

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 21.2.2003, VI R 14/02

Häusliches Arbeitszimmer eines im Außendienst tätigen Arbeitnehmers - Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit

Leitsätze

Häusliches Arbeitszimmer und Außendienst können nicht gleichermaßen "Mittelpunkt" der beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 Halbsatz 2 EStG sein.

Tatbestand

I. Streitig ist, wann das Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen, der seine berufliche Tätigkeit teilweise zu Hause und teilweise auswärts ausübt, den Mittelpunkt der gesamten Betätigung i.S. des § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 Halbsatz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bildet.

Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) arbeitet für eine Sektkellerei. Er betreut als Verkaufsleiter die Handelsvertreter und Kunden seines Arbeitgebers in Norddeutschland. Bei seinem Arbeitgeber steht ihm kein Arbeitsplatz zur Verfügung.

Für das Streitjahr (1998) machte der Kläger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 6 340 DM geltend. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte hiervon lediglich 2 400 DM. Das FA vertrat die Auffassung, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung des Klägers bilde.

Die dagegen gerichtete Klage hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) führte aus, der Begriff des Mittelpunkts i.S. der Abzugsbeschränkung müsse sowohl nach quantitativen als auch nach qualitativen Gesichtspunkten bestimmt werden. Hinsichtlich des qualitativen Maßstabs könne der Begriff des Kernbereichs der beruflichen Tätigkeit herangezogen werden, den die höchstrichterliche Rechtsprechung bei der Abgrenzung von Wohnung und Arbeitsstätte schon vor der Einführung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b EStG herausgearbeitet habe. Hinsichtlich des quantitativen Maßstabs sei die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 2 EStG zu berücksichtigen; der zeitliche Umfang der Kerntätigkeit müsse weit über dem dort genannten Anteil von 50 v.H. liegen. Im Streitfall stelle die Verkaufsleitertätigkeit des Klägers den Kernbereich seiner beruflichen Betätigung dar. Dieser entfalle sowohl qualitativ als auch quantitativ zu gleichen Teilen auf das häusliche Arbeitszimmer und die Außendiensttätigkeit. Der Kläger sei kein typischer Handelsvertreter, bei dem der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit im Außendienst liege; seine Aufgaben als Verkaufsleiter entfielen zur Hälfte auf innerdienstliche Arbeiten. Das Arbeitszimmer bilde daher "auch" --zusammen mit dem Außendienst-- den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung.

Mit der Revision macht das FA geltend, das FG habe § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 Halbsatz 2 EStG falsch ausgelegt. Der Mittelpunkt einer beruflichen Betätigung liege nur dann im häuslichen Arbeitszimmer, wenn dort die für den unternehmerischen oder beruflichen Erfolg wesentlichen Leistungen erbracht würden. Die Annahme mehrerer Mittelpunkte bzw. die Aufspaltung und Verteilung eines Mittelpunkts auf mehrere Teiltätigkeiten sei weder vom Wortlaut noch vom Sinn und Zweck der Abzugsbeschränkung gedeckt.

Das FA beantragt, das vorinstanzliche Urteil aufzuheben.

Der Kläger tritt der Revision entgegen.

Entscheidungsgründe

II. Die Revision des FA ist begründet; sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung an die Vorinstanz. Die Ansicht des FG, der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen könne gleichermaßen sowohl im Außendienst als auch im häuslichen Arbeitszimmer liegen, verstößt gegen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 Halbsatz 2 EStG.

1. a) Das häusliche Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen, der seine berufliche Tätigkeit teilweise im Arbeitszimmer und teilweise außer Haus ausübt, ist Mittelpunkt i.S. der Abzugsbeschränkung, wenn er dort diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Maßgeblich ist insoweit der inhaltliche, qualitative Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit. Wo dieser Schwerpunkt liegt, kann nur im Wege einer umfassenden Wertung der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen festgestellt werden. Dem zeitlichen Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt im Rahmen dieser Wertung nur eine indizielle Bedeutung zu (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 13.

November 2002 VI R 82/01, BFHE 201, 93, VI R 104/01, BFHE 201, 100 und VI R 28/02, BFHE 201, 106 - die drei Entscheidungen sind zur Veröffentlichung bestimmt).

b) Häusliches Arbeitszimmer und Außendienst können nicht gleichermaßen "Mittelpunkt" einer beruflichen Betätigung sein.

Voraussetzung eines unbeschränkten Werbungskostenabzugs nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 Halbsatz 2 EStG ist, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Diese Voraussetzung ist auf der Grundlage des oben dargelegten Verständnisses in zwei Fallgestaltungen nicht erfüllt: wenn der qualitative Schwerpunkt einer Betätigung an einem Ort außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liegt oder wenn der Aufgabenbereich eines Steuerpflichtigen so vielfältig und gestreut ist, dass seine Betätigung keinem konkreten Mittelpunkt zugeordnet werden kann. Bei der zweitgenannten Variante fehlt es an einem Tätigkeitsschwerpunkt. Es widerspräche dem Gesetzeswortlaut, in solchen Fällen eine Vielzahl von Mittelpunkten anzunehmen --soweit man dies begrifflich überhaupt für möglich erachtet-- und einen dieser Mittelpunkte im häuslichen Arbeitszimmer anzusiedeln; denn das häusliche Arbeitszimmer muss "den" Mittelpunkt der beruflichen Betätigung bilden, nicht "einen" von mehreren Mittelpunkten.

Voraussetzung eines unbeschränkten Werbungskostenabzugs nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 Halbsatz 2 EStG ist, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Diese Voraussetzung ist auf der Grundlage des oben dargelegten Verständnisses in zwei Fallgestaltungen nicht erfüllt: wenn der qualitative Schwerpunkt einer Betätigung an einem Ort außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liegt oder wenn der Aufgabenbereich eines Steuerpflichtigen so vielfältig und gestreut ist, dass seine Betätigung keinem konkreten Mittelpunkt zugeordnet werden kann. Bei der zweitgenannten Variante fehlt es an einem Tätigkeitsschwerpunkt. Es widerspräche dem Gesetzeswortlaut, in solchen Fällen eine Vielzahl von Mittelpunkten anzunehmen --soweit man dies begrifflich überhaupt für möglich erachtet-- und einen dieser Mittelpunkte im häuslichen Arbeitszimmer anzusiedeln; denn das häusliche Arbeitszimmer muss "den" Mittelpunkt der beruflichen Betätigung bilden, nicht "einen" von mehreren Mittelpunkten.

Auch die Formulierung "Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung" steht einem Verständnis, das das Nebeneinander mehrerer Mittelpunkte für möglich erachtet, entgegen; denn es geht gerade darum, alle Tätigkeiten eines Steuerpflichtigen in ihrer Gesamtheit zu betrachten (BFH-Urteil vom 23. September 1999 VI R 74/98, BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7). Das gilt nicht nur dann, wenn ein Steuerpflichtiger mehrere berufliche Tätigkeiten ausübt, sondern ebenso dann, wenn eine berufliche Tätigkeit mehrere, unterschiedliche Aufgabenbereiche umfasst. Auf der Grundlage der Gesamtbetrachtung muss auch in diesen Fällen festgestellt werden, ob die wesentlichen und prägenden Handlungen der (Gesamt-)Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer verrichtet werden.

2. Das FG ist von anderen rechtlichen Grundsätzen ausgegangen. Das vorinstanzliche Urteil war daher aufzuheben.

a) Die Sache ist nicht spruchreif. Aufgrund der Wertung des FG, dass sich die im häuslichen Arbeitszimmer und im Außendienst verrichteten Tätigkeiten des Klägers gleichwertig gegenüberstehen, wäre nach dem oben aufgezeigten Verständnis der Mittelpunktsregelung ein unbeschränkter Abzug der Aufwendungen ausgeschlossen. Allerdings beruht die Wertung des FG zum einen ganz wesentlich auf der unzutreffenden Annahme, das Arbeitszimmer könne nur dann Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung sein, wenn der zeitliche Umfang der Kerntätigkeit im Arbeitszimmer weit über 50 v.H. der gesamten Betätigung liege. Zum andern ist das vorinstanzliche Urteil von der Rechtsauffassung geprägt, eine Tätigkeit könne mehrere "Mittelpunkte" aufweisen. Aus diesen Gründen können die bisherigen Feststellungen einer eigenen Entscheidung des Revisionsgerichts nicht zugrunde gelegt werden. Sie lassen keine abschließende Beurteilung der Frage zu, ob das Arbeitszimmer des Klägers den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

Ob der in der mündlichen Verhandlung vom Kläger vorgelegte Kalenderauszug, der sich lediglich auf zwei Monate des Streitjahres bezieht, eine hinreichende Grundlage für die Feststellung des FG bietet, der Kläger habe jeweils die Hälfte seiner Arbeitszeit im Innen- und Außendienst verbracht, kann insoweit dahingestellt bleiben.

b) Im zweiten Rechtsgang wird das FG nach Maßgabe der Ausführungen des erkennenden Senats in den Urteilen vom 13. November 2002 VI R 82/01, VI R 104/01 und VI R 28/02 festzustellen haben, ob das häusliche Arbeitszimmer des Klägers den qualitativen Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit bildet. Ist dies zu verneinen, weil die Tätigkeit des Klägers keinem Mittelpunkt zugeordnet werden kann, liegen die Voraussetzungen eines unbeschränkten Werbungskostenabzugs nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 Halbsatz 2 EStG nicht vor.