

## Finanzgericht Köln, 8 K 1160/15

**Datum:** 20.03.2018  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 8. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 8 K 1160/15  
**ECLI:** ECLI:DE:FGK:2018:0320.8K1160.15.00

**Nachinstanz:** Bundesfinanzhof, IX R 11/18

**Tenor:** Unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2012 vom 14.4.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.4.2015 wird die Einkommensteuer 2012 dergestalt neu festgesetzt, dass die Einkünfte der Kläger aus privaten Veräußerungsgeschäften um je 17.788 € herabgesetzt werden. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen. Der Beklagte teilt den Beteiligten das Ergebnis der Neuberechnung unverzüglich formlos mit; nach Rechtskraft der Entscheidung ist der Verwaltungsakt mit dem geänderten Inhalt neu bekannt zu geben.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

8 K 1160/15

1



2

**Finanzgericht Köln**

3

Im Namen des Volkes

4

URTEIL

5

In dem Rechtsstreit

6

- Kläger -

7

|  |    |
|--|----|
| gegen  | 8  |
| - Beklagter -  | 9  |
| wegen           Einkommensteuer 2012   | 10 |
| hat der 8. Senat in der Besetzung:   | 11 |
| Vorsitzende Richterin am Finanzgericht           Richter am Finanzgericht           Richter<br>am Finanzgericht           ehrenamtlicher Richter           ehrenamtlicher Richter  | 12 |
| auf Grund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 20.03.2018 für Recht erkannt:  | 13 |
| Unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2012 vom 14.4.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.4.2015 wird die Einkommensteuer 2012 dergestalt neu festgesetzt, dass die Einkünfte der Kläger aus privaten Veräußerungsgeschäften um je 17.788 € herabgesetzt werden. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen. Der Beklagte teilt den Beteiligten das Ergebnis der Neuberechnung unverzüglich formlos mit; nach Rechtskraft der Entscheidung ist der Verwaltungsakt mit dem geänderten Inhalt neu bekannt zu geben.   | 14 |
| Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.  | 15 |
| Die Revision wird zugelassen.  | 16 |
| <b>Tatbestand</b>  | 17 |
| Die Beteiligten streiten bei der Einkommensteuer für das Streitjahr – 2012 – über die Berücksichtigung eines Gewinns aus einem privaten Veräußerungsgeschäft gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.  | 18 |
| Die Kläger sind Eheleute, die im Streitjahr zusammen zur Einkommensteuer veranlagt wurden. Der Kläger ist Lehrer, die Klägerin Journalistin. Beide erzielten im Wesentlichen Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.   | 19 |
| Die Kläger hatten mit notariellem Vertrag vom ... Oktober 2003 eine Eigentumswohnung im Obergeschoss im Objekt G-Straße ... in E nebst Kellerraum Nr. 2 zum Kaufpreis von 235.000 € erworben, die sie in der Folgezeit selbst zu Wohnzwecken nutzten. Die Wohnung wies laut Angaben der Kläger in ihren Steuererklärungen für die Jahre 2010 und 2011 eine Wohnfläche von insgesamt 130 qm auf. Mit diesen Erklärungen hatte der Kläger Kosten für ein berufliches genutztes Arbeitszimmer in der Wohnung in Höhe von jeweils 1.250 € als Werbungskosten geltend gemacht. Hierzu hatte er angegeben, die Fläche des Arbeitszimmers betrage 25 qm (= 19,23 % Anteil an der Gesamtwohnfläche) und geltend gemacht, er arbeite an 2-3 Tagen ausschließlich zu Hause, weil kein Arbeitsplatz in der Schule vorhanden sei. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf die Anlagen „Werbungskosten 2010“ und „Werbungskosten 2011“ zu den Einkommensteuererklärungen 2010 und 2011 Bezug genommen. Auch zuvor hatte der Kläger seit dem Erwerb der Eigentumswohnung Aufwendungen für das Arbeitszimmer bei der jeweiligen Einkommensteuerveranlagung geltend gemacht. | 20 |
| Mit notariellem Vertrag vom ....3.2012 erwarben die Kläger im Objekt G-Straße ... in E eine weitere Wohnung im Erdgeschoss mit Keller zum Kaufpreis in Höhe von 365.000 € hinzu. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Vertragsurkunde Bezug genommen.  | 21 |

Mit einheitlichem notariellen Vertrag vom ....8.2012 veräußerten die Kläger beide Eigentumswohnungen im Objekt G-Straße ... in E zu einem Kaufpreis in Höhe von je 480.000 €. In Ziffer 6 des Vertrages heißt es, der Käufer sei berechtigt, das Wohnungseigentum Nr. 2 (gemeint damit: Wohnung im Obergeschoss) längstens bis zum ....3.2014 zu bewohnen. Während dieser Zeit haben die Kläger für jeden begonnenen Monat eine monatliche Nutzungsentschädigung in Höhe von 1.350 € zu entrichten. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Vertragsurkunde Bezug genommen. 22

In ihrer Steuererklärung für das Streitjahr machten die Kläger – soweit hier von Belang – wiederum die Kosten für das Arbeitszimmer in der Wohnung im Obergeschoss als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit geltend. Daneben deklarierten sie „Spekulationseinkünfte“ aus dem Verkauf der Wohnung im Erdgeschoss i.H.v. 40.723,07 €. Hierzu saldierten sie den erzielten Kaufpreis mit den Ankaufpreisen nebst Nebenkosten (387.823,29 €), den Finanzierungskosten (4.563,53 €), den laufenden Kosten (1.317,72 €), den Renovierungskosten (25.952,39 €) und mit einer Nutzungsentschädigung i.H.v. 19.620 €. Diese ermittelten sie als die monatliche Nutzungsentschädigung laut Veräußerungsvertrag i.H.v. 1.350 € für den Zeitraum 14.10.2012 bis 13.12.2013. Wegen der weiteren Einzelheiten hierzu wird auf den Inhalt der Anlage „Spekulationseinkünfte 2012“ zur Einkommensteuererklärung Bezug genommen. 23

Hierauf erörterte der Beklagte mit Schreiben vom 12.2.2014 die Steuererklärung u.a. bezüglich des Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf sowohl der Erdgeschoss- als auch der Obergeschosswohnung. 24

Die Höhe des Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf der Wohnung im Erdgeschoss ist zwischen den Beteiligten inzwischen nicht mehr streitig. Ursprünglich stritten die Beteiligten in diesem Zusammenhang über die Frage, ob die Finanzierungskosten, laufende Kosten und Renovierungskosten abziehbar seien; der Beklagte hatte dies zunächst verneint, weil die Kläger selber geltend gemacht hätten, es sei beabsichtigt gewesen, die Wohnung dem Sohn und dessen Familie zu überlassen. Dies hatten die Kläger in der Folgezeit in Abrede gestellt und hierzu geltend gemacht, sie hätten die Wohnung günstig erwerben können, sie danach i.S. einer „Verkaufslackierung“ optisch aufgewertet, um sie baldmöglichst zum Marktpreis wieder verkaufen zu können. Der Sohn habe nie beabsichtigt, die Wohnung zu beziehen. Hierzu hatten sie zum Nachweis E-Mails vorgelegt. In einer Besprechung vom 22.9.2014 hatte der Kläger in diesem Zusammenhang seinen ursprünglichen Vortrag, sein Sohn hätte ursprünglich in die Wohnung einziehen wollen, als falsch bezeichnet. 25

Zur Ermittlung des Veräußerungsgewinns aus dem Verkauf der Obergeschosswohnung führte der Beklagte im o.g. Schreiben aus, der Veräußerungsgewinn bezogen auf das häusliche Arbeitszimmer, das nicht Wohnzwecken diene, ermittle sich wie folgt: 26

|  |             |    |
|--|-------------|----|
| Verkaufspreis 19,23 % von 480.000 €      | 92.304 €    | 27 |
| Anschaffungskosten 19,23 % von 235.000 € | 45.191 €    |    |
| Anschaffungsnebenkosten                  | (unbekannt) |    |
| Umbaukosten 19,23 % von 60.000 €         | 11.538 €    |    |

|                                 |          |
|---------------------------------|----------|
| Vorläufiger Veräußerungsgewinn: | 35.575 € |
|---------------------------------|----------|

Hierzu hatten die Kläger mit Schreiben vom 4.3.2014 geltend gemacht, bei ihm – dem Kläger – sei seit einigen Jahren eine Schlafapnoe diagnostiziert worden. Die damit verbundene Lärmbelästigung habe von ihr – der Klägerin – nicht hingenommen werden können. Deshalb habe er – der Kläger – seit dem Jahr 2010 im häuslichen Arbeitszimmer, in das er ein Bett gestellt habe, geschlafen. Deswegen werde das Arbeitszimmer seitdem – also zwei Jahre vor dem Verkauf – nicht mehr als Arbeitszimmer genutzt. 28

Der Steuererklärung der Kläger folgte der Beklagte im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14.4.2014 nicht und setzte die Steuer mit 87.082 € fest. Darin berücksichtigte er bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit Werbungskosten u.a. für ein häusliches Arbeitszimmer i.H.v. 1.250 €. Zudem berücksichtigte er als sonstige Einkünfte solche aus privaten Veräußerungsgeschäften bei beiden Klägern i.H.v. je 69.645 €. Im Erläuterungsteil des Bescheids führte er aus, der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der Wohnung im Erdgeschoss betrage 92.177 €. Im Übrigen führte er dort aus: 29

Ermittlung des Veräußerungsgewinns G-Straße ... (OG mit Keller Nr. 2) 30

Der Veräußerungsgewinn bezogen auf das häusl. Arbeitszimmer, da dies nicht Wohnzwecken dient, (Anschaffung mit Vertrag vom ....10.2003/ Veräußerung mit Vertrag vom ....08.2012) wurde wie folgt ermittelt (25qm/130 qm = 19,23 %): 31

|  |          |    |
|--|----------|----|
| Verkaufspreis 19,23 % von 480.000 €        | 92.304 € | 32 |
| Anschaffungskosten (Nebenkosten unbekannt) |          |    |
| 19,23 % von 235.000 €                      | 45.191 € |    |
| Umbaukosten (Nachweis/Aufstellung fehlt)   | 0 €      |    |
| Veräußerungsgewinn:                        | 47.113 € |    |

Die Umbaukosten (60.000 €) wurden mangels Belege nicht anerkannt. Im Einzelnen wird auf das BMF-Schreiben vom 07.02.2007, BStBl I S. 262 (Tz. 21. 39) verwiesen. Die Ausführungen Ihrerseits, dass das seit Anschaffung steuerlich geltend gemachte häusliche Arbeitszimmer nunmehr seit 2010 als Schlafräum mit genutzt worden sei, ist nicht glaubhaft und nicht nachgewiesen. 33

Hiergegen legten die Kläger am 2.5.2014 Einspruch ein, mit dem sie ihre Ausführungen im Schreiben vom 4.3.2014 wiederholten. Ergänzend machten sie geltend, entsprechend sei es nicht mehr möglich, die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer steuerlich geltend zu machen. „Einer entsprechenden Berichtigung nach § 153 AO (nachträgliches Erkennen von irrtümlichen Fehlern in der Steuererklärung) stimmen wir hiermit ausdrücklich zu und bitten, das Versehen zu entschuldigen.“ Hierzu legten sie einen Krankenbrief eines Krankenhauses vom 6.8.2010 über die Diagnose eines obstruktiven Schlafapnoesyndroms beim Kläger bei. In der Folgezeit legten sie zudem zwei Bescheinigungen des Herrn M und der Frau Q vom 11.9.2015 mit folgendem Inhalt vor: 34

Bescheinigung Herr M: 35

|  |    |
|--|----|
| Hiermit bescheinige ich:   | 36 |
| In der Wohnung von Herrn R, G-Straße ..., E stand im Mai 2010 in dem großen Zimmer zur Straße.   | 37 |
|  | 38 |
| • Ein großer Schreibtisch mit PC und zwei Bildschirmen   | 39 |
| • Ein Schrank mit Büchern und Akten  | 40 |
| • Ein Bett und ein Kleiderschrank  | 41 |
| Das Zimmer wurde offensichtlich als Arbeits- und als Schlafzimmer genutzt.   | 42 |
| Bescheinigung Frau Q:  | 43 |
| Hiermit bescheinige ich:   | 44 |
| In der Wohnung von Herrn R, G-Straße ..., E stand im Mai 2010 in dem großen Zimmer zur Straße.   | 45 |
|  | 46 |
| • Ein großer Schreibtisch mit PC und zwei Bildschirmen   | 47 |
| • Ein Schrank mit Büchern und Akten  | 48 |
| • Ein Bett und ein Kleiderschrank  | 49 |
| Das Zimmer wurde offensichtlich seit 2010 während unserer Zusammenarbeit beim Kompetenzteam E und in der Lehrerfortbildung im Auftrag der Bezirksregierung W als Arbeits- und als Schlafzimmer genutzt.  | 50 |
| Mit Einspruchsentscheidung vom 14.4.2015 änderte der Beklagte die Einkommensteuer 2012 und setzte sie mit nunmehr 69.421 € fest. Ausweislich der Anlage zur Einspruchsentscheidung berücksichtigte er dabei als sonstige Einkünfte solche aus privaten Veräußerungsgeschäften bei beiden Klägern i.H.v. je 47.959 €. Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer des Klägers berücksichtigte er nicht mehr. Hierzu führte er aus, gem. § 22 Nr. 2 EStG i. V. m. § 23 Abs. 1 Nr. 1 EStG unterlägen private Veräußerungsgeschäfte u.a. bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre betrage, der Einkommensteuer. Ausgenommen seien Wirtschaftsgüter, die im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt worden seien. | 51 |
| Hinsichtlich der Wohnung im Erdgeschoss des Gebäudes G-Straße ... könne davon ausgegangen werden, dass die Kläger die Wohnung nicht zur Nutzung zu eigenen Wohnzwecken bzw. unentgeltlichen Nutzung durch nahe Angehörige erworben hätten. Selbst wenn ursprünglich die Nutzung durch den Sohn der Kläger geplant gewesen sei, sei nicht davon auszugehen, dass diese unentgeltlich hätte erfolgen sollen. Die im Zusammenhang mit dem Erwerb der Wohnung angefallenen Schuldzinsen, Renovierungskosten und Grundbesitzabgaben wären in diesem Fall vorweggenommene Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung. Da es jedoch zu einer Vermietung der Wohnung nicht gekommen sei, würden diese Kosten im Rahmen der Ermittlung des Veräußerungsgewinns berücksichtigt:                                  | 52 |

|                                   |                    |    |
|-----------------------------------|--------------------|----|
| Verkaufspreis                     | 480.000,00 €       | 53 |
| - Anschaffungskosten/-nebenkosten | 387.823,00 €       |    |
| - Schuldzinsen                    | 4.563,53 €         |    |
| - Nebenkosten/Grundbesitzabgaben  | 1.317,72 €         |    |
| - Renovierungskosten              | <u>25.952,39 €</u> |    |
| Veräußerungsgewinn                | 60.343,36 €        |    |

Die Aufwendungen für die Nutzung der eigenen Wohnung der Kläger nach Veräußerung seien als Lebenshaltungskosten i.S. des § 12 EStG nicht abzugsfähig. 54

Der Veräußerungsgewinn aus der Veräußerung der selbstgenutzten Wohnung (im Obergeschoss) sei insoweit steuerpflichtig als er auf das Arbeitszimmer des Klägers entfalle. Die Nutzung des Arbeitszimmers auch zu Schlafzwecken führe nicht dazu, dass der Gebäudeanteil nicht mehr zu beruflichen Zwecken genutzt werde. Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns sei nicht davon abhängig, dass die Aufwendungen für das Arbeitszimmer auch steuerlich berücksichtigt werden könnten. Die Anschaffungskosten seien jedoch um die anteiligen Umbaukosten für die Wohnung im Obergeschoss zu erhöhen. Der Veräußerungsgewinn für das Arbeitszimmer sei daher wie folgt zu ermitteln: 55

|  |                 |    |
|--|-----------------|----|
| Verkaufspreis 19,23 % von 480.000 €        | 92.304 €        | 56 |
| - Anschaffungskosten 19,23 % von 235.000 € | 45.191 €        |    |
| - Umbaukosten 19,23 % von 60.000 €         | <u>11.538 €</u> |    |
| Veräußerungsgewinn Arbeitszimmer           | 35.575 €        |    |

Die sonstigen Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften i.H.v. 95.918 € seien den Klägern jeweils zur Hälfte (47.959 €) zuzurechnen. 57

Die Kläger haben am 29.4.2015 die vorliegende Klage erhoben. 58

Sie machen geltend, der Verkauf der bisher eigengenutzten Wohnung sei mehr als 10 Jahre nach Erwerb erfolgt. 59

Zudem sei die Auffassung des Beklagten, die Nutzung des Arbeitszimmers auch zu Schlafzwecken führe nicht dazu, dass der Gebäudeteil nicht mehr zu beruflichen Zwecken genutzt werde, nicht nachvollziehbar. Seit dem Jahr 2010 stehe im Arbeitszimmer aufgrund der festgestellten Schlafapnoe ein großes Doppelbett und ein Kleiderschrank sowie weiteres Mobiliar, durch die der bisherige Charakter des Zimmers nachhaltig verändert worden sei. Mehr als 50% der anteiligen Grundfläche diene seither anderen als beruflichen Zwecken. Hierzu haben die Kläger eine handschriftliche Skizze zur Einrichtung des Arbeitszimmers eingereicht (Bl. 32 d.A.); auf diese wird Bezug genommen. 60

Soweit der Beklagte bezweifele, dass das häusliche Arbeitszimmer tatsächlich seit dem Jahr 2010 überwiegend auch zu Wohnzwecken genutzt werde, widersprüchen sie dieser bloßen Vermutung auf das Entschiedenste. Denn sie hätten nachgewiesen, dass er – der Kläger – seit dem Jahr 2010 an einer Schlafapnoe leide und nachts auf ein Beatmungsgerät angewiesen sei. Zudem sei durch zwei Zeugenaussagen belegt, dass sich zumindest seit dem Jahr 2010 im Arbeitszimmer ein großes Bett und ein Kleiderschrank befunden habe und der Raum als Schlaf- und Arbeitsraum genutzt werde. Falls es vom Gericht für erforderlich gehalten werde, könnten entsprechende Ergänzungen oder weitere Zeugen beigebracht werden, die die gemischte Nutzung des Raumes seit dem Jahr 2010 bestätigen könnten. 61

Soweit sie hiervon abweichend in den bisherigen Steuererklärungen die Kosten für ein Arbeitszimmer geltend gemacht hätten, habe dies auf der Unkenntnis der geltenden Rechtslage beruht, die sich im Laufe der Jahre mehrfach gewandelt habe und auch derzeit noch nicht endgültig geklärt sei. Sie hätten, als ihnen ihr Fehler bewusst geworden sei, eine Berichtigung der seinerzeitigen Veranlagungen gemäß § 153 AO beantragt. 62

Im Übrigen verkenne der Beklagte den Begriff des häuslichen Arbeitszimmers zu ihren Lasten. Er sei der Auffassung, dass alles, was nicht ausschließlich Wohnzwecken diene, der Spekulationssteuer unterliege. Sie – die Kläger – seien hingegen der Auffassung, dass die Besteuerung des anteiligen Veräußerungsgewinns allenfalls nur insoweit in Betracht komme, wie die Kosten des Arbeitszimmers dem Grunde nach als Werbungskosten abziehbar seien. Das sei hier nicht der Fall. Denn bei gemischt genutzten Räumlichkeiten seien sich alle Senate des BFH darin einig, dass eine nicht unerhebliche private Mitnutzung des Raumes – hier flächenmäßig über 50% – steuerlich von Bedeutung sei. Auch die Finanzverwaltung gehe davon aus, dass die Anerkennung eines Raums als häusliches Arbeitszimmer dessen ausschließliche oder fast ausschließliche berufliche Nutzung voraussetze. 63

Unzutreffend sei es auch, wenn der Beklagte es für unerheblich erachte, dass die Hälfte der Wohnung in ihrem – der Klägerin – Eigentum stehe. Insoweit fehle es an einem Bezug zur Einkommensebene, da sie den teilweise als Arbeitszimmer genutzten Raum aus privaten Motiven ihm – dem Kläger – überlassen habe. Wenn eine anteilige Besteuerung des Veräußerungsgewinns nur insoweit in Betracht komme, wie die Kosten des Arbeitszimmers dem Grunde nach als Werbungskosten abziehbar seien, könne dies für den in ihrem – der Klägerin – stehenden Anteil nach ständiger Rechtsprechung eindeutig nicht der Fall sein. Denn Kosten, die sie insoweit persönlich getragen hätte, berechtigten als sog. Drittaufwand nicht zum Werbungskostenabzug bei ihm, dem Kläger. 64

Die Kläger beantragen, 65

den Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14.4.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.4.2015 dahingehend abzuändern, dass die Einkommensteuer ohne Ansatz von Spekulationsgewinnen aus dem anteiligen Verkauf des Arbeitszimmers in der Wohnung in E, G-Straße ..., (-35.575 €) und ohne Anerkennung des gesetzlichen Höchstbetrages für das häusliche Arbeitszimmer (1.250 €) niedriger festgesetzt wird, 66

hilfsweise die Revision zuzulassen. 67

Der Beklagte beantragt, 68

69

die Klage abzuweisen,

hilfsweise die Revision zuzulassen.

70

Er macht geltend, der von den Klägern verwendete Begriff des Arbeitszimmers beziehe sich auf die Aufwendungen der § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 und § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Danach sei Voraussetzung für den Werbungskostenabzug die ausschließliche oder nahezu ausschließliche berufliche Nutzung des Zimmers. Hinsichtlich der Anwendung des § 23 Abs. 1 Satz 2 EStG sei jedoch der Begriff der nicht zu eigenen Wohnzwecken dienenden Räume ein Anderer. Dieser sei nicht davon abhängig, dass die Aufwendungen für den Raum als Werbungskosten abzugsfähig seien. Eine nahezu ausschließliche berufliche Nutzung sei hier nicht erforderlich. Deswegen könne es dahingestellt bleiben, in welchem Umfang der Kläger den nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzten Raum tatsächlich zu anderen Zwecken genutzt habe. Tatsache sei, dass der Kläger bis zum Zeitpunkt der Veräußerung im Rahmen der Einkommensteuererklärungen eine berufliche Nutzung zu 100 % geltend gemacht habe. Die anders lautende Behauptung im Klageverfahren, den Raum seit 2010 überwiegend zu eigenen Wohnzwecken genutzt zu haben, werde durch die beiden Schreiben von Kollegen des Klägers nicht bestätigt. Die Schreiben bezögen sich nur auf den Zustand im Mai 2010 und nicht auf einen Zeitraum von drei Jahren in den letzten Jahren vor der Veräußerung der Wohnung. Die Behauptung der Kläger, das Zimmer in diesem Zeitraum überwiegend zu eigenen Wohnzwecken genutzt zu haben, müsse im Zusammenhang mit der Besteuerung des Veräußerungsgewinns nach § 23 EStG gesehen werden. Sie sei nicht nachgewiesen und auch nicht glaubhaft. Die Kläger gäben zudem selber an, dass der Raum auch weiterhin als Arbeitszimmer genutzt worden sei. Dies werde auch von den Zeugen bestätigt. Weil es nicht auf die ausschließliche Nutzung als Arbeitszimmer ankomme, sei die Frage der tatsächlichen Nutzung des Arbeitszimmers auch als Schlafzimmer nicht erheblich; entscheidend sei, dass der Raum weiterhin auch als Arbeitszimmer genutzt worden sei. Eine Nutzung des Arbeitszimmers zu mehr als 50 v.H. für eigene Wohnzwecke sie nach dem gegebenen Sachvortrag nicht nachzuvollziehen. Von einer untergeordneten beruflichen Nutzung des Arbeitszimmers könne jedenfalls nicht ausgegangen werden.

71

Die Anwendung des § 23 EStG stelle zudem nicht darauf ab, dass Gebäudeteile zu eigenen anderen Zwecken als Wohnzwecken genutzt werden. Es sei daher unerheblich, von wem der nicht zu eigenen Wohnzwecken genutzte Raum genutzt worden sei, denn die Einkünfte nach § 23 EStG seien den Eigentümern im Verhältnis der Eigentumsrechte zuzurechnen.

72

### **Entscheidungsgründe**

73

Die Klage ist begründet.

74

1. Der Einkommensteuerbescheid 2012 vom 14.4.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 14.4.2015 ist rechtswidrig und verletzt die Kläger in ihren Rechten (vergl. § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –), soweit der Beklagte in dem Bescheid als sonstige Einkünfte solche aus privaten Veräußerungsgeschäften aus dem Verkauf der Wohnung im Obergeschoss des Objekts G-Straße ... in E Einkünfte i.H.v. 35.575 € berücksichtigt hat.

75

Gemäß § 22 Nr. 2 des im Streitjahr geltenden Einkommensteuergesetzes – EStG – sind sonstige Einkünfte solche aus privaten Veräußerungsgeschäften i.S. des § 23 EStG. Gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG sind private Veräußerungsgeschäfte i.S. des

76



§ 22 Nr. 2 EStG u.a. Veräußerungsgeschäfte bei Grundstücken, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung nicht mehr als zehn Jahre beträgt. Gebäude und Außenanlagen sind einzubeziehen, soweit sie innerhalb dieses Zeitraums errichtet, ausgebaut oder erweitert werden; dies gilt entsprechend für Gebäudeteile, die selbständige unbewegliche Wirtschaftsgüter sind, sowie für Eigentumswohnungen und im Teileigentum stehende Räume (§ 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG). Gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG sind Wirtschaftsgüter ausgenommen, die im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung ausschließlich zu eigenen Wohnzwecken oder im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden.

Ausgehend von dieser Gesetzeslage ist zwar festzustellen, dass die Kläger die hier alleine im Streit stehende Wohnung im Obergeschoss im Objekt G-Straße ... in E mit notariellen Vertrag vom ....10.2003 erworben und mit weiterem notariellen Vertrag vom ....8.2012 wieder veräußert haben, so dass – entgegen der Auffassung der Kläger – zwischen Erwerb und Veräußerung ein Zeitraum von unter zehn Jahren liegt. Der Veräußerungsvorgang ist aber gemäß § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs.1 EStG von der Besteuerung ausgenommen, weil die Wohnung im Obergeschoss jedenfalls im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde. Soweit die Räumlichkeiten im Obergeschoss betroffen sind, die zu keinem Zeitpunkt als Arbeitszimmer genutzt worden waren, ist dies zwischen den Beteiligten unstrittig; insoweit lag im gesamten Zeitraum zwischen Erwerb und Veräußerung der Wohnung eine Eigennutzung vor. Nach Auffassung des Senats lag aber auch in Bezug auf das – hier alleine streitige – Arbeitszimmer jedenfalls im Jahr der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren eine Nutzung zu eigenen Wohnzwecken vor.

77

a. Wie das häusliche Arbeitszimmer im Rahmen der Besteuerung gemäß § 22 Nr. 2 i.V.m. § 23 Abs.1 EStG zu behandeln ist, wird nicht einheitlich beantwortet. Die Finanzverwaltung geht – entsprechend dem Vorgehen des Beklagten – davon aus, dass auch ein häusliches Arbeitszimmer nicht Wohnzwecken diene, selbst wenn der Abzug der Aufwendungen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 EStG ausgeschlossen ist (BMF-Schreiben vom 5.10.2000 IV C 3 – S 2256 – 263/00, BStBl I 2000, 1383, Tz 21). Dem haben sich weite Teile der Literatur angeschlossen mit der Folge, dass der auf das Arbeitszimmer entfallende Gewinn gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG zu besteuern ist (Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 36. Auflage, § 23 Rz 18; ebenso Musil in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: September 2016, § 23 Rz 130 mit dem Hinweis, dass auch eine partielle Bejahung eigener Wohnzwecke im Fall des Ausschlusses oder der Einschränkung der Abziehbarkeit der Aufwendungen für das Arbeitszimmer abzulehnen sei, da die anfallenden Kosten weiterhin insgesamt Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten seien; Ratschow in Blümich, EStG, Stand: April 2017, § 23 Rz 55: Danach werde das keinen Wohnzwecken dienende häusliche Arbeitszimmer selbst bei Ausschluss des Werbungskostenabzugs auch im Bereich der Überschusseinkünfte wie ein eigenständiges Wirtschaftsgut behandelt; Hoheisel in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand: Juni 2016, § 23 Rz 80; Kube in: Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 23 EStG, Rz 6). Im Ergebnis entspricht dieser Ansatz auch der Rechtsprechung des Finanzgerichts Münster (Urteil vom 28.8.2003 11 K 6243/01, EFG 2004, 45).

78

b. Der Senat folgt dem indes nicht und schließt sich der Gegenmeinung an, wonach das häusliche Arbeitszimmer der eigenen Wohnnutzung generell nicht schadet (Wensmann in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand: April 2014, § 23 Anm. B 53; ähnlich: T. Carlé in Korn, EStG, Stand: Juli 2017, § 23 Rz 39). Diese geht zwar zutreffend davon aus, dass

79

ein häusliches Arbeitszimmer gerade nicht eigenen Wohnzwecken dient. Sie weist aber ebenso zutreffend darauf hin, dass – jedenfalls im Rahmen der hier vorliegenden Überschusseinkünfte – das häusliche Arbeitszimmer kein selbständiges Wirtschaftsgut darstellt, weil es nicht unabhängig von den anderen Teilen der Wohnung veräußerbar ist (diese Frage offenlassend: Finanzgericht Münster, Urteil vom 28.8.2003 11 K 6243/01, EFG 2004, 45). Ist deswegen Wirtschaftsgut die gesamte Wohnung, lässt sich dem Gesetzeswortlaut des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG nicht das Erfordernis entnehmen, dass sämtliche Wohnungsteile der Gesamtwohnung zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden müssten, um die Ausnahme von der Besteuerung annehmen zu können. Zwar sieht § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG in seiner 1. Alternative eine ausschließliche Nutzung zu eigenen Wohnzwecken im Zeitraum zwischen Anschaffung oder Fertigstellung und Veräußerung vor. Nach zutreffender Auffassung ist dieses Ausschließlichkeitskriterium indes nicht im Sinne von „räumlich ausschließlich“ sondern als „zeitlich ausschließlich“ zu verstehen. Dies ergibt ein Vergleich mit § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG in seiner 2. Alternative, der eine Ausschließlichkeit nicht vorsieht. Das ist nur verständlich, wenn die Ausschließlichkeit einen Gesamtzeitraum abdecken soll, der in der ersten Alternative kürzer als in der zweiten Alternative, aber auch länger bemessen sein kann. In der zweiten Alternative ist hingegen der Zeitraum genau bestimmt, so dass das Wort „ausschließlich“ hier entbehrlich war (Wensmann Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, Stand: April 2014, § 23 Anm. B 50 und B 51; so wohl auch Musil in Hermann/Heuer/Raupach, EStG, Stand: September 2016, § 23 Rz 128 und 131: Ausschließlich i.S. von „ununterbrochen“; ebenso Hoheisel in Littmann/Bitz/Pust, EStG, Stand: Juni 2016, § 23 Rz 74). Soweit in diesem Zusammenhang teilweise davon ausgegangen wird, § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG setze auch in seiner 2. Alternative im Jahr der Veräußerung und den beiden vorangegangenen Jahren eine „ausschließliche“ Eigennutzung i.S. einer zusammenhängenden und ununterbrochenen Nutzung zu eigenen Wohnzwecken voraus (Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 4.4.2016 8 K 2166/14, DStRE 2018, 205; Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 36 Auflage, § 23 Rz 18, Kube in: Kirchhof, EStG, 17. Aufl. 2018, § 23 EStG, Rz 6), steht dies der hier vertretenen Auffassung, dass „ausschließlich“ i.S. des § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 jedenfalls nicht eine „räumliche Ausschließlichkeit“ bedeutet, nicht entgegen.

Ist bei der Beurteilung der Eigennutzung einer in ihrer Gesamtheit zu betrachtenden Eigentumswohnung eine räumlich ausschließliche Eigennutzung deshalb nicht Voraussetzung für die Steuerbefreiung gemäß § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 EStG, ist es unschädlich, wenn Teile der Wohnung tatsächlich nicht eigengenutzt, sondern zur Erledigung beruflicher Arbeiten eingesetzt werden. Das gilt zur Überzeugung des Senats jedenfalls dann, wenn eine weit überwiegende Eigennutzung der Wohnung im Übrigen vorliegt. So liegt der Fall hier, weil das hier vorliegende „Arbeitszimmer“ – so es denn ein solches ist – nur 19,23 v.H. der Gesamtwohnfläche ausmacht, so dass eine Nutzung der Gesamtwohnung zu über 80 v.H. zu Zwecken der Eigennutzung vorliegt. Jede andere Sichtweise würde nach Auffassung des Senats zu unbefriedigenden Ergebnissen führen. Geht man nämlich davon aus, das ein häusliches Arbeitszimmer im Rahmen der Überschusseinkünfte kein eigenes Wirtschaftsgut darstellt, bedingte die Gegenansicht, dass jedwede Verrichtung beruflicher Tätigkeiten auch in anderen Räumlichkeiten, die nicht dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprechen – etwa in einer Arbeitsecke, an einem Schreibtisch im Schlafzimmer oder gar am Wohnzimmertisch – die Annahme einer Eigennutzung insoweit ausschliesse. Das bedingte bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen des § 23 Abs. 1 EStG im Übrigen jeweils eine Untersuchung der tatsächlichen Nutzung der Wohnung auch in Fällen, in denen nie ein Arbeitszimmer steuerlich geltend gemacht worden war, etwa wenn die Finanzverwaltung

80

aufgrund des Berufs des Steuerpflichtigen davon ausgehen muss, dass berufliche Tätigkeiten in der Wohnung regelmäßig verrichtet zu werden pflegen (vergl. zu den praktischen Auswirkungen der Gegenmeinung im Übrigen: Lehr, DStR 2007, 1199).

c. Der Senat hält es auch im Übrigen nicht für gerechtfertigt, das häusliche Arbeitszimmer 81 im Rahmen der Besteuerung gemäß § 23 EStG wie ein eigenes Wirtschaftsgut zu behandeln und entsprechend den darauf entfallenden Gewinn bei Vorliegen der Voraussetzungen im Übrigen zu besteuern. Wäre ein solche Vorgehen noch diskutabel, wenn die Kosten des häuslichen Arbeitszimmers generell dem steuerlich relevanten Bereich zuzuordnen wären, so dass die Aufwendungen insoweit generell abzugsfähig wären, ist dies unter Berücksichtigung der gesetzgeberischen Grundentscheidung in § 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1 EStG nicht der Fall. Denn die Norm enthält den Grundsatz, dass für häusliche Arbeitszimmer ein generelles Abzugsverbot besteht. Wenn dem u.a. der Gedanke der begrenzten Nachprüfbarkeit der Voraussetzungen im privaten Wohnbereich zugrundeliegt (vergl. Heinicke in Schmidt, EStG, 36. Auflage, § 4 Rz 591), erscheint es inkonsequent, im Rahmen des § 23 EStG die Integration des Arbeitszimmers in den privaten Wohnbereich – und damit in den eigengenutzten Bereich – auszublenden, um insoweit eine Besteuerung vornehmen zu können. Nach Auffassung des Senats ist insoweit vielmehr eine reziproke Behandlung dergestalt angezeigt, dass entweder die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer grundsätzlich steuerlich zu berücksichtigen sind und damit einhergehend im Rahmen des § 23 EStG der auf das häusliche Arbeitszimmer entfallende Gewinn zu besteuern ist, oder umgekehrt das häusliche Arbeitszimmer in jedweder steuerlicher Hinsicht unberücksichtigt bleibt. Dass die Kosten des Arbeitszimmers in Ausnahmefällen begrenzt und in weiteren Ausnahmefällen insgesamt abziehbar sein können, ändert hieran nach Auffassung des Senats nichts. Denn sie lässt den auch vom Gesetzgeber erkannten Grundsatz unberührt, dass das häusliche Arbeitszimmer Teil des privaten Wohnbereichs des Steuerpflichtigen ist und damit zur Sphäre seiner Eigennutzung gehört.

2. Unter Zugrundelegung der obigen Ausführungen waren die Einkünfte aus privaten 82 Veräußerungsgeschäften in der vom Beklagten in der Einspruchsentscheidung berücksichtigten Höhe (35.575 €) zu mindern. Hierauf entfallen auf die Kläger je die Hälfte (17.787,50 €, gerundet: 17.788 €). Der Senat macht von seiner Möglichkeit Gebrauch, dem Beklagten die Berechnung der neu festzusetzenden Steuer zu übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 und 3 FGO).

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 83

4. Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO zuzulassen. 84