

Ein Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer, das nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung darstellt, ist dann möglich, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Die Aufwendungen werden bis zur Höhe von 1.250 € je Wirtschafts-/Kalendarjahr steuerlich anerkannt (§§ 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6b S. 2 und 3, 9 Abs. 5 EStG). Der Betrag von 1.250 € ist kein Pauschbetrag. Es handelt sich vielmehr um einen nach neuer BFH-Rechtsprechung personenbezogenen Höchstbetrag. Nutzen mehrere Steuerpflichtige ein häusliches Arbeitszimmer, ist die Höchstgrenze von 1.250 € personenbezogen anzuwenden, sodass jeder von ihnen seine Aufwendungen hierfür geltend machen kann.²⁵ Im Rahmen der Rechtsprechung – mit der steuerlichen Beurteilung der Arbeitszimmer mussten und müssen sich die Gerichte in zahlreichen Verfahren immer wieder beschäftigen – wurden folgende Begriffsdefinitionen herausgearbeitet:²⁶

Arbeitszimmer ^{27, 28}	Raum, der vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftstellerischer oder verwaltungstechnischer Arbeit dient und typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet ist, wobei der Schreibtisch das zentrale Möbelstück darstellt. Beispiel: Büro eines Arztes zur Erledigung von Schreibaarbeiten
Betriebsstätte	Jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient, § 12 AO. Liegt eine häusliche Betriebsstätte vor, die wie ein häusliches Arbeitszimmer ausgestattet ist (Schreibtisch zentrales Möbelstück), finden die Grundsätze zum häuslichen Arbeitszimmer Anwendung. Beispiel: Arztpraxis
Häuslich ²⁹	Räume sind dann häuslich, wenn sie mit dem Wohnteil eine bauliche Einheit bilden und damit grundsätzlich zum privaten Bereich gehören. Eine unmittelbare Verbindung mit dem Wohnteil ist nicht erforderlich, so stehen z. B. auch ein Mansardenzimmer oder ein Kellerraum im selbst genutzten Einfamilienhaus zu der Wohnung noch in einer räumlichen Verbindung.
Außerhäuslich ³⁰	Räume, die sich außerhalb der Wohnung und außerhalb der baulichen Einheit des Wohngebäudes befinden, sind außerhäuslich. Befinden sich die Räume in einem Mehrfamilienhaus, liegt dann ein außerhäusliches Arbeitszimmer vor, wenn sie nicht auf derselben Etage oder direkt neben der bewohnten Wohnung liegen. Die Begrenzung des Abzugs der Aufwendungen auf einen Betrag von 1.250 € ist personenbezogen und gilt auch bei der Nutzung von mehreren häuslichen Arbeitszimmern in verschiedenen Haushalten.

Notfallpraxis ³¹	Eine ärztliche Notfallpraxis im selbst genutzten Wohnhaus ist kein häusliches Arbeitszimmer und unterliegt somit auch keiner Abzugsbeschränkung, wenn sie nach außen erkennbar dem Publikumsverkehr gewidmet ist. Mehrere beruflich oder betrieblich genutzte Räume werden jeweils für sich betrachtet, wenn sie keine funktionale Einheit darstellen.
Gemischt genutzte Räume	Die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für betrieblich/beruflich genutzte Räume setzt grundsätzlich voraus, dass die Räume ausschließlich oder fast ausschließlich für betriebliche/berufliche Zwecke genutzt werden. Allerdings hat der Große Senat des BFH für gemischt veranlasste Reisekosten, in Abkehr von seiner bisherigen Rechtsprechung, eine Aufteilung der Aufwendungen zugelassen. Offen war, ob diese Rechtsprechungsgrundsätze auf das Arbeitszimmer übertragen werden können, mit der Folge, dass gemischt genutzte Räume anteilig in Höhe des betrieblichen/beruflichen Nutzungsanteils als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten berücksichtigt werden können. Diese dem Großen Senat des BFH vom IX. Senat in dem Verfahren IX R 23/12 mit Beschluss vom 21.11.2013, BStBl. II 2014 S. 312, zur Entscheidung vorgelegte Frage hat der Große Senat mit Beschluss vom 27.7.2015 verneint, (GrS 1/14, BStBl. II 2016 S. 265). Dementsprechend hat der BFH in der Folge ³² eine bloße Arbeitsecke bzw. die Abtrennung eines einheitlichen Raumes durch ein Regal nicht als ausreichend für die Geltendmachung eines Arbeitszimmers anerkannt.

Abzugsfähige Aufwendungen³³ (ggf. anteilig)

- Miete
- Gebäudeabschreibung, Sonderabschreibung
- Finanzierungskosten für Kredite zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur eines Gebäudes
- Reinigungskosten
- Wasser- und Energiekosten
- Grundsteuer, Müllabfuhr, Schornsteinfeger, Gebäudeversicherungen
- Renovierungskosten
- Aufwendungen für die Ausstattung des Zimmers, z. B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, nicht hingegen Luxusgegenstände, die primär zur Dekoration gedacht sind³⁴
- Sonstige

Die berücksichtigungsfähigen Aufwendungen, die dem Arbeitszimmer nicht direkt zugeordnet werden können, sind anteilig zu ermitteln. Beträgt die Gesamtwohnfläche einer Wohnung 200 qm und entfallen hiervon 30 qm auf das Arbeitszimmer, so entfallen 15 % der Aufwendungen auf das Arbeitszimmer.

Nebenräume wie Keller, Waschküche, Abstellräume und Dachböden (Zubehörräume) bleiben bei der Ermittlung der Wohnfläche grundsätzlich außer Ansatz. Bei dem von einem Pensionär ausschließlich für seine Gutachtertätigkeit genutzten Raum im Keller handelt es sich jedoch nach dem Urteil des BFH VIII R 3/12 vom 11.11.2014, BStBl. II 2015 S. 382, um ein häusliches Arbeitszimmer. Der Kellerraum war abweichend von den vorgenannten Grundsätzen zu berücksichtigen, da er unmittelbar dem Wohnen diene und nach seiner baulichen Beschaffenheit, Lage und Ausstattung mit dem Standard eines Wohnraums und nicht dem eines Zubehörraums vergleichbar war. Hinsichtlich der für die Frage eines betragsmäßig unbegrenzten Kostenabzugs notwendigen Bestimmung des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit sind danach Alterseinkünfte wie Pensionen oder Renten ebenso wenig zu berücksichtigen wie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, da die Tätigkeit des Pensionärs als Vermieter wegen ihrer Geringfügigkeit im Urteilsfall hinter die Gutachtertätigkeit zurücktreten musste. Nach der allerdings nicht rechtskräftigen Entscheidung des FG Münster 11 K 829/14 E vom 18.3.2015 gehören schließlich zudem auch Modernisierungskosten für ein Badezimmer anteilig zu den Kosten eines häuslichen Arbeitszimmers (Az. BFH: VIII R 16/15). In dem Verfahren X R 26/13 hat der BFH mit Urteil vom 17.2.2016 dagegen bereits entschieden, dass die anteilige Berücksichtigung von privat genutzten Nebenräumen (in dem Streitfall Küche, Bad und Flur) nicht möglich ist.

Querverweise

25 BFH-Urteil VI R 53/12 vom 15.12.2016 (DStR 2017, S. 439) und BFH-Urteil VI R 86/13 vom 15.12.2016 (DStR 2017, S. 404)

26 Siehe hierzu auch BMF-Schreiben vom 2.3.2011 (BStBl. 2011 I S. 195); weitere Anwendbarkeit bestätigt durch BMF-Schreiben vom 21.3.2017 (BStBl. I 2017 S. 487).

27 BFH vom 28.8.2003 (BStBl. II 2004 S. 55).

28 BFH vom 19.9.2002 (BStBl. II 2003 S. 139).

29 BFH vom 16.10.2002 (BStBl. II 2003 S. 185).

30 BFH-Urteil VIII R 15/15 vom 9.5.2017 (DStR 2017, S. 1.581)

31 BFH vom 20.11.2003 (BStBl. II 2004 S. 775), BFH vom 5.12.2002 (BStBl. II 2003 S. 463), BFH-Beschluss VIII B 22/10 vom 27.6.2011 (BFH/NV 2011 S. 1.682).

32 BFH-Urteil X R 32/11 vom 17.2.2016, DB 2016 S. 1.472.

33 Siehe hierzu auch Kapitel 15.1.69 Praxis im eigenen Haus.

34 BFH vom 30.10.1990 (BStBl. II 1991 S. 340).