

21.11.1997 Die Begrenzung des Werbungskostenabzugs für ein häusliches Arbeitszimmer ist verfassungsgemäß; Die Regelung in § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG (Arbeitsmittel) hat Vorrang vor ...

1. Soweit Aufwendungen eines Arbeitnehmers für ein häusliches Arbeitszimmer und dessen Ausstattung nur bis höchstens 2400 DM jährlich als Werbungskosten abgezogen werden dürfen, ist dies verfassungsrechtlich unbedenklich.

2. Die in [§ 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG](#) getroffene Regelung über die Abziehbarkeit der Aufwendungen für Arbeitsmittel hat Vorrang vor der die Kosten der Ausstattung eines häuslichen Arbeitszimmers betreffenden Regelung in [§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1 i. V. m. § 9 Abs. 5 EStG](#).

[EStG § 4 Abs. 5 Nr. 6b](#), [EStG § 9 Abs. 1 Nr. 6](#) und [Abs. 5](#).

Bundesfinanzhof

Urteil vom 21. November 1997 Aktenzeichen: VI R 4/97

Vorinstanz: Schleswig-Holsteinisches FG

Fundstelle: BStBl II 1998, S. 351

Der Kläger, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist Lehrer an einem Gymnasium. Er beantragte u. a. wegen der Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers in seinem Einfamilienhaus die Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte. Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer sowie für Einrichtungsgegenstände bezifferte er auf 4103 DM. Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt - FA -) berücksichtigte unter Hinweis auf [§ 9 Abs. 5](#) i. V. m. [§ 4 Abs. 5 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes \(EStG\)](#) i. d. F. des Jahressteuergesetzes 1996 (JStG 1996) vom 11. Oktober 1995 (BGBl. I, 1250, BStBl I, 438) insoweit nur Aufwendungen von 2400 DM.

Mit der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage machte der Kläger geltend, die in [§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 2 EStG](#) normierte Beschränkung treffe auf ihn nicht zu, weil sein häusliches Arbeitszimmer den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Tätigkeit bilde. Außerdem sei die Vorschrift insgesamt formell und materiell verfassungswidrig. Die formelle Verfassungswidrigkeit sei daraus abzuleiten, daß die Vorschrift erst im zweiten Vermittlungsverfahren vorgeschlagen und in dem ursprünglich in den Bundestag eingebrachten Gesetzesentwurf nicht enthalten gewesen sei. Dadurch sei gegen das in Art. 76 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) geregelte sog. Initiativrecht sowie gegen Grundsätze der parlamentarischen Demokratie verstoßen worden. Die Vorschrift sei auch materiell verfassungswidrig, weil sie gegen das Nettoprinzip, die Grundrechte auf Gleichbehandlung (Art. 3 Abs. 1 GG) und Berufsfreiheit (Art. 12 Abs. 1 GG) sowie gegen die Gewährleistung des Eigentums (Art. 14 GG) verstoße.

Das Finanzgericht (FG) gab der Klage teilweise statt. Es entschied, daß im Streitfall ein voller Abzug der Aufwendungen gemäß [§ 9 Abs. 5](#) i. V. m. [§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 3 EStG](#) nicht zulässig sei, weil das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Klägers gebildet habe. Bei einem Lehrer bilde die Lehrtätigkeit in der Schule und die Erledigung der dort anfallenden Arbeiten den wesentlichen Teil der Berufsausübung. Jedoch fielen die Aufwendungen für Einrichtungsgegenstände, die als Arbeitsmittel i. S. des [§ 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG](#) zu beurteilen seien, nicht unter das Abzugsverbot des [§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG](#). Deshalb sei der bisher vom FA anerkannte Freibetrag um die Anschaffungskosten von 535 DM für ein Bücherregal zu erhöhen. Die übrigen Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer fielen hingegen unter die Abzugsbeschränkung bis zur Grenze von 2400 DM. Die sachliche und betragsmäßige Beschränkung des Werbungskostenabzugs durch [§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG](#) sei verfassungsgemäß.

Der Kläger stützt seine Revision auf verfassungsrechtliche Bedenken gegen [§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG](#) und eine fehlerhafte Auslegung der Vorschrift durch das FG.

Der Kläger beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit sie die Klage abgewiesen hat, und festzustellen, daß auf der Lohnsteuerkarte 1996 ein Freibetrag unter Einbeziehung der auf das häusliche Arbeitszimmer entfallenden Werbungskosten in uneingeschränkter Höhe hätte berücksichtigt werden müssen (19 855 DM statt 18 743 DM).

Das FA beantragt, die Revision des Klägers zurückzuweisen.

Es verweist zur Begründung auf die Vorentscheidung und das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27. September 1996 VI R 47/96 (BFHE 181, 305, [BStBl II 1997, 68](#)).

Es macht zur Begründung seiner Revision geltend, das FG habe zu Unrecht die Aufwendungen für das Regal in Höhe von 535 DM als Arbeitsmittel zum Werbungskostenabzug zugelassen. Zu den gemäß [§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG](#) nicht bzw. nur begrenzt abziehbaren Kosten der Ausstattung des häuslichen Arbeitszimmers gehöre auch ein Regal. Lediglich typische Arbeitsmittel - wie z. B. das Klavier eines Musiklehrers - gehörten nicht zur Ausstattung (vgl. R 45 Abs. 2 Satz 6 der Lohnsteuer-Richtlinien 1996 - LStR 1996 -).

Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben, soweit sie der Klage stattgegeben hat, und festzustellen, daß es rechtmäßig gewesen sei, die Eintragung eines höheren Freibetrages als 18 208 DM abzulehnen.

Der Kläger beantragt, die Revision des FA zurückzuweisen.

I. Die Revision des Klägers ist unbegründet. Das FG hat ohne Rechtsverstoß entschieden, daß wegen der Aufwendungen des Klägers für sein häusliches Arbeitszimmer gemäß [§ 9 Abs. 5](#) i. V. m. [§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 3, 1. Halbsatz EStG](#) i. d. F. des JStG 1996 keine höheren Werbungskosten als 2400 DM auf der Lohnsteuerkarte als Freibetrag einzutragen waren ([§ 39 a Abs. 1 Nr. 1 EStG](#)). Die Beschränkung des Werbungskostenabzugs nach [§ 9 Abs. 5](#) i. V. m. [§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG](#) ist sowohl formell als auch inhaltlich verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden. Auch die Auffassung des FG, das Arbeitszimmer bilde nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Betätigung des Klägers, ist zutreffend.

1. [§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG](#), durch den die Anforderungen an die steuerliche Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers gegenüber der bisherigen Rechtsprechung zu [§ 4 Abs. 4 EStG](#) oder [§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG](#) dem Grunde nach verschärft worden sind und in dem außerdem bestimmt worden ist, daß die Aufwendungen in der Regel nur mit einem Höchstbetrag von 2400 DM abziehbar sind, ist formell verfassungsgemäß. Entgegen der Auffassung des Klägers läßt sich nicht deshalb aus Art. 76 Abs. 1 und Art. 77 GG eine formelle Verfassungswidrigkeit dieser Vorschrift ableiten, weil sie erst aufgrund eines Einigungsvorschlages des Vermittlungsausschusses in das JStG 1996 aufgenommen worden ist.

Art. 76 Abs. 1 GG bestimmt, daß Gesetzesvorlagen beim Bundestag durch die Bundesregierung, aus der Mitte des Bundestages oder durch den Bundesrat eingebracht werden. Der Entwurf des JStG 1996, der noch keine das häusliche Arbeitszimmer betreffende Regelung enthielt, ist von den Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P. beim Bundestag eingebracht worden (vgl. BTDrucks 13/901 vom 27. März 1995 und BTDrucks 13/1558 vom 31. Mai 1995). Er stammt damit gemäß Art. 76 Abs. 1 GG aus der Mitte des Bundestages.

Der Vermittlungsausschuß ist mit der Ergänzung des Gesetzes um die das häusliche Arbeitszimmer betreffende Regelung nicht über den ihm zustehenden Vermittlungsrahmen hinaus tätig geworden. Welche Grenzen der Tätigkeit des Vermittlungsausschusses gesetzt sind, hat das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) noch nicht abschließend entschieden. Der Bundesgerichtshof hat in einem Urteil vom 12. Juli 1984 III ZR 98/83 (BGHZ 92, 94, 103) unter Hinweis auf eine in der Literatur vorherrschende Meinung verlangt, daß zwischen dem Gesetzesbeschluß und dem Einigungsvorschlag des Vermittlungsausschusses ein hinreichender sachlicher Zusammenhang bestehen muß. Das BVerfG hat die Frage, ob sich die Vermittlungsbefugnis gemäß Art. 77 Abs. 2 GG in dieser oder ähnlicher Weise begrifflich eingrenzen läßt, offengelassen. Es hat die Auffassung vertreten, daß jedenfalls der Spielraum für Alternativ- und Ergänzungsvorschläge im Vermittlungsverfahren um so weiter sei, je umfassender die Materie und das Regelungsziel eines

Gesetzes seien (Beschluß vom 13. Mai 1986 1 BvR 99, 461/85, BVerfGE 72, 175).

Bei Anwendung dieser Grundsätze bestehen an der formellen Verfassungsmäßigkeit des **§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG** keine Zweifel. Regelungsziele des JStG 1996 waren u. a. die Neuregelung der Steuerfreistellung des Existenzminimums und eine Steuervereinfachung (vgl. BTDrucks 13/901, S. 1). Diese Gesetzesziele waren umfassend und zwischen ihnen und der Neuregelung des häuslichen Arbeitszimmers bestand ein hinreichender sachlicher Zusammenhang. Denn bereits im Vorfeld zum JStG 1996 hatten Steuerexperten im Zusammenhang mit der erforderlichen steuerlichen Freistellung des Existenzminimums und einer Steuervereinfachung Einschränkungen beim häuslichen Arbeitszimmer sowohl dem Grunde als auch der Höhe nach empfohlen (vgl. Thesen der Einkommensteuerkommission zur Steuerfreistellung des Existenzminimums ab 1996 und zur Reform der Einkommensteuer, der sog. Bareis-Kommission, vom November 1994, Beilage 24 zum Betriebs-Berater - BB -1995, S. 9; Bericht der von der Finanzministerkonferenz am 22. April 1993 eingesetzten Arbeitsgruppe Steuerrechtsvereinfachung, unter C. II. Nr. 22). Im Einklang mit diesen Empfehlungen waren in sämtlichen Gegenvorschlägen zum Gesetzentwurf der Fraktionen der CDU/CSU und F.D.P. Einschränkungen beim häuslichen Arbeitszimmer vorgesehen. So hatten verschiedene Abgeordnete und die Fraktion Bündnis 90/Die Grünen einen Antrag "Soziale und gerechte Einkommensteuerreform 1996" beim Deutschen Bundestag eingebracht (BTDrucks 13/936 vom 28. März 1995). Bei diesem Antrag handelte es sich zwar nicht um einen ausformulierten Gesetzentwurf; jedoch war unter der laufenden Nr. 29 der Anlage 4 dieses Antrags eine Beschränkung der Abziehbarkeit der Kosten für häusliche Arbeitszimmer auf maximal 2000 DM vorgesehen (BTDrucks 13/936, S. 17). Der Finanzausschuß des Bundesrates hatte in seiner Stellungnahme zum Gesetzentwurf des JStG 1996 der CDU/CSU und F.D.P. ebenfalls vorgeschlagen, die Abziehbarkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer zu beschränken (vgl. BRDrucks 171/2/95 betreffend die Empfehlungen der Ausschüsse zur Sitzung des Bundesrats am 2. Juni 1995; BTDrucks 13/1686 vom 13. Juni 1995, S. 16). Dem folgte schließlich der Gesetzentwurf des Vermittlungsausschusses, der außerdem vorsah, die Beschränkung um die Kosten der Ausstattung des Arbeitszimmers zu ergänzen (BTDrucks 13/1960 vom 7. Juli 1995, S. 1 zu Art. 1 Nr. 4d). Angesichts dieser Entwicklung ist nicht zweifelhaft, daß die erst im zweiten Vermittlungsverfahren in den Gesetzentwurf aufgenommene Regelung des häuslichen Arbeitszimmers von dem Regelungsziel des JStG 1996 gedeckt war.

2. Die Beschränkung des Werbungskostenabzugs nach **§ 9 Abs. 5** i. V. m. **§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG** i. d. F. des JStG 1996 für das häusliche Arbeitszimmer eines Arbeitnehmers verstößt auch nicht gegen materielles Verfassungsrecht (Art. 14 Abs. 1, Art. 12 Abs. 1, Art. 2 Abs. 1 GG).

a) Nach Satz 1 der Nr. 6b des **§ 4 Abs. 5 EStG** kann ein Steuerpflichtiger Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nicht als Werbungskosten abziehen. Dies gilt nach Satz 2 nicht, wenn entweder die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 v. H. der gesamten betrieblichen oder beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Der Senat hat mit Urteil in BFHE 181, 305, **BStBl II 1997, 68** entschieden, daß diese Regelungen verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden sind. Er hält an dieser Rechtsprechung fest und verweist zur Vermeidung von Wiederholungen auf die Begründung dieses Urteils.

Darüber hinaus steht die Vorschrift mit der Verfassung auch insoweit im Einklang, als dann, wenn die Voraussetzungen des Satzes 2 vorliegen, nach **§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 3, 1. Halbsatz EStG** die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2400 DM begrenzt wird. Das BVerfG hat in seinem Beschluß betreffend die Aufhebung des Arbeitnehmer- und Weihnachtsfreibetrages vom 10. April 1997 2 BvL 77/92 (BStBl II 1997, 518, 519, unter II. 3. der Entscheidungsgründe) festgestellt, es sei dem Gesetzgeber nicht untersagt, daß er für bestimmte Arten von Aufwendungen nur den Abzug eines typisierten festgelegten Betrags gestatte.

Die Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer sind eine Art von Aufwendungen, die der Gesetzgeber ohne Verstoß gegen Art. 14 Abs. 2, Art. 12 Abs. 1 oder Art. 2 Abs. 1 GG typisierend begrenzen darf. Wie der Senat bereits in dem Urteil in BFHE 181, 301, **BStBl II 1997, 68**, 70 ausgeführt hat, weisen die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer eine Berührung mit der privaten Lebensführung auf und fallen in einer Sphäre an, die sich einer sicheren Nachprüfung durch die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte entzieht. Der in der Privatwohnung liegende Raum kann tatsächlich ohne jegliche Kontrollmöglichkeit für die Finanzbehörden auch für andere

als berufliche Zwecke genutzt werden, und zwar auch dann, wenn die Merkmale erfüllt sind, die die Rechtsprechung als ausreichend erachtet hat, um eine ausschließlich berufliche Nutzung des Raums zu bejahen. Tatsächlich kann die Behauptung des Steuerpflichtigen, der Raum werde ausschließlich für berufliche oder betriebliche Zwecke genutzt, nicht in einer Weise überprüft werden, daß ihre Richtigkeit mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit festgestellt werden könnte. Angesichts dieser Besonderheiten kann es dem Gesetzgeber von Verfassungs wegen nicht untersagt werden, daß er die Höhe der als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen auf ein Maß beschränkt, das ihm als notwendig erscheint.

b) Die in Satz 3, 1. Halbsatz des **§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG** bestimmte Begrenzung der abziehbaren Aufwendungen auf 2400 DM pro Jahr ist auch nicht deshalb verfassungswidrig, weil sie nach dem 2. Halbsatz der Vorschrift nicht gilt, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. In dieser Regelung liegt entgegen der Auffassung des Klägers kein gleichheitswidriger Begünstigungsausschluß und damit kein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 GG. Denn der Gesetzgeber hat typisierend an unterschiedliche Sachverhalte unterschiedliche Rechtsfolgen geknüpft. Die gesetzliche Differenzierung hält sich schon deshalb im Rahmen des dem Gesetzgeber zustehenden Gestaltungsspielraums, weil gerade bei der Zuordnung von Aufwendungen, die eine Berührung zu den Kosten der Lebensführung aufweisen, Wertungen eine große Rolle spielen. Die erforderlichen Grenzziehungen des Gesetzgebers können naturgemäß nicht einzelfallbezogen, sondern nur verallgemeinernd sein. Daß bei einer notwendigerweise verallgemeinernden gesetzlichen Regelung möglicherweise vereinzelt bei außergewöhnlichen Fallgestaltungen Ergebnisse auftreten können, die nicht uneingeschränkt befriedigen können, ist unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BVerfG hinzunehmen. Der Gesetzgeber darf sich grundsätzlich am Regelfall orientieren und ist nicht gehalten, allen Besonderheiten jeweils durch Sonderregelungen Rechnung zu tragen (vgl. BVerfG in BStBl II 1997, 581, unter I. 1. der Entscheidungsgründe). Der Gleichheitssatz fordert nicht eine immer mehr individualisierende und spezialisierende Gesetzgebung, die letztlich die Gleichmäßigkeit des Gesetzesvollzugs gefährdet, sondern die Regelung eines allgemein verständlichen und möglichst unausweichlichen Belastungsgrundes (BVerfG in BStBl II 1997, 581, unter I. 1. der Entscheidungsgründe).

c) Entgegen der Auffassung des Klägers ist die in **§ 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG** getroffene Regelung auch unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes nicht zu beanstanden. Das JStG 1996 ist im BGBl. vom 20. Oktober 1995 verkündet worden und die das Arbeitszimmer betreffende Vorschrift ist gemäß § 52 Abs. 1 JStG 1996 erstmals für den Veranlagungszeitraum 1996 anzuwenden. Damit liegt weder eine echte noch eine unechte Rückwirkung vor. Ein schutzwürdiges Vertrauen darauf, daß die Rechtslage hinsichtlich der steuerlichen Anerkennung eines häuslichen Arbeitszimmers auch in Zukunft unverändert bleiben würde, bestand nicht. Nach der ständigen Rechtsprechung des BVerfG kann der Bürger nicht darauf vertrauen, daß eine ihm günstige Gesetzeslage unverändert bleibt. Dies gilt nicht nur hinsichtlich der Abschaffung von Steuervergünstigungen, sondern auch für die Erhebung einer zusätzlichen Steuer; die Verfassung schützt nicht die bloße Erwartung, das geltende Steuerrecht werde fortbestehen (vgl. Beschlüsse des BVerfG vom 17. Juli 1974 1 BvR 51, 160, 285/69, 1 BvL 16, 18, 26/72, BVerfGE 38, 61, 83; vom 8. März 1983 2 BvL 27/81, BVerfGE 63, 312, 331). Der Gesetzgeber muß die Möglichkeit haben, auf neue Entwicklungen zu reagieren und Fehler für die Zukunft zu korrigieren.

3. Der Kläger rügt auch zu Unrecht, das FG habe **§ 4 Abs. 5 Nr. 6 b i. V. m. § 9 Abs. 5 EStG** rechtsfehlerhaft auf den im Streitfall verwirklichten Sachverhalt angewendet. Denn die Auffassung des FG, im Streitfall seien die Voraussetzungen des **§ 4 Abs. 5 Nr. 6 b Satz 3, 2. Halbsatz EStG**, die zur Folge haben, daß die Begrenzung der Höhe der Aufwendungen auf 2400 DM nicht gilt, nicht erfüllt, ist nicht zu beanstanden. Der Senat teilt vielmehr die Ansicht der Vorinstanz und des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) in dem Schreiben vom 29. September 1995 IV B 6 - S 2000 -60/95 (BStBl I 1995, 429, 432, Tz. 3.3), daß bei einem Lehrer das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Betätigung bildet, sondern dieser in der Schule liegt.

II. Die Revision des FA ist ebenfalls unbegründet. Das FG hat rechtsfehlerfrei entschieden, daß die Aufwendungen für die Anschaffung eines Bücherregals, das ausschließlich beruflichen Zwecken dient und deshalb als Arbeitsmittel i. S. des **§ 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG** zu beurteilen ist, nicht den Kosten der Ausstattung eines Arbeitszimmers i. S. des **§ 4 Abs. 5 Nr. 6 b Satz 1 i. V. m. § 9 Abs. 5 EStG** zuzuordnen ist.

Nach **§ 4 Abs. 5 Nr. 6 b Satz 1 EStG** dürfen die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die "Kosten der Ausstattung" den Gewinn nicht mindern. Der Begriff der Ausstattung kann sowohl als Ausrüstung als auch als Einrichtung eines Zimmers verstanden werden (vgl. Duden, Das große Wörterbuch der deutschen Sprache in acht Bänden, 2. Aufl., Bd. I, "Ausstattung", S. 374). Nach dem Wortlaut zählen daher zu den "Kosten der Ausstattung" des Arbeitszimmers auch die Aufwendungen für einen Bücherschrank oder ein Bücherregal (vgl. BFH-Urteile vom 30. Oktober 1990 VIII R 42/87, BFHE 163, 324, BStBl II 1991, 340; vom 8. November 1996 VI R 22/96, **BFH/NV 1997, 341**, 342). Der Senat teilt jedoch die Ansicht der Vorinstanz, der FG Rheinland-Pfalz (Urteil vom 24. April 1996 1 K 1254/96, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG -1996, 695) und Baden-Württemberg (Urteil vom 19. November 1996 6 K 238/95, EFG 1997, 728) sowie die ganz überwiegende Meinung in der Literatur (vgl. Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, 16. Aufl., § 19 Rz. 60 "Arbeitszimmer" unter a (3), m. w. N.; Giloy, BB 1995, 2454; Strohner/Mainzer, Finanz-Rundschau 1995, 675, 684; Niermann, Der Betrieb 1995, 2084; Horlemann, Deutsche Steuer-Zeitung - DStZ -1995, 673, 680; Apitz, Die steuerliche Betriebsprüfung 1996, 159, 161 ff.; Karrenbrock, DStZ 1996, 727, 734; Koenig, Die Steuerberatung 1996, 7; Urban, DStZ 96, 229, 235; Schmidt/Heinicke, a. a. O., § 4 Rz. 591; Blümich/Thürmer, Einkommensteuergesetz, § 9 Rz. 567 j; Küttner/Macher, Personalhandbuch 1997, Arbeitszimmer, Rz. 23; a. A. Seitz, Deutsches Steuerrecht 1996, 48, 51; Meurer in Lademann/Söffing/Brockhoff, Kommentar zum Einkommensteuergesetz, § 4 Anm. 720 bis 722), daß Aufwendungen für Arbeitsmittel (**§ 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG**) weiterhin unbeschränkt bzw. in den Grenzen des **§ 4 Abs. 5 Nr. 7 i. V. m. § 9 Abs. 5 EStG** als Werbungskosten abziehbar sind, auch wenn das Arbeitsmittel sich in einem häuslichen Arbeitszimmer befindet und damit zu dessen Ausstattung gehört.

Soweit Einrichtungsgegenstände gleichzeitig Arbeitsmittel sind und zur Ausstattung eines Raumes gehören, besteht für die Abziehbarkeit der Aufwendungen ein Konkurrenzverhältnis zwischen **§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG** einerseits und **§ 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG** andererseits. Aus der Entstehungsgeschichte des **§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG** lassen sich keine Anhaltspunkte für die Lösung dieses Konkurrenzverhältnisses finden. Denn während der Vorschlag des Finanzausschusses des Bundesrates vorsah, die Abziehbarkeit der "Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer" zu beschränken (vgl. BRDrucks 171/2/95 vom 23. Mai 1995, Nr. 35; BTDrucks 13/1686, S. 16), waren in der Beschlußempfehlung des Vermittlungsausschusses die Kosten der Ausstattung einbezogen (BTDrucks 13/1960 vom 7. Juli 1995, S. 2). Materialien über die Gründe der Ergänzung der Vorschrift im Vermittungsverfahren, die Aufschluß darüber geben könnten, ob und ggf. welche Vorstellungen über das Verhältnis zwischen Ausstattung des häuslichen Arbeitszimmers und Arbeitsmittel bestanden haben, liegen nicht vor.

Unter diesen Umständen spricht für einen Vorrang des **§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG** und eine den weiten Wortlaut des **§ 4 Abs. 5 Nr. 6b Satz 1 EStG** einschränkende Auslegung, daß dadurch die Aufwendungen für ein Arbeitsmittel in einem steuerlich anerkannten häuslichen Arbeitszimmer unter den gleichen Nutzungsvoraussetzungen anerkannt werden, wie das außerhalb des Arbeitszimmers der Fall ist. Es erschiene nicht einleuchtend, daß die Aufwendungen für das nämliche Arbeitsmittel nur bis zu einem Höchstbetrag abziehbar sein sollen, wenn es sich in einem steuerlich anerkannten häuslichen Arbeitszimmer befindet, während eine derartige Höchstgrenze dann nicht besteht, wenn es in einem anderen Raum der Wohnung untergebracht ist.

Der Auffassung der Finanzverwaltung, daß nur typische Arbeitsmittel, wie z. B. das Klavier bei einem Musiklehrer, nicht zur Ausstattung gehören, wohl aber z. B. Bücherschränke und Schreibtische (vgl. R 45 Abs. 2 Satz 6 LStR 1996; Schreiben des BMF in BStBl I 1995, 429, 432, Tz. 3.3), kann der Senat nicht folgen. Die Finanzverwaltung räumt mit dieser Unterscheidung selbst die Notwendigkeit ein, den weiten Wortlaut des Begriffs der Ausstattung in **§ 4 Abs. 5 Nr. 6 b Satz 1 EStG** einschränkend auszulegen; denn ohne eine einschränkende Auslegung wäre z. B. auch ein Klavier der Ausstattung des Raumes zuzurechnen. Die Finanzverwaltung will nur den Kreis der Gegenstände enger ziehen, die von der den Wortlaut einschränkenden Auslegung betroffen sind. Eine Rechtfertigung für eine derartige Differenzierung sieht der Senat nicht.

Bei Anwendung dieser Grundsätze hat die Vorinstanz ohne Rechtsverstoß entschieden, daß die Aufwendungen für ein Bücherregal, das ausschließlich für berufliche Zwecke genutzt wird, nach **§**

9 Abs. 1 Nr. 6 EStG als Werbungskosten abgezogen werden können und daß deswegen über den für das häusliche Arbeitszimmer zu gewährenden Höchstbetrag von 2400 DM hinaus ein Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte gemäß **§ 39 a Abs. 1 Nr. 1 EStG** einzutragen war.