

Fundstelle
openJur 2015, 5192

- Rkr:
- AmtlSlg:
- PM:

Tenor

Der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 5.1.2010 und die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung vom 8.11.2010 werden mit der Maßgabe geändert, dass weitere Werbungskosten des Klägers i. H.v. ... € in Abzug gebracht werden. Die Berechnung der festgesetzten Einkommensteuer wird dem Beklagten aufgegeben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens werden den Klägern zu 75 % und dem Beklagten zu 25 % auferlegt.

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

Gründe

Die zulässige Klage ist nur teilweise begründet.

Die angefochtene Einkommensteuerfestsetzung ist insoweit rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (§ [100](#) Abs. 1 S. 1 FGO), als sie weitere Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit i.H.v. ... € nicht berücksichtigt.

Im Übrigen ist die Festsetzung nicht zu beanstanden.

I.

Werbungskosten des Klägers für die berufliche Nutzung des Arbeitszimmers sind unbeschränkt in Höhe von ... € in Ansatz zu bringen. Angesichts der bislang hierfür nur i.H.v. 1.250 € in Abzug gebrachten Kosten und der noch zu berücksichtigenden Anschaffungskosten der Besuchergarderobe von ... € sowie der Abschreibung für den Vorhang von ... € ergibt sich eine Verringerung der Einkünfte aus der nichtselbständigen Tätigkeit des Klägers von ... €.

Im Wege der Saldierung sind jedoch zuungunsten der Kläger Kürzungen im Bereich der Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von insgesamt ... € im Zusammenhang mit ... vorzunehmen, so dass sich eine Erhöhung der Einkünfte in entsprechender Höhe und im Ergebnis eine Minderung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von ... € ergibt.

1.

Die Beschränkung der Werbungskosten für das Dienstzimmer auf 1.250 € nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG findet vorliegend keine Anwendung, weil der Raum in dem überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers des Klägers unterhalten wird und damit kein häusliches Arbeitszimmer i.S.d. Abzugsbeschränkung darstellt.

Die Werbungskosten für das Dienstzimmer betragen ... € und ermitteln sich wie folgt:

Abschreibung Gebäude

...

... €

laufende Gebäudekosten

...

... €

Besucherbank

... €

Schranktür

... €

Stühle

... €

Abschreibung Bodenbelag

...

... €

Summe

... €

abzgl. Arbeitgebererstattung

... €

Werbungskosten

... €

a.

Nach § 9 Abs. 1 S. 1, 2 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen und bei der Einkunftsart abzuziehen, bei der sie erwachsen sind. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten seiner Ausstattung sind nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG grundsätzlich nicht abziehbar, es sei denn, für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit steht kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung - dann ist die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 Euro begrenzt - oder das Arbeitszimmer bildet den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen - in diesem Fall sind die Aufwendungen unbegrenzt abziehbar.

Vorliegend kann der begehrte unbeschränkte Werbungskostenabzug für das Dienstzimmer folglich nur in Betracht kommen, wenn dieses den Tätigkeitsmittelpunkt des Klägers bildet oder bereits dem Begriff des häuslichen Arbeitszimmers nicht entspricht, etwa weil es eine "häuslichen Betriebsstätte" darstellt oder als Büro des Arbeitgebers zu beurteilen ist. Letzteres wäre der Fall, wenn man - mit der Rechtsprechung zu der steuerlichen Behandlung von Mietverhältnissen mit dem Arbeitgeber über einen häuslichen Büroraum - zu dem Ergebnis käme, dass die betrieblichen Bedürfnisse des Arbeitgebers das Interesse des Klägers an der Nutzung eines in die häusliche Sphäre eingegliederten Raumes überlagern und der Raum nicht als ein häusliches Arbeitszimmer des Klägers, sondern vielmehr ein externes Büro des Dienstherrn anzusehen wäre.

Nach der neueren Rechtsprechung des BFH (insbesondere Urteil v. 16.9.2004 [VI R 25/02](#), [BStBl II 2006, 10](#), zu dem Fall eines Försters, der mit seinem Dienstherrn einen Mietvertrag über ein Arbeitszimmer in seiner Wohnung geschlossen hatte; vgl. ferner Urteile vom 11.1.2005 [IX R 72/01](#), [BFH/NV 2005, 882](#); v. 9.6.2005 [IX R 4/05](#), [BFH/NV 2005, 2180](#); v. 19.12.2005 [VI R 82/04](#), [BFH/NV 2006, 1076](#)), auf die sich auch die Kläger berufen, ist in Fällen, in denen der Arbeitgeber Zahlungen für ein im Haus bzw. in der Wohnung des Arbeitnehmers gelegenes Büro, das der Arbeitnehmer für die Erbringung seiner Arbeitsleistung nutzt, zwischen Arbeitslohn und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu unterscheiden.

Diese Unterscheidung ist laut BFH danach zu treffen, in wessen vorrangigem Interesse die Nutzung des Arbeitszimmers erfolgt. Dient sie in erster Linie den Interessen des Arbeitnehmers, weil er z.B. in dem Betrieb des Arbeitgebers über einen weiteren Arbeitsplatz verfügt und die Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers vom Arbeitgeber lediglich gestattet oder geduldet wird, so sollen die Zahlungen für den Büroraum als Arbeitslohn zu erfassen und § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG anzuwenden sein. Wird der betreffende Raum jedoch vor allem in dem betrieblichen Interesse des Arbeitgebers genutzt und geht dieses Interesse über die Entlohnung des Arbeitgebers und die Erbringung der jeweiligen Arbeitsleistung hinaus, so sei anzunehmen, dass die betreffenden Zahlungen auf einer neben dem Dienstverhältnis gesondert bestehenden Rechtsbeziehung beruhen, die zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 EStG führe; das an den Arbeitgeber überlassene und von diesem dem Arbeitnehmer rücküberlassene Arbeitszimmer soll dann nicht dem Typusbegriff des Arbeitszimmers i.S.v. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG unterfallen. Weitere Anhaltspunkte für letztere Variante sieht der BFH darin, dass entsprechende Rechtsbeziehungen zu gleichen Bedingungen auch mit fremden Dritten, die nicht in einem Dienstverhältnis zu dem Arbeitgeber stehen, eingegangen werden oder der Arbeitgeber zunächst versucht hat, einen geeigneten Raum von dritter Seite anzumieten. Darüber hinaus sieht der BFH das Vorliegen einer ausdrücklichen schriftlichen Vereinbarung über die Nutzungsbedingungen des betroffenen Raumes als Indiz, nicht jedoch als zwingende Voraussetzung für die Annahme einer eigenständigen Rechtsbeziehung an.

Unerheblich ist aus Sicht des BFH in diesen Fällen (vgl. Urteil v. 16.9.2004 [VIR 25/02](#), [BStBl II 2006, 10](#), unter II.3.), ob die Höhe der Miete für den Büroraum der ortsüblichen Miete entspricht; denn das betriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Raumnutzung werde nicht durch eine für ihn vorteilhafte Gestaltung in Frage gestellt, und bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit sei grundsätzlich von der Absicht zur Überschusserzielung auszugehen. Hilfsweise für den Fall, dass gleichwohl Zweifel an der Überschusserzielungsabsicht i.R.d. § 21 EStG bestehen sollten, hat der BFH in der vorgenannten Entscheidung auf sein Urteil vom 22.7.1993 [VIR 122/92](#), [BStBl II 1992, 510](#), und darauf hingewiesen, dass Verluste aus einer ohne Überschusserzielungsabsicht ausgeübten Nebentätigkeit Werbungskosten aus einer Haupttätigkeit sein könnten, wenn sie durch die Haupttätigkeit veranlasst sind.

b.

Diese Rechtsgrundsätze, denen der erkennende Senat im Wesentlichen folgt, führen im Streitfall dazu, dass das von dem Kläger unterhaltene Dienstzimmer nicht dem Typusbegriff des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG unterfällt, sondern als externes Büro des Dienstherrn einzuordnen ist und die darauf entfallenden Kosten unbeschränkt als Werbungskosten i.S.d. § 9 Abs. 1 S. 1 EStG abziehbar sind, allerdings bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und nicht im Rahmen von Vermietungseinkünften.

Zwar liegt im Streitfall keine vertragliche Vereinbarung des Klägers mit seinem Arbeitgeber über die Nutzungsüberlassung des Büroraums vor; die Dienstzimmerentschädigung wurde durch den Dienstherrn des Klägers auch als - nach § 3 Nr. 12 EStG - steuerfreier Arbeitslohn behandelt.

Der wirtschaftliche Gehalt der im Streitfall vorgefundenen Gestaltung spricht jedoch nach der Überzeugung des Senats auch ohne Vorliegen einer Vereinbarung dafür, dass das Interesse des Klägers, zur Erledigung büromäßiger Arbeiten einen in die häusliche Sphäre eingegliederten Raum zur Verfügung zu haben, von den Belangen der Behörde überlagert wurde. Nicht nur aus dem Vorbringen der Kläger, sondern insbesondere aus den Aussagen der beiden Zeugen ergibt sich, dass die Ausgestaltung der Nutzung des Dienstzimmers hier maßgeblich und objektiv nachvollziehbar von den Bedürfnissen und Vorgaben der Forstverwaltung geprägt war: Diese schreibt vor bzw. bemüht sich bereits durch entsprechende Stellenausschreibung darum, dass ihre Arbeitnehmer nicht nur ihren Wohnsitz in der Nähe ihres jeweiligen Betreuungsreviers nehmen, sondern möglichst dort auch ihren Dienstsitz, also ein Büro unterhalten. Diese Vorgabe dient zum einen der arbeitssicheren Unterbringung der zur Verfügung gestellten Büroausstattung und der Akten, zum anderen jedoch insbesondere auch der Ansprechbarkeit der Revierleiter vor Ort und der Ermöglichung von Publikumsverkehr. Sie trägt dem Umstand Rechnung, dass die Forstverwaltung den Revierleitern regelmäßig keinen Arbeitsplatz bei der übergeordneten Behörde oder in einem in dem Betreuungsrevier belegenen Forsthaus zur Verfügung stellt; die Verwaltung ist deshalb darauf angewiesen, dass ihre Betriebsbezirksleiter einen Büroraum für dienstliche Zwecke stellen, und hat ein starkes Interesse daran, dass dieser im Hinblick auf "kurze Wege" und schnelle Erreichbarkeit in dem jeweiligen Revier belegen ist.

Nach der Aussage des Zeugen R macht der Dienstherr auch Gebrauch von der Möglichkeit, ein Dienstzimmer in Augenschein zu nehmen und zu überprüfen, und das Zimmer muss im Vertretungsfall für einen Vertreter des Revierleiters zugänglich und benutzbar sein; auch dadurch wird deutlich, dass insoweit auf das Interesse des Arbeitnehmers, in seinem privaten Wohn- und Lebensbereich unbehelligt von dienstlichen Belangen zu sein, keine Rücksicht

genommen wird, sondern der Arbeitgeber in Bezug auf das Dienstzimmer die Funktionsfähigkeit der Behörde sicherstellt. Gleiches gilt im Hinblick auf den Publikumsverkehr, der - wenn auch selten - in dem häuslichen Büro stattfindet, sowie im Hinblick darauf, dass das Büro nicht nur durch ein Schild außen an dem Wohnhaus als Dienststelle kenntlich gemacht wird, sondern auch in dem Internetauftritt des Landesbetriebs Wald und Holz NRW unter "Ansprechperson im Forstbetriebsbezirk B" der Kläger mit seiner privaten Anschrift genannt ist. Dadurch wird auch nach außen, für Bürger und Auftragnehmer der Behörde, erkennbar, dass in dem Wohnhaus der Kläger ein ausgelagerter Arbeitsplatz der Forstverwaltung, eine Art Außenstelle des Landesbetriebs Wald und Holz NRW, vorhanden ist.

Dass die Nutzung des Büroraums in dem vorrangigen Interesse der Forstverwaltung erfolgt, bestätigen auch beide Zeugen, die den häuslichen Büroraum eines Revierleiters als "externes Büro des Arbeitgebers" bzw. "Büro des Arbeitgebers" sehen.

Das bloße Interesse des Klägers, "zu Hause" einen Arbeitsplatz zur Erledigung von Bürotätigkeiten zur Verfügung zu haben, ist angesichts solcher dienstlichen Vorgaben und Umstände, wie sie im Streitfall vorgefunden wurden, zu vernachlässigen bzw. nur noch theoretischer Natur. Ungeachtet eines solchen persönlichen Interesses war der Kläger verpflichtet, das Dienstzimmer vorzuhalten und zwar im Wesentlichen auf eigene Kosten. Denn die Dienstzimmerentschädigung ist nach Aussage des Zeugen G weder an die ortsüblichen Mietpreise gekoppelt noch orientiert sie sich an den tatsächlich anfallenden Kosten, sie deckt vorliegend nicht einmal die Hälfte der für den Büroraum - noch ohne Ausstattungsgegenstände - angefallenen Kosten und Abschreibungen. Wenn der Arbeitgeber des Steuerpflichtigen in dieser Weise Kosten für ein in seinem Interesse unterhaltenes Dienstzimmer auf den Arbeitnehmer verlagert, ist es nur folgerichtig, dem Arbeitnehmer - hier dem Kläger - die Möglichkeit zuzubilligen, diese Kosten seines Arbeitgebers ohne Einschränkung einkünftermindernd geltend zu machen.

Nach Ansicht des erkennenden Senats ist dem vorliegend allerdings im Rahmen der Einkünfte aus der nichtselbständigen Arbeit des Klägers Rechnung zu tragen und nicht im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Im Streitfall ist eine neben dem Arbeitsverhältnis gesondert bestehende Rechtsbeziehung nicht erkennbar, es besteht jedoch auch keine Notwendigkeit, eine solche zu konstruieren, weil der Überschuss der Kosten für das Arbeitszimmer über die dafür erhaltene Zahlung des Arbeitgebers jedenfalls durch das Dienstverhältnis veranlasst ist. Es fehlt nicht nur an einer - schriftlichen oder mündlichen - Vereinbarung über die Nutzungsüberlassung des Raumes an den Dienstherrn und anschließende Rücküberlassung an den Kläger, wie sie beispielsweise in dem Urteilsfall [VI R 25/02](#) vorlag. Da die Dienstzimmerentschädigung nur rund 40 % der laufenden Kosten - noch ohne Kosten der Ausstattung - und der Abschreibung abdeckt, fiele eine Totalüberschussprognose i.R.d. § 21 EStG offensichtlich negativ aus. Angesichts der sich deshalb aufdrängenden Zweifel an einer Überschusserzielungsabsicht für eine Vermietungstätigkeit sowie im Hinblick auf das Urteil des BFH vom 22.7.1993 [VI R 122/92](#), [BStBl II 1992, 510](#), sind die sich aus der Nutzung des Dienstzimmers ergebenden Werbungskosten abzüglich der erhaltenen Entschädigung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug zu bringen.

c.

Für die Berechnung der im Streitfall dem Dienstzimmer zuzuordnenden Kosten ist Folgendes zu berücksichtigen:

Die Abschreibung der anteilig auf den Raum entfallenden Herstellungskosten hat nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7, § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 lit. a EStG mit 2 % zu erfolgen. Ein Afa-Satz von 3 % nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 EStG kommt nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift nur für Gebäude des Betriebsvermögens in Betracht. Das Dienstzimmer des Klägers dient keiner betrieblichen Tätigkeit und ist daher Privatvermögen, auf das der erhöhte Abschreibungssatz keine Anwendung findet.

Der Anteil der auf das Dienstzimmer entfallenden Kosten an den Gesamtkosten des Hauses beträgt nicht 16,25 % bzw. 16,01 %, wie von den Klägern geltend gemacht, sondern 12,15 %. Der nach Angaben der Kläger in dem Streitjahr als Dienstzimmer genutzte Raum "Kind II" hat eine Fläche von 17,55 m². Diese ist in das Verhältnis zu setzen zu der gesamten Wohnfläche des Einfamilienhauses; dabei ist der Begriff der Wohnfläche aus § 42 der II. BV zu entnehmen und umfasst alle Wohnräume ohne Nebenräume wie Keller, Waschküchen, Abstellräume, Dachböden (§ 42 Abs. 4 Nr. 1 der II. BV; vgl. auch BFH-Urteil v. 18.10.1983 VI R 68/83, BStBl II 1984, 112). Nebenraum ist vorliegend nur der Heizungsraum "HAR" mit 8,38 m²; das als Abstellraum genutzte Zimmer "Eltern" ist - unabhängig von seiner individuellen Verwendung - als Wohnraum nicht aus der Wohnfläche auszuscheiden.

Die Wohnfläche ohne den Nebenraum "HAR" beträgt 144,44 m² (84,47 m² + 68,34 m² = 152,81 m² abzgl. 8,38 m²); davon entfallen auf das Dienstzimmer 17,55 m², mithin 12,15 %.

Schließlich sind neben den unstrittigen Kosten der Schranktür und des Bodenbelags auch die Aufwendungen für die zur Ausstattung des Dienstzimmers gehörenden Stühle und die Besucherbank als sofort abziehbare Werbungskosten (§ 9 Abs. 1 Satz 1 Satz 3 Nr. 7 i. V. m. § 6 Abs. 2 EStG) in Ansatz zu bringen, wobei für die Stühle ausweislich des vorgelegten Kassensbons Kosten von ... € angefallen sind. Der Senat hat keine Zweifel daran, dass der Kläger in seinem Dienstzimmer Sitzgelegenheiten für Besucher vorzuhalten hatte und die Gegenstände hierfür angeschafft hat. ...

2.

Die übrigen, geltend gemachten Werbungskosten sind nur teilweise anzuerkennen.

Dabei ist zu berücksichtigen, dass zu den Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 1, 2 EStG zwar sämtliche beruflich veranlassten Aufwendungen gerechnet werden und eine berufliche Veranlassung anzunehmen ist, wenn objektiv ein Zusammenhang der Aufwendungen mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufs gemacht werden. Dem steht jedoch das Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG entgegen für solche gemischten Aufwendungen, die sowohl beruflich als auch in nicht ganz untergeordnetem Umfang durch die Lebensführung veranlasst sind, sofern nicht objektive Merkmale und Unterlagen eine zutreffende und leicht nachprüfbar Trennung der einzelnen Nutzungsanteile ermöglichen.

Für das Vorliegen der Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug trägt der Steuerpflichtige die Feststellungslast.

Dies vorausgeschickt sind die Abschreibung für den Vorhang von ... € sowie die Kosten der Besuchergarderobe von ... € als Werbungskosten aus der nichtselbständigen Arbeit des Klägers anzuerkennen.

Sie gehören zwar nicht zu den Gegenständen der Ausstattung des Arbeitszimmers, ihre Anschaffung ist jedoch nach Überzeugung des Senats zumindest nahezu ausschließlich beruflich veranlasst. Der Senat erkennt ein Bedürfnis für die Abgrenzung zwischen dem privaten Wohnbereich und dem aufgrund der Vorgaben des Dienstherrn zwangsläufig auch dienstlichen Besuchern zugänglich zu machenden Bereich des Hauses an und folgert daraus eine weit überwiegend beruflich veranlasste Aufwendung. Gleiches gilt für die Besuchergarderobe, die nachweislich neben einem weiteren, nach den Angaben der Kläger der privaten Kleidung zur Verfügung stehenden Garderobenschrank angeschafft wurde, so dass kein bedeutendes Bedürfnis für eine mehr als untergeordnete private Benutzung des Garderobenelementes bestanden haben dürfte.

Die Abschreibung für den PC i.H.v. ... € ist ebenfalls unverändert zum Werbungskostenabzug zuzulassen, allerdings bei den Werbungskosten aus der nichtselbständigen Arbeit der Klägerin statt des Klägers, dies ist jedoch ohne steuerliche Auswirkung. Angesichts des klägerischen Vortrags zu der Heimarbeit der Klägerin erscheint eine nahezu ausschließliche berufliche Nutzung des Geräts schlüssig.

b.

Im Hinblick auf den gerichtlichen Untersuchungsgrundsatz, § [76](#) Abs. 1 FGO, § [177](#) AO sowie die sich aus § [157](#) Abs. 2 AO ergebende Unselbständigkeit einzelner Besteuerungsgrundlagen, kann es nur zu einem Erfolg der Klage kommen, soweit sich die angegriffene Steuerfestsetzung im Ergebnis als rechtswidrig erweist. Deshalb sind durch das Finanzgericht Fehler eines Steuerbescheides, die sich zu Lasten des Klägers auswirken, innerhalb der durch das Klagebegehren und das Verböserungsverbot gezogenen Grenzen mit solchen Fehlern zu saldieren, die der Finanzbehörde in der Steuerfestsetzung zugunsten des Steuerpflichtigen unterlaufen sind (vgl. Gräber/von Groll, FGO § [65](#) Rz. 41, 42 m.w.N.).

Die geltend gemachte Abschreibung für die Garage ist nach diesen Grundsätzen nicht zum Werbungskostenabzug zuzulassen, da hier eine fast ausschließliche berufliche Nutzung zur Unterbringung des Dienstwagens nicht zur Überzeugung des erkennenden Senats feststeht und dies zu Lasten der Kläger geht. ...

Aus denselben Erwägungen sind auch die Anschaffungskosten der ... nicht länger zum Werbungskostenabzug zuzulassen.

...

II.

Der Senat macht von der Möglichkeit des § [100](#) Abs. 2 S. 3 FGO Gebrauch und gibt dem Beklagten auf, die Einkommensteuer 2010 nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, den Klägern das Ergebnis der Neuberechnung unverzüglich formlos mitzuteilen und den Bescheid nach Rechtskraft dieser Entscheidung mit dem geänderten Inhalt neu bekannt zu geben.

III.

Die Kostenentscheidung folgt aus § [135](#) Abs. 1, § [136](#) Abs. 1 S. 1 FGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus § [151](#) Abs. 1, 3 FGO i.V.m. § [708](#) Nr. 10, § [711](#) S. 1 ZPO.

Permalink: <https://openjur.de/u/762206.html> (<https://oj.is/762206>)