
Datum: 22.01.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3816/00
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:0122.10K3816.00.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob es sich der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der Klägerin in ihrem Arbeitszimmer befindet. 2

Die 1968 geborene Klägerin erzielt als freiberufliche Rundfunk-Journalistin Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. In den Einkommensteuererklärungen für die Streitjahre 1997 und 1998 gab die Klägerin ihre Einnahmen nur teilweise an. Als Werbungskosten machte sie u. a. Kosten für das Arbeitszimmer im eigenen Haus/Wohnung geltend, die sie für 1997 mit 6.682 DM und für 1998 mit 5.282 DM ermittelte. Der Beklagte erkannte die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer in den Einkommensteuer-Bescheiden für die Streitjahre vom 5. Juni 1998 bzw. vom 3

24. September 1999 nur jeweils bis zur Höhe von 2.400 DM an. 4

Mit dem Einspruch machte die Klägerin geltend, das Arbeitszimmer bilde der Mittelpunkt ihrer gesamten beruflichen/betrieblichen Tätigkeit. Sie sei als Journalistin zwar viel außerhalb unterwegs, um zu recherchieren und Material für Ihre Rundfunkbeiträge zusammenzutragen. Diese Tätigkeit werde jedoch von ihrem Arbeitszimmer aus organisiert. Dort finde auch die erforderliche Aufbereitung und Nacharbeit statt; anschließend würden die Berichte an den Sender übermittelt. Ein Aufenthalt in Rundfunkhaus sei lediglich notwendig, wenn sie Livekommentare über den Sender spreche. 5

Im weiteren Verlauf des Verfahrens wurden die Bescheide für die Streitjahre berichtigt, nachdem dem Beklagten aufgrund einer Kontrollmitteilung des.....bekannt geworden war, dass die freiberuflichen Einnahmen für 1997 ca. 110.000 DM und für 1998 ca. 153.000 DM betragen hatten. Mit der nach erfolglosem Einspruchsverfahren (Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2000) erhobenen Klage führt die Klägerin ergänzend aus: Sie beginne ihren Arbeitstag bereits frühmorgens in ihrem Arbeitszimmer mit einem Studium der Fachpresse. Aus dem so gesammelten Material würden anschließend die Hörfunkberichte erstellt, die dann per Telefax oder fernmündlich dem Sender übermittelt würden, soweit sie nicht persönlich gesprochen werden müssten. Danach würden Außentermine wahrgenommen, beispielsweise die Teilnahme an Pressekonferenzen, das Führen von Interviews und sonstige Recherche-Arbeiten. Auch diese Tätigkeiten würden allerdings organisatorisch vom Arbeitszimmer aus vorbereitet und im Anschluss an die Außentätigkeit ausgewertet bzw. nachgearbeitet. Die Tätigkeit dauere in Einzelfällen bis in die Abendstunden hinein, da der Erfolg der Berichte von einer gründlichen Nacharbeit abhängt. Im Gebäude des selbst, in dem sie nicht über ein Arbeitszimmer verfüge, halte sich die Klägerin täglich nur maximal eine Stunde auf. Sie verbringe ca. 2/3 ihrer wöchentlichen Arbeitszeit von etwa 60 Stunden an ihrem häuslichen Arbeitsplatz, der somit ohne weiteres als Mittelpunkt ihrer gesamten beruflichen Tätigkeit bezeichnet werden könne.

Die Klägerin beantragt, die Einkommensteuerbescheide für 1997 und 1998 vom 7

5. Juni 1998 bzw. vom 24. September 1999 in Form der Einspruchsentscheidung vom 2. Mai 2000 dahin zu ändern, dass die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer in unbeschränkter Höhe berücksichtigt werden (1997: 6.682 DM und für 1998: 5.282 DM), hilfsweise die Zulassung der Revision. 8

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Zulassung der Revision. 9

Der Beklagte ist der Ansicht, das häusliche Arbeitszimmer bilde nur dann den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, wenn die dort ausgeführten Arbeiten die Berufstätigkeit des Steuerpflichtigen prägten. Die Klägerin erbringe jedoch die für ihren beruflichen Erfolg als Journalistin prägenden Leistungen (Recherche und Materialsammlung) außerhalb des Arbeitszimmers. 10

Entscheidungsgründe 11

Die Klage ist unbegründet. Der Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit einer Hörfunkjournalistin befindet sich auch dann nicht in ihrem häuslichen Arbeitszimmer, wenn sie ihre Berichte dort vorbereitet und nacharbeitet. 12

1. Gemäß §§ 9 Abs. 5, 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG dürfen die Einkünfte/der Gewinn nicht gemindert werden durch Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung. Dies gilt nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 vom Hundert der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2.400 DM begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. 13

2. Seit Einfügung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG durch das Jahressteuergesetz 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl I, 1250) sind Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nur noch beschränkt abziehbar. Dem Grundsatz nach sieht die Regelung ein völliges 14

Abzugsverbot derartiger Aufwendungen vor, das jedoch Ausnahmen zulässt, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 v.H. der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In beiden Ausnahmefällen vom Abzugsverbot, die dem Wortlaut nach ("oder") nicht kumulativ vorliegen müssen (BFH-Urteil vom 13. November 2002 VI R 82/01, BFH/NV 2003, 688) werden die abziehbaren Aufwendungen gemäß Satz 3 Halbs. 1 der Vorschrift auf 1.250 EUR (bis Veranlagungszeitraum 2001: 2.400 DM) begrenzt. Nach Satz 3 Halbs. 2 greift die Abzugsbeschränkung der Höhe nach nicht ein, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Nach Ansicht des BFH ist die Regelung dem Grunde und der Höhe nach verfassungsgemäß (BFH-Urteil vom 23. September 1999 VI R 74/98, BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7).

3. Der Begriff "Mittelpunkt der gesamten (...) Betätigung" in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbs. 2 EStG ist gesetzlich nicht näher bestimmt. Es handelt sich um einen neuen, eigenständigen Rechtsbegriff, zu dessen Auslegung nur auf § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG selbst zurückgegriffen werden kann (BFH-Urteil vom 28. August 2003 IV R 34/02, BFH/NV 2003, 1654). 15

a) Da der Gesetzeswortlaut ausdrücklich an die Tätigkeit und nicht an den Ertrag anknüpft, folgt der BFH nicht der teilweise im Schrifttum vertretenen Ansicht, nach der sich der Tätigkeitsmittelpunkt nach den erwirtschafteten Einnahmen bestimmt (BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 104/01, BFH/NV 2003, 691, vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BFH/NV 2003, 859, vom 13. November 2002 VI R 28/02, BFH/NV 2003, 693 m.w.N.). Des Weiteren lehnt der BFH die geografische Betrachtungsweise ab, die in Fällen, in denen der Steuerpflichtige über keinen anderen Arbeitsplatz verfügt, das häusliche Arbeitszimmer schon dann Tätigkeitsmittelpunkt ansieht, wenn es das örtliche Zentrum bildet, von dem aus der Steuerpflichtige seiner beruflichen (Außendienst-)Tätigkeit nachgeht. Diese Fallgestaltung ist in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 Alternative 2 EStG ausdrücklich geregelt und führt nach Satz 3 Halbsatz 1 der Bestimmung lediglich zu einer begrenzten Anerkennung der Aufwendungen (BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 82/01, BFH/NV 2003, 688, vom 13. November 2002 VI R 28/02, BFH/NV 2003, 693). Schließlich verneint der BFH eine Orientierung an der Auslegung sonstiger Steuergesetze, in denen der Begriff "Mittelpunkt" verwandt wird. Denn die Gesetzesmaterialien (BT-Drucks. 13/1686, 16) sprechen insoweit von einer "Neuregelung" und enthalten keine Anhaltspunkte dafür, dass sich der Gesetzgeber an einer anderen gesetzlichen Bestimmung hat orientieren wollen (BFH-Urteil vom 13. November 2002 VI R 104/01, BFH/NV 2003, 691 m.w.N.). 16

b) Nach Ansicht des BFH bestimmt sich der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung vielmehr nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der Tätigkeit eines Steuerpflichtigen. Übt der Steuerpflichtige seine Berufstätigkeit teilweise zu Hause und teilweise auswärts aus, ist der Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit dort, wo er diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind (BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 104/01, BFH/NV 2003, 691, vom 28. August 2003 IV R 34/02, BFH/NV 2003, 1654, vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BFH/NV 2003, 859, vom 13. November 2002 VI R 82/01, BFH/NV 2003, 688). 17

c) Im Rahmen der Wertung kommt es nicht entscheidend auf den zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers an; der zeitliche Umfang der Nutzung ist zwar nicht in jedem Fall unbeachtlich, ihm kommt aber lediglich eine indizielle Bedeutung 18

dafür zu, dass das Arbeitszimmer Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen ist, während eine nur geringfügige Nutzung eher gegen eine solche Annahme spricht. Denn in Satz 3 Halbsatz 2 wird der Begriff des Mittelpunkts anders als in Satz 2 der Vorschrift ohne ausdrückliche zeitliche Grenze verwendet. Dementsprechend kann der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit nur dann im Arbeitszimmer liegen, wenn den auswärtigen Tätigkeiten nur eine untergeordnete Bedeutung gegenüber den im Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten zukommt. Letztere müssen für den ausgeübten Beruf so maßgeblich sein, dass sie diesen prägen. Allein der Umstand, dass sie zur Erfüllung der außerhäuslichen Tätigkeit (etwa vor- oder nachbereitend) erforderlich sind, genügt nicht (BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 28/02, BFH/NV 2003, 693, vom 23. Januar 2003 IV R 71/00, BFHE 201, 269, BFH/NV 2003, 859, vom 28. August 2003 IV R 34/02, BFH/NV 2003, 1654; ferner BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 104/01, BFH/NV 2003, 691, vom 13. November 2002 VI R 82/01, BFH/NV 2003, 688).

d) Häusliches Arbeitszimmer und Außendienst können nicht gleichermaßen "Mittelpunkt" der beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen sein. Voraussetzung eines unbeschränkten Werbungskostenabzugs nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6 b Satz 3 Halbs. 2 EStG ist, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Diese Voraussetzung ist nicht erfüllt, wenn der Aufgabenbereich eines Steuerpflichtigen so vielfältig und gestreut ist, dass seine Betätigung keinem konkreten Mittelpunkt zugeordnet werden kann; in letzterem Fall fehlt es an einem Tätigkeitsschwerpunkt, sodass der Mittelpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer angesiedelt werden kann. Denn das häusliche Arbeitszimmer muss "den" Mittelpunkt aller beruflichen Betätigungen des Steuerpflichtigen in ihrer Gesamtheit bilden und nicht "einen" von mehreren Mittelpunkten. Das gilt nicht nur dann, wenn ein Steuerpflichtiger mehrere berufliche Tätigkeiten ausübt, sondern ebenso dann, wenn eine berufliche Tätigkeit mehrere, unterschiedliche Aufgabenbereiche umfasst (BFH-Urteile vom 21. Februar 2003 VI R 14/02, BFHE 201, 305, BFH/NV 2003, 855, vom 28. August 2003 IV R 34/02, BFH/NV 2003, 1654).

Aus diesem Grund hat der BFH die Tätigkeit eines freien Bildjournalisten nicht in seinem häuslichen Arbeitszimmer gesehen. Er ist davon ausgegangen, dass sowohl das außerhäusliche Fotografieren als auch die im Arbeitszimmer durchgeführten Arbeitsschritte zur Vor- und Nachbearbeitung wesentlich und prägend seien mit der Folge, dass die Tätigkeit keinem konkreten Tätigkeitsschwerpunkt zugeordnet werden könne (BFH-Urteile vom 28. August 2003 IV R 34/02, BFH/NV 2003, 1654)

4. Danach kann im Streitfall nicht davon ausgegangen werden, dass der Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit der Klägerin in ihrem Arbeitszimmer lag. Die Tätigkeit einer Rundfunk-Journalistin, die Live-Kommentare spricht, wird im Wesentlichen durch die Live-Tätigkeit im Sender bestimmt. Eine noch so gute Vorbereitung eines Live-Kommentars ist bedeutungslos, wenn der Live-Kommentar selbst beim Publikum "nicht gut rüber kommt". Soweit es sich um Berichte handelt, die ohne Live-Kommentar gesendet werden, wird die Tätigkeit des Journalisten wesensmäßig durch seine Recherche-Tätigkeit bestimmt. Diese findet im Wesentlichen außerhalb des Arbeitszimmers statt, da die Aufarbeitung von - nicht mehr aktuellen - Berichten, die bereits in der Fachpresse veröffentlicht worden sind, wohl kaum den Hauptteil der Tätigkeit eines erfolgreichen Rundfunk-Journalisten kennzeichnen dürften. Die Vor- und Nachbearbeitung der Rechercheergebnisse kann daher allenfalls als "auch" wesentlich angesehen werden, mit der Folge, dass kein Tätigkeitsschwerpunkt festgestellt werden könnte. Die Klage war daher abzuweisen.

5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

19

20

21

22

