
Datum: 25.01.2002
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 8000/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2002:0125.7K8000.00.00

Tenor:

Anmerkung: Die Klage wurde abgewiesen.

- Zwischen den Beteiligten ist streitig, inwieweit der Kläger die Aufwendungen für sein häusliches Arbeitszimmer in vollem Umfang, d.h. mit einem Betrag i.H.v. 3.371 DM bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit in Abzug bringen kann, oder lediglich in Höhe des begrenzten Betrages von 2.400 DM. 1
- Der Kläger ist als Diakon nichtselbständig tätig. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte er als Werbungskosten u.a. Aufwendungen für sein häusliches Arbeitszimmer i.H.v. insoweit der Höhe nach unstreitigen 3.371 DM als Werbungskosten geltend. 2
- Im Rahmen der Durchführung der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigte der Beklagte jedoch lediglich Aufwendungen i.H.v. 2.400 DM, da seiner Auffassung nach das Arbeitszimmer nicht als Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Klägers anzusehen sei. 3
- Gegen diesen ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 02.06.2000 legte der Kläger fristgerecht Einspruch ein. Im Rahmen des Einspruchsverfahrens wurde der Einkommensteuerbescheid aus anderweitigen Gründen mit Änderungsbescheid vom 04.07.2000 geändert. Der geänderte Bescheid wurde Gegenstand des Einspruchsverfahrens. 4
- Mit Einspruchsentscheidung vom 20.11.2000 wies der Beklagte den Einspruch des Klägers als unbegründet zurück. Dabei stellte der Beklagte darauf ab, dass im Streitfall das häusliche Arbeitszimmer ausgehend vom allgemeinen Berufsbild des Seelsorgers und auch unter Berücksichtigung der Darstellung des Klägers im Hinblick auf den Umfang seiner Bürotätigkeit nicht als Mittelpunkt aller im beruflichen Bereich ausgeübten Tätigkeiten des Klägers angesehen werden könne. Insbesondere führte der Beklagte in der 5

Einspruchsentscheidung aus, dass der Kläger als katholischer Diakon einen Großteil seiner beruflichen Aufgaben in der Kirche ausübe, in der er Gottesdienste/Messen, sowie Taufen, Trauungen, Kommunionen und ähnliche religiöse Veranstaltungen durchführe. Desweiteren gehöre zum Aufgabenbereich des Diakons auch die Seelsorge für seine Gemeindeglieder, die in vielen Fällen außerhalb des Arbeitszimmers durch Besuche insbesondere auch bei kranken Gemeindegliedern, zu Hause oder im Krankenhaus sowie im Seniorenheim, stattfinde. Auch der Umstand, dass der Kläger im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung Fahrtkosten für insgesamt 7.207 dienstlich gefahrene Kilometer geltend mache, lasse auf eine nicht unerhebliche Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers schließen. Auch unter Berücksichtigung der vom Kläger geltend gemachten Vorbereitungsarbeiten für die Durchführung seiner seelsorgerischen Tätigkeiten sei festzustellen, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht den für den unbegrenzten Abzug der als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen erforderlichen Schwerpunkt aller im beruflichen Bereich ausgeübten Tätigkeiten bilde, da die berufliche Tätigkeit zumindest zu einem ganz erheblichen Teil auch außerhalb des Arbeitszimmers, nämlich in der Kirche und durch Betreuung der Gemeindeglieder im Außendienst ausgeübt werde. Dabei sei unerheblich, dass die Außendiensttätigkeit an verschiedenen Besuchsorten stattfinden würde. Entscheidend sei in diesem Zusammenhang allein, dass ein maßgeblicher Teil der gesamten beruflichen Tätigkeit außerhalb des Arbeitszimmers geleistet werde. Aus diesem Grunde sei im Streitfall lediglich ein Werbungskostenabzug hinsichtlich der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer i.H.v. 2.400 DM gem. § 4 Abs. 5 Nr. 6 b S. 2 i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG gerechtfertigt.

Mit ihrer hiergegen erhobenen Klage machen die Kläger geltend, dass die in der Einspruchsentscheidung angeführten Tätigkeiten, wie Gottesdienste, Messen, Taufen, Trauungen, Kommunionen und Besuche von Gemeindegliedern und ähnlichem erst aufgrund umfangreicher Vorbereitungsarbeiten, die im häuslichen Arbeitszimmer vorgenommen würden, möglich seien, oder mit solchen abschließend verbunden seien. Hinzu komme, dass nicht nur Gespräche außer Haus stattfinden würden, sondern dass der Kläger mit Anliegen der unterschiedlichsten Art zu Hause aufgesucht werde, die dann vom Arbeitszimmer aus erledigt würden. Als Beispiel seien hierbei Fälle zu nennen, in denen der Kläger von Gemeindegliedern in ihren unterschiedlichen Nöten (Krankheit, Bedürftigkeit, Eheprobleme etc.) zu Hause aufgesucht werde. Gespräche solcher Art könnten sich über Stunden hinziehen.

Auch Pilgerreisen, Vorträge und Dienstpläne müssten vorbereitet und geschrieben werden, auch dies gehöre zur Tätigkeit eines Diakons. Dabei würden alle telefonischen und schriftlichen Arbeiten vom Kläger selbst ausgeführt, da diese Tätigkeiten nicht vom Pfarrbüro übernommen werden könnten. Nicht zu vergessen sei die Tätigkeit des Klägers als Firmhelfer. Die Firmlinge der katholischen Pfarrgemeinde St. würden in Gruppen aufgeteilt und jede Gruppe würde von einem Firmhelfer, zu denen auch der Kläger gehöre, auf die Firmung vorbereitet. Auch diese Gespräche würden im häuslichen Arbeitszimmer stattfinden. Dazu kämen Brautgespräche, Taufgespräche und Vorbereitungsgespräche im Hinblick auf Bestattungen.

Die vom Beklagten angeführten Dienstreisen über 7.702 km seien insoweit nicht sehr aussagekräftig, da allein 2.154 km auf einen Hilfstransport nach Polen entfallen würden. Weitere 1.263 km resultierten aus Wallfahrten, Pastoralbesuche und Zeltlagerveranstaltungen.

6

7

8

9

Wichtig sei zu beachten, dass die Tätigkeit eines Diakons nicht mit einem geregelten 7,5 oder 8 h Arbeitstag und einer 5-Tage-Woche einer anderen berufstätigen Person vergleichbar sei. Insbesondere müsse ein Seelsorger nach der Emeretierungsordnung im Erzbistum Köln bis zum 70. bzw. bei Priestern bis zum 75 Lebensjahr tätig sein. Es gehöre mit zum typischen Berufsbild eines Geistlichen, neben vielfältigen Tätigkeiten, die zum Teil in der Einspruchsentscheidung des Beklagten angesprochen seien, auch für andere Menschen in ihren Sorgen und Nöten dazusein, ohne eine geregelte Arbeitszeit zu haben. Sämtliche in der Einspruchsentscheidung angeführten Tätigkeiten bedürften einer intensiven Vorbereitung. Zum Sonntagspredigtdienst gehöre ein Quellenstudium (Standardwerke der Bibelauslegung umfassen teilweise bis zu 65 Bände, die aufbewahrt werden müssen, eine schriftliche Konzipierung und ein Ausfeilen des Redetextes). Für eine Predigtvorbereitung oder einen Vortrag, einen Einkehrtag oder ein freigestalteter Gottesdienst seien in der Regel Quellenstudium, Bibeltext, exegetische Kommentare, Kontexte (Lexikon für Theologie und Kirche, pastoralligatorisches Lexikon, Lexikon der Symbole und Gebräuche in Israel z. Zt. Jesu) und Fachliteratur notwendig. Das Manuskript sei zu korrigieren und sprachliche Termini zu suchen, die allgemein verständlich, treffend und nicht verallgemeinernd seien. Wie aus den vom Kläger vorgelegten Tagesabläufen hervorgehe, sei ein solcher Prozess ein kreatives und zeitaufwendiges wissenschaftliches Arbeiten, das mit einem erheblichen Zeitaufwand einhergehe. Auch die Vorbereitung besonderer Gottesdienste, die Vorbereitung der Firmung, das Vorbereiten der Listen der Krankenbesuche, Terminabsprache der Besuche, Planen des Hausgottesdienstes mit kurzer spezifischer Ansprache, sonstige ehrenamtliche Hilfestellungen, würden einen ganz erheblichen Zeitrahmen beanspruchen. Hinzukämen karitative Aktivitäten, wie z.B. neu Zugezogene besuchen, Wohnungssuchenden helfen beim Ausfüllen von amtlichen Anträgen und Formularen, insbesondere bei Spätaussiedlern oder Asylbewerbern, die nicht ausreichend deutsch sprechen, zur Hand gehen, das Ermitteln von Daten und desweiteren eventuell auch als Vertrauensperson zwischen Ämtern und Betroffenen vermitteln.

So sei dem Beklagten zwar durchaus zuzugestehen, dass der Dienst eines Priesters oder Diakons zeitlich nicht ausschließlich in seinem Arbeitszimmer sich abspiele, das aber dennoch zur Erledigung der vielfältigen und vorstehend konkret bezeichneten Aufgaben das Arbeitszimmer als Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit anzusehen sei. Von hier aus werde die gesamte seelsorgerische, karitative und pastorale Tätigkeit organisiert, geplant, vorbereitet und abgeschlossen. Insoweit sei der Raum auch zur Aufbewahrung der umfangreichen Fach- und Hilfsliteratur, der Kommunikation in der persönlichen Begegnung erforderlich. Hierfür stünden auch die notwendigen bürotechnischen Voraussetzungen zur Verfügung. 10

Das Arbeitszimmer diene somit nicht lediglich zur geistigen Vorbereitung der entsprechenden Tätigkeiten, sondern auch zur Aufbewahrung der Fachliteratur und als Besprechungszimmer für persönliche und telefonische Gespräche. Traditionsgemäß stünden an sich den Pfarrern sogenannte Studier-, Amtszimmer oder Pfarrbüros vom Arbeitgeber kostenlos zur Verfügung. Diakone, deren Tätigkeit bis auf den Vollzug der Wandlung, dem Abnehmen der Beichte und der Spendung der Krankenhaussalbung, im wesentlichen gleich seien, stünden in der Regel solche Räume in kircheneigenen Liegenschaften nicht zur Verfügung. Auch verfügten Diakone nicht über die Hilfe einer Pfarrsekretärin, die ihnen beim Abfassen und Erledigen ihrer Korrespondenz helfe, so dass diese Tätigkeit auch noch im häuslichen Arbeitszimmer erledigt werden müsse. 11

Im Rahmen eines vor dem Berichterstatter abgehaltenen Erörterungstermins vom 06.11.2001 hat der Kläger zudem darauf hingewiesen, dass er regelmäßig Montags erhebliche 12

Schreibarbeiten in seinem Dienstzimmer verrichte, im Hinblick auf die am Wochenende stattgefundenen Gottesdienste, Taufen, Trauungen und dergleichen. Hier seien zum Teil Papiere fertig zu machen, neue Termine zu vereinbaren und dergleichen Tätigkeit. Der Kläger hat weiterhin erläutert, dass er ca. 40 Taufen im Jahr durchführe und einmal im Monat eine Trauung. Vor den Taufen fänden jeweils Taufgespräche bei den Eltern statt. Im Falle der Trauungen würden die Eheleute zu ihm kommen. Desweiteren führe er den Firmantenunterricht zu Hause durch. Hier kämen am Montagabend sechs bis acht Jugendliche zu ihm nach Hause. Diese Gespräche fänden allerdings dann im Wohnzimmer statt. Der Kläger hat weiterhin erläutert, dass er im Monat ca. 25 - 30 Krankenkommunionen auswärts vornehme. Diese dauerten ca. 30 min jeweils. Der Kläger führe desweiteren pro Woche zwei Kondolenzbesuche durch, die jeweils ca. 60 min. dauerten. Desweiteren gäbe es Dienstgespräche mit den Pfarrern der übrigen Pfarreien. Hierzu hat der Kläger dargelegt, dass er insgesamt in drei Pfarreien tätig sei. Er nehme desweiteren an Pfarrversammlungen, Versammlungen des Pfarrgemeinderats, des Kirchenvorstands und des Jugendhilfeausschusses sowie des Schulausschusses teil. Bei den Ausschüssen handle es sich jedoch um städtische Veranstaltungen, die Ausschusssitzungen dürften einmal im Monat stattfinden. Gottesdienste verrichtet der Kläger mindestens einmal pro Woche. Einmal im Monat habe er bis zu vier Gottesdienste durchzuführen.

Der Kläger hat im Rahmen des Erörterungstermins noch einmal mit allem Nachdruck darauf hingewiesen, dass die Vorbereitungen der Gottesdienste, gleichgültig, ob es sich um normale Gottesdienste handle oder um Tauf-, Trauungs- oder Beerdigungsgottesdienste, jeweils bis zu 8 Stunden Vorbereitungszeit erforderten. 13

Der Kläger beantragt, 14

den Einkommensteuerbescheid 1999 vom 4.7.2000 unter Aufhebung der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass über die bereits anerkannten Werbungskosten hinaus weitere 971 DM anerkannt werden bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. 15

Der Beklagte beantragt, 16

die Klage abzuweisen. 17

Er ist der Auffassung, dass der Mittelpunkt der gesamten beruflichen betrieblichen Tätigkeit nur dann im häuslichen Arbeitszimmer anzusiedeln sei, wenn der Steuerbürger dort nach allgemeiner Verkehrsauffassung die für seinen unternehmerischen oder beruflichen Erfolg wesentlichen Leistungen erbringe. Die vom Kläger dargestellten Vorbereitungsmaßnahmen und Gespräche, die er in seinem Arbeitszimmer durchführe, stellten jedoch nach allgemeiner Verkehrsauffassung nicht die wesentlichen Leistungen für seine berufliche Betätigung als Diakon dar. 18

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung durch den Berichterstatter sowie ohne mündliche Verhandlung einverstanden erklärt. 19

Entscheidungsgründe 20

Das Gericht entscheidet im Einverständnis der Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung. 21

Die Klage ist nicht begründet. 22

Der Beklagte hat zurecht bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen seiner Tätigkeit als Diakon die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer nur im Rahmen der Höchstbeträge des § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 6 b S. 3 EStG mit 2.400 DM berücksichtigt. Der Kläger hat insoweit keinen Anspruch auf Berücksichtigung der diesen Betrag i.H.v. 2.400 DM übersteigenden Kosten des Arbeitszimmers. 23

1. Nach § 9 Abs. 5 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 6 b EStG sind die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung grundsätzlich nicht als Werbungskosten abziehbar. Eine Ausnahme sieht der Gesetzgeber dann vor, wenn die betriebliche und berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz dem Arbeitnehmer zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf einen Betrag i.H.v. 2.400 DM begrenzt. Diese Beschränkung der Höhe nach gilt jedoch dann nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen oder beruflichen Betätigung bildet. 24

Der Begriff des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit ist ein eigenständiger neuer Begriff, der im Rahmen der Gesetzesänderung zur Regelung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im Jahre 1996 in das Einkommensteuergesetz aufgenommen worden ist. Das Gesetz enthält bezüglich dieses steuerrechtstechnischen Begriffes keine Definition. Der Begriff ist vielmehr unter Berücksichtigung der Entstehungsgeschichte der Gesetzesänderung sowie des Gesetzeszwecks auszulegen. 25

Dabei wird im steuerrechtlichen Fachschriftum sowie in einer ganzen Reihe von Entscheidungen der Finanzgerichte ein zum Teil unterschiedlicher Ansatz vertreten. Zum Teil wird allein auf eine quantitative, d.h. zeitliche Betrachtungsweise in dem Sinne abgestellt, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit danach beurteilt wird, in welchem zeitlichen Umfang die Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer oder außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübt wird. Demgegenüber wird im Rahmen einer qualitativen Betrachtungsweise stärker darauf abgestellt, wo der Steuerpflichtige letztendlich nach der allgemeinen Verkehrsauffassung, die für seinen unternehmerischen Erfolg wesentlichen Leistungen erbringt, wo er mithin seine berufstypischen, also sein Berufsbild prägenden Tätigkeiten vornimmt, ob er dies im Rahmen seines häuslichen Arbeitszimmers tut, oder außerhalb dieser Räumlichkeiten. Daneben gibt es auch noch eine quantitative/qualitative Betrachtungsweise, die sowohl unter Berücksichtigung des zeitlichen Umfangs der im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübten Betätigung als auch unter Berücksichtigung des funktionalen Schwerpunkts der Betätigung ermittelt, inwieweit der Bereich des häuslichen Arbeitszimmers in zeitlicher und funktionaler Hinsicht als Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen angesehen werden kann (zum Sach- und Streitstand insoweit vgl. nur m.w.N. zur Literatur und zur Rechtsprechung der Finanzgerichte Söhn in Kirchhoff/Söhn, Stand Juni 1998, § 4 Rdn. Lb 186 ff.; Broudré in Hermann/Heuer/Raupach, Stand August 2000, § 4 EStG Rdn. 1566 ff.; Wacker in Blümich, Stand Februar 2000, § 4 EStG Rdn. 285 n; Heinicke in Schmidt, 20. Aufl. 2001, § 4 EStG Rdn. 597 und Dreseck in Schmidt, a.a.O., § 19 Rdn. 60, Stichwort Arbeitszimmer, beide mit umfänglichen Nachweisen zur Rechtsprechung der Finanzgerichte; Wagner in Heuermann/Wagner, Lohnsteuer, Stand August 2001, F Rdn. 498). 26

Unter Berücksichtigung dieser teilweise recht unterschiedlichen Definitionsansätze zur inhaltlichen Bestimmung des Begriffs des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung ist jedenfalls festzustellen, dass in ganz überwiegenden Maße, dass 27

Gesamtbild der Verhältnisse und der Tätigkeitsmerkmale, der Schwerpunkt aller im betrieblichen und beruflichen Bereich ausgeübten, zu einkommensteuerpflichtigen Einnahmen führenden Tätigkeiten, das zeitliche Verhältnis der im häuslichen Arbeitszimmer sowie außerhalb dieses Raumes vorgenommenen Tätigkeiten als auch der berufstypische wesentliche Schwerpunkt der Tätigkeit entscheidende Kriterien für die Beantwortung der Frage sind, inwieweit die betreffende Betätigung ihren Mittelpunkt im häuslichen Arbeitszimmer hat.

Das Gericht schließt sich insoweit der vom Finanzgericht Köln (Urteil vom 25. April 2001, 2 K 2176/00, EFG 2001, 1031) herausgearbeiteten Definition des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung an. Danach stellt das häusliche Arbeitszimmer des Steuerpflichtigen dann den Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Tätigkeit dar, wenn der Steuerpflichtige insoweit dauerhaft, nachhaltig und kontinuierlich, also deutlich mehr als 50 % seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, das häusliche Arbeitszimmer nutzt und bei Betätigungen, die auch außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers vorgenommen werden, der Schwerpunkt der Betätigung im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Dabei ist der Schwerpunkt der Betätigung durch eine Betrachtung des Gesamtbildes der Verhältnisse festzustellen. Maßgebend ist, ob das qualitativ für eine steuerbare Tätigkeit wesensmäßige, d.h., dass die Tätigkeit nach allgemeiner Verkehrsauffassung prägende, Handeln im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird. 28

2. Unter Berücksichtigung dieser inhaltlichen Vorgaben, die bei der Anwendung des gesetzlichen Begriffs des Mittelpunkts der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit zu berücksichtigen sind, kann im Streitfall nicht festgestellt werden, dass der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Klägers als Diakon in seinem häuslichen Arbeitszimmer angesiedelt ist. Dabei verkennt das Gericht nicht die umfangreichen Vorbereitungs- und Nachbereitungstätigkeiten, die der Kläger im Rahmen der Ausübung seines Amtes als Diakon im häuslichen Arbeitszimmer vorzunehmen hat. Das Gericht berücksichtigt dabei auch in angemessenem Umfang die Tatsache, dass auch viele Gespräche mit Gemeindegliedern, etwa vor Trauungen, Taufen, oder vor Beerdigungen sowie sonstige Vertrauensgesprächen im häuslichen Arbeitszimmer stattfinden. Dem Kläger kann insoweit auch zugestanden werden, dass möglicherweise bis zu 60 % oder 70 % seiner Arbeitszeit im häuslichen Arbeitszimmer erbracht werden. 29

Die Intensität dieser zeitlichen Komponente, daß heißt der zeitliche Umfang in dem das häusliche Arbeitszimmer im Streitfall vom Kläger genutzt wird, kann jedoch nicht als allein oder zumindest überwiegend ausschlaggebend angesehen werden. Denn die gesetzliche Regelung, wonach eine über 50 % liegende Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers zum begrenzten Abzug in Höhe von 2.400 DM führt, zeigt ja gerade, daß das quantitative Moment allein für den unbegrenzten Abzug nicht maßgeblich sein kann. 30

Aus diesem Grunde muß im Streitfall in angemessenem Umfang Berücksichtigung finden, dass der Kläger als Seelsorger der Gemeinde in berufstypischer Art und Weise nach außen durch sein Auftreten in der Kirche, auf Friedhöfen, in Krankenhäusern und Seniorenheimen, auf Pfarrversammlungen, Ausschusssitzungen und ähnlichen Veranstaltungen die Kirche repräsentiert, die christliche Botschaft nach außen trägt und seine Aufgaben als Seelsorger der Gemeinde im unmittelbaren Außenkontakt vor Ort erbringt. Bei einer qualitativ, auf das funktional und wesentliche charakteristische Tätigkeitsbild eines Pfarrers oder Diakons abstellenden Betrachtungsweise muss festgestellt werden, dass der Kläger in spiritueller Hinsicht in seiner Tätigkeit nach außen durch sein Auftreten außerhalb seines häuslichen Arbeitszimmers definiert wird. Seine konkrete seelsorgerische Tätigkeit durch das Abhalten 31

von allgemeinen Gottesdiensten, von Trauungen, Taufen, Beerdigungsgottesdiensten, durch den Zuspruch an Kranke in Krankenhäusern bzw. durch Kondolenzbesuche bei trauernden Hinterbliebenen, durch die Tätigkeit im Rahmen der allgemeinen Pfarrversammlungen und der Ausschüsse wird somit vor Ort und außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers erbracht. Zwar werden auch Teilbereiche der seelsorgerischen Tätigkeit durch bestimmte Gespräche innerhalb des häuslichen Arbeitszimmers geleistet. Diese Aufspaltung der unmittelbaren seelsorgerischen Tätigkeit auf solche wesentlichen und funktional zum Berufsbild des Gemeindeseelsorgers gehörenden Betätigungen, die außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers erbracht werden und solche, die auch innerhalb des häuslichen Arbeitszimmers erbracht werden, führt jedoch nicht dazu, dass damit der eigentliche Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung nunmehr im häuslichen Arbeitszimmer angesiedelt wäre. Dafür sind sowohl in zeitlicher als auch in qualitativer Hinsicht die in der Kirche, auf dem Friedhof, in Krankenhäusern und Seniorenheimen, in Pfarrversammlungen und Ausschusssitzungen, somit außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, erbrachten Tätigkeitsfelder viel zu stark besetzt, als dass diese Tätigkeitsbereiche im Hinblick auf die im häuslichen Arbeitszimmer erbrachten seelsorgerischen Betätigungen unberücksichtigt bleiben könnten, oder hinter diesen überhaupt nennenswert zurückstehen.

Es steht insoweit vielmehr zur Überzeugung des Gerichts fest, dass trotz der zeitlichen Intensität der im häuslichen Arbeitszimmer erbrachten Vor- und Nachbereitungsarbeiten sowie der dort stattfindenden Gespräche, in qualitativer aber auch in zeitlicher Hinsicht, der eigentliche Schwerpunkt der seelsorgerischen Tätigkeit, nicht zuletzt auch in den Augen der Gemeindeglieder, auf den außerhäuslich erbrachten Tätigkeitsfeldern liegt. Unter Berücksichtigung des Gesamtbildes der Verhältnisse wird die Tätigkeit des Klägers daher in qualitativer Hinsicht schwerpunktmäßig und im wesentlichen durch seine außerhäuslichen Tätigkeitsbereiche in der Kirche, in Krankenhäusern und Seniorenheimen, auf Friedhöfen sowie auf den übrigen Pfarrveranstaltungen geprägt, sodaß diese außerhäusliche Tätigkeit zumindest dem im häuslichen Arbeitszimmer erbrachte Betätigungsanteil gleichwertig ist, wenn nicht diesen sogar deutlich überwiegt, sodaß das häusliche Arbeitszimmer im Streitfall jedenfalls nicht den Mittelpunkt der Betätigung des Klägers als Diakon darstellen kann, sondern allenfalls den außerhäuslichen Betätigungen gleichwertig ist, was für das Tatbestandsmerkmal des Mittelpunktes jedoch nicht ausreichend ist.

32

Dieser Betrachtungsweise des Gerichts steht auch nicht entgegen, dass der Kläger seine außerhäuslichen Betätigungen an wechselnden Orten erbringt, also in drei unterschiedlichen Pfarreien, auf Friedhöfen, in Krankenhäusern und Seniorenheimen. Denn auch bei wechselnden außerhäuslichen Tätigkeitsorten, die aber einen wesentlichen Bereich der eigentlichen berufstypischen Tätigkeit darstellen und auch in qualitativer und funktionaler Hinsicht für das betreffende Berufsbild prägend sind, kann in Anbetracht dieser häufig wechselnden Betätigungsorte nicht davon gesprochen werden, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit bildet (so auch Wacker in Blümich, a.a.O., § 4 EStG Rdn. 285 n).

33

3. Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO. Aufgrund der Tatsache, daß bislang noch keine höchstrichterliche Rechtsprechung des BFH zur näheren inhaltlichen Konkretisierung des Begriffs des Mittelpunkts der gesamten beruflichen Tätigkeit vorliegt, stattdessen eine Reihe finanzgerichtlicher Entscheidungen auf der Grundlage eines teilweise unterschiedlichen Verständnisses dieses Begriffes zu teilweise unterschiedlichen Ergebnissen gelangen, erachtet das Gericht diese Rechtsfrage für äußerst klärungsbedürftig.

34

35

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 FGO.

