

**Titel:**

**Abzug von Aufwendungen für betrieblich genutzten Raum einer Wohnung bei nichtehelicher Lebensgemeinschaft**

**Normenketten:**

EStG § 4 Abs. 4

EStG § 5 S. 1 Nr. 6b

**Leitsätze:**

1. Aufwendungen für einen betriebsstättenähnlichen Raum der Wohnung unterliegen nicht der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG für ein häusliches Arbeitszimmer, weil eine diese Beschränkung rechtfertigende private Mitnutzung praktisch ausgeschlossen werden kann (BFH, Urteil v. 29.1.2020, VIII R 11/17, BStBl 2020 II S. 445). (redaktioneller Leitsatz)

2. Müssen Kunden und Geschäftspartner ein dem privaten Bereich zuzuordnendes Durchgangszimmer durchqueren, um in den betrieblich genutzten Raum zu gelangen, kann dennoch ein betriebsstättenähnlicher Raum gegeben sein. Dies ist der Fall, wenn die dadurch gegebene räumliche Verbindung zu den privat genutzten Räumen angesichts der Ausstattung des Raums und der tatsächlichen betrieblichen Nutzung nicht entscheidend ins Gewicht fällt (BFH, Urteil v. 29.1.2020, VIII R 11/17, BStBl 2020 II S. 445). (redaktioneller Leitsatz)

3. Die auf den betriebsstättenähnlichen Raum entfallenden Aufwendungen für die Wohnung sind abziehbar bis zu dem Betrag, den der Steuerpflichtige für die Wohnung getragen hat. Es wird davon ausgegangen, dass der Aufwand des Steuerpflichtigen primär auf den beruflich genutzten Raum entfällt (vgl. zu Ehegatten BFH, Urteil v. 15.12.2016, VI R 86/13, BStBl 2017 II S. 941). Dies gilt auch bei nichtehelicher Lebensgemeinschaft jedenfalls dann, wenn der vom Steuerpflichtigen getragene Betrag die auf den Raum entfallenden Aufwendungen übersteigt. (redaktioneller Leitsatz)

**Schlagwort:**

Bilanzierung

**Fundstellen:**

StEd 2021, 519

EFG 2021, 1458

LSK 2021, 17748

**Tatbestand**

I.

1

Streitig ist der Abzug von Aufwendungen für einen betrieblich genutzten Raum in einer von der Klägerin und Herrn X gemieteten Wohnung.

2

In ihrer Einkommensteuererklärung für 2016 erklärte die Klägerin u. a. einen gem. § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz in der für das Streitjahr geltenden Fassung (EStG) durch Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben ermittelten Gewinn aus selbständiger Arbeit in Höhe von 12.775,73 EUR. Als Betriebsausgaben machte sie u. a. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 1.644,30 EUR geltend.

3

Mit Bescheid vom 2. November 2017 setzte das beklagte Finanzamt (FA) die Einkommensteuer 2016 auf 545 EUR fest. Dabei legte das FA u. a. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 14.420 EUR zu Grunde. Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer hätten ohne Nachweise nicht berücksichtigt werden können.

**4**

Der dagegen eingelegte, aber von der Klägerin nicht begründete Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 29. März 2018).

**5**

Ihre Klage begründet die Klägerin im Wesentlichen wie folgt.

**6**

Es handele sich um ein mit Geräten zu Pilatesübungen ausgestattetes Zimmer. Weiter legte die Klägerin u. a. folgende Unterlagen vor:

- Fotos des Zimmers,
- Mietvertrag der Klägerin zusammen mit Herrn X ab April 2016 über eine Wohnung (zwei Zimmer und ein Kelleranteil, Wohnfläche gesamt 81,42 qm, Miete monatlich 1.120 EUR zzgl. Betriebskostenvorauszahlung 125 EUR und Garage 60 EUR = 1.305 EUR),
- Zahlungsnachweise für Mai bis Dezember 2016 monatlich 670 EUR an Herrn X, für April 400 EUR = 5.760 EUR,
- Skizze der Grundfläche der Wohnung (vermessen 82,70 qm): Arbeitszimmer 10,4 qm im UG,
- Schreiben der Stadtwerke an die Klägerin und Herrn X vom 15. Januar 2017: bis 31. Dezember 2016 geleistete Zahlungen 378 EUR (Kontoverbindung des Herrn X genutzt) sowie
- eine Erläuterung der Tätigkeiten im Arbeitszimmer, das nicht privat genutzt werde.

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung des Bescheids vom 2. November 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. März 2018 bei Einkünften aus Gewerbebetrieb weitere Betriebsausgaben in Höhe von 1.644,30 EUR zu berücksichtigen und die Einkommensteuer 2016 entsprechend herabzusetzen.

Das FA beantragt,

unter Änderung des Bescheids vom 2. November 2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29. März 2018 bei Einkünften aus Gewerbebetrieb weitere Betriebsausgaben in Höhe von 738,76 EUR zu berücksichtigen und die Einkommensteuer 2016 entsprechend herabzusetzen.

**7**

Zur Klageerwiderung führt das FA im Wesentlichen Folgendes aus:

**8**

Zugestanden werde ein Abzug der Aufwendungen für den von der Klägerin zu 100 % betrieblich genutzten Raum in Höhe von 738,76 EUR, der sich wie folgt errechnet: Miete 11.745 EUR × (10,4 von 82,7 qm =) 12,58 % × 50 %. Bei Nicht-Ehegatten stünden jedem Steuerpflichtigen die von ihm getragenen Kosten zu. Lebten Steuerpflichtige wie hier gemeinsam in einer Wohnung, könne grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass jeder 50 % der Aufwendungen getragen habe und 50 % der Aufwendungen für die von ihm beruflich genutzten Räume als Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben geltend machen könne. Hier habe Herr X 50 % der Miete getragen.

**9**

Mit Anordnung § 79b Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) vom 19. November 2018 hat das Gericht die Klägerin aufgefordert, die als Betriebsausgaben bei Einkünften aus Gewerbebetrieb geltend gemachten Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in Höhe von 1.644,30 EUR im Einzelnen aufzulisten sowie für die jeweilige Position diejenigen Umstände darzulegen und anhand geeigneter Unterlagen zu belegen, aus denen sich ihre Abzugsfähigkeit ergibt.

**10**

Daraufhin hat die Klägerin mitgeteilt, sie habe 14 % der gesamten Mietaufwendungen 2016 in Höhe von 11.745 EUR als Kosten für das Arbeitszimmer angesetzt. Weiter hat sie vorgetragen, es handele sich um einen Arbeitsraum, nicht um ein häusliches Arbeitszimmer i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG. Die Klägerin und Herr X seien sich darüber einig gewesen, dass jeder seine Aufwendungen trage. Damit dies so

habe durchgeführt werden können, sei der Arbeitsraum mit einer Trockenbauwand im UG geschaffen worden. Zum Ausgleich dafür, dass die Klägerin den Arbeitsraum zu 100 % für sich habe nutzen können, habe Herr X einen etwa gleich großer Raum ebenfalls zur alleinigen Nutzung (Arbeitszimmer mit Schreibtisch) zur Verfügung gestanden (etwas größer, dafür aber Durchgangszimmer zum Arbeitsraum der Klägerin).

**11**

Mit Beschluss vom 11. März 2019 hat das Gericht das Ruhen des Verfahrens angeordnet, um die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Verfahren mit dem Az. VIII R 11/17 abzuwarten.

**12**

Mit Beschluss vom 25. Februar 2021 hat das Gericht das Verfahren aufgenommen.

**13**

Wegen des weiteren Vorbringens der Beteiligten wird auf die ausgetauschten Schriftsätze und die vorgelegten Akten verwiesen.

## **Entscheidungsgründe**

II.

**14**

Die Klage hat teilweise Erfolg.

**15**

1. Die Klägerin kann im Streitjahr Aufwendungen für den betrieblich genutzten Raum in Höhe von 1.475 EUR als Betriebsausgaben abziehen.

**16**

a) Der Senat ist bei Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls der Auffassung, dass es sich bei dem mit Pilatesgeräten ausgestatteten Raum im UG der von der Klägerin und Herrn X gemieteten Wohnung um einen betriebsstättenähnlichen Raum handelt. Die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG kommt daher nicht zur Anwendung.

**17**

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

**18**

aaa) Häusliches Arbeitszimmer i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist ein Raum, der seiner Ausstattung nach der Erzielung von Einnahmen dient und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zur Erzielung von Einkünften genutzt wird. Ein häusliches Arbeitszimmer ist seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden und dient vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten. Ein solcher Raum ist typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück ist (BFH-Urteil vom 29. Januar 2020 VIII R 11/17, BFHE 268, 186, BStBl II 2020, 445 m. w. N.).

**19**

bbb) Aufwendungen für Räume innerhalb des privaten Wohnbereichs des Steuerpflichtigen, die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen, können unbeschränkt als Betriebsausgaben/Werbungskosten gemäß § 4 Abs. 4 oder § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG abziehbar sein, wenn sie betrieblich/beruflich genutzt werden und sich der betriebliche/berufliche Charakter des Raums und dessen Nutzung anhand objektiver Kriterien feststellen lassen. Der für die Abzugsbeschränkung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG maßgebliche Grund der nicht auszuschließenden privaten Mitbenutzung gilt für diese Räume nicht. Denn bereits aus ihrer Ausstattung (z. B. als Werkstatt) und/oder wegen ihrer Zugänglichkeit durch dritte Personen lässt sich eine private Mitbenutzung ausschließen (BFH-Urteil vom 29. Januar 2020 VIII R 11/17, BFHE 268, 186, BStBl II 2020, 445 m. w. N.).

## 20

ccc) Ob ein mit Wohnräumen des Steuerpflichtigen in räumlichem Zusammenhang stehender, betrieblich/beruflich genutzter Raum als betriebsstättenähnlicher Raum anzusehen ist, muss im Einzelfall festgestellt werden. Dabei kommt sowohl der Ausstattung des Raums als auch dessen leichter Zugänglichkeit für Dritte Bedeutung zu (BFH-Urteil vom 29. Januar 2020 VIII R 11/17, BFHE 268, 186, BStBl II 2020, 445 m. w. N.).

## 21

ddd) Eine - die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG auslösende - private Mitbenutzung eines Raums kann bereits aufgrund seiner Ausstattung und/oder seiner Zugänglichkeit durch dritte Personen ausgeschlossen sein. Hieraus folgt, dass die Anforderungen an die Annahme einer leichten Zugänglichkeit des Raums für Dritte nicht völlig losgelöst von dessen Ausstattung bestimmt werden können. Somit führt nicht jede noch so geringe räumliche Verbindung zu privat genutzten Räumen zwangsläufig zur Ablehnung einer leichten Zugänglichkeit für Dritte. So sind die Anforderungen, die an das Merkmal der leichten Zugänglichkeit zu stellen sind, geringer, wenn bereits aufgrund der Ausstattung des Raums und dessen tatsächlicher Nutzung eine die Abzugsbeschränkung rechtfertigende private (Mit-)Nutzung praktisch ausgeschlossen werden kann (BFH-Urteil vom 29. Januar 2020 VIII R 11/17, BFHE 268, 186, BStBl II 2020, 445 m. w. N.).

## 22

bb) Im Streitfall handelt es sich um einen betriebsstättenähnlichen Raum.

## 23

Der im UG gelegene Raum war mit Pilatesgeräten ausgestattet. Der Raum war danach als Trainings- und Unterrichtsraum eingerichtet und wurde als solcher von der Klägerin genutzt. Aufgrund dieser tatsächlichen Gegebenheiten kann eine private (Mit-)Nutzung des Raums durch die Klägerin praktisch ausgeschlossen werden. Zwar mussten, soweit die Klägerin dort zusammen mit anderen Trainern arbeitete und Trainings für Kunden anbot (s. [https://www \[...\] \[am Wohnort der Klägerin\] „Trainingsangebot auf Anfrage“](https://www [...] [am Wohnort der Klägerin] „Trainingsangebot auf Anfrage“)) diese ein dem privaten Bereich zuzuordnendes Durchgangszimmer im UG durchqueren, um in den Raum zu gelangen. Allerdings ist die dadurch gegebene räumliche Verbindung zu den privat genutzten Räumen gering ausgeprägt. Sie fällt angesichts der Ausstattung des Raums und der tatsächlichen betrieblichen Nutzung nicht entscheidend ins Gewicht. Hinzu kommt, dass es sich bei den Tätigkeiten mit externen Personen nur um einen Teil der von der Klägerin angegebenen Tätigkeiten in dem Raum handelt.

## 24

b) Die Klägerin kann den auf den betriebsstättenähnlichen Raum entfallenden Teil der für die Wohnung entstandenen Aufwendungen in voller Höhe von 1.475 EUR als Betriebsausgaben abziehen, nachdem sie für die Wohnung 2016 tatsächlich Aufwendungen in Höhe von mehr als 1.475 EUR getragen hat.

## 25

aa) Einkünfte sind subjektbezogen zu ermitteln (§ 2 Abs. 1 Satz 1 i. V. m. § 1 Abs. 1 Satz 1 EStG). Deshalb können nur solche Aufwendungen als Betriebsausgaben i. S. des § 4 Abs. 4 EStG abgezogen werden, welche die persönliche Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen mindern (BFH-Urteil vom 6. Dezember 2017 VI R 41/15, BFHE 260, 252, BStBl II 2018, 355).

## 26

Im Fall eines in Miteigentum von Ehegatten befindlichen Wirtschaftsguts (Gebäudes) ist nach dem BFH-Beschluss vom 23. August 1999 GrS 5/97 (BFHE 189, 174, BStBl II 1999, 774) dann, wenn ein Miteigentümer im Rahmen seines Miteigentumsanteils einen Teil des Wirtschaftsguts (Arbeitszimmer) zur Einkünfteerzielung alleine nutzt, davon auszugehen, dass er Anschaffungs- oder Herstellungskosten aufgewendet hat, um diesen Raum insgesamt zu nutzen. In diesem Fall nutzt der Miteigentümer den Raum zivilrechtlich nicht teils aus eigenem Recht und teils durch Überlassung zur Nutzung durch den oder die Miteigentümer, sondern er nutzt ihn insgesamt in Ausübung seines Rechts als Miteigentümer (§ 743 Abs. 2 Bürgerliches Gesetzbuch - BGB -). Das gilt auch einkommensteuerrechtlich. Anders als sein Miteigentumsrecht bezieht sich sein Nutzungsrecht auf den ganzen Raum. Nutzt der Steuerpflichtige aber das Arbeitszimmer in vollem Umfang aus eigenem Recht, sind auch seine eigenen anteiligen Anschaffungs- oder Herstellungskosten als im Interesse dieser Nutzung aufgewendet anzusehen und damit als betrieblicher Aufwand bei dem Steuerpflichtigen zu berücksichtigen.

## 27

Die zu Miteigentümern ergangenen Grundsätze des BFH, wonach jeder die gesamten auf seinen Anteil entfallenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Einkünfteerzielung einsetzt, gelten auch für eine durch Ehegatten oder Lebenspartner gemeinsam gemietete Wohnung (BFH-Urteile vom 15. Dezember 2016 VI R 86/13, BFHE 256, 150, BStBl II 2017, 941; vom 23. September 2009 IV R 21/08, BFHE 227, 31, BStBl II 2010, 337, jeweils m. w. N.).

## 28

bb) Umstritten ist, ob die für Ehegatten entwickelten Rechtsgrundsätze auch bei anderen Personen Anwendung finden. So gelten für nicht verheiratete Steuerpflichtige (und Miteigentümer) die genannten Grundsätze analog (Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 21. Oktober 2014, 13 K 1554/12 E, juris; Paul in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 301. Lieferung 12.2020, § 4 EStG, Rn. 1521). Die abweichende Auffassung (vgl. Kulosa in: Schmidt, EStG, 39. Aufl., § 7 Rn. 94; Kreft in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 301. Lieferung 12.2020, § 9 EStG, Rn. 43) wird damit begründet, dass der BFH in diesen Fällen eine Zuwendungsfiktion anwende und dies mit der ehelichen Lebensgemeinschaft begründet habe. Nach dieser Fiktion wird vermutet, dass jeder Miteigentümer-Ehegatte die Hälfte der Anschaffungs-/Herstellungskosten bzw. dass jeder Ehegatte die Hälfte der Mietaufwendungen für die gemeinsam angemietete Wohnung getragen habe.

## 29

cc) Der Senat sieht vor dem Hintergrund des allen Einkunftsarten zu Grunde liegenden Nettoprinzips, demzufolge die erwerbssichernden Aufwendungen von den steuerpflichtigen Einnahmen abgezogen werden (vgl. § 2 Abs. 2 i. V. m. §§ 4 ff. und 9 EStG, vgl. hierzu BFH-Urteile vom 6. Dezember 2017 VI R 41/15, BFHE 260, 252, BStBl II 2018, 355; vom 15. Dezember 2016 VI R 53/12, BFHE 256, 143, BStBl II 2017, 938), keinen Grund, die Rechtsprechungsgrundsätze nicht auf unverheiratete Steuerpflichtige zu übertragen, wenn es - wie im Streitfall - auf die Zuwendungsfiktion nicht ankommt, weil der von dem Betriebsinhaber getragene Betrag die auf den betriebsstättenähnlichen Raum entfallenden Aufwendungen übersteigt. Auch in diesem Fall ist der Werbungskostenabzug auf die jeweils selbst getragenen Aufwendungen begrenzt. Es wird nur davon ausgegangen, dass dieser Aufwand primär auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des beruflich genutzten Raums entfällt (vgl. insoweit zum Ehegattenfall BFH-Urteil vom 6. Dezember 2017 VI R 41/15, BFHE 260, 252, BStBl II 2018, 355). Dies gilt jedenfalls auch deshalb, weil im Streitfall die wirtschaftliche Belastung der Lebensgefährten durch jeweils alleinige Nutzung eines Raumes (Pilatesraum der Klägerin, Arbeitszimmer des Herrn X) gleich ist.

## 30

dd) Nach diesen Maßgaben kann die Klägerin für den betriebsstättenähnlichen Raum den vollen Betrag von 1.475 EUR als Betriebsausgaben abziehen.

## 31

Das sich aus dem Mietvertrag ergebende Nutzungsrecht der Klägerin bezog sich auf den gesamten Raum. Nach den vorgetragenen Absprachen zwischen der Klägerin und Herrn X und der vorgetragenen tatsächlichen Handhabung durfte die Klägerin den Raum allein nutzen, insbesondere beeinträchtigte sie mit dieser Nutzung nicht den Herrn X gebührenden Mitgebrauch (§ 743 Abs. 2 BGB, vgl. hierzu Bundesgerichtshof - BGH - Urteile vom 29. Juni 1966 V ZR 163/63, juris; vom 20. November 1981 V ZR 245/80, juris).

## 32

Die Miete (ohne den für die Garage geschuldeten Betrag) belief sich nach den vorgelegten Unterlagen auf monatlich 1.120 EUR zzgl. 125 EUR Betriebskostenvorauszahlung, somit in 2016 auf 11.205 EUR (Beginn des Mietverhältnisses am 1. April 2016). Weiter haben die Mieter an die Stadtwerke in 2016 Zahlungen in Höhe von insgesamt 378 EUR geleistet. Von dem Gesamtbetrag von 11.583 EUR entfallen auf das Arbeitszimmer 12,58 %, also 1.475 EUR. Die Klägerin hat nach den vorgelegten Überweisungsbelegen in 2016 Aufwendungen in Höhe von insgesamt 5.760 EUR für die Wohnung getragen, also mehr als die auf das Arbeitszimmer entfallenden Kosten von 1.475 EUR. Nach den oben aufgeführten Grundsätzen wird davon ausgegangen, dass der Aufwand der Klägerin primär auf den beruflich genutzten Raum entfällt. Im Übrigen entspricht die Tragung der vollen Kosten für den betrieblich genutzten Raum durch die Klägerin auch den von der Klägerin vorgetragenen (mündlichen) Vereinbarungen zwischen ihr und Herrn X. 2. Die dem Bescheid vom 2. November 2017 zu Grunde gelegten Besteuerungsgrundlagen sind aus

vorgenannten Gründen zu ändern. Bei der Besteuerung ist nunmehr von Einkünften aus Gewerbebetrieb in Höhe von 12.945 EUR auszugehen.

**33**

Die Ermittlung des im Einkommensteuerbescheid 2016 festzusetzenden Steuerbetrags wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

**34**

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1, § 137 Satz 1 FGO.

**35**

4. Es erscheint als sachgerecht, durch Gerichtsbescheid zu entscheiden (§ 90a FGO).

**36**

5. Die Revision wird zugelassen wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO).