebe es oft Besuche von Maklerbetreuern der Versicherungsgesellschaften. Die niedrige Kilometerleistung des Firmenfahrzeuges von 18.800 km in zweieinhalb Jahren deutete ebenfalls auf den Mittelpunkt der Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer hin. 15

Auch die Abwicklung von Schadensmeldungen erfolge überwiegend vom Büro aus. Dabei suchten nicht die Kläger selbst, sondern vielmehr die von den Versicherungen beauftragten 16

Sachverständigen die betreffenden Objekte auf. Die Aufgabe der Kläger liege in der Organisation und Begleitung dieser Vorgänge.

Zudem habe der Beklagte bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit im Jahr 2008 in unzutreffender Weise den Höchstbetrag in Höhe von 1.250,00 EUR außer Ansatz gelassen. Entgegen der Auffassung des Beklagten könnten die unselbständige und die gewerbliche Tätigkeit des Klägers bei Beurteilung des Mittelpunktes seiner Tätigkeit nicht als Einheit betrachtet werden. Die Haupttätigkeit des Klägers sei stets dessen selbständige Tätigkeit gewesen. 17

Die Kläger beantragen, 18

die Einkommensteuerbescheide für 2008 bis 2010 jeweils vom 1.10.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.7.2013 dergestalt zu ändern, dass die Aufwendungen für die häuslichen Arbeitszimmer in den Streitjahren erklärungsgemäß berücksichtigt werden. 19

Der Beklagte beantragt, 20

die Klage abzuweisen. 21

Der Beklagte führt unter Verweis auf die Einspruchsentscheidung aus, dass das gemeinsam genutzte Arbeitszimmer der Kläger nicht den qualitativen Mittelpunkt von deren gewerblicher Tätigkeit bilde. Die Tätigkeit der Kläger finde überwiegend im Außendienst statt. Gehe ein Steuerpflichtiger mehreren Tätigkeiten nach, genüge es zudem nicht, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt nur einer dieser Tätigkeiten bilde. Im Streitfall sei die nichtselbständige Tätigkeit des Klägers dessen Haupttätigkeit. Da der Kläger dieser Tätigkeit überwiegend am Betriebssitz seines Arbeitgebers nachgegangen sei, könne der Mittelpunkt seiner Gesamttätigkeit nicht in seinem häuslichen Arbeitszimmer liegen. Der Beklagte ist der Auffassung, dass die unselbständige Tätigkeit des Klägers als dessen Haupttätigkeit anzusehen sei. Der Mittelpunkt dieser Haupttätigkeit liege nicht im häuslichen Arbeitszimmer. 22

Bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Tätigkeit sei im Streitjahr 2008 der Höchstbetrag von 1.250,00 EUR zu Recht nicht angesetzt worden. Die Immobilie „A.-Weg“ habe lediglich über ein Arbeitszimmer verfügt; der mehrfache Ansatz des Höchstbetrages für dasselbe Objekt sei nicht zulässig. 23

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die zwischen den Beteiligten gewechselten Schriftsätze und auf den Inhalt der vorgelegten Verwaltungsakten verwiesen. Der Rechtsstreit ist am 25.11.2015 erörtert und am 17.02.2016 mündlich vor dem Senat verhandelt worden. Auf die Protokolle von Erörterungstermin und mündlicher Verhandlung wird Bezug genommen. 24

Entscheidungsgründe: 25

Die Klage ist zulässig und teilweise begründet. 26

Die von der Klägerin für das häusliche Arbeitszimmer „A.-Weg“ erklärten Aufwendungen sind in voller Höhe steuerlich abzugsfähig, da das Arbeitszimmer für sie der Mittelpunkt ihrer gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG war. 27

Die Aufwendungen des Klägers für die häuslichen Arbeitszimmer sind hingegen grundsätzlich nur bis zum Höchstbetrag von 1.250,00 EUR steuerlich abzugsfähig. Dieser Höchstbetrag in Höhe von 1.250,00 EUR ist jedoch zu halbieren, da sich der Kläger das Arbeitszimmer mit 28

seiner Ehefrau geteilt hat; der hälftige Höchstbetrag ist wiederum je zur Hälfte bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger und aus gewerblicher Tätigkeit zu berücksichtigen, so dass bei beiden Einkunftsarten jeweils Aufwendungen in Höhe von 312,50 EUR anzusetzen sind.

Aufgrund des so genannten Verböserungsverbots war der Senat an einer abweichenden Einkommensteuerfestsetzung für die Streitjahre 2009 und 2010 gehindert. 29

I. 30

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Betriebsausgaben abziehen. Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG). In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250,00 EUR begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG). 31

Im Einzelnen wird unter einem häuslichen Arbeitszimmer ein Raum verstanden, 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 (BFH-Urteil vom 9.6.2015 VIII R 8/13, HFR 2016, 13, mit weiteren Nachweisen aus der Rechtsprechung). Diese Grundsätze gelten gemäß § 9 Abs. 5 EStG sinngemäß für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, die u.a. bei der Ermittlung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit als Werbungskosten abgezogen werden sollen. 32

Im vorliegenden Fall handelt sich bei den betrieblich bzw. beruflich genutzten Räumen in den Immobilien „A.-Weg“ und „B.-Weg“ jeweils um häusliche Arbeitszimmer im vorbeschriebenen Sinne. Die genutzten Räume waren ungeachtet der gelegentlichen Kundenbesuche jeweils in die häusliche Sphäre der Kläger eingliedert, da sie nur über die privat genutzten Treppen und Flure in den von den Klägern bewohnten Wohnungen erreichbar waren. 33

Das Abzugsverbot gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG greift vorliegend nicht, da sowohl der Klägerin als auch dem Kläger nach Maßgabe des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG für ihre jeweiligen gewerblichen Tätigkeiten und dem Kläger für seine nichtselbständiger Arbeit kein anderer zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeigneter Arbeitsplatz zur Verfügung stand. 34

II. 35

1. Die Klägerin kann die von ihr erklärten und auf sie entfallenden Aufwendungen für das Arbeitszimmer in dem Haus „A.-Weg“ grundsätzlich in voller Höhe steuerlich geltend machen. Die Beschränkung der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250,00 EUR gem. § 6 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG greift nicht, da das Arbeitszimmer nach Maßgabe des § 6 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 2. Halbsatz EStG der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung der Klägerin war.. 36

Das häusliche Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen, der seinen Beruf teilweise im Arbeitszimmer und teilweise außer Haus ausübt, bildet den Betätigungsmittelpunkt im Sinne der Abzugsbeschränkung, wenn er dort die für den ausgeübten Beruf wesentlichen und prägenden Tätigkeiten vornimmt. Der „Mittelpunkt“ bestimmt sich somit nach dem inhaltlichen 37

(qualitativen) Schwerpunkt der beruflichen und betrieblichen Betätigung des Steuerpflichtigen (BFH-Urteile vom 16.12.2004 IV R 19/03, BStBl II 2005, 212; vom 29.4.2003 VI R 78/02, BStBl II 2004, 76; vom 9.4.2003 X R 75/00, BFH/NV 2003, 917; vom 23.1.2003 IV R 71/00, BStBl II 2004, 43 und vom 13.11.2002 VI R 82/01, BStBl II 2004, 62; Beschlüsse vom 24.7.2006 VI B 112/05, BFH/NV 2006, 2071; vom 23.12.2005 VI B 62/05, BFH/NV 2006, 737 und vom 7.7.2004 VI R 67/02, BFH/NV 2005, 33). Wo er liegt, kann nur im Wege einer umfassenden Wertung der gesamten Tätigkeit festgestellt werden. Im Rahmen der umfassenden Wertung der Gesamttätigkeit im Einzelfall kommt dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers lediglich eine indizielle Bedeutung zu (BFH-Urteile vom 16.12.2004 IV R 19/03, BStBl II 2005, 212 und vom 13.11.2002 VI R 28/02, BStBl II 2004, 59). Dabei kann das häusliche Arbeitszimmer selbst dann (noch) den Mittelpunkt einer beruflichen Betätigung bilden, wenn die außerhäuslichen Tätigkeiten (zeitlich) überwiegen (BFH-Urteile vom 16.12.2004 IV R 19/03, BStBl II 2005, 212; vom 9.4.2003 X R 75/00, BFH/NV 2003, 917; vom 23.1.2003 IV R 71/00, BStBl II 2004, 43; vom 13.11.2002 VI R 82/01, BStBl II 2004, 62 und vom 13.11.2002 VI R 104/01, BStBl II 2004, 65). Doch setzt dies voraus, dass diesen Tätigkeiten nur eine untergeordnete Bedeutung gegenüber den im Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten zukommt. Letztere müssen für den ausgeübten Beruf so maßgeblich sein, dass sie diesen prägen. Allein der Umstand, dass sie zur Erfüllung der außerhäuslichen Tätigkeit (etwa vor- oder nachbereitend) erforderlich sind, genügt nicht (BFH-Urteil vom 13.11.2002 VI R 28/02, BStBl II 2004, 59). Diese Rechtsprechung ist auf alle Berufsgruppen anzuwenden (BFH, Beschluss vom 15.12.2005 XI B 87/05, BFH/NV 2006, 2045).

Unter Zugrundelegung der vorstehenden rechtlichen Erwägungen war das Arbeitszimmer „A.-Weg“ der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Betätigung der Klägerin. Der Senat ist aufgrund der plausiblen und glaubhaften Tätigkeitsschilderung der Klägerin im Rahmen des Erörterungstermins und der mündlichen Verhandlung der Überzeugung, dass die Klägerin sowohl in qualitativer als auch in quantitativer Hinsicht den deutlich überwiegenden Teil ihrer beruflichen Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt hat. Zwar hat die Klägerin ihre Kunden – wie sie selbst einräumt – bisweilen auch an deren Geschäftssitz bzw. in deren Wohnung aufgesucht. Dennoch entsprach die Tätigkeit der Klägerin nicht einer typischen Außendiensttätigkeit, bei welcher der qualitative Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers liegt. Zwar haben die Anbahnung der Kundenkontakte und die Beratung der Kunden einen wesentlichen Teil der Tätigkeit der Klägerin dargestellt. Diese Tätigkeiten bewältigte die Klägerin jedoch in erheblichem Umfang per E-Mail, Fax und Telefon. Gerade im Kontakt mit Geschäftskunden, die den überwiegenden Teil der Kundschaft der Kläger darstellen, ist dies die übliche Form der Kommunikation. Ein wesentliches Element der Tätigkeit der Klägerin lag zudem in der Auswahl der konkreten Versicherungsprodukte und der Vorbereitung der Verträge. Der Senat hat keine Zweifel daran, dass die Klägerin diesen Teil ihrer Tätigkeit in ihrem häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt hat. 38

2. Aufgrund der vorstehenden rechtlichen Erwägungen kann die Klägerin bei der Ermittlung ihrer Gewinne für die Jahre 2008 und 2009 Aufwendungen für das Arbeitszimmer „A.-Weg“ in Höhe von 3.125 EUR (2008) bzw. 1.041 EUR (2009) geltend machen, wodurch sich der betriebliche Gewinne der Klägerin für 2008 auf ... EUR und der Verlust für 2009 auf ... EUR belaufen. 39

Dabei geht der Senat mit den Beteiligten davon aus, dass die Aufwendungen für das gemeinsam genutzte Arbeitszimmer in dem Objekt „A.-Weg“ der Klägerin hälftig zuzurechnen sind, da die Klägerin neben dem Kläger Partei des diesbezüglich abgeschlossenen 40

Mietvertrages war und insoweit die auf dieses Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen ebenfalls zur Hälfte mitgetragen hat.

Für die weitere Berechnung geht der Senat ebenso wie die Beteiligten davon aus, dass die gesamten Hausaufwendungen für das angemietete Objekt im Streitjahr 2008 ... EUR betragen haben. Hiervon entfallen 24,1 % auf das von den Klägern gemeinsam genutzte Arbeitszimmer. 41

Die auf ein häusliches Arbeitszimmer entfallenden, als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen sind grundsätzlich nach dem Verhältnis der Fläche des Arbeitszimmers zu der nach den §§ 42 bis 44 der Zweiten Berechnungsverordnung (II. BV; nunmehr: §§ 1 bis 4 der Wohnflächenverordnung - WoFIV -) ermittelten Wohnfläche der Wohnung (einschließlich des Arbeitszimmers) zu ermitteln (BFH-Urteil vom 5.9.1990 X R 3/89, BStBl II 1991, 389). 42

Die Kläger haben bei Abgabe ihrer Einkommensteuererklärung 2008 die Fläche ihres Arbeitszimmers (67,5 qm) ins Verhältnis gesetzt zu einer Gesamtwohnfläche von 200 qm. Dem vermag das Gericht nach den weiteren Erläuterungen der Kläger, insbesondere in dem Erörterungstermin nicht zu folgen. Zwar weist § 1 des von den Klägern geschlossenen Mietvertrages eine Wohnfläche der Wohnung von etwa 200 qm aus. Die Kläger haben indes zugestanden, dass auch die in dem Mietvertrag als weitere Nutzflächen genannten Räume letztlich als Wohnflächen genutzt worden sind. Infolgedessen ist für Zwecke der Ermittlung des prozentualen abzugsfähigen Anteils der gesamten Hauskosten auf eine Gesamtfläche von 280 qm abzustellen. 43

Die von der Klägerin für das Streitjahr 2008 danach abziehbaren Aufwendungen für den von ihr genutzten Anteil an dem häuslichen Arbeitszimmer betragen damit ... EUR (... EUR x 24,1 % / 2). 44

Der Umstand, dass die Kläger bei Abgabe ihrer Einkommensteuererklärung 2009 die Gesamtkosten des in den ersten 4 Monaten des Jahres 2009 noch angemieteten Objekts in Anlehnung an die Gesamthauskosten 2008 zeitanteilig geschätzt haben, ist nach Auffassung des erkennenden Senats nicht zu beanstanden. Dementsprechend sind für das Streitjahr 2009 Aufwendungen der Klägerin für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe ... EUR von steuermindernd zu berücksichtigen (... EUR / 12 Monate x 4 Monate x 24,1 % / 2). 45

Der betriebliche Gewinn der Klägerin für die Streitjahre 2008 und 2009 berechnet sich demnach wie folgt: 46

<b>Betriebliche Einkünfte der Klägerin</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	
Gewinn lt. Erklärung			
abzgl. nachträgliche BA (unstr.)			
zzgl. § 7g (unstr.)			
zzgl. erklärte Raumkosten			
abzgl. Raumkosten lt. FG			

 47

- III. 48
1. Demgegenüber waren die vom Kläger in den Objekten „A.-Weg“ und „B.-Weg“ genutzten Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt von dessen gesamter betrieblichen und beruflichen Betätigung im Sinne des § 6 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 2. Halbsatz EStG. 49
- Nach dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 2. Halbsatz EStG kommt ein unbeschränkter Werbungskostenabzug – wie bereits dargelegt – nur dann in Betracht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet. Wenn ein Steuerpflichtiger – wie dies beim Kläger der Fall ist – mehrere Erwerbstätigkeiten ausübt, bedarf es zunächst der Bestimmung des jeweiligen Betätigungsmittelpunktes der einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, um auf dieser Grundlage den qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätigkeit zu ermitteln. Sodann wird der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit durch den Mittelpunkt der Haupttätigkeit indiziert. Im Zweifelsfall ist zur Feststellung der Haupttätigkeit auf die Höhe der jeweils erzielten Einnahmen, das den einzelnen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung zukommende Gewicht und den auf die jeweilige Tätigkeit insgesamt entfallenden Zeitaufwand abzustellen (BFH-Urteil vom 16.7.2014 X R 49/11, BFH/NV 2015, 177). 50
- Der Kläger nutzte zunächst das Arbeitszimmer in dem Objekt „A.-Weg“ und später in dem Objekt „B.-Weg“ einen zweiten büromäßig ausgestatteten 11 qm großen Raum auch für seine nichtselbständige Tätigkeit für die Y. Gesellschaft mbH. Dass die vom Kläger insgesamt genutzten Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt von dessen beruflicher Tätigkeit waren, folgt aus dessen Schilderung in der mündlichen Verhandlung, dass seine Tätigkeit für die Y. Gesellschaft mbH zu einem erheblichen Teil die Durchführung von Schulungen und von Mitarbeiter-Coachings zum Gegenstand hatte. Es handelte sich bei der Tätigkeit des Klägers für die Y. Gesellschaft mbH um eine Vollzeittätigkeit, so dass der Kläger sich seiner weiteren gewerblichen Tätigkeit nicht in demselben zeitlichen Umfang widmen konnte und auch nicht gewidmet hat. 51
- Hieraus folgt, dass die unselbständige Tätigkeit des Klägers für die Y. Gesellschaft mbH dessen Haupttätigkeit war, zumal die Einnahmen aus dieser Tätigkeit deutlich höher waren, als die Einnahmen des Klägers aus seiner gewerblichen Tätigkeit. Auch hat der Kläger in den Einkommensteuererklärungen bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit Werbungskosten für das Arbeitszimmer demgemäß lediglich in Höhe von 1.250,00 EUR erklärt. 52
- Da die Haupttätigkeit des Klägers in seiner unselbständigen Tätigkeit lag und da die Arbeitszimmer für diese Tätigkeit nicht den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit darstellten, kann der Kläger für die von ihm genutzten Arbeitszimmer grundsätzlich lediglich den Höchstbetrag i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG in Höhe von 1.250,00 EUR in Abzug bringen. 53
2. Aufgrund der Besonderheit, dass die Kläger das Arbeitszimmer in dem Objekt „A.-Weg“ und das 35 qm große Arbeitszimmer in dem Objekt „B.-Weg“ gemeinsam genutzt haben, ist jedoch der Höchstbetrag des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 1. Halbsatz EStG im Rahmen der für den Kläger durchzuführenden Einkünfteermittlung in einem ersten Schritt auf 625 EUR zu kürzen. 54

Nutzen – wie vorliegend – Ehegatten gemeinsam ein häusliches Arbeitszimmer, steht nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs einem Ehegatten, der seine Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG beschränkt abziehen kann, der Höchstbetrag nach dieser Vorschrift nur anteilig zu. Die Abzugsbeschränkung ist objektbezogen; die abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sind damit unabhängig von der Zahl der nutzenden Personen auf 1.250,00 EUR begrenzt (BFH-Urteil vom 20.11.2003 IV R 30/03, BStBl II 2004, 775; BFH-Urteil vom 23.9.2009 IV R 21/08, BStBl II 2010, 337; mit ausführlicher Darstellung des Streitstandes so auch: FG Baden-Württemberg, Urteil vom 12.7.2012 3 K 447/12, EFG 2012, 1997). Mangels anderer Anhaltspunkte schätzt der Senat den Nutzungsanteil der Klägerin und des Klägers auf jeweils 50%.

3. Sodann ist in einem zweiten Schritt zu berücksichtigen, dass der Kläger die Arbeitszimmer in den Immobilien „A.-Weg“ und „B.-Weg“ jeweils sowohl für seine nichtselbständige Tätigkeit als auch für seine gewerbliche Tätigkeit genutzt hat. Der beim Kläger abzugsfähige Betrag in Höhe von 625,00 EUR ist daher auf seine nichtselbständige und seine gewerbliche Tätigkeit aufzuteilen. Mangels verifizierbarer Anhaltspunkte schätzt der Senat die Nutzungsanteile ebenfalls auf jeweils 50%. Infolgedessen wären die dem Kläger zuzurechnenden und steuerlich abziehbaren Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von jeweils (nur) 312,50 EUR zum einen bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb und zum anderen aus nichtselbständiger Arbeit abziehbar gewesen. Dies hat der Beklagte hinsichtlich der Streitjahre 2009 und 2010 insoweit verkannt, als er (zugunsten der Kläger) neben einem anteiligen Höchstbetrag von 625 EUR bei den Einkünften des Klägers aus Gewerbebetrieb noch einen weiteren Höchstbetrag i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3, 1. Halbsatz EStG bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit steuermindernd berücksichtigt hat.

Etwas anderes folgt auch nicht aus dem Umstand, dass der Kläger in der Immobilie „B.-Weg“ zwei Arbeitszimmer unterhalten hat, von denen er nach seinen Angaben eines für die nichtselbständige Tätigkeit und eines für seine gewerbliche Tätigkeit genutzt hat. Durch eine solche Aufteilung der betrieblichen und beruflichen Tätigkeiten auf zwei Arbeitszimmer kann der Steuerpflichtige nicht eine mehrfache Berücksichtigung des Höchstbetrages in Höhe von 1.250,00 EUR gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG erlangen. Dies folgt aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, nach welcher der Steuerpflichtige den mit dem beschränkten Abzug verbundenen Höchstbetrag für jeden Veranlagungszeitraum nur einmal in Ansatz bringen kann; anderenfalls käme es zu einer vom Gesetz nicht gedeckten Verdoppelung oder gar Vervielfachung des Abzugsrahmens (BFH-Urteil vom 9.11.2005 VI R 19/04, BStBl. II 2006, 328).

Für die Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb ergeben sich somit folgende steuerliche Auswirkungen:

<b>Betriebliche Einkünfte des Klägers</b>	<b>2008</b>	<b>2009</b>	<b>2010</b>
Gewinn lt. Erklärung			
zzgl. Pkw-Nutzung (unstr.)			
zzgl. erklärte Raumkosten			

abzgl. Raumkosten lt. Urteil	-312,50 €	-312,50 €	-312,50 €
Gewinn lt. Urteil			

4. Bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit sind in jedem Streitjahr Werbungskosten für das häusliche Arbeitszimmer in Höhe von 312,50 EUR zu berücksichtigen. Im Jahr 2008 erhöhen sich die Werbungskosten somit um diesen Betrag. Da aber die berücksichtigungsfähigen Werbungskosten unter dem Werbungskostenpauschbetrag i.S.d. § 9a Abs. 1 Nr. 1 a) EStG liegen, ist im Ergebnis dieser anzusetzen. Da der Beklagte in den Jahren 2009 und 2010 bislang einen Betrag in Höhe von 1.250,00 EUR angesetzt hat, mindern sich die Werbungskosten in diesen Jahren grundsätzlich um 937,50 EUR. Hier ist indes weiter zu berücksichtigen, dass infolgedessen in den Streitjahren 2009 und 2010 bei der Ermittlung der Einkünfte des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit der Werbungskostenpauschbetrag i.S.d. § 9a Abs. 1 Nr. 1. a) EStG in Ansatz zu bringen ist, da dieser jeweils über den berücksichtigungsfähigen Werbungskosten liegt.

60

IV.

61

Aufgrund der vorstehenden Erwägungen ergeben sich folgende betragsmäßigen Auswirkungen für die Ermittlung der Gesamtbeträge der Einkünfte der für die Streitjahre zusammen zur Einkommensteuer veranlagten Kläger:

62

	2008	2009	2010
Einkünfte der Klägerin aus § 15 EStG lt EE:			
Einkünfte der Klägerin aus § 15 EStG neu:			
Differenz:			
Einkünfte des Klägers aus § 15 EStG lt EE:			
Einkünfte des Klägers aus § 15 EStG neu:			
Differenz:			
Einkünfte des Klägers aus § 19 EStG lt EE:			
Einkünfte des Klägers aus § 19 EStG neu:			
Differenz:			
Auswirkungen auf den Gesamtbetrag der Einkünfte:			

63

64

Nach Maßgabe der obigen Zusammenstellung führt die vorliegende Klage allein hinsichtlich des Streitjahres 2008 zu einer Minderung des Gesamtbetrags der Einkünfte und damit zu einer niedrigeren Einkommensteuerfestsetzung.

Hinsichtlich der Streitjahre 2009 und 2010 war die Klage abzuweisen, da die Kläger nicht mit Erfolg eine Minderung der Einkommensteuer für diese Jahre geltend machen konnten. 65

V. 66

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. Die Revision war gem. § 2 Nr. 2 FGO im Hinblick auf die Revisionsverfahren VIII R 15/15 und VI R 86/13 zuzulassen. 67