

SONDERAUSGABE zum (häuslichen) Arbeitszimmer

| AUGUST 2016

Alles Wichtige zum Kostenabzug für ein (häusliches) Arbeitszimmer

Das (**häusliche**) **Arbeitszimmer** ist ein Dauerbrenner im Einkommensteuerrecht. Denn zu kaum einem Thema gibt es so viel Rechtsprechung – und ein Ende ist nicht in Sicht, wie die zahlreichen anhängigen Verfahren zeigen. Dabei geht es im Kern immer um die Frage, ob die Aufwendungen **voll abziehbar sind, nur zum Teil oder gar nicht.**

Inhaltsübersicht

1. Grundsätze
2. Abgrenzungskriterien
3. Anderer Arbeitsplatz
4. Mittelpunkt der betrieblichen/
beruflichen Tätigkeit
5. Umbaukosten am Gebäude
6. Keine Verdopplung des Höchstbetrags
 - 6.1 Zwei parallel genutzte Arbeitszimmer
 - 6.2 Höchstbetrag nicht einkünftebezogen
 - 6.3 Gemeinschaftliche Nutzung
7. Arbeitszimmer bei Vermietungseinkünften
8. Nur teilweise beruflich genutzte Arbeitszimmer
9. Häusliches Arbeitszimmer als Steuerfalle
 - 9.1 Arbeitszimmer im Betriebsvermögen
 - 9.2 Privates Veräußerungsgeschäft
10. Schaubild

1. Grundsätze

Zunächst ist festzuhalten, dass die als **Arbeitsmittel** zu qualifizierenden Gegenstände (z. B. Computer, Aktenschränke, Regale) nicht von den Abzugsbeschränkungen betroffen sind.

Bei den eigentlichen **Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer** (Miete, Energiekosten etc.) ist wie folgt zu unterscheiden:

- Die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind grundsätzlich **nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig.**
- Stellt das Arbeitszimmer jedoch den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung** dar, besteht keine Abzugsbeschränkung.
- Bildet das Arbeitszimmer zwar nicht den Mittelpunkt der Betätigung, steht aber für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz** zur Verfügung, sind Kosten bis 1.250 EUR abziehbar.

2. Abgrenzungskriterien

Liegt jedoch ein **außerhäusliches Arbeitszimmer oder eine (häusliche) Betriebsstätte** vor, sind die Kosten in voller Höhe abzugsfähig. Auf den Tätigkeitsmittelpunkt oder einen weiteren Arbeitsplatz kommt es nicht an. Hier ist wie folgt abzugrenzen:

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs ist das häusliche Arbeitszimmer ein Raum, der in die **häusliche Sphäre** des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient (so z. B. BFH 26.3.2009, Az. VI R 15/07). Der Nutzung entsprechend ist das häusliche Arbeitszimmer typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück darstellt.

In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein solches Arbeitszimmer regelmäßig nur, wenn es sich in einem Raum befindet, der **zur privat genutzten Wohnung oder zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen einschließlich der Zubehörräume** (wie Abstell-, Keller- und Speicherräume) gehört.

Ein Büroraum, der einem nicht unwesentlichen **Publikumsverkehr** unterliegt, ist seiner Funktion nach kein häusliches Arbeitszimmer (BFH 14.1.2004, Az. VI R 55/03). Räumlichkeiten, die ihrer Ausstattung und Funktion nach **nicht einem Büro entsprechen** (z. B. Lager, Werkstatt, Arztpraxis), sind auch dann nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers zuzuordnen, wenn sie ihrer Lage nach mit dem Wohnraum des Steuerpflichtigen verbunden sind (BFH 26.3.2009, Az. VI R 15/07).

3. Anderer Arbeitsplatz

Ein anderer Arbeitsplatz i. S. dieser Vorschrift ist grundsätzlich jeder Arbeitsplatz, der zur Erledigung **büromäßiger Arbeiten** geeignet ist. Ein eigener, räumlich abgeschlossener Arbeitsbereich ist nicht erforderlich.

Ein **Poolarbeitsplatz** ist nur dann ein anderer Arbeitsplatz, wenn ihn der Steuerpflichtige in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann (BFH 26.2.2014, Az. VI R 37/13). Eine jederzeitige

Zugriffsmöglichkeit ist zwar nicht erforderlich, es muss aber gewährleistet sein, dass der Arbeitnehmer seine beruflichen Tätigkeiten in dem konkret erforderlichen Umfang dort erledigen kann.

Beachten Sie | Ein anderer Arbeitsplatz steht erst dann zur Verfügung, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Arbeitsplatz **tatsächlich zugewiesen** hat. Ferner ist ein Raum nicht zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet, wenn wegen Sanierungsbedarfs Gesundheitsgefahr besteht (BFH 26.2.2014, Az. VI R 11/12).

Auch ein Raum, in dem ein Steuerpflichtiger zuhause einen **Telearbeitsplatz** unterhält, kann dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen (BFH 26.2.2014, Az. VI R 40/12). Der Werbungskostenabzug scheiterte im Streitfall, da dem Steuerpflichtigen an der Dienststelle auch ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. Denn ihm war es weder untersagt, seinen dienstlichen Arbeitsplatz jederzeit und damit auch an den eigentlich häuslichen Arbeitstagen zu nutzen, noch war die Nutzung des dienstlichen Arbeitsplatzes in tatsächlicher Hinsicht in irgendeiner Weise eingeschränkt.

4. Mittelpunkt der betrieblichen/beruflichen Tätigkeit

Bei der Frage, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet, ist der **qualitative Schwerpunkt der Betätigung** maßgeblich. Bei Hochschullehrern (BFH 27.10.2011, Az. VI R 71/10), Richtern (BFH 8.12.2011, Az. VI R 13/11) und Universitäts-Professoren (BFH 14.12.2012, Az. VI B 134/12) ist das Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt der Betätigung.

Ebenfalls negativ entschied der Bundesfinanzhof (9.6.2015, Az. VIII R 8/13) bei einer **selbstständigen Klavierlehrerin**, die auch außerhalb des Arbeitszimmers Unterricht gab und Honorare als Konzertpianistin erzielte. Da der Publikumsverkehr darüber hinaus nicht dauerhaft/intensiv genug war, musste sie sich mit 1.250 EUR begnügen.

Mehr Glück hatte ein **Dirigent und Orchestermanager** vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg (4.3.2015, Az. 6 K 610/14). Er durfte die Aufwendungen insgesamt als Betriebsausgaben abziehen, da er darlegen

konnte, dass ihm als Manager umfangreiche Verwaltungsaufgaben übertragen worden waren, die er nur von zuhause aus erledigen konnte.

Hat die betriebswirtschaftliche Tätigkeit eines **Handelsvertreters** im häuslichen Arbeitszimmer – **ausnahmsweise** – ein größeres Gewicht als die Präsenz beim Kunden vor Ort, kann das häusliche Arbeitszimmer als Mittelpunkt der Gesamttätigkeit anzusehen sein (FG Münster 5.3.2015, Az. 5 K 980/12 E).

5. Umbaukosten am Gebäude

Aufwendungen für die Renovierung des Badezimmers im privaten Einfamilienhaus, die den Wert des gesamten Hauses nachhaltig steigern, **erhöhen anteilig den Betriebsausgabenabzug** für das häusliche Arbeitszimmer (FG Münster 18.3.2015, Az. 11 K 829/14, Revision BFH Az. VIII R 16/15).

Dabei argumentierte das Finanzgericht Münster u. a. wie folgt: Wären die Räume angemietet worden, würden vergleichbare Modernisierungsarbeiten zu einem **Anstieg der Gesamtmiete führen** und damit auch zu einem höheren Mietanteil für das Arbeitszimmer.

Praxishinweis | Im Streitfall befand sich das Arbeitszimmer im Betriebsvermögen des Steuerpflichtigen, sodass es spätestens bei Einstellung der betrieblichen Tätigkeit zur Aufdeckung der stillen Reserven kommt. Der durch die Modernisierung erhöhte Gebäudewert erhöht also – anders als Schönheitsreparaturen – auch den Entnahmewert des Arbeitszimmers. Dann ist es nach Ansicht des Finanzgerichts Münster folgerichtig, die zu den stillen Reserven führenden werterhöhenden Maßnahmen auch zum Zeitpunkt ihrer Verursachung anteilig zu berücksichtigen.

6. Keine Verdoppelung des Höchstbetrags

Die Finanzverwaltung (BMF-Schreiben vom 2.3.2011, Az. IV C 6 - S 2145/07/10002) und die finanzgerichtliche Rechtsprechung lehnen eine Verdopplung des Höchstbe-

trags von 1.250 EUR in den folgenden Fällen grundsätzlich ab:

6.1 Zwei parallel genutzte Arbeitszimmer

Nach Ansicht des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz (25.2.2015, Az. 2 K 1595/13, Revision BFH Az. VIII R 15/15) ist der Abzugsbetrag in Höhe von 1.250 EUR **objekt- und personenbezogen**, sodass die parallele Nutzung zweier Arbeitszimmer in verschiedenen Hausständen **nicht zu einer Verdopplung** dieses Abzugsbetrags führt. Das gleiche gilt bei einem Umzug in einem Veranlagungsjahr, wenn das Arbeitszimmer gewechselt wird oder ein weiterer Raum für die zukünftige Nutzung als Arbeitszimmer hergerichtet wird.

Praxishinweis | Positiv ist allerdings, dass der Höchstbetrag von 1.250 EUR auch bei nicht ganzjähriger Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers in voller Höhe zu gewähren ist (BMF-Schreiben vom 2.3.2011, Az. IV C 6 - S 2145/07/10002, Rz. 22).

6.2 Höchstbetrag nicht einkünftebezogen

Das Zusammentreffen **mehrerer Einkunftsarten** (beispielsweise Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb) rechtfertigt die Vervielfältigung des Abzugsbetrags von 1.250 EUR selbst dann nicht, wenn für mehrere Tätigkeiten kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand (BFH 16.7.2014, Az. X R 49/11).

6.3 Gemeinschaftliche Nutzung

Jeder Nutzer darf die Aufwendungen abziehen, die er getragen hat, wenn die Voraussetzungen (Mittelpunkt der betrieblichen/beruflichen Betätigung oder kein anderer Arbeitsplatz) in seiner Person vorliegen. Steht den Nutzern jeweils nur ein beschränkter Abzug zu, ist der Höchstbetrag auf den jeweiligen Nutzenden **nach seinem Nutzungsanteil aufzuteilen**; er ist nicht mehrfach zu gewähren (BFH 20.11.2003, Az. IV R 30/03). Gleiches gilt, wenn nur einem Nutzenden ein beschränkter Abzug zusteht (BFH 23.9.2009, Az. IV R 21/08).

■ Beispiel

Die Eheleute EM und EF nutzen ein häusliches Arbeitszimmer gemeinsam (jeweils zu 50 %).

Für die im Arbeitszimmer ausgeübte Tätigkeit steht ihnen kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung. Betragen die Gesamtaufwendungen z. B. 3.000 EUR, dann können sie jeweils 625 EUR (50 % von 1.250 EUR) steuerlich abziehen.

Beachten Sie | Endgültig entschieden ist die Frage zum Kostenabzug bei gemeinschaftlicher Nutzung allerdings noch nicht. Hier sollte der Ausgang der **Revisionsverfahren** (Revision BFH Az. VI R 53/12 sowie Az. VI R 86/13) verfolgt werden.

7. Arbeitszimmer bei Vermietungseinkünften

In einem Streitfall des Finanzgerichts Nürnberg (12.2.2014, Az. 5 K 1251/12, Revision BFH Az. VIII R 34/14) erzielte ein Ruheständler neben seinen Versorgungsbezügen Beteiligungseinkünfte, Vermietungseinkünfte und Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Kosten seines Arbeitszimmers i. H. von 3.500 EUR machte er **als Werbungskosten bei den Vermietungseinkünften** geltend, was das Finanzgericht Nürnberg ablehnte.

Nach Auffassung des Finanzgerichts ist das Arbeitszimmer für seine Tätigkeit (Vermietung von drei Wohnungen, von denen eine auch noch von einer Hausverwaltung betreut wird) **nicht notwendig**. Ferner liegt der Mittelpunkt der Vermietungstätigkeit nicht im Arbeitszimmer, da wesentliche und die Vermietungstätigkeit prägende Betätigungen **außerhalb des Arbeitszimmers** erfolgen (zum Mittelpunkt bei Vermietungstätigkeit vgl. auch FG München 9.12.2014, Az. 15 K 2153/12).

Beachten Sie | Das Finanzgericht Nürnberg will Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nur berücksichtigen, **wenn sie für die Tätigkeit erforderlich sind**. Um einen Missbrauch durch Verlagerung von Kosten der privaten Lebensführung in den beruflichen bzw. betrieblichen Bereich zu verhindern, sei es sachgerecht, insoweit auf

die Erforderlichkeit des Aufwandes abzustellen.

Praxishinweis | Es bleibt abzuwarten, ob der Bundesfinanzhof dieser restriktiven Sichtweise folgen wird. Im Zusammenhang mit Ruheständlern hat er indes bereits festgestellt, dass Einkünfte, die nach Erreichen der Altersgrenze aufgrund einer früheren Tätigkeit gezahlt werden, nicht in die Gesamtbetrachtung zur Beurteilung des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung einzubeziehen sind (BFH 11.11.2014, Az. VIII R 3/12).

8. Nur teilweise beruflich genutzte Arbeitszimmer

Nach der Grundsatzentscheidung des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (27.7.2015, GrS 1/14) wirken sich Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer weiterhin nur dann steuermindernd aus, wenn die Räume **nahezu ausschließlich für betriebliche oder berufliche Zwecke genutzt werden**.

Bei seiner Entscheidung hat sich der Große Senat wohl von praktischen Erwägungen leiten lassen (vgl. Mitteilung Nr. 6 vom 27.1.2016): Dass der Raum wie ein Büro eingerichtet ist und nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einnahmen genutzt werden muss, diene dazu, den betrieblich/beruflichen und den privaten Bereich sachgerecht voneinander abzugrenzen, **Gestaltungsmöglichkeiten zu unterbinden und den Verwaltungsvollzug zu erleichtern**. Bei einer Aufteilung sind diese Ziele nicht zu erreichen, da sich der Umfang der jeweiligen Nutzung innerhalb der Wohnung des Steuerpflichtigen nicht objektiv überprüfen lässt. Eine **sachgerechte Abgrenzung** wäre daher nicht gewährleistet.

Kurzum: Aufwendungen für Räume, die z. B. zu 60 % beruflich und zu 40 % privat genutzt werden, sind weiterhin steuerlich nicht abziehbar. Auch Aufwendungen für **eine „Arbeitsecke“** sind nicht abzugsfähig, da diese Räume schon ihrer Art und ihrer Einrichtung nach erkennbar auch privaten Wohnzwecken dienen.

9. Häusliches Arbeitszimmer als Steuerfalle

Dass ein häusliches Arbeitszimmer **bei der Veräußerung der Immobilie** schnell zur Steuerfalle werden kann, verdeutlicht das nachfolgende Beispiel:

■ Beispiel

Der ledige Syndikusanwalt M ist (hauptberuflich) in einem mittelständischen Industrieunternehmen angestellt und (nebenberuflich) als Rechtsanwalt selbstständig tätig. M hat mit Wirkung zum 1.1.2014 eine Eigentumswohnung (160 m² Nutzfläche) für 150.000 EUR erworben. Einen Raum (16 m²) nutzt er als häusliches Arbeitszimmer für seine nebenberufliche Tätigkeit als Rechtsanwalt. Im Rahmen der Einnahmen-Überschussrechnung hat er 1.250 EUR als Betriebsausgaben geltend gemacht.

Beachten Sie | Ein Syndikusanwalt kann für sein häusliches Arbeitszimmer grundsätzlich nur den begrenzten Betriebsausgabenabzug geltend machen (BFH 13.4.2010, Az. VIII R 27/08).

Mit Wirkung zum 31.12.2015 wurde die Wohnung für 200.000 EUR verkauft. Die Veräußerungskosten (Makler etc.) haben 4.000 EUR betragen.

Frage: Muss M einen Veräußerungsgewinn versteuern?

Der Veräußerungsgewinn ist nur steuerpflichtig, wenn die Eigentumswohnung entweder dem **Betriebsvermögen** (anteilig) zuzuordnen ist oder ein **privates Veräußerungsgeschäft** vorliegt.

9.1 Arbeitszimmer im Betriebsvermögen

Nach den Einkommensteuerrichtlinien (R 4.2 Abs. 7 S. 1 EStR) gehört das Arbeitszimmer **grundsätzlich zum notwendigen Betriebsvermögen**, da es ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke genutzt wird. Eine Ausnahme besteht allerdings bei **Grundstücksteilen von untergeordnetem Wert**. Nach § 8 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung müssen eigenbetrieblich genutzte Grundstücksteile nicht als Betriebsvermögen behandelt

werden, wenn ihr Wert nicht mehr als ein Fünftel des gemeinen Werts des gesamten Grundstücks **und** nicht mehr als 20.500 EUR beträgt.

Das häusliche Arbeitszimmer umfasst vorliegend **nur 10 % der gesamten Nutzfläche**. Da darüber hinaus auch die **nominationale Wertgrenze von 20.500 EUR unterschritten** ist, ist das Arbeitszimmer im Ergebnis nicht (zwingend) als Betriebsvermögen zu behandeln.

Praxishinweis | Aufwendungen für einen eigenbetrieblich genutzten Grundstücksteil sind auch dann als Betriebsausgaben abzugsfähig, wenn der Grundstücksteil wegen seines untergeordneten Werts nicht als Betriebsvermögen behandelt wird (R 4.7 Abs. 2 EStR).

9.2 Privates Veräußerungsgeschäft

Im zweiten Schritt ist zu prüfen, ob ein **privates Veräußerungsgeschäft** vorliegt. Die Veräußerung der Eigentumswohnung erfolgte innerhalb der gesetzlichen 10-Jahresfrist. Dies ist steuerlich allerdings insoweit unbeachtlich, als eine **Nutzung zu eigenen Wohnzwecken** erfolgte. In Bezug auf das Arbeitszimmer greift diese Regelung nicht, da hier eine betriebliche Nutzung und somit keine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken erfolgte. M muss demzufolge einen (anteiligen) Veräußerungsgewinn versteuern:

■ Ermittlung des Veräußerungsgewinns

Veräußerungspreis (10 % von 200.000 EUR)	20.000 EUR
./. Veräußerungskosten (10 % von 4.000 EUR)	- 400 EUR
./. Anschaffungskosten (10 % von 150.000 EUR)	<u>- 15.000 EUR</u>
= Veräußerungsgewinn	4.600 EUR

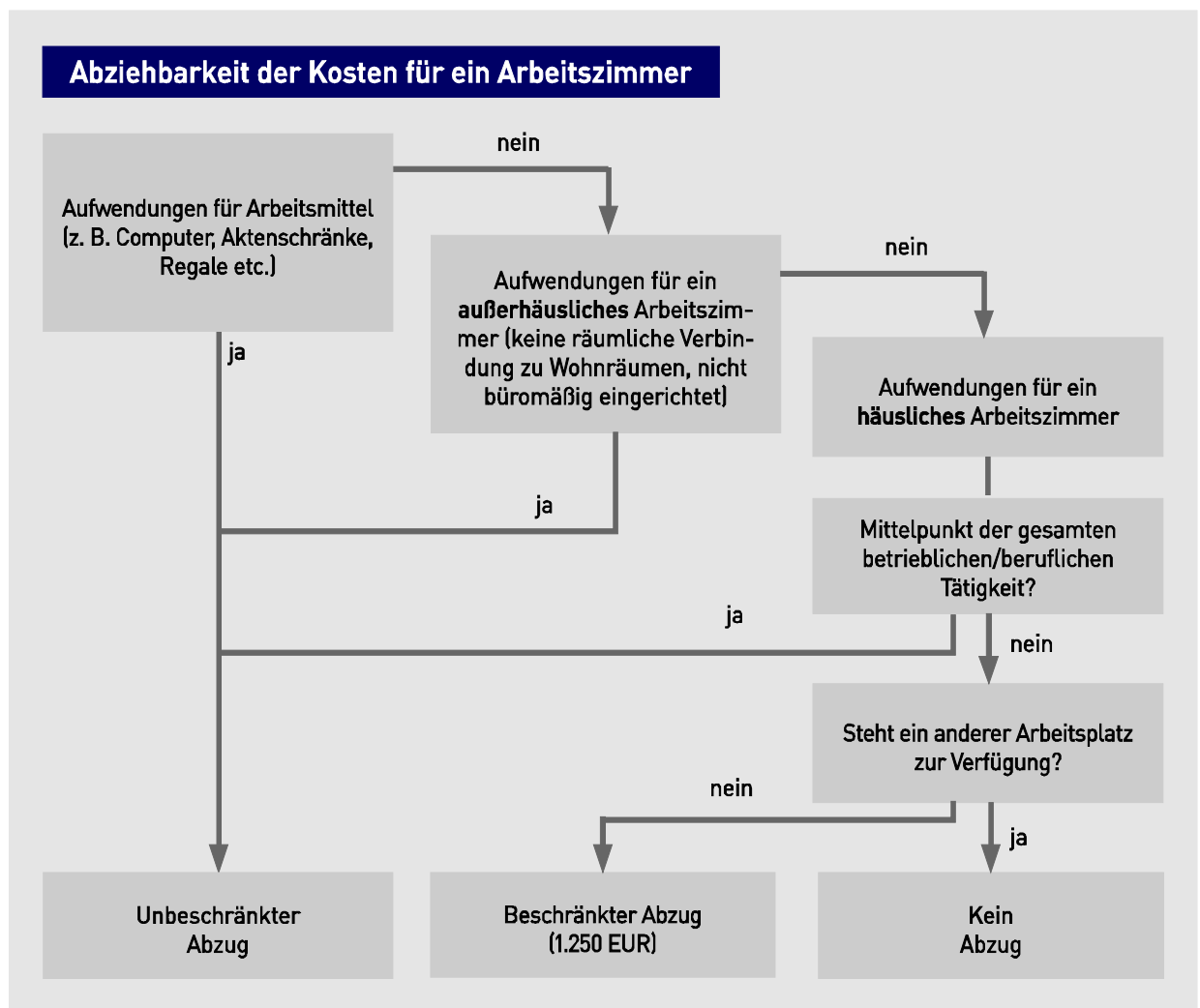
Beachten Sie | Grundsätzlich sind die anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten um den auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Teil der **Absetzungen für Abnutzungen zu kürzen**. Nach einem Schreiben des Bundesfinanzministeriums

(5.10.2000, Az. IV C 3 - S 2256 - 263/00, Rz. 39) sind die anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten allerdings nicht zu kürzen, wenn die Aufwendungen für das Arbeitszimmer **nicht oder nur begrenzt berücksichtigungsfähig** waren.

Ergebnis: M muss einen Veräußerungsgewinn von 4.600 EUR versteuern. Vergleicht man diesen Betrag mit den steuermindernden Aufwendungen für das Arbeitszimmer (1.250 EUR pro Jahr) wird die „**unglückliche**“ **Gestaltung** deutlich. So würde sich beispielsweise bei einem Steuersatz von 35 % eine steuerliche Mehrbelastung von 735 EUR $((4.600 \text{ EUR} \cdot 0,35) - 1.250 \text{ EUR})$ ergeben.

10. Schaubild

Die **grundsätzliche Systematik** beim Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer kann wie folgt veranschaulicht werden.



HAFTUNGSAUSSCHLUSS | Die Texte dieser Ausgabe sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Diese Sonderausgabe ersetzt nicht die individuelle persönliche Beratung.