Diplom-Kaufmann
PETER HAGEBÖKE
STEUERBERATER

Arbeitszimmer: Verfassungwidrigkeit und andere aktuelle Aspekte

Zusammenfassung

Seit 2007 lässt sich das häusliche Arbeitszimmer nur noch dann bei der Steuer absetzen, wenn es den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit darstellt. Diese gesetzliche Einschränkung verstößt zumindest in Teilen gegen die Verfassung, entschied das BVerfG mit einem am 29.7.2009 veröffentlichten Beschluss[1]. Der Gesetzgeber wurde verpflichtet, die Neuregelung insoweit rückwirkend zu ändern. Der nachfolgende Beitrag beleuchtet die Auswirkungen der Entscheidung sowie weitere aktuelle Aspekte rund um das heimische Büro.

1. Einschätzungen des BVerfG

Das BVerfG reagierte mit der Mehrheit von 5:3 Stimmen mit Beschluss v. 6.7.2010 (2 BvL 13/09) auf die Vorlage vom FG Münster[1] und ordnet an, dass Gerichte und Verwaltungsbehörden die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG im Umfang der festgestellten Unvereinbarkeit mit dem Grundgesetz nicht mehr anwenden dürfen und **laufende Verfahren auszusetzen** sind. Das betrifft das Abzugsverbot für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, sofern für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit **kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung** steht - also der klassische **Lehrerfall**.

Denn die **seit 2007 geltende Neuregelung** beim häuslichen Arbeitszimmer ist **insoweit verfassungswidrig** und verstößt gegen den allgemeinen Gleichheitssatz in Art. 3 Abs. 1 GG, soweit die Aufwendungen auch dann von der steuerlichen Berücksichtigung ausgeschlossen sind, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht.

Der Gesetzgeber ist daher verpflichtet, den verfassungswidrigen Zustand **rückwirkend ab 2007** zu beseitigen.

> **Wichtig**
> Nicht beanstandet wurde hingegen die Ausdehnung des Abzugsverbots auf die Fälle, in denen das Büro zu mehr als 50 % beruflich genutzt wird, aber nicht den Mittelpunkt der gsamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet (und ein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht).

Insoweit hat das BVerfG also zu beiden ab 2007 eingeführten Kürzungsregelungen entschieden - allerdings mit unterschiedlichem Tenor.

1.1 Der sog. Lehrer-Fall

Die Neuregelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG verstößt insoweit gegen den allgemeinen Gleichheitssatz, als die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer auch dann von der steuerlichen

Berücksichtigung ausgeschlossen sind, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Dies hat der Gesetzgeber rückwirkend auf den 1.1.2007 zu beseitigen. Beanstandet wurden insbesondere zwei Verstöße:

1. Der allgemeine Gleichheitssatz verlangt vom EStG eine an der finanziellen Leistungsfähigkeit ausgerichtete hinreichend folgerichtige Ausgestaltung seiner Belastungsentscheidungen nach dem objektiven Nettoprinzip. Sofern betrieblich oder beruflich veranlasste Aufwendungen nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten von der Bemessungsgrundlage abziehbar sind, bedarf dies eines besonderen sachlichen Grundes, um den Anforderungen des allgemeinen Gleichheitssatzes zu genügen. Daran fehlt es hier, zumal fiskalische Gründe nicht geeignet sind. Das Ziel der Vermehrung von Einnahmen stellt für sich genommen keinen hinreichenden sachlichen Grund für Ausnahmen von einer folgerichtigen Ausgestaltung einkommensteuerrechtlicher Belastungsentscheidungen dar. Denn diesem Ziel dient jede - auch willkürliche - steuerliche Mehrbelastung.
2. Darüber hinaus verfehlt die Neuregelung das Gebot einer hinreichend realitätsgerechten Typisierung. Denn der Mangel eines alternativen Arbeitsplatzes, der sich durch die Vorlage einer Bescheinigung des Arbeitgebers ohne weiteres nachweisen lässt, liefert eine leicht nachprüfbare Tatsachenbasis für die Feststellung der tatsächlichen betrieblichen oder beruflichen Nutzung und damit die Möglichkeit einer typisierenden Abgrenzung von Erwerbs- und Privatsphäre. Der Vereinfachung, Streitvermeidung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird das Abzugsverbot bei der Fallgruppe "kein anderes Arbeitszimmer" als realitätsgerechte Typisierung nicht gerecht.

Wichtig
Bei einer gesetzlichen Neuregelung ist es möglich, die bis 2006 geltende grob typisierende **Höchstgrenze von 1.250 EUR** im Jahr wieder einzuführen. Diese Deckelung hat das BVerfG nicht beanstandet, weil hierdurch vermieden werden kann, dass sich Berufstätige ein großzügig bemessenes und luxuriös ausgestattetes Arbeitszimmer einrichten und steuerlich geltend machen können. Außerdem kann so die **private Mitbenutzung des häuslichen Arbeitszimmers** pauschal berücksichtigt werden.

Insoweit können die finanziellen Auswirkungen für die öffentlichen Haushalte beschränkt werden und das Erstattungspotential für Berufstätige ohne Arbeitsplatz könnte geringer ausfallen als erhofft.

Hinweis
Nach Einschätzung des Deutschen Lehrerverbands verfügt - abgesehen von den Schulleitern - kaum einer der **bundesweit 800.000 Lehrer** über einen Arbeitsplatz, an dem er seinen Unterricht vorbereiten kann. Insbesondere für diese Berufsgruppe kommt der nachträgliche - ggf. gedeckelte - Abzug in Betracht.

Da der Höchstbetrag von 1.250 EUR seit 1996 galt, ist eine leichte Anpassung noch oben - z. B. auf 1.500 EUR - nicht ausgeschlossen.

1.2 Fälle mit überwiegender Heimarbeit

Soweit seit 2007 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer, das zu mehr als 50 % ausschließlich betrieblich oder beruflich genutzt wird, nicht mehr als Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzbar sind, verstößt dies nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz.

Der **Umfang der Nutzung** des heimischen Büros ist allenfalls ein **schwaches Indiz für dessen Notwendigkeit**, wenn dem Berufstätigen ein weiterer Arbeitsplatz zur Verfügung gestellt wird. Darüber hinaus fehlt es an leicht nachprüfbaren objektiven Anhaltspunkten für die Kontrolle der Angaben des Stpfl. zum Umfang der zeitlichen Nutzung des Arbeitszimmers.

Insoweit werden also insbesondere **Vertriebsmitarbeiter** sowie **Handels- und Versicherungsvertreter** weiterhin in vielen Fällen keine Chance haben, das heimische Büro (zumindest mit 1.250 EUR im Jahr) steuerlich geltend zu machen. Sie müssten dazu den **qualitativen** und nicht nur den zeitlichen **Mittelpunkt** ihrer Tätigkeit im heimischen Arbeitszimmer haben - und nicht im Außendienst.

2. Die beanstandete Regelung

Durch die ab 2007 geltende Neuregelung über das Steueränderungsgesetz (StÄndG) dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden (§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1 EStG, § 9 Abs. 5 EStG). Hiervon gibt es über § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 EStG lediglich eine Ausnahme, wenn das häusliche Arbeitszimmer den **Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung** bildet[1]. Nur dann dürfen die Kosten in vollem Umfang steuerlich berücksichtigt werden. Diese Einschränkung auf den Schwerpunkt gilt sowohl bei den Überschuss- als auch den Gewinneinkünften und sollte bis zu 300 Mio. EUR Steuermehreinnahmen pro Jahr bringen.

Durch diese gesetzliche Änderung kamen nur noch wenige Berufsgruppen wie etwa freiberufliche **Journalisten, Autoren oder Heimarbeiter** in den Genuss von Werbungskosten oder Betriebsausgaben. Nutzen Beschäftigte das Arbeitszimmer zu mehr als der Hälfte ihrer gesamten Tätigkeit oder steht außer dem heimischen Büro kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, durften sie bis 2006 noch bis zu 1.250 EUR pro Jahr absetzen. Die hierdurch begünstigten Berufsgruppen wie etwa **Außendienstmitarbeiter, Handelsvertreter, Versicherungsmakler, Lehrer oder Dozenten** gingen nunmehr leer aus:

- Ist der Raum nicht Mittelpunkt der Tätigkeit, wird er aber zu mehr als der Hälfte für Job oder Betrieb genutzt, können Berufstätige nichts mehr absetzen. Dies wird vermutlich auch so bleiben, sofern der Gesetzgeber bei der Neuregelung nicht über die Vorgabe des BVerfG hinaus eine Verbesserung vorsieht.
- Steht außer dem Arbeitszimmer kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung, konnten z. B. Lehrer oder Vertreter mit umfangreichem Außendienst diese Option nicht mehr nutzen. Dies ist verfassungswidrig und muss rückwirkend ab 2007 zumindest auf ein beschränktes Abzugsvolumen aufgeweicht werden.

Den Wegfall begründete der Gesetzgeber in den Erläuterungen zum StÄndG[2] mit zwei Motiven, die vom BVerfG nur zum Teil als stichhaltig eingestuft wurden:

1. Das öffentliche Interesse an einer gesunden Haushaltsführung, indem es durch die Neuregelung zu Steuermehreinnahmen in der Größenordnung von 300 Mio. EUR pro Jahr kommen sollte.
2. Der Bundesrechnungshof hatte im Jahr 2003 festgestellt, dass die Regelung zum

Arbeitszimmer nicht wie eigentlich beabsichtigt zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens geführt hätte. Die **Abgrenzung zur privaten Lebenssphäre** sei mit hohem Verwaltungsaufwand verbunden und sehr streitanfällig. Im Interesse einer **Verwaltungsvereinfachung und Gleichmäßigkeit der Besteuerung** sollte daher der Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug nur noch zugelassen werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bilde. Im Übrigen habe das BVerfG die Möglichkeit einer Einschränkung der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen ausdrücklich für sachlich gerechtfertigt gehalten.

3. Änderung von Bescheiden

Die Finanzverwaltung hatte Einkommensteuer- und Feststellungsbescheide in Hinsicht auf das häusliche Arbeitszimmer seit April 2009 nur noch **vorläufig** festgesetzt[1]. Der Vermerk bezieht sich nur auf die Neuregelung zur Abziehbarkeit der Aufwendungen seit 2007 durch §§ 4 Abs. 5 Nr. 6b, 9 Abs. 5 EStG, wonach der Aufwand für das heimische Büro nur noch dann als Werbungskosten oder Betriebsausgaben absetzbar ist, wenn es den Mittelpunkt der beruflichen oder betrieblichen Tätigkeit darstellt.

Sofern die Bescheide über diesen Vermerk offen sind, profitieren Berufstätige insbesondere in den sog. Lehrerfällen und auch bei Außendienst ohne Büro im Betrieb von der gesetzlichen Neuregelung für die Bescheide 2007 bis 2009. Sofern der Bescheid vorläufig ist, können auch noch **Raumkosten nachgemeldet** werden.

Hinweis
Geht es hingegen um die gesetzliche Neuregelung zum Abzugsverbot hinsichtlich der 50%-Nutzung, erfolgt insoweit keine Änderung, sollte sich der Gesetzgeber - was er nicht muss - nicht doch anders entscheiden.

Das BMF hatte die Finanzämter angewiesen, Anträgen auf **Aussetzung der Vollziehung** (AdV) stattzugeben, in denen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer über die seit 2007 geltende Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG hinaus geltend gemacht werden[2]. Das betrifft Fälle, in denen ab dem Veranlagungszeitraum 2007 Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bis zu 1.250 EUR pro Jahr nach der Rechtslage bis Ende 2006 geltend gemacht werden.

Hinweis
Sofern die AdV in Fällen der 50 %-Nutzung gewährt worden war, droht nun - vorbehaltlich der anstehenden Gesetzesänderung - eine Nachzahlung mit Aussetzungszinsen.

Das BMF hatte bereits am 27.7.2007 unmittelbar nach der Veröffentlichung durch das BVerfG verlauten lassen, dass die **finanziellen Auswirkungen** erst abgeschätzt werden könnten, wenn es einen Gesetzentwurf gebe. Hierzu werde die Bundesregierung dem Parlament so bald wie möglich einen entsprechenden Vorschlag vorlegen. Eine **Änderung endgültiger Steuerbescheide** komme aber **nicht** infrage. Das betrifft also Fälle

- ohne Vorläufigkeitsvermerk,
- die nicht unter dem Vorbehalt der Nachprüfung nach § 164 AO stehen oder
- die nicht noch über einen Rechtsbehelf nach allen Seiten offen sind.

4. Anderer Arbeitsplatz

Aufgrund des BVerfG-Urteils kommt der Frage wieder Bedeutung zu, was ein anderer Arbeitsplatz ist. Dies ist grundsätzlich **jede Räumlichkeit, die zur Erledigung büromäßiger Arbeiten geeignet ist**; weitere Anforderungen an seine Beschaffenheit bestehen nicht.

Der andere Arbeitsplatz steht allerdings nur dann für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit zur Verfügung, wenn ihn der **Selbstständige oder Arbeitnehmer** in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise tatsächlich nutzen kann, wenn ihm der andere Arbeitsplatz also tatsächlich für alle Aufgabenbereiche seiner Erwerbstätigkeit zur Verfügung steht.

Keinen anderen Arbeitsplatz haben regelmäßig

- **Lehrer**, die für ihre Unterrichtsvorbereitung in der Schule keinen Schreibtisch haben;
- **Angestellte im Außendienst**, für die der Arbeitgeber kein Büro zur Verfügung stellt[1].
- **Orchestermusiker**, die im Konzertsaal keine Möglichkeit haben zu üben und dies im häuslichen Arbeitszimmer tun;
- **Angestellte Krankenhausärzte**, denen für die freiberufliche Gutachtertätigkeit im Krankenhaus kein Arbeitsplatz zur Verfügung steht;
- **EDV-Berater**, die außerhalb der regulären Arbeitszeit vom heimischen Büro aus Bereitschaftsdienst ausüben, weil sie dafür den Arbeitsplatz beim Arbeitgeber nicht nutzen können;
  Bankangestellte mit erheblichem Arbeitspensum, das auch außerhalb der üblichen Bürozeiten verrichtet werden muss und wofür der reguläre Arbeitsplatz nicht zur Verfügung steht.

An einem anderen Arbeitsplatz fehlt es aber dann nicht, wenn der Berufstätige **nach Feierabend oder am Wochenende** im häuslichen Arbeitszimmer Arbeiten verrichtet, die er grundsätzlich auch an dem anderen Arbeitsplatz verrichten könnte.

Hinweis
Ob der Steuerpflichtige seinen anderen Arbeitsplatz in dem konkret erforderlichen Umfang und in der konkret erforderlichen Art und Weise nutzen kann, hängt dabei sowohl von der Beschaffenheit des Arbeitsplatzes selbst (Größe, Lage, Ausstattung) als auch von den Rahmenbedingungen seiner Nutzung (Ausgestaltung des Arbeitsverhältnisses, Verfügbarkeit des Arbeitsplatzes bzw. Zugang zu dem betreffenden Gebäude) ab.

5. Weitere Aspekte

Folgende 10 Aspekte sind darüber hinaus interessant:

1. In Abstimmung mit den Mandanten sollte geprüft werden, ob die neu eingeräumte Möglichkeit der Aussetzung in Anspruch genommen werden soll. Sie bietet sich auch beim **Lohnsteuerermäßigungsantrag** für 2010 an oder bei der ohnehin geplanten Anpassung der Vorauszahlung 2010 an. Die Auswirkungen sind jedoch wegen der Höchstgrenze von 1.250 EUR eher bescheiden.
2. Insbesondere bei Lehrern besteht die Aussicht auf **Erstattungszinsen** von 6 % p.a. Der Zeitraum für den Bescheid 2007 läuft bereits seit April 2009 und damit schon mehr als ein

ganzes Jahr.

3. Die Einordnung, dass der Nichtansatz der Erwerbsaufwendungen fürs heimische Büro verfassungswidrig ist, könnte auch Konsequenzen für die **Kapitaleinkünfte** nach § 20 EStG haben, wo es bekanntermaßen ab dem VZ 2009 überhaupt keinen Werbungskostenabzug mehr gibt.
4. Die auf ein häusliches Arbeitszimmer entfallenden anteiligen Aufwendungen sind nach dem Verhältnis der durch die **Wohnflächenverordnung** ermittelten Wohnfläche der Wohnung zur Fläche des häuslichen Arbeitszimmers aufzuteilen. Dies wird jedoch rechnerisch nicht immer zutreffend umgesetzt. Die Verwaltung hat den richtigen Maßstab anhand eines Beispiels erläutert[1].
5. **Arbeitsmittel** gehören nicht zur Ausstattung des Arbeitszimmers und sind deshalb zusätzlich steuerlich absetzbar. Bei Nettopreisen bis 410 EUR kann dies sofort in voller Höhe bei den Werbungskosten erfolgen, bei den Betriebsausgaben sind die Neuregelungen zu den GwG und die Poolbewertung bei Preisen bis 1.000 EUR zu beachten.
6. Das Arbeitszimmer ist auch dann absetzbar, wenn weder Job noch Einnahmen vorhanden sind. Lernen Student oder Auszubildender in den Räumlichkeiten, sind die Aufwendungen als **Ausbildungskosten** absetzbar. Die gehören dann zu den Sonderausgaben und können bis zu insgesamt 4.000 EUR jährlich abgezogen werden.
7. Wird das heimische Büro bereits im Vorgriff auf die nachfolgende Berufstätigkeit eingerichtet oder z.B. von Arbeitnehmern in Mutterschutz oder Arbeitslosen zur Weiterbildung genutzt, können die Kosten dennoch schon als **vorweggenommene Werbungskosten** abziehbar sein. Entscheidendes Kriterium ist hierbei, was der Berufstätige anstrebt. Hat er künftig den Mittelpunkt der Tätigkeit zu Hause, gelingt der Abzug[2].
8. Die **Steuerfreiheit des § 23 EStG** für selbst genutzte Immobilien umfasst nicht das Arbeitszimmer. Das gilt auch dann, wenn es steuerlich nicht anerkannt worden ist.
9. Beruflich genutzte häusliche Arbeitszimmer sind dem Wohnbereich zuzurechnen, sodass die Steuerfreiheit gem. § 13 Abs. 1 Nr. 4a bis 4c ErbStG bei **Schenkungen und Erbschaften** anwendbar ist[3].
10. Im Rahmen der Mehraufwendungen für **doppelte Haushaltsführung** sind Kosten für ein in der Wohnung am Beschäftigungsort gelegenes und steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer gesondert zu beurteilen. Der Höchstgrenze von 60 qm wird also der Fläche des Büros zugeschlagen.

6. Weitere aktuelle Rechtsprechung zum häuslichen Arbeitszimmer

Über die Einordnung der Kürzungen gab es zuvor unterschiedliche Auffassungen. Die hierzu **beim BFH anhängigen Revisionen** werden wohl entsprechend dem BVerfG-Beschluss positiv oder negativ entschieden werden:

- Das FG Rheinland-Pfalz stufte die Neuregelung nicht als verfassungswidrig ein, da sich die Kürzung gerade noch im Rahmen des dem Gesetzgeber eröffneten Gestaltungsspielraums bewegt[1].
- Das FG Berlin-Brandenburg erkannte ebenfalls keine ernsthaften Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG, weil der Verwaltung nur eine eingeschränkte Nachprüfung der konkreten Nutzung möglich ist[2]

Neben dem nunmehr entschiedenen Streit um die Verfassungswidrigkeit gibt es **weitere**

Diplom-Kaufmann
PETER HAGEBÖKE
STEUERBERATER

Entscheidungen zum (außer)häuslichen Arbeitszimmer:

1. Ein nachträglich zum Büro **ausgebauter Dachgeschossraum in einem Mehrfamilienhaus** ist ein häusliches Arbeitszimmer zu der in zwei Stockwerke tiefer gelegenen Wohnung. Denn Zubehörräume wie Keller und Speicher sind grundsätzlich in die häusliche Sphäre eingebunden. Dabei ist unerheblich, wenn der Dachgeschossraum im Verhältnis zur Eigentumswohnung Sondereigentum bildet und in seinen Nutzungsmöglichkeiten eingeschränkt ist[3].
2. Der inhaltlich **qualitative Schwerpunkt** der Tätigkeit bei einem **Betriebsprüfer** liegt nicht im häuslichen Arbeitszimmer, sondern in den zu prüfenden Betrieben. Darüber hinaus steht ihm im Finanzamt ein Arbeitsplatz zur Verfügung. Unerheblich ist daher, dass er sich dafür entscheidet, bestimmte Arbeiten vorzugsweise am häuslichen Arbeitsplatz zu erledigen. Damit kann er die Aufwendungen nicht als Werbungskosten absetzen[4].
3. Ein **Appartement**, das der Eigentümer eines Mehrfamilienhauses für seine selbstständige Tätigkeit nutzt, ist ein sog. **außerhäusliches Arbeitszimmer**, das nicht von der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erfasst wird, wenn der Eigentümer in dem Mehrfamilienhaus zusammen mit seiner Ehefrau und seinen Kindern eine auf einer anderen Etage als das Appartement belegene Wohnung bewohnen und eine andere Wohnung an Dritte vermietet ist. Unerheblich ist eine Vermietung der anderen Wohnung an einen Angehörigen des das Arbeitszimmer Nutzenden, sofern das Mietverhältnis einem Fremdvergleich standhält[5].
4. **Kapitalanleger** können die Kosten für ihr häusliches Arbeitszimmer vor 2009 nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen absetzen, nur weil Sparer ihre Anlageentscheidungen ausschließlich im Büro treffen[6]. Dieser Tenor ist für Anleger jetzt weniger interessant, da es im Zusammenhang mit § 20 EStG ohnehin keine Werbungskosten mehr gibt. Die rechtliche Beurteilung bleibt aber weiterhin relevant, wenn z.B. jemand seine umfangreiche Vermietung von Grundbesitz (§ 21 EStG) oder von beweglichen Wirtschaftsgütern (§ 22 Nr. 3 EStG) von zu Hause aus verwaltet. Hier kommt es dem Tenor des BFH folgend ebenfalls nicht zu Werbungskosten, weil die Haupttätigkeit des Vermieters seine verwaltende Tätigkeit infiziert. Denn bildet das Arbeitszimmer den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer Einzeltätigkeit, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Aktivitäten, ist regelmäßig davon auszugehen, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit darstellt.
5. Der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung bestimmt sich bei einem Steuerpflichtigen, der **mehreren Tätigkeiten** nachgeht, nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der beruflichen Tätigkeit. Dies ist auf alle Berufsgruppen anzuwenden und gilt auch für die Tätigkeiten, die zu Überschusseinkünften aus Kapitalvermögen führen. Das ergibt sich spätestens aus der Verweisung des § 9 Abs. 5 EStG auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG[7].
6. Bezieht eine Person außer den Einnahmen aus der im Arbeitszimmer ausgeübten **Tätigkeit der Vermietung** zwar **keine weiteren Einnahmen** mehr aus aktiver Tätigkeit, sondern lediglich weitere aus Leibrenten, so ist das Arbeitszimmer gleichwohl nicht der Mittelpunkt seiner gesamten Berufstätigkeit[8].
7. Beruflich genutzte **Räume im eigenen Haus** können aufgrund ihrer Ausstattung und Funktion nicht als Arbeitszimmer eingestuft werden, sodass die Aufwendungen grundsätzlich

uneingeschränkt als Werbungskosten abziehbar sind. Das ist der Fall, wenn die Räumlichkeiten nicht einem Büro entsprechen[9].

8. Das Arbeitszimmer einer **Berufsbetreuerin** stellt nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen Tätigkeit dar[10].
9. Ein Berufstätiger, der eine **schriftstellerische und beratende Tätigkeit sowie eine Vortragstätigkeit und Lehrtätigkei**t ausübt, hat den inhaltlichen Schwerpunkt und damit den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer, wenn er den Großteil seiner Einnahmen aus der Vortragstätigkeit und Lehrtätigkeit erzielt. Die im Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten müssen für den ausgeübten Beruf so maßgeblich sein, dass sie diesen prägen. Alleine der Umstand, dass die heimischen Aktivitäten zur Erfüllung der außerhäuslichen Tätigkeit vor- oder nachbereitend erforderlich sind, genügt in diesem Zusammenhang nicht[11].
10. **Vermietet** ein **Ehepaar** die in der gemeinsamen Wohnung belegenen beiden Arbeitszimmer an **jeweils den anderen Gatten** allein zur Umgehung der Abzugsbeschränkung für das häusliche Arbeitszimmer, ist die Vermietung als rechtsmissbräuchlich anzusehen und dem Mietverhältnis die steuerliche Anerkennung zu versagen[12].
11. Ein Arbeitszimmer ist **Mittelpunkt der Tätigkeit**, wenn der Berufstätige dort diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Der Mittelpunkt bestimmt sich nach dem inhaltlichen qualitativen Schwerpunkt der beruflichen und betrieblichen Betätigung. Wo er liegt, kann nur im Wege einer umfassenden Wertung der gesamten Tätigkeit einschließlich einer etwaigen Nebentätigkeit festgestellt werden[13]. Dieser Grundsatz gilt für alle Berufe[14].
12. Aufwendungen für eine nicht durch die Reparatur des Gebäudes veranlasste **Neuanlage eines Gartens** sind **nicht anteilig** den Kosten des häuslichen **Arbeitszimmers** im selbst genutzten Einfamilienhaus zuzurechnen[15].
13. Liegt das Arbeitszimmer in einem **Bungalow** unmittelbar **neben dem Wohnhaus**, ist es in die häusliche Sphäre eingebunden und damit als häusliches Arbeitszimmer anzusehen. Das gilt auch, wenn der Bungalow über einen separaten Eingang verfügt[16].
14. Eine **Dienstwohnung** ist keine gesonderte Arbeitsstätte, sondern ein privater Wohnbereich. Das gilt auch, wenn es sich um Büroräume in der Wohnung handelt. Das hat zur Folge, dass es sich bei Strecken zwischen Dienstwohnung und Firmensitz um Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte handelt, die mit der Entfernungspauschale angesetzt werden[17].
15. Im Rahmen der **doppelten Haushaltsführung** sind Kosten für ein in der Zweitwohnung gelegenes und steuerlich anzuerkennendes Arbeitszimmer gesondert zu beurteilen und darüber hinaus gesondert anzusetzen[18].
16. Eine **ärztliche Notfallpraxis** ist nicht als häusliches Arbeitszimmer anzusehen, wenn die Räume erkennbar besonders für die Behandlung von Patienten eingerichtet und für jene leicht zugänglich sind. Die Einordnung als Praxis kommt daher grundsätzlich nur in Betracht, wenn die Räumlichkeiten über einen von den privaten Räumen separaten Eingang verfügen[19].
17. Wird neben einem am weit entfernt liegenden Beschäftigungsort zur Verfügung stehenden **Dienstzimmer im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung** auch ein häusliches Arbeitszimmer in dem von der Familie bewohnten Haus genutzt, gilt die Abzugsbeschränkung gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG, da die Entscheidung, dort zu arbeiten, der privaten Lebensführung zuzuordnen ist[20].
18. Einem selbständig tätigen Freiberufler mit einem **Schreibtischarbeitsplatz in den**

. **Praxisräumen** steht grundsätzlich ein anderer Arbeitsplatz als das heimische Büro zur Verfügung mit der Folge, dass ein häusliches Arbeitszimmer nicht anzuerkennen ist[21].

19. Für die **Qualifizierung als häusliches Arbeitszimmer** ist es ohne Bedeutung, ob der betreffende Raum eine Betriebsstätte darstellt. Daher unterliegt es genauso der Abzugsbeschränkung wie ein normales heimisches Büro. Etwas anders ergibt sich nur, wenn aufgrund besonderer Umstände des Einzelfalls die Einbindung des Arbeitszimmers in die häusliche Sphäre aufgehoben oder überlagert wird[22].

20. Der qualitative **Schwerpunkt der Tätigkeit eines Außenprüfers** bestimmt sich regelmäßig durch die Prüfung im Betrieb, d.h. vor Ort[23].
Das Arbeitszimmer eines **Außendienstmitarbeiters im Prüfdienst der Deutschen Rentenversicherung** stellt den Mittelpunkt seiner gesamten Betätigung dar. Demgemäß sind die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer in voller Höhe berücksichtigungsfähig[24].

21. Die **Qualifizierung als notwendiges Betriebsvermögen** und die daraus folgende Steuerbarkeit des Veräußerungsgewinns steht der Einordnung der Räumlichkeiten als häusliches Arbeitszimmer nicht entgegen[25].

22. Der inhaltliche Schwerpunkt der betrieblichen **Tätigkeit eines Unternehmensberaters**, der außerhalb des Arbeitszimmers Einzelpersonen trainiert oder Seminare und Workshops für Gruppen abhält, liegt nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Die Konzeption ist als Vorbereitungs- und Unterstützungsmaßnahme zur Kerntätigkeit "Vortrag" zu qualifizieren[26].