

**Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers setzt voraus, dass der jeweilige Raum ausschließlich oder nahezu ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird.**

**BFH-Beschl. v. 27.7.2015 – GrS 1/14, BStBl II 2016, 265**

## **I. Vorbemerkungen**

Das häusliche Arbeitszimmer beschäftigt seit Jahren das Schrifttum und die Gerichte. Hierfür ist nicht zuletzt der Gesetzgeber verantwortlich, der in der Vergangenheit den steuerlichen Abzug der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zunehmend eingeschränkt hat. Soweit ihm hierbei verfassungsrechtliche Verstöße unterlaufen sind, wurde er durch das BVerfG korrigiert.<sup>1</sup>

Der Typus des häuslichen Arbeitszimmers geht davon aus, dass es sich um einen Raum handelt, der

- seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden ist und
- vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten dient.

Typisch ist hierbei die Einrichtung mit Büromöbeln, wobei der Schreibtisch und entsprechende Aufbewahrungsmöglichkeiten für Akten und andere Unterlagen regelmäßig die zentralen Einrichtungsgegenstände bilden.

## **1. Chronologie**

**Bis** einschl. **1995** konnten Stpfl. ihre Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer **der Höhe nach unbegrenzt** als BA oder WK abziehen. Einzige Voraussetzung war nach der Rspr. des BFH, dass der Raum **ausschließlich** oder **nahezu ausschließlich betrieblich** oder **beruflich genutzt wurde**; eine geringfügige private Mitbenutzung (bis 10 %) war un-  
schädlich.<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> BVerfG, Beschl. v. 6.7.2010 – 2 BvL 13/09, BStBl II 2011, 318

<sup>2</sup> BFH-Urt. v. 6.2.1992 – IV R 85/90, BStBl II 1992, 528

Mit dem **JStG 1996**<sup>3</sup> wurde mit § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG erstmals eine sachliche und betragsmäßige Einschränkung des BA- und des WK-Abzugs (§ 9 Abs. 5 S. 1 EStG) eingeführt. Hiernach durften Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn/Überschuss nicht mindern. Eine Ausnahme von diesem Abzugsverbot galt nach Satz 2 der Vorschrift, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit betrug oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand. In diesem Fall wurde die Höhe der abziehbaren Aufwendungen zunächst auf 2.400 DM, später mit der Umstellung auf den Euro auf 1.250 EUR begrenzt und eine unbeschränkte Abzugsmöglichkeit nur noch zugelassen, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildete, § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 3 EStG.

Auch nach dieser Gesetzesänderung war die begrenzte oder volle Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als BA oder WK nach der Rspr. nur möglich, wenn dieses (nahezu) ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wurde.<sup>4</sup> Das BVerfG hielt diese Regelung vor dem Hintergrund der nur eingeschränkten Nachprüfungsmöglichkeit der Nutzung eines Arbeitszimmers durch die Finanzbehörden für verfassungsgemäß.<sup>5</sup>

Das **StÄndG 2007**<sup>6</sup> schränkte die Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer weiter ein. Nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG waren die Aufwendungen sowie die Kosten der Ausstattung hierfür als BA nur noch abzugsfähig, wenn das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Betätigung** bildete. Eine entspr. Regelung galt für WK, § 9 Abs. 5 EStG. Die Gesetzesänderung hielt einer verfassungsrechtlichen Prüfung jedoch nicht stand. Das BVerfG erklärte die Neufassung insoweit als mit Art. 3 Abs. 1 GG unvereinbar, als das Abzugsverbot Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann umfasste, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand.

---

<sup>3</sup> JStG 1996 v. 11.10.1995, BGBl I 1995, 1250

<sup>4</sup> BFH-Urt. v. 29.11.2006 – VI R 3/04, BStBl II 2007, 308

<sup>5</sup> BVerfG, Urt. v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BStBl II 2000, 162

<sup>6</sup> StÄndG 2007 v. 19.7.2006, BGBl I 2006, 1652

Daraufhin kehrte der Gesetzgeber mit dem **JStG 2010**<sup>7</sup> im Wesentlichen zu der bis einschl. 2006 geltenden Regelung zurück. Die aktuelle Gesetzesfassung lautet:

**§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG**

„(5) <sup>1</sup>Die folgenden Betriebsausgaben dürfen den Gewinn nicht mindern:

...

6b. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. <sup>2</sup>Dies gilt nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. <sup>3</sup>In diesem Fall wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1 250 Euro begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet;

...“

Die Neuregelung gilt für alle offenen Fälle ab dem VZ 2007, § 52 Abs. 12 S. 9 EStG i.d.F. JStG 2010.

## 2. Besonderheiten bei gemischter Nutzung

Der BFH hat trotz der unterschiedlichen Gesetzesfassungen die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer stets davon abhängig gemacht, dass dieses (nahezu) ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wurde. Fraglich ist, ob diese Rspr. vor dem Hintergrund des Beschl. des Großen Senats v. 21.9.2006, mit dem der BFH das Aufteilungsverbot für gemischt veranlasste Reiseaufwendungen endgültig aufgegeben hat<sup>8</sup>, weiterhin Bestand hat. Betroffen sind Fälle, in denen ein häusliches Arbeitszimmer **sowohl für betriebliche/berufliche als auch für private Zwecke genutzt wird**. Hierzu werden unterschiedliche Auffassungen vertreten.

---

<sup>7</sup> JStG 2010 v. 8.12.2010, BGBl I 2010, 1768

<sup>8</sup> BFH-Beschl. v. 21.9.2006 – GrS 1/06, BStBl II 2010, 672; bespr. v. Bolz, AktStR 2010, 56

### a) Meinungen im Schrifttum

Die Literatur hält teilweise die Aufteilung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer wegen der Aufgabe der Rspr. zum Aufteilungs- und Abzugsverbot durch den GrS für geboten oder zumindest die Voraussetzungen der (nahezu) ausschließlichen betrieblichen oder beruflichen Nutzung für zweifelhaft.<sup>9</sup>

Nach der Gegenmeinung hat die Entscheidung des GrS nichts daran geändert, dass Aufwendungen für häusliche Arbeitszimmer nur dann abgezogen werden können, wenn sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt werden.<sup>10</sup>

### b) Rechtsprechung der Finanzgerichte

Die FG beantworten die Frage, ob Aufwendungen für ein gemischt genutztes Zimmer anteilig als BA oder WK abgezogen werden können, unterschiedlich. Eine Aufteilung wird bejaht vom FG Köln<sup>11</sup> sowie vom FG München.<sup>12</sup> Die überwiegende Mehrzahl der FG spricht sich allerdings gegen eine Aufteilung aus.<sup>13</sup>

### c) Auffassung der FinVerw

Die FinVerw lässt Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer weiterhin nur dann zum steuerlichen Abzug zu, wenn dieses (nahezu) ausschließlich betrieblich/beruflich genutzt wird. Lediglich eine untergeordnete private Mitbenutzung soll unschädlich sein.<sup>14</sup> Dies gelte auch unter Berücksichtigung

---

<sup>9</sup> Vgl. *Blümich/Wied*, § 4 EStG Rz 832; *Nacke*, in: Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 4 EStG Rz 1769; *Bergkemper*, juris PraxisReport Steuerrecht 2/2011, Anm. 1; *Paus*, DStZ 2010, 688, 690; *Spilker*, DB 2014, 2850; *Bergan/Martin*, DStR 2014, 1812

<sup>10</sup> *Paul*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 EStG Rz 1513; *Schmidt/Heinicke*, EStG, 34. Aufl., § 4 Rz 520 „Arbeitszimmer“; *Meurer*, BB 2014, 1184

<sup>11</sup> FG Köln, Urst. v. 19.5.2011 – 10 K 4126/09, EFG 2011, 1410, Rev. X R 32/11; FG Köln, Urst. v. 15.5.2013 – 4 K 1384/10, EFG 2013, 1585, Rev. IX R 20/13

<sup>12</sup> FG München, Urst. v. 28.4.2011 – 15 K 2575/10, EFG 2013, 496, Rev. X R 1/13

<sup>13</sup> Vgl. beispielhaft FG Rheinland-Pfalz, Urst. v. 25.8.2010 – 2 K 2331/09, EFG 2011, 1961, Rev. III R 62/11; FG Baden-Württemberg, Urst. v. 2.2.2011 – 7 K 2005/08, EFG 2011, 1055; FG Hamburg, Urst. v. 8.6.2011 – 6 K 121/10, EFG 2011, 2131; FG Rheinland-Pfalz, Urst. v. 21.9.2012 – 3 K 1740/10, EFG 2013, 113, Rev. VI R 68/12; FG Münster, Urst. v. 26.4.2013 – 14 K 3871/11 G, F (juris); FG Rheinland-Pfalz, Urst. v. 10.6.2013 – 2 K 2225/11, DStR/Entscheidungsdienst 2015, 641, Rev. VIII R 22/14

<sup>14</sup> BMF-Schr. v. 2.3.2011 – IV C 6 - S 2145/07/10002, BStBl I 2011, 195; bespr. v. *Bolz*, AktStR 2011, 171

der Ausführungen im Beschl. des GrS des BFH v. 21.9.2006<sup>15</sup>, Rz 7 des BMF-Schr. v. 6.7.2010.<sup>16</sup>

#### **d) Bisherige Rechtsprechung des BFH**

Die Auffassung der hierfür zuständigen BFH-Senate ist unterschiedlich. Während der III., IV., VIII. und X. Senat weiterhin der Ansicht sind, ein häusliches Arbeitszimmer setze eine (nahezu) ausschließlich betriebliche/berufliche Nutzung voraus, sind der VI. und IX. Senat der Auffassung, die Kosten für ein gemischt genutztes häusliches Arbeitszimmer seien grds. aufteilbar.<sup>17</sup>

#### **e) Zu entscheidende Rechtsfrage**

Der IX. Senat des BFH<sup>18</sup> hat dem Großen Senat gem. § 11 Abs. 4 FGO folgende Rechtsfragen zur Entscheidung vorgelegt:

- *Setzt der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers voraus, dass der jeweilige Raum (nahezu) ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt wird?*
- *Sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer entspr. den Grundsätzen des Beschlusses des GrS des BFH<sup>19</sup> aufzuteilen?*

Hierüber hat der GrS nunmehr entschieden.

## **II. BFH-Beschl. v. 27.7.2015 – GrS 1/14, BStBl II 2016, 265**

### **1. Sachverhalt**

Der Kl. bewohnte im Streitjahr 2006 mit seiner EF ein beiden Ehegatten gehörendes EFH. Er erklärte neben Einkünften aus einer Altersrente für das Streitjahr aus der Vermietung zweier MFH und sonstiger Flächen Mieteinnahmen i.H.v. insgesamt 94.047 EUR und WK i.H.v. insg. 99.852 EUR.

---

<sup>15</sup> BFH-Beschl. v. 21.9.2006 – GrS 1/06, BStBl II 2010, 672

<sup>16</sup> BMF-Schr. v. 6.7.2010 – IV C 3 - S 2227/07/10003:002, 2010/0522213, BStBl I 2010, 614; bespr. v. *Bolz*, AktStR 2010, 521

<sup>17</sup> Vgl. Nachweise BFH-Beschl. v. 21.11.2013 – IX R 23/12, BStBl II 2014, 312

<sup>18</sup> BFH-Beschl. v. 21.11.2013 – IX R 23/12, BStBl II 2014, 312; bespr. v. *Bolz*, AktStR 2014, 207

<sup>19</sup> BFH-Beschl. v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl II 2010, 672

Im Einspruchsverfahren machte er erstmals anteilige Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in dem EFH i.H.v. 804 EUR bei den Einkünften aus VuV geltend. Das Arbeitszimmer bilde den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit. Dokumentiert war dies durch einen „Tätigkeitsbericht“ über die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten sowie durch Fotos u.a. eines Schreibtisches, diverser Büroschränke und Regale sowie diverser Aktenordner. Im Arbeitszimmer steht ein Computer. Der Einspruch blieb gleichwohl erfolglos.

Das Nds. FG<sup>20</sup> gab der Klage überwiegend statt. Es berücksichtigte die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer i.H.v. 60 % der entstandenen Raumkosten. Der Kl. könne 60 % seiner Aufwendungen (804 EUR x 60 % = 482 EUR) als WK bei seinen Einkünften aus VuV absetzen, obwohl er den Raum zur Überzeugung des Senats nicht (nahezu) ausschließlich zur Einkünfteerzielung genutzt habe. Eine berufliche Nutzung im Umfang von 60 % habe er nachgewiesen.

Auf die Rev. des FA hat der IX. Senat den GrS angerufen.<sup>21</sup>

<b>Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form</b>	
Kl.	Stpfl., der gemeinsam mit seiner EF in einem ihnen gemeinsam gehörenden EFH wohnt
2006	Altersrente und Mieteinnahmen rd. 94.000 EUR, WK rd. 100.000 EUR; im Einspruchsverfahren: Geltendmachung von anteiligen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als WK (804 EUR) unter Vorlage eines „Tätigkeitsberichts“ und von Fotos
FA	Ablehnung des Abzugs und Zurückweisung des Einspruchs
FG	Berücksichtigung von 60 % der geltend gemachten Raumkosten

## **2. Entscheidung und Begründung**

Der Große Senat teilt nicht die Meinung des vorliegenden Senats. Er ist der Auffassung, dass Aufwendungen für einen in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebundenen Raum, der sowohl zur Erzielung von Einkünften als auch – in mehr als nur untergeordnetem Umfang – zu privaten Zwecken genutzt wird, **insgesamt nicht abziehbar** sind. Hierfür sind im Wesentlichen folgende Erwägungen maßgebend:

---

<sup>20</sup> Nds. FG, Urt. v. 24.4.2012 – 8 K 254/11, EFG 2012, 2100

<sup>21</sup> BFH-Beschl. v. 21.11.2013 – IX R 23/12, BStBl II 2014, 312

- Bereits nach dem **allgemeinen Wortverständnis** des Gesetzes ist ein Zimmer, das zwar büromäßig eingerichtet ist, das aber in nennenswertem Umfang neben der Verrichtung von (Büro-)Arbeiten auch anderen Zwecken dient, etwa als Spiel-, Gäste- oder Bügelzimmer, kein „häusliches Arbeitszimmer“.
- Auch die **Gesetzesgeschichte** spricht dafür, dass der Gesetzgeber erkennbar an den überkommenen Begriff des Arbeitszimmers anknüpft, der neben einer büromäßigen Ausstattung auch eine ausschließliche oder nahezu ausschließliche Nutzung für betriebliche oder berufliche Zwecke verlangt.
- Schließlich steht der **Zweck des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG** einer Aufteilung der Aufwendungen entgegen. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer wurden vom BA-Abzug ausgeschlossen, um zu „einer sachgerechten Abgrenzung des beruflichen und des privaten Bereichs des Stpfl.“ zu gelangen, „Gestaltungsmöglichkeiten zu unterbinden und den Verwaltungsvollzug zu erleichtern“. Diese Ziele würden verfehlt, wären Aufwendungen für als Arbeitszimmer ausgestattete Räume in betrieblich/beruflich veranlasste Aufwendungen einerseits und privat veranlasste Kosten andererseits aufzuteilen.
- Diesem Ergebnis steht der Beschl. des Großen Senats des BFH<sup>22</sup> schon deshalb nicht entgegen, weil **§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG** eine den allgemeinen Grundsätzen **vorgehende Spezialregelung** ist, die abschließend bestimmt, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abziehbar sind.

### III. Anmerkungen

#### 1. Würdigung

Die Erwartungen an den Großen Senat waren hoch. Viele hatten gehofft, er werde dem vorlegenden IX. Senat folgen und eine Aufteilung der Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer bei gemischter Nutzung zulassen. Es ist jedoch anders gekommen: Entgegen der h.M. im Schrifttum, aber im Einklang mit der FinVerw, der überwiegenden Rspr. der FG und der Mehrzahl der BFH-Senate hält der Große Senat an dem Merkmal der (nahezu) ausschließlichen Nutzung des Arbeitszimmers zu einkunftsrelevanten Zwecken fest.

---

<sup>22</sup> BFH v. 21.9.2006 – GrS 1/06, BStBl II 2010, 672



Die Argumente wiegen schwer: § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG enthält ein **allgemeines Abzugsverbot** für bestimmte BA. Selbst wenn die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich veranlasst sind, sind sie grds. nicht abziehbar. Das Gleiche gilt für WK, § 9 Abs. 5 EStG.

Der Gesetzgeber wollte damit dem Umstand Rechnung tragen, dass eine Nachprüfung der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers durch die Finanzbehörden wegen des engen Zusammenhangs zur Sphäre der privaten Lebensführung und des Schutzes der Wohnung durch Art. 13 GG wesentlich eingeschränkt oder gar unmöglich ist.<sup>23</sup>

Nur in den vom Gesetz vorgesehenen **Ausnahmefällen**, in denen **kein anderer Arbeitsplatz** für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung steht, oder das Arbeitszimmer den **Mittelpunkt** der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, ist ein Abzug der Aufwendungen i.H. bis zu 1.250 EUR bzw. in tatsächlicher Höhe möglich. Weil der Stpfl. in diesen Fällen auf einen häuslichen Arbeitsplatz angewiesen ist, geht der Gesetzgeber typisierend davon aus, dass seine Aufwendungen hierfür (nahezu) ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasst sind, obwohl auch in diesen Fällen eine private Nutzung des Arbeitszimmers nicht überprüft und damit nicht ausgeschlossen werden kann.

## 2. Begründung des Großen Senats

Der Große Senat orientiert sich bei seiner Entscheidung in erster Linie an dem **Typusbegriff** des häuslichen Arbeitszimmers. Dieses ist nach ständiger Rspr. seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Stpfl. eingebunden und dient vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten.<sup>24</sup> Damit ist das Arbeitszimmer nach Auffassung des Großen Senats bereits nach dem Gesetzeswortlaut ein Raum, der seiner Ausstattung nach der Erzielung von Einnahmen dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt wird.

Der Große Senat weist allerdings zugleich darauf hin, dass auch Aufwendungen für **Räume** innerhalb des **privaten Bereichs** des Stpfl., die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen, gleichwohl unbeschränkt als BA/WK abziehbar sein können, wenn sie betrieblich/beruflich

---

<sup>23</sup> BT-Drucks 13/1686, 16

<sup>24</sup> BFH-Urt. v. 19.9.2002 – VI R 70/01, BStBl II 2003, 139; BFH-Urt. v. 16.10.2002 – XI R 89/00, BStBl II 2003, 185; BFH-Urt. v. 23.1.2003 – IV R 71/00, BStBl II 2004, 43

genutzt werden und sich der betriebliche/berufliche Charakter des Raums und dessen Nutzung anhand **objektiver Kriterien** feststellen lassen. Diese Voraussetzungen hat die Rspr. bereits in der Vergangenheit bejaht bei

- einer Notarztpraxis<sup>25</sup>,
- einem häuslichen Tonstudio<sup>26</sup> oder
- einem Warenlager<sup>27</sup>.

Hier ergibt sich bereits aus der **Ausstattung** der Räumlichkeiten (z.B. als Werkstatt) und/oder wegen ihrer **Zugänglichkeit** durch dritte Personen (z.B. alleinige Praxis eines Freiberuflers), dass eine private Mitbenutzung ausgeschlossen werden kann und damit der für die Abzugsbeschränkung in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG maßgebliche Grund der nicht auszuschließenden privaten Nutzung für diese Räume nicht gilt.

Des Weiteren begründet der Große Senat seine Auffassung mit der Gesetzesgeschichte. Er verweist darauf, dass der BFH stets verlangt hat, dass zum **Typusbegriff des Arbeitszimmers** neben einer entsprechenden **büromäßigen Ausstattung** auch eine ausschließliche oder **nahezu ausschließliche Nutzung für betriebliche** oder ähnliche **Zwecke** gehört. Wenn der Gesetzgeber einen solchen, in ständiger höchstrichterlicher Rspr geprägten Begriff in ein Gesetz einfügt, ist – so der GrS – davon auszugehen, dass er ihn auch entspr. dieser Prägung verwenden und im Gesetz – ungeachtet der weiteren Entwicklung der Rspr. in diesem Punkt – festschreiben will. Dies gelte umso mehr, wenn sich eine entspr. Absicht – wie hier – in der Gesetzesbegründung widerspiegelt.

Im Übrigen bezieht sich der GrS auf die Rspr. des BVerfG. Dieses hat in seinem Ur. v. 7.12.1999<sup>28</sup> ausgeführt, der Umfang der behaupteten betrieblichen oder beruflichen Nutzung lasse sich objektiv nicht überprüfen. Einzig der regelmäßige Augenschein in den Wohnräumen gem. §§ 98, 99 AO ohne vorherige Benachrichtigung könnte im Einzelfall zur Aufklärung verhelfen.

Zu Recht weist der Große Senat in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Behauptungen des Stpfl., zu welcher Zeit er auf welche Weise ein in die häusliche Sphäre eingebundenes Zimmer nutzt, regelmäßig nicht

---

<sup>25</sup> BFH-Urt. v. 5.12.2002 – IV R 7/01, BStBl II 2003, 463

<sup>26</sup> BFH-Urt. v. 16.10.2002 – XI R 89/00, BStBl II 2003, 185

<sup>27</sup> BFH-Urt. v. 22.11.2006 – X R 1/05, BStBl II 2007, 304

<sup>28</sup> BVerfG, Ur. v. 7.12.1999 – 2 BvR 301/98, BStBl II 2000, 162

verifizierbar sind. Auch ein „**Nutzungszeitenbuch**“ sei kein geeignetes Mittel, die jeweiligen **Nutzungszeiten nachzuweisen** oder **glaubhaft zu machen**. Die darin enthaltenen Angaben besäßen keinen über die darin liegende Behauptung des Stpfl. hinausgehenden Beweiswert und seien regelmäßig – anders als etwa Fahrtenbücher – nicht anhand eines Abgleichs mit anderen Informationen überprüfbar. Ebenso mangle es an hinreichenden Maßstäben, anhand derer die jeweiligen Anteile **geschätzt** werden könnten.

Im Streitfall hatte der Kl. dem FG einen „Tätigkeitsbericht“ über die Arbeiten vorgelegt, die er im häuslichen Arbeitszimmer verrichtet habe. Das Misstrauen des Großen Senats ggü. solchen selbst erstellten Aufzeichnungen ist verständlich. Da ein vom Stpfl. angefertigtes „Nutzungszeitenbuch“ faktisch nicht überprüfbar ist, kommt ihm kein maßgebender Beweiswert zu. Anders als bei einem Fahrtenbuch, bei dem die lt. Eintragung zurückgelegten km mit dem Kilometerstand des Fahrzeugs oder anhand anderer Merkmale, etwa durchgeführter Inspektionen, Benzinquittungen, Reisekostenabrechnungen o.Ä. abgeglichen werden können, fehlt es hier an objektiv nachprüfbaren Maßstäben. Aus diesem Grund kann auch keine Aufteilung der zeitlichen Nutzungsanteile im **Schätzungswege** erfolgen.

### 3. Behandlung der Vorlagefragen

Der Große Senat hat damit die 1. Vorlagefrage des IX. Senats in dem Sinne bejaht, dass ein häusliches Arbeitszimmer eine (nahezu) ausschließlich betriebliche/berufliche Nutzung voraussetzt. Er hat darüber hinaus aber auch die 2. Vorlagefrage<sup>29</sup> nicht i.S.d. vorlegenden Senats entschieden.

Dieser war der Auffassung, dass bei Bejahung der 1. Vorlagefrage die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG für in einer häuslichen Umgebung liegende Räume, die (in zeitlicher Hinsicht) nur teilweise steuerbar genutzt würden, nicht greife. Über die Abziehbarkeit der Aufwendungen für solche wäre – so der IX. Senat – allein nach § 4 Abs. 4 EStG zu entscheiden. Angesichts der Einbindung des Zimmers in die private Lebensführung des Stpfl. lägen **gemischte Aufwendungen** vor, die – bei Vorliegen entsprechender Aufteilungskriterien (z.B. in Form von Nutzungs-

---

<sup>29</sup> Sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer entsprechend den Grundsätzen des Beschlusses des Großen Senats des BFH aufzuteilen?

zeiten) – nach den vom Großen Senat für Reisekosten entwickelten Grundsätzen<sup>30</sup> z.T. abziehbar seien.

Dem ist der Große Senat nicht gefolgt. Er hält § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG für eine den allgemeinen Grundsätzen vorgehende **Spezialregelung**, die **abschließend** bestimmt, unter welchen Voraussetzungen und in welcher Höhe Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer abziehbar sind. Die für Reisekosten entwickelten Aufteilungsgrundsätze sind damit nach Auffassung des Großen Senats für ein häusliches Arbeitszimmer nicht anwendbar.

#### IV. Stellungnahme

Die Entscheidung des Großen Senats hat all diejenigen enttäuscht, die sich durch seinen Reisekosten-Beschl. v. 21.9.2009 ermutigt gefühlt hatten, er werde nunmehr auch bei einem gemischt genutzten Arbeitszimmer i.S.d. vorliegenden Senats entscheiden. Mit seinem Reisekosten-Beschl. hatte der Große Senat das bisher aus § 12 Nr. 1 S. 2 EStG abgeleitete Aufteilungs- und Abzugs**verbot** endgültig aufgegeben und stattdessen ein Aufteilungs- und Abzugs**gebot** für Reisekosten statuiert. Danach sind **Reisen** nicht mehr in jedem Fall **insgesamt als Einheit** zu beurteilen. Vielmehr können unterschiedliche Reiseabschnitte unterschiedlich als beruflich oder privat veranlasst anzusehen und die Aufwendungen hierfür entspr. aufzuteilen sein. Als sachgerechter **Aufteilungsmaßstab** kommt in derartigen Fällen das Verhältnis der beruflichen und privaten **Zeitanteile** in Betracht.

Es lag also nicht gänzlich fern, diese Grundsätze auch auf häusliche Arbeitszimmer zu übertragen und insoweit die jeweiligen unterschiedlichen Nutzungszeiten als geeignetes Aufteilungskriterium heranzuziehen. Denn wenn das Veranlassungs- und das Aufteilungsprinzip unstrittig für die gemischt genutzte **Wohnung** gelten, warum sollte es bei einem gemischt genutzten **Raum** in der Wohnung anders sein? Jedenfalls in Fällen, in denen das Arbeitszimmer **nicht gleichzeitig**, sondern **zeitlich versetzt** für einkunftsbezogene und private Zwecke genutzt wird, hätte dem Veranlassungs- und dem objektiven Nettoprinzip in gebührendem Umfang Geltung verschafft werden können.

---

<sup>30</sup> Der Große Senat hatte in seinem Beschl. v. 21.9.2009 über Reiseaufwendungen bei gemischt (d.h. sowohl beruflich/betrieblich als auch privat) veranlassten Reisen zu befinden und – in Befolgung des Aufteilungs- und Abzugsgebots – entschieden, dass diese nach den jeweiligen Zeitanteilen in abziehbare BA/WK und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung grds. aufzuteilen seien.

Der Große Senat ist diesen Weg nicht gegangen. Er hat hierüber nicht entschieden, und damit bereits die Vorfrage offengelassen, ob es sich bei den Aufwendungen für ein gemischt genutztes Arbeitszimmer überhaupt um **erwerbsbezogenen Aufwand** und damit um BA oder WK handelt. Vor dem Hintergrund, dass die Angaben des Stpfl. über die Nutzungszeiten generell nicht verifizierbar sind und allgemeine Erfahrungssätze fehlen, wie viel Zeit im häuslichen Büro üblicherweise, z.B. für eine vermögensverwaltende Tätigkeit aufgewendet wird, hatte der X. BFH-Senat diese Frage auf Anfrage des vorlegenden IX. Senats verneint.

Nach gegenteiliger Ansicht ändert zwar die mangelnde Überprüfbarkeit der Nutzung nichts daran, dass abstrakt ein Aufteilungsmaßstab entspr. der zeitlichen Nutzungsanteile möglich ist. Die fehlende Verifikation der Angaben des Stpfl. führt dann lediglich dazu, dass ein Abzug der Aufwendungen als BA/WK mangels Nachweises (i.d.R. gänzlich) unterbleibt. Hierauf hatte bereits der Große Senat in seinem Beschl. v. 21.9.2009 hingewiesen.<sup>31</sup> Auch eine **Schätzung** der Nutzungsanteile kann dann nicht erfolgen, da eine Schätzung von BA oder WK **dem Grunde nach** nicht zulässig ist.<sup>32</sup>

Der Große Senat hat hierzu bewusst keine Aussage getroffen, indem er § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG als **spezialgesetzliche Regelung** für häusliche Arbeitszimmer mit **abschließendem** Charakter begreift. Soweit die Regelung zu einer Einschränkung des **objektiven Nettoprinzips** führt, sieht sie der BFH als sachlich gerechtfertigt an.

Die Entscheidung des GrS hinterlässt ein gewisses Unbehagen. Zwar ist es grds. zu begrüßen, dass der BFH „Ermittlungen im Privatbereich eingeschränkt“ wissen will; es verbleiben gleichwohl Ungerechtigkeiten. Wenn sich der Umfang der jeweiligen Nutzung ganz allgemein nicht feststellen lässt, wie lässt sich dann feststellen, dass ein Arbeitszimmer ausschließlich erwerblich oder allenfalls in ganz geringem Umfang mitprivat benutzt worden ist? Ist hier das FA nicht auch allein auf die Angaben des Stpfl. angewiesen, wenn es nicht im Wege eines Ortstermins Feststellungen treffen will, die mit unverhältnismäßigem Aufwand verbunden sind?<sup>33</sup> Und wie ist für diesen Fall sichergestellt, dass die Liege, der Fernseher oder andere private Gegenstände vom Stpfl. nicht kurz zuvor entfernt worden sind?

---

<sup>31</sup> BFH-Beschl. v. 21.9.2009 – GrS 1/06, BStBl II 2010, 672 Rz 126

<sup>32</sup> Vgl. *Heger*, DB 2016, 249, 253

<sup>33</sup> So die Bedenken von *Ratschow*, Urteilsanmerkung BFH/PR 2016, 94

Hier hilft nur eine unangemeldete **Inaugenscheinnahme**, die allerdings wegen des Schutzes der Wohnung durch Art. 13 GG gegen den Willen des Stpfl. nur zur Verhütung dringender Gefahren für die öffentliche Sicherheit und Ordnung angeordnet werden kann, § 99 Abs. 1 S. 3 AO. Sie bleibt damit in der Praxis ein stumpfes Schwert.

Stpfl., bei denen das FA den Ortstermin zuvor ankündigt, können sich darauf einstellen, Gegenstände im häuslichen Arbeitszimmer zu belassen, die allenfalls auf eine unbedeutende private Mitbenutzung schließen lassen.<sup>34</sup>

Der Beschl. des BFH benachteiligt im Ergebnis Stpfl., die aus beruflichen Gründen ein sog. **Homeoffice** benötigen, hierfür aber keinen ausschließlich als häusliches Arbeitszimmer genutzten Raum vorhalten können. Auch „**Arbeitsecken**“ sind künftig steuerlich anteilig nicht berücksichtigungsfähig. Andererseits können diejenigen, die über so viele Räume in ihrer Wohnsphäre verfügen, dass sie einen Raum ausschließlich als beruflich oder betrieblich genutztes Arbeitszimmer nutzen können, ihre raumbezogenen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer geltend machen.<sup>35</sup> Ein gerechtes Ergebnis?

Bei einer Gesamtwürdigung des BFH-Beschl. drängt sich der Verdacht auf, dass die Gerichte das Gebot folgerichtiger Nettobesteuerung zwar in den Maßstäben weiter entschieden hochhalten, aber nicht mehr mit gleicher Entschlossenheit durchführen. Zu Recht weist *Hufeld*<sup>36</sup> daher darauf hin, dass begrifflich-definitivische Gesetzgebungsmacht über Art und Umfang von Erwerbsaufwendungen die erwerbswirtschaftliche Dispositionsfreiheit beschneidet und das Aufteilungsprinzip sie schützt.

### V. Ausblick

Bleibt also der Gesetzgeber, dem es obliegt, die Vorschrift des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b EStG unter diesen Umständen den Erfordernissen der Praxis anzupassen – und unter Beachtung des Gebots der Folgerichtigkeit und des objektiven Nettoprinzips – in den Fällen raumbezogene Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer anteilig zuzulassen, in denen der Nachweis der Nutzung des Raumes für erwerbsbezogene Zwecke mit vertretbarem

---

<sup>34</sup> Z.B. etwa eine Kaffeemaschine oder eine Minibar, nicht hingegen ein Bett oder eine Küchenzeile mit Herd; das Sofa wird ein Grenzfall bleiben; vgl. *Spilker*, NJW 2016, 842, 844

<sup>35</sup> Zutreffend insoweit *Spilker*, NJW 2016, 844

<sup>36</sup> Vgl. *Hufeld*, Stbg 3/2016, M1



Aufwand geführt werden kann. Denkbar wäre z.B., für solche Aufwendungen gesetzgeberisch eine typisierende Höchstgrenze einzuführen.<sup>37</sup>

---

<sup>37</sup> So der Vorschlag von *Spilker*, NJW 2016, 842, 844