
Datum: 25.10.2017
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 3. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 3 K 3798/12
ECLI: ECLI:DE:FGK:2017:1025.3K3798.12.00

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 vom 08.12.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.07.2013 werden geändert. Dem Beklagten wird aufgegeben, die geänderten Steuerfestsetzungen nach Maßgabe der Entscheidungsgründe zu berechnen und die Bescheide mit dem geänderten Inhalt nach Rechtskraft dieses Urteils an den Kläger neu bekannt zu geben. Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens tragen der Kläger zu 63 % und der Beklagte zu 37 %.

Das Urteil ist wegen der Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe von 110 % des aufgrund des Urteils vollstreckbaren Betrages abwenden, wenn nicht der Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in Höhe von 110 % des jeweils zu vollstreckenden Betrages leistet.

Die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| Nach zwischenzeitlicher Erledigung der übrigen Streitpunkte streiten die Beteiligten lediglich noch über den Umfang der Berücksichtigungsfähigkeit der als Arbeitszimmer genutzten Räumlichkeiten des Klägers. | 2 |
| Der Kläger war im Streitzeitraum 2005 bis 2009 als Bühnen- und Kostümbildner selbständig tätig. Er ermittelte seinen Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung gem. § 4 Abs. 3 des | 3 |

In seiner Einkommensteuererklärung 2005 machte der Kläger u.a. Aufwendungen für ein Arbeitszimmer in der von ihm bewohnten Wohnung in der A-Straße ... i.H.v. 2.152,50 € als Betriebsausgaben geltend. Im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 11.05.2007 erkannte der Beklagte davon lediglich 1.250 € an, da das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Klägers darstelle. Hiergegen legte der Kläger Einspruch ein. Zur Begründung führte er hinsichtlich des Arbeitszimmers u.a. aus, soweit er im Rahmen der Bühnenbildnerischen Tätigkeit die Auftrag gebenden Theater aufsuche, geschehe dies ausschließlich gelegentlich zu Besprechungen, Proben etc. Noch am gleichen Tag telefonierte der für den Kläger zuständige Sachbearbeiter des Beklagten wegen der Arbeitszimmerproblematik mit dem damaligen Steuerberater des Klägers B, worüber er folgenden handschriftlichen Aktenvermerk fertigte:

„Lt. Telefonat mit dem St.-ber. ist der Stpfl. als Bühnenbildner nur im Design tätig und hat damit keine handwerklichen Aufgaben vor Ort zu machen! Ist somit nur zur Vorstellung und Abnahme der Bühne im Theater. Somit 100 % im Az = voller Betrag!“

Mit Einkommensteuerbescheid 2005 vom 06.06.2007 half der Beklagte dem Einspruch des Klägers insoweit ab und berücksichtigte die Aufwendungen für das Arbeitszimmer in der vom Kläger geltend gemachten Höhe.

Auch in den Jahren 2006 bis 2009 berücksichtigte der Beklagte die geltend gemachten Aufwendungen für das Arbeitszimmer erklärungsgemäß mit 4.070,79 € (2006), 5.640,01 € (2007), 5.712 € (2008) und 5.985,60 € (2009). Der das Jahr 2006 betreffende Betrag entfällt dabei zu 1.238,79 € auf den in der A-Straße ... betrieblich genutzten Raum und mit 2.832 € auf die am 15.07.2006 neu bezogene Wohnung des Klägers in der C-Straße ..., wo der Kläger fortan zwei gegenüberliegende Zimmer für seine Tätigkeit als Bühnenbildner nutzte. Der Einkommensteuerbescheid 2009 erging gem. § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

In 2011 führte der Beklagte bei dem Kläger für die Jahre 2004 bis 2009 eine Betriebsprüfung durch.

Am 28.03.2011 reichte der Kläger eine Beschreibung seiner Tätigkeit beim Beklagten ein. Darin beschrieb er seine Tätigkeit als Bühnenbildner wie folgt: Sammeln von Hintergrundinformationen über das jeweilige Stück (Musik, historisches Umfeld, Aufführungspraxis, verschiedene Möglichkeiten der Deutung und Interpretation, historische oder zeitnahe Behandlung des Stücks), Erarbeitung einer Konzeption in Zusammenarbeit mit dem Regisseur oder Choreographen für das jeweilige Stück (Oper, Schauspiel, Ballett), Entwurfsskizzen für das Bühnenbild, Absprache darüber mit dem Regisseur und der Technischen Leitung des jeweiligen Theaters, Absprache mit dem Kostümbildner, Erstellung eines Bühnenbildmodells im Maßstab 1:50 oder 1:20, Vorbereitung der Bauprobe (Abgabe notwendiger Unterlagen für die Bauprobe, Erläuterung der Konzeption für Bühnentechnik, Dramaturgie und Dirigent, eventuelle Abänderungen), Anfertigung technischer Zeichnungen für die einzelnen Gewerke sowie Anfertigung aller nötigen Vorlagen und Details für die Werkstätten (Farbmuster, Bildvorlagen, Materialvorlagen usw.), Abgabe der Unterlagen und detaillierte Besprechung mit den Vorständen der einzelnen Gewerke (Malsaal, Schreinerei, Schlosserei, Polsterei, Dekoabteilung) sowie Absprache mit der Bühnentechnik bzgl. Aufbauzeit, Lagerung und Transportmaße, Kontrolle der Dekorationsanfertigung in den Werkstätten, Technische Einrichtung, Beleuchtungsproben, Hauptproben, Generalprobe, Matinee mit Podiumsdiskussion, Premiere.

- Seine Tätigkeit als Kostümbildner erfasse folgende Tätigkeiten: Erstellung eines Konzepts in Zusammenarbeit mit dem Regisseur oder Choreographen für das jeweilige Stück (Oper, Schauspiel, Ballett), Anfertigung von Kostümentwürfen, Abgabe der Entwürfe und detaillierte Besprechung mit der Kostümleitung und den Gewandmeistern, Aussuchen der Materialien, Anproben, Endproben und Premiere. 10
- Seine Tätigkeit als freier Maler habe er in den letzten Jahren nur sporadisch ausgeübt. 11
- Nach den im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Verträgen mit diversen Theatern und Bühnen war der Kläger außer mit der Erstellung von Bühnenbildern selbst u.a. zu folgenden Leistungen verpflichtet: Teilnahme an allen erforderlichen Proben, Überwachung der Herstellung der Dekorationen/Kostüme, Anwesenheit bei den erforderlichen Vorarbeiten, bei der Bauprobe, den Dekorations- und Beleuchtungsproben, technischen Proben sowie den Schlussproben, Teilnahme an der Matinee und der Premiere, Teilnahme an allen Beratungsterminen, Werkstattberatungen sowie Proben, die seine Anwesenheit erfordern, Unterstützung der Bühne bei der Ausführung der Entwürfe. Wegen der Einzelheiten wird auf die sich in Bd. II der BP-Akte befindlichen Verträge verwiesen. 12
- Die Prüferin gelangte hinsichtlich des Arbeitszimmers zu folgender Auffassung: 13
- Das Arbeitszimmer stelle nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers dar. Wie sowohl die am 28.03.2011 anlässlich des Prüfungsbeginns eingereichte Tätigkeitsbeschreibung als auch die Aufstellungen der Reisetage (Verpflegungsmehraufwendungen) und die Eintragungen in den Fahrtenbüchern aller Jahre verdeutlichten, sei der Kläger als Bühnen- und Kostümbildner sowohl in seinem häuslichen Arbeitszimmer mit der Erstellung von Zeichnungen/Skizzen der Bühnenbilder sowie der Erstellung der Bühnenbildmodelle als auch an 136 bis 140 Tagen pro Jahr, also mehr als 50 % seiner Arbeitstage, vor Ort an den Theatern und Opernhäusern mit der Überwachung der Bühnenaufbauten, der technischen Einrichtungen, den Beleuchtungsproben etc. sowie diversen Besprechungen vor Ort tätig gewesen. Bei den Tätigkeiten vor Ort handele es sich, wie allein die Anzahl der Tage, an denen sich der Kläger nicht in D aufgehalten habe, verdeutliche, nicht um gelegentliche Außerhaustätigkeiten. Der Einwand, dass die Reisetage zu einem nicht unerheblichen Teil auf Wochenenden fielen, da an diesen Tagen Premieren und Podiumsdiskussionen stattfänden, irritiere, da diese Fahrten sowohl in den Fahrtenbüchern als auch beim Ansatz der Verpflegungsmehraufwendungen dem betrieblichen Bereich zugeordnet worden seien. Es sei unbedeutend, an welchen Wochentagen betriebliche Tätigkeiten stattgefunden hätten. 14
- Auch im Punkt „Arbeitszimmer“ seien Berichtigungen gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich. Aus der Einspruchsbegründung des Vorberaters B vom 14.05.2007 gehe gerade nicht hervor, in welchem immensen Umfang der Kläger vor Ort tätig sei. In dem Schreiben werde nur von „gelegentlichen“ Besprechungen und Proben gesprochen, was angesichts der Vielzahl der außerhäuslichen Tätigkeiten nicht stimme. Dies sei erst durch die Betriebsprüfung festgestellt worden. Aus der erstmals im Rahmen der Betriebsprüfung am 28.03.2011 vom Kläger eingereichten Tätigkeitsbeschreibung gehe hervor, dass viele Tätigkeiten nicht im Arbeitszimmer, sondern vor Ort stattfänden. Dazu gehörten die Erarbeitung einer Konzeption in Zusammenarbeit mit dem Regisseur und dem Choreographen des jeweiligen Stücks, die Vorbereitung und Abgabe der Bauprobe, die Erläuterung der Konzeption für Bühnentechnik, Dramaturgie und Dirigenten, die detaillierten Besprechungen mit den Vorständen der einzelnen Gewerke, die Absprachen mit der Bühnentechnik, die Kontrolle der Dekorationsanfertigungen in den Werkstätten, das Aussuchen der Materialien, die Anproben sowie Endproben und die Premieren. 15

Dem zeitlichen quantitativen Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers komme eine indizielle Bedeutung zu. Die Tätigkeiten des Klägers seien mit dem Urteilsfall des BFH vom 26.06.2003, BStBl. II 2004, 50, zugrunde liegenden Tätigkeiten eines Architekten vergleichbar. Der BFH komme zu dem Schluss, dass ein Architekt – ebenso wie der Kläger – neben der Planung auch mit der Ausführung der am Schreibtisch geplanten Bauwerke in Form der Bauüberwachung betraut sei. Es werde festgestellt, dass auch der Architekt mit der Zeichnung und Planung eines Hauses ein „Kunstwerk mit eigener Handschrift“ schaffe und dabei ebenso kreativ wie der Kläger sei. Er werde auf dem Baustellenschild namentlich erwähnt, so dass weiterhin erkennbar sei, wer dieses Bauwerk „geschaffen“ habe. Der Architekt sei wie der Bühnenbildner kein Bauarbeiter oder Handwerker.	16
Aus den vorgelegten Verträgen mit den Theatern/Bühnen gehe hervor, dass der Kläger neben der Erstellung ausführungsfähiger Bühnenentwürfe verpflichtet sei, die Herstellung vor Ort zu überwachen und bei der Bauprobe, den Dekorations- und Beleuchtungsproben sowie den Schlussproben anwesend zu sein. Er schulde vertraglich – aus welchen Gründen auch immer – wie der Architekt neben der Planung die anschließende Überwachung als einheitlich geschuldete Leistung, der kein Tätigkeitsschwerpunkt zugeordnet werden könne. Der Architekt schaffe wie der Bühnenbildner urheberrechtlich geschützte Werke.	17
Wie den Verträgen mit den Auftraggebern und der detaillierten Tätigkeitsbeschreibung des Klägers zu entnehmen sei, erschöpfe sich – entgegen der Auffassung des damaligen Steuerberaters des Klägers – die Tätigkeit des Klägers nicht in der Erstellung von Bühnenbildern und deren Modellen im häuslichen Arbeitszimmer. Die Planung und anschließende Überwachung vor Ort stellten eine einheitlich geschuldete Werkleistung dar. Beide Tätigkeiten seien lt. BFH wesentlich und prägend. Dieser Gesamttätigkeit könne lt. BFH kein konkreter Tätigkeitsschwerpunkt zugeordnet werden. Daraus folge, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bilde.	18
Darüber hinaus werde auch auf Tz. 11 des BMF-Schreibens vom 03.04.2007, BStBl. I 2007, 442, verwiesen. Übe ein Steuerpflichtiger mehrere berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus (hier: Bühnenbildner, Kostümbildner, Maler und Verkäufer privater Gegenstände über Ebay) sei nicht auf eine Einzelbetrachtung der jeweiligen Betätigung abzustellen. Vielmehr seien alle Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit zu erfassen. Bildeten die außerhäuslichen Tätigkeiten jeweils den qualitativen Schwerpunkt der Einzeltätigkeiten oder ließen sich diese keinem Schwerpunkt zuordnen, so könne das häusliche Arbeitszimmer auch nicht durch die Summe der darin verrichteten Arbeiten zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit werden. Bilde das häusliche Arbeitszimmer schließlich den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer Einzeltätigkeit (hier: der Malerei), nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Tätigkeiten, sei regelmäßig davon auszugehen, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit bilde. Das häusliche Arbeitszimmer und der Außendienst könnten nicht gleichermaßen „Mittelpunkt“ der beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen sein (BFH 21.02.2003 - VI R 14/02, BStBl. II 2004, 68).	19
Die Höhe der abziehbaren Aufwendungen des Klägers sei daher auf 1.250 € im Jahr begrenzt.	20
Der Beklagte erhöhte folglich den Gewinn des Klägers in 2005 um 902,50 €, in 2006 um 2.820,79 €, in 2007 um 4.390,01 €, in 2008 um 4.462 € und in 2009 um 4.735,60 €.	21
Am 08.12.2011 erließ der Beklagte aufgrund der Betriebsprüfung geänderte Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009, wobei die Änderung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO und die Änderung des	22

Einkommensteuerbescheides 2009 auf § 164 Abs. 2 AO unter gleichzeitiger Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung gestützt wurde.

Am 06.01.2012 legte der Kläger gegen die geänderten Bescheide Einspruch ein. 23

Zur Begründung führte er u.a. aus, die Kosten für das häusliche Arbeitszimmer seien in voller Höhe als Betriebsausgaben anzuerkennen, da es den Mittelpunkt seiner, des Klägers, gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bilde. 24

Die bestandskräftigen Bescheide für die Zeit vor dem Veranlagungszeitraum 2008 könnten nicht gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden, da seine Tätigkeit bekannt gewesen sei. Insoweit werde auf die Einspruchsbegründung vom 14.05.2007 des Steuerberaters B gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 vom 11.05.2007 verwiesen. Die dort gemachten Angaben deckten sich mit den im Rahmen dieses Verfahrens gemachten Tätigkeitsangaben. Seine, des Klägers, Auswärtstätigkeiten seien dem Beklagten aufgrund der geltend gemachten Verpflegungsmehraufwendungen sowie der Reisekosten stets bekannt gewesen. 25

Seine Tätigkeit als Bühnenbildner habe ihren alleinigen Mittelpunkt in seinem häuslichen Arbeitszimmer. Als Bühnenbildner schaffe er urheberrechtlich geschützte Werke gem. § 2 Abs. 2 Nr. 4 des Urheberrechtsgesetzes (UrhG). Nach Abs. 2 der Norm handele es sich hierbei allein um seine persönlich geistigen Schöpfungen. Die Fertigung erfolge ausschließlich in seinem Arbeitszimmer und finde ihre körperliche Realisation in den maßstabgetreuen Modellen, die er sodann den Bühnen zur Verfügung stelle. Seine eigentliche Tätigkeit habe sich damit erschöpft. 26

Die Feststellung der Betriebsprüfung, dass er die Theater zur Besprechung mit Regisseuren, Choreographen etc. aufsuche, treffe nicht zu. Diese anbahnenden Gespräche fänden ausschließlich in seinem Arbeitszimmer statt. Allein dort verfüge er über die handwerklichen und stilistischen Mittel, um die Entwürfe zu zeigen bzw. anzufertigen. 27

Die Anwesenheit bei Proben entsprechend § 2 Nr. 4 der Vereinbarung vom04.2009 mit dem Theater E erfolge entgegen den Feststellungen der Betriebsprüfung nicht zur Bauüberwachung, denn er, der Kläger, habe keine technische Ausbildung. Seine Anwesenheit erfolge zur Vermeidung langwieriger und lähmender Urheberrechtsstreitigkeiten. Gem. § 23 UrhG seien die Theater und Bühnen weder zur Bearbeitung noch zur Umgestaltung seiner Werke befugt. Dies bedürfe seiner vorherigen Zustimmung. Im Laufe einer Produktion seien insbesondere aufgrund von Budgetkürzungen der Häuser Anpassungen des Bühnenbildes notwendig. Seine Verpflichtung, an wichtigen Proben teilzunehmen, solle dazu dienen, umgehend Einvernehmen mit dem Urheber zu erzielen. Gleiches gelte für die Beleuchtungsproben. Auch hier stünde ihm bei fehlerhafter Ausleuchtung seines Werks wegen Urheberrechtsverstoß ein Abwehranspruch zu. 28

In dem Urteil des FG Münster vom 10.09.1991 heiße es in Bezug auf einen Bühnenbildner ausdrücklich, dass es sich bei den Präsenzpflichten bei Schlussproben um unselbständige Nebenleistungen handele. Entgegen der Auffassung der Betriebsprüfung setze sich das Urteil sehr wohl mit der Frage des Mittelpunkts auseinander. Eine Gesamtwürdigung habe Haupt- und Nebenleistungen zu berücksichtigen. Im Übrigen bleibe diffus, welche Leistungen er nach Ansicht der Betriebsprüfung überhaupt außerhalb seines Arbeitszimmers verrichtet haben solle. 29

Er sei als Kunst schaffender Bühnenbildner auch nicht mit einem mit der Errichtung von Häusern beauftragten Architekten vergleichbar, da gem. § 2 Nr. 2 der Vereinbarung vom 30

07.04.2009 die Ausstattung alleinverantwortlich in den Werkstätten der Theater gefertigt werde. Seine, des Klägers, Tätigkeit sei vielmehr mit der eines Ingenieurs gem. der BFH-Entscheidung vom 13.11.2002, VI R 28/02, vergleichbar.

Der Kläger hat am 14.12.2012 Untätigkeitsklage erhoben.

31

Zur Begründung führt er weiter aus, bei den betrieblich genutzten Räumlichkeiten in seiner Privatwohnung handele es sich nicht um ein häusliches Arbeitszimmer, sondern um einen betriebsstättenähnlichen Raum. Es sei unstrittig, dass die Räumlichkeiten funktional nicht als häusliches Arbeitszimmer genutzt würden. Wie der Beklagte selbst vortrage, sei er, der Kläger, insbesondere mit der handwerklichen Fertigung von Modellen der Bühnenbilder in den Räumlichkeiten befasst. Bei dieser werkschaffenden Tätigkeit handele es sich nicht um die vorgeschriebene gedankliche bzw. administrative Tätigkeit. Man sehe den Räumlichkeiten an, dass sie nicht der rein intellektuellen Arbeit dienten. Die Einrichtung der betrieblich genutzten Räume bestehe aus jeweils vier zusammengestellten Tischen, die ihm, dem Kläger, zur unmittelbaren Werksgestaltung bzw. deren Ablage dienten und welche den Raum nahezu vollständig ausfüllten. An den Wänden befänden sich Spezialschränke zur Lagerung von A2 bzw. A3 Kartons, Werkzeugen, Schablonen und Verbrauchsmaterialien. Die gesamten Räumlichkeiten müssten staubfrei sein. Der erste Raum diene der Fertigung, der zweite der Lagerung und Trocknung sowie Besprechungen mit Regisseuren über die Gestaltung der Modelle. Einen zentralen und den Raum beherrschenden Schreibtisch gebe es nicht. Er, der Kläger, fertige seine Modelle der Bühnenbilder in einem Maßstab bis zu 1:20, was Modellen in einer Größe von 1,20 m x 1,20 m entspreche. Bei einer Oper mit drei Bühnenbildern sei er auf Lagerflächen von entsprechend drei Modellen angewiesen. Die notwendige Gesamtlagerfläche könne erahnt werden, wenn man berücksichtige, dass er bis zu fünf Produktionen gleichzeitig fertige. Er fakturiere für seine Entwürfe, die sich in den geschaffenen Modellen manifestierten, Beträge jenseits von 10.000 €. Seine Tätigkeit habe nichts mit irgendwelchen Bastelarbeiten im häuslichen Arbeitszimmer gemein.

32

Das Arbeitszimmer bilde zudem den Mittelpunkt seiner, des Klägers, gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung. Es sei unstrittig, dass er die Bühnenbilder in Abstimmung mit den räumlichen Gegebenheiten der Bühnen und deren Budgetplanung zu erbringen habe. Auch müsse sich sein Entwurf kongruent zum Gesamtkunstwerk verhalten. Besprechungen mit den Regisseuren fänden bis zur Abgabe des Bühnenmodells in seinen Räumlichkeiten in D statt. Erst nach der Übergabe fänden Gespräche bei den Auftraggebern statt. Die Anwesenheitspflichten bei den bedeutenden Proben erfolgten allein zur zeitnahen Überprüfung der künstlerisch zutreffenden Umsetzung der Bühnenbilder. Eine darüber hinausgehende Tätigkeit – ob schöpferisch oder werkschaffend – sei nicht geschuldet und werde auch nicht erbracht. Es handele sich – auch in zeitlicher Hinsicht – um eine unmaßgebliche Nebenpflicht. Er, der Kläger, rechne pro Aufführung mit bis zu fünf Auswärtsterminen. Aufgrund der Lage der Spielstätten könne sich dieser Wert durch An- und Abreisetage verdreifachen. Weitere Arbeitstage seien der Repräsentation und Akquise geschuldet.

33

Über die unbegrenzte Abzugsfähigkeit des vermeintlichen häuslichen Arbeitszimmers sei bereits 2007 ein Einspruchsverfahren geführt worden. Der Beklagte habe dem Einspruch abgeholfen. Insoweit handele es sich jedenfalls für die Zeit vor 2008 um keine neuen Tatsachen.

34

Er, der Kläger, sei nicht mit einem Architekten (BFH-Urteil vom 26.06.2003) zu vergleichen. Der Architekt war in dem vorbezeichneten Urteil neben dem Entwurf des Objekts insbesondere gem. § 59a der Bauordnung (BauO) NRW als Bauleiter eingesetzt worden. Der

35

BFH stelle in der Entscheidung lediglich klar, dass ein Architekt, der als Bauleiter eingesetzt werde, dies nicht von seinem Arbeitszimmer aus erledigen könne. Im Umkehrschluss sei der Entscheidung zu entnehmen, dass ein Architekt, der ausschließlich Gebäude entwerfe, seinen Mittelpunkt in seinem Arbeitszimmer haben könne. Dem stehe jedenfalls nicht entgegen, dass die Objekte nicht im Arbeitszimmer gebaut würden und er, der Kläger, zur Überprüfung der Umsetzung an bis zu 5 Tagen „vorbeifahre“. Er nehme gegenüber den Theatern keine Überwachungsaufgaben wahr.

Im Verlauf des Klageverfahrens hat der Kläger zudem ein Gutachten zur Arbeitsraumnutzung von Bühnen- und/oder Kostümbildnern des M sowie Fotos der betrieblich genutzten Räumlichkeiten eingereicht. 36

Am 29.07.2013 hat der Beklagte die Einsprüche des Klägers durch Einspruchsentscheidung als unbegründet zurückwiesen. 37

Hinsichtlich des Arbeitszimmers führt er ergänzend aus, die Nutzung des Arbeitszimmers durch den Kläger sei weder so intensiv gewesen, dass sie als Indiz für die Annahme des Tätigkeitsmittelpunkts im häuslichen Arbeitszimmer sprechen könnte, noch so geringfügig, dass sie als Indiz dagegen angesehen werden könnte. 38

Allein die Planungstätigkeit, die vom Arbeitszimmer aus erfolge, sei nicht als wesentlich für die gesamte Tätigkeit eines Bühnenbildners anzusehen. Diese erfasse alle Tätigkeiten, die der Verwirklichung des Auftrags dienten und die vertraglich vereinbart worden seien. Dies folge zum einen aus der erstmals im Rahmen der Betriebsprüfung am 28.03.2011 vom Kläger eingereichten Tätigkeitsbeschreibung und zum anderen aus den vorliegenden Verträgen mit den Auftraggebern. Es sei offenkundig, dass sich die eigentliche Tätigkeit des Klägers nicht in der Erstellung von Bühnenbildern und deren Modellen im Arbeitszimmer erschöpfe. Nach Würdigung der Gast- bzw. Werkverträge stelle die Überwachung, soweit sie vertraglich vereinbart worden sei, eine Hauptpflicht des Bühnenbildners dar. Planung und Überwachung seien die von dem Bühnenbildner geschuldete einheitliche Leistung, die dazu diene, im Umfang der übernommenen Verpflichtung die Verwirklichung eines zur Aufführung passenden Bühnenbildes zu ermöglichen. Beide Tätigkeiten seien für das Berufsbild eines mit dem Entwurf von Bühnenbildern und Kostümen beauftragten Bühnenbildners wesentlich und prägend. Da die Überwachung zum größten Teil nur vor Ort ausgeübt werden könne, könne die Tätigkeit des Bühnenbildners, der von der Planung bis zur Fertigstellung des Werks mit der Aufgabe befasst sei, keinem Tätigkeitsschwerpunkt mit der Folge zugeordnet werden, dass das häusliche Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen bzw. betrieblichen Betätigung bilde. 39

Eine Berichtigung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 sei gem. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO möglich gewesen. Die tatsächlichen Verhältnisse seien dem für die ursprüngliche Veranlagung zuständigen Sachbearbeiter im Zeitpunkt der erstmaligen Veranlagung nicht bekannt gewesen. Dass der Kläger nicht nur gelegentlich außerhäuslich tätig gewesen sei, sei erst durch die Betriebsprüfung festgestellt worden. 40

Der Kläger beantragt, 41

die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 vom 08.12.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.07.2013 dahingehend zu ändern, dass nach der im Erörterungstermin vom 22.08.2017 gefundenen Einigung sein, des Klägers, Gewinn aus selbständiger Arbeit in 2005 um 5.313,33 €, in 2006 um 7.241,28 €, in 2007 um 2.057,27 €, in 2008 um 7.901,51 € und in 2009 um 1.406,85 € gemindert wird, in 2009 die Zahlungen an die 42

Bayerische Versorgungskammer der deutschen Bühnen i.H.v. 2.650 € als sonstige Vorsorgeaufwendungen (s. Pkt. 7 des Protokolls zum Erörterungstermin vom 22.08.2017) berücksichtigt und die geltend gemachten Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer in 2005 erklärungsgemäß mit 2.152,50 €, in 2006 mit 4.070,79 €, in 2007 mit 5.640,01 €, in 2008 mit 5.712 € und in 2009 mit 5.985,60 € als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit anerkannt werden.

Der Beklagte beantragt, 43

die Klage insoweit abzuweisen, als der Kläger eine Änderung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 vom 08.12.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.07.2013 über die nach dem Protokoll zum Erörterungstermin vom 22.08.2017 vorzunehmenden Änderungen hinaus begehrt. 44

Der Beklagte führt im weiteren Verlauf des Klageverfahrens ergänzend aus, die Prüferin habe mit dem zuständigen Sachgebietsleiter eine Besichtigung des Arbeitszimmers durchgeführt. Dabei handele es sich nach der Art der Einrichtung keineswegs um eine Werkstatt. In den Zimmern hätten sich u.a. Schreib- und Zeichentische befunden. 45

Auch nach Ansicht der nunmehr im Rahmen des Klageverfahrens eingereichten Kopien der Fotos des Arbeitszimmers, auf denen lediglich Regale, ein Arbeitstisch, Sideboards und Kommoden zu erkennen seien, ergebe sich keine andere Beurteilung des Sachverhalts. Es handele sich anhand der Fotos bei den vom Kläger betrieblich genutzten Räumen auch hinsichtlich der Einrichtung um Räume, die dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers entsprächen. Eine Arztpraxis, eine Werkstatt, ein Lager o.a. sei nicht mit einem „bloßen“ Arbeitszimmer vergleichbar, da die so genutzten betrieblichen Räume ganz anders als Arbeitszimmer ausgestattet seien und genutzt würden und dort gerade nicht der Schreibtisch das zentrale Möbelstück darstelle. Derartige Räume entsprächen weder ihrer Ausstattung noch ihrer Funktion nach – anders als die beruflich genutzten Räumlichkeiten des Klägers – dem Typus Büro (Arbeitszimmer). Dies gelte selbst dann nicht, wenn sie ihrer Lage nach mit dem Wohnraum des Steuerpflichtigen verbunden und deswegen in die häusliche Sphäre eingebunden seien. In Abgrenzung zu anderen betrieblich genutzten Räumen im häuslichen Bereich (z.B. einer Werkstatt, einem reinen Lager, einer Arztpraxis) sei laut FG München vom 14.02.2007 (10 K 4778/05) insbesondere von Bedeutung, wie der Raum eingerichtet und ausgestattet sei, ob ihm die technischen Einrichtungen der Art und dem Umfang nach das Gepräge gebe, ob und in welchem Umfang Publikumsverkehr statfinde und ob fremdes Personal in dem Raum tätig sei. Im Übrigen handele es sich auch bei dem bereits thematisierten Urteil zum Architekten um ein häusliches Arbeitszimmer, gleichwohl es berufsbedingt u.a. mit einem Zeichentisch ausgestattet gewesen sei. 46

Nach dem Urteil des FG Baden-Württemberg vom 06.04.2011, 4 K 5121/09, folge aus dem Wesen des Typus des häuslichen Arbeitszimmers, dass seine Grenzen fließend seien und es Übergangsformen gebe. Im Regelfall erhalte der Raum sein Gepräge durch die bürotypische Ausstattung, die im Streitfall zweifelsfrei vorliege. Eine solche sei jedoch kein Ausschließlichkeitskriterium, dass nur dann ein häusliches Arbeitszimmer anzunehmen sei. Nach dem Urteil stehe der Annahme eines häuslichen Arbeitszimmers nämlich nicht entgegen, wenn der genutzte Raum nicht der Erledigung schriftlicher Arbeiten diene und sich in dem Raum – anders als im Regelfall eines häuslichen Arbeitszimmers – kein Schreibtisch und auch keine anderen bürotypischen Einrichtungsgegenstände befänden. Maßgeblich sei, ob die Nutzung des Zimmers der Nutzung eines „typischen“ Arbeitszimmers in ihren wesentlichen Aspekten gleichzuachten sei. So liege der Sachverhalt hier. 47

Entscheidungsgründe

- Die Klage hat in dem sich aus dem Protokoll zum Erörterungstermin vom 22.08.2017 angegebenen Umfang Erfolg. Im Übrigen ist sie unbegründet. 49
- I. Die Beteiligten sind sich aufgrund des Erörterungstermins vom 22.08.2017 einig, dass die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 vom 08.12.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.07.2013 dahingehend zu ändern sind, dass der Gewinn des Klägers aus selbständiger Arbeit in 2005 um 5.313,33 €, in 2006 um 7.241,28 €, in 2007 um 2.057,27 €, in 2008 um 7.901,51 € und in 2009 um 1.406,85 € zu mindern ist und in 2009 zudem die Zahlungen des Klägers an die Bayerische Versorgungskammer der deutschen Bühnen i.H.v. 2.650 € als sonstige Vorsorgeaufwendungen zu berücksichtigen sind. Insoweit hat die Klage zwischen den Beteiligten unstreitig Erfolg. 50
- II. Soweit die Beteiligten in dem Termin zur mündlichen Verhandlung vom 25.10.2017 lediglich noch um die steuerliche Behandlung der vom Kläger im Streitzeitraum in seiner Privatwohnung für seine Tätigkeit als Bühnen- und Kostümbildner genutzten Räumlichkeiten gestritten haben, ist die Klage dagegen unbegründet. Der Beklagte hat insoweit zu Recht den Gewinn des Klägers in 2005 um 902,50 €, in 2006 um 2.820,79 €, in 2007 um 4.390,01 €, in 2008 um 4.462 € und in 2009 um 4.735,60 € erhöht und damit die als Betriebsausgaben abziehbaren Aufwendungen des Klägers gem. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 HS 1 EStG auf 1.250 € pro Jahr begrenzt. Insoweit sind die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2009 vom 08.12.2011 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.07.2013 nicht rechtswidrig und verletzen den Kläger nicht in seinen Rechten, vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO. 51
- Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Dies gilt nach der sowohl für die Streitjahre 2005 und 2006 als auch nach der für die Veranlagungszeiträume ab 2007 geltenden Gesetzesfassung nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG wird – in 2005 und 2006 jedenfalls u.a. – in diesem Fall die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 € begrenzt. Die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. 52
- Der Kläger, dem für seine Tätigkeit als Bühnen- und Kostümbildner unstreitig kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung stand, kann den unbegrenzten Betriebsausgabenabzug für die von ihm betrieblich genutzten Räume weder daraus herleiten, dass die Räume nicht als Arbeitszimmer i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG zu qualifizieren wären, noch daraus, dass die Räume den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bilden würden. 53
1. Sowohl der in der A-Straße ... belegene Raum als auch die beiden seit Juli 2006 in der C-Straße ... für seine Tätigkeit als Bühnenbildner genutzten Zimmer unterfallen der Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG. 54
- a) Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist im Gesetz nicht näher bestimmt. Seine Grenzen sind fließend, und es gibt Übergangsformen (vgl. BFH 09.06.2015 – VIII R 8/13, HFR 2016, 13; BFH 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359; BFH 14.12.2004 - XI R 13/04, BStBl. II 2005, 344; BFH 16.12.2004 - IV R 19/03, BStBl. II 2005, 212; BFH 22.11.2006 - X R 1/05, BStBl. II 2007, 304, jeweils m.w.N.). Maßgebend ist das sich aus den konkreten Verhältnissen ergebende Gesamtbild. Ob ein Raum als häusliches Arbeitszimmer anzusehen ist, muss daher aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls 55

entschieden werden (vgl. BFH 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359; BFH 22.11.2006 - X R 1/05, BStBl. II 2007, 304).

Im Einzelnen wird unter einem häuslichen Arbeitszimmer ein Raum verstanden, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder -organisatorischer Arbeiten dient (vgl. BFH 09.06.2015 – VIII R 8/13, HFR 2016, 13; BFH 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359; BFH 19.09.2002 - VI R 70/01, BStBl. II 2003, 139; BFH 16.10.2002 - XI R 89/00, BStBl. II 2003, 185; BFH 13.11.2002 - VI R 164/00, BStBl. II 2003, 350; BFH 23.01.2003 – IV R 71/00, BStBl. II 2004, 43). Ein solcher Raum ist typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück bildet (vgl. BFH 09.06.2015 – VIII R 8/13, HFR 2016, 13; BFH 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359; BFH 28.08.2003 - IV R 53/01, BStBl. II 2004, 55; BFH 20.11.2003 - IV R 3/02, BStBl. II 2005, 203). Die Ausstattung mit einem Schreibtisch ist indessen nicht zwingend erforderlich. Der Begriff des Arbeitszimmers ist auch nicht so zu verstehen, dass er lediglich solche Räume erfasst, die nach ihrer Funktion und Ausstattung nur zur büromäßigen Erledigung der vorstehend genannten konzeptionellen und organisatorischen Arbeiten bestimmt sind (BFH 09.06.2015 – VIII R 8/13, HFR 2016, 13; BFH 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359; BFH 22.11.2006 - X R 1/05, BStBl. II 2007, 304). Für die Beurteilung, ob ein in die private Sphäre des Steuerpflichtigen eingegliedert Raum als Arbeitszimmer anzusehen ist, ist vielmehr ebenfalls zu berücksichtigen, ob die konkrete Nutzung durch den Steuerpflichtigen mit der Nutzung eines „typischen“ Arbeitszimmers durch Angehörige anderer Berufsgruppen vergleichbar ist (vgl. BFH 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359). Ebenso wenig muss der Raum für die Verrichtung menschlicher Arbeit von einer gewissen Dauer hergerichtet sein. So kann etwa ein beruflich genutzter Archivraum, in dem Bücher, Akten und Unterlagen aufbewahrt, gesichtet und herausgesucht werden, der vorbereitenden und unterstützenden Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dienen und dadurch (Teil-)Funktionen erfüllen, die üblicherweise einem häuslichen Arbeitszimmer i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG zukommen (BFH 10.10.2012 – VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359; BFH 19.09.2002 - VI R 70/01, BStBl. II 2003, 139, 142).

Indes sind Räumlichkeiten, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprechen, auch dann nicht in jedem Fall dem Typus des häuslichen Arbeitszimmers zuzuordnen, wenn sie ihrer Lage nach mit den Wohnräumen des Steuerpflichtigen verbunden und deswegen in dessen häusliche Sphäre eingebunden sind (vgl. BFH 26.02.2014 – VI R 40/12, BStBl. II 2014, 568; BFH 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359; BFH 19.09.2002 - VI R 70/01, BStBl. II 2003, 139). So können beruflich genutzte Räume, die in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden sind, durch ihre - für eine büromäßige Nutzung untypische - Ausstattung und eine damit zusammenhängende Funktionszuweisung ein Betriebsstätten ähnliches Gepräge erlangen und technische Anlagen und Schallschutzmaßnahmen dem betreffenden Raum z.B. das Gepräge eines häuslichen Tonstudios geben (vgl. BFH 10.10.2012 – VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359; BFH 16.10.2002 - XI R 89/00, BStBl. II 2003, 185; BFH 18.08.2003 - IV R 53/01, BStBl. II 2004, 55; BFH 09.08.2011 - VIII R 4/09, BFH/NV 2012, 200). Auch eine als Behandlungsraum ausgestattete und über einen separaten Eingang für Patienten leicht zugängliche Notfallpraxis im selbstgenutzten Einfamilienhaus ist kein häusliches Arbeitszimmer (vgl. BFH 05.12.2002 - IV R 7/01, BStBl. II 2003, 463; BFH 20.11.2003 - IV R 3/02, BStBl. II 2005, 203), ebenso wenig ein dem Einlagern und Aufbewahren betrieblicher Bedarfsgegenstände gewidmetes und entsprechend eingerichtetes Warenlager (vgl. BFH 22.11.2006 - X R 1/05, BStBl. II 2007, 304). Im Einzelfall ist das häusliche Arbeitszimmer von anderen beruflich oder betrieblich

genutzten Zimmern im häuslichen Bereich aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls abzugrenzen (BFH 26.02.2014 – VI R 40/12, BStBl. II 2014, 568; BFH 16.10.2002 - XI R 89/00, BStBl. II 2003, 185).

b) Nach der auch im Fall des Klägers vorzunehmenden Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls gelangt der erkennende Senat zu der Überzeugung, dass es sich sowohl bei dem in der A-Straße ... genutzten Raum als auch bei den beiden gegenüberliegenden betrieblich genutzten Zimmern in der C-Straße ... jeweils um ein häusliches Arbeitszimmer handelt, wobei die beiden Räume in der C-Straße einheitlich zu beurteilen sind. 58

aa) Die sich in den beiden im Streitzeitraum vom Kläger bewohnten Wohnungen befindlichen betrieblich genutzten Räume stellten jeweils ein Arbeitszimmer i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG dar. 59

aaa) Unter Zugrundelegung seines Vortrags insbesondere in seiner Tätigkeitsbeschreibung vom 28.03.2011 sammelt der Kläger in den betrieblich genutzten Räumlichkeiten seiner Wohnung zunächst Hintergrundinformationen über das jeweilige Stück, erarbeitet eine Konzeption, fertigt Entwurfsskizzen für das Bühnenbild, erstellt maßstabgetreue Bühnenbildmodelle, fertigt technische Zeichnungen für die einzelnen Gewerke sowie alle nötigen Vorlagen und Details für die Werkstätten und Kostümentwürfe. Damit aber unterscheidet sich die Nutzung der Räume durch den Kläger als Bühnenbildner nicht wesentlich von der Nutzung eines „typischen“ Arbeitszimmers durch andere Berufsgruppen. Der Kläger nutzt die jeweiligen Räume maßgeblich zur Recherche und zur Ideenentwicklung für das jeweilige Bühnenbild, welche in entsprechenden Entwürfen und schließlich in die Erstellung von maßstabgetreuen Bühnenbildmodellen mündet. Diese Tätigkeiten des Klägers sind mit der häuslichen Arbeitszimmertätigkeit z.B. eines Hochschullehrers, Dozenten oder Rechtsanwalts, die im Rahmen ihrer Tätigkeit zu bestimmten Themen recherchieren, Ideen entwickeln und auf Grundlage dessen Vorträge, Vorlesungen oder Schriftsätze verfassen, durchaus vergleichbar (vgl. BFH 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359), so dass sich eine unterschiedliche Behandlung von Gesetzes wegen verbietet. Dass das Resultat der in den betrieblich genutzten Räumen entfalteten Tätigkeit des Klägers nicht ein abgefasster Text, sondern ein körperliches Bühnenbildmodell nebst diversen Zeichnungen und Skizzen ist, kann vor diesem Hintergrund keinen Unterschied machen. Zudem kann nicht unberücksichtigt bleiben, dass der Kläger mit der Recherche von Hintergrundinformationen zu dem jeweiligen Stück und deren kreativen Umsetzung in Skizzen und Modellentwürfen Tätigkeiten vollzieht, die eine geistige Auseinandersetzung mit der Materie, nämlich der Oper, des Balletts oder Schauspiels erfordern. Dies ist nicht anders zu beurteilen als die geistige Auseinandersetzung z.B. eines Hochschullehrers oder Rechtsanwalts, der sich mit einer wissenschaftlichen oder rechtswissenschaftlichen Fragestellung beschäftigt (vgl. BFH 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359). Soweit der Kläger zudem in den betrieblich genutzten Räumen in Spezialschränken A2 und A3 Kartons, Werkzeuge, Schablonen und Verbrauchsmaterialien lagert, ist dies ebenfalls nicht anders zu betrachten als die Lagerung von Akten durch Angehörige bürotypischer Berufe (vgl. BFH 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359). 60

bbb) Abgesehen von der auf die Berufstätigkeit des Klägers übertragenen arbeitszimmertypischen Nutzung des betrieblichen Raumes in der A-Straße ... bzw. der betrieblichen Räume in der C-Straße ... vermag der Senat nicht die Auffassung des Klägers zu teilen, dass die Räume nach ihrer Ausstattung nicht als typisches Arbeitszimmer anzusehen seien. So lässt das vom Kläger im Nachgang zum Erörterungstermin vom 22.08.2017 eingereichte Bildmaterial, welches nach Angabe des Klägers in der mündlichen 61

Verhandlung die beiden betrieblich genutzten Zimmer in der C-Straße ... etwa drei Monate nach Abschluss der Betriebsprüfung im Jahr 2011 zeige, den optischen Eindruck eines „typischen“ Arbeitszimmers im Sinne eines Büros in seiner Gesamtheit zumindest nicht vollends entfallen, soweit man den eingereichten Fotos überhaupt einen Aussagewert für den Streitzeitraum 2005 bis 2009 zubilligen möchte. Denn abgesehen von den bereits zuvor erwähnten Spezialschränken zur Lagerung von A2 bzw. A3 Kartons, Werkzeugen, Schablonen und Verbrauchsmaterialien sind auf den Fotos auch bürotypische Einrichtungsgegenstände wie ein Schreibtisch nebst Drucker, Schubladenschränke und Sideboards zu sehen. Dass - was die Fotos allerdings nicht eindeutig wiedergeben - nach dem Vortrag des Klägers möglicherweise vier zusammengestellte Tische, die er zur Werksgestaltung und Ablage nutzt, den betrieblich genutzten Räumen das Gepräge geben, steht der Annahme eines häuslichen Arbeitszimmers nicht entgegen. Ein häusliches Arbeitszimmer i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG setzt nicht zwingend voraus, dass es mit bürotypischen Einrichtungsgegenständen ausgestattet ist und nur für Bürotätigkeiten genutzt wird (vgl. BFH 10.10.2012 - VIII R 44/10, BFH/NV 2013, 359; BFH 22.11.2006 - X R 1/05, BStBl. II 2007, 304). Dass sich in den Räumen des Klägers mehrere und zudem größere Tische, als dies für ein „normales“ Büro üblich sein mag, befunden haben, ist lediglich dem Umstand geschuldet, dass der Kläger für seine Tätigkeit als Bühnen- und Kostümbildner einer anderen Einrichtung bedarf, als dies bei einem Hochschullehrer oder Rechtsanwalt der Fall wäre. Dass es nach dem Vortrag des Klägers keinen zentralen, den Raum beherrschenden Schreibtisch gebe, ist damit unschädlich und steht der Annahme eines Arbeitszimmers i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht entgegen.

ccc) Soweit der Kläger nach seinem Umzug in die C-Straße ... nicht mehr nur einen Raum, sondern zwei gegenüberliegende Zimmer für seine Tätigkeit als Bühnen- und Kostümbildner genutzt hat, sieht sich der Senat nicht zu einer getrennten Beurteilung der beiden Räume veranlasst. Bei den beiden Räumen in der C-Straße ... handelt es sich vielmehr um ein als Einheit zu beurteilendes Arbeitszimmer.

62

(1) Die Funktion eines Arbeitszimmers kann auf zwei oder mehr Räume verteilt sein, ohne dass eine getrennte Beurteilung vorzunehmen wäre. Dies setzt voraus, dass die Räume eine funktionale Einheit bilden. Es kann in diesem Fall keinen Unterschied machen, ob aufgrund der räumlichen Situation des Steuerpflichtigen die Nutzung in einem oder in mehreren Räumen erfolgt (vgl. BFH 15.10.2014 – VIII R 8/11, HFR 2015, 914; BFH 18.04.2012 - X R 58/09, BFH/NV 2012, 1768; BFH 19.09.2002 - VI R 70/01, BStBl. II 2003, 139; BFH 20.11.2003 - IV R 30/03, BStBl. II 2004, 775; BFH 09.11.2006 - IV R 2/06, BFH/NV 2007, 677; *Frotscher*, in: *Frotscher*, EStG, § 4 Rn. 768, Stand März 2011). So kann z.B. auch ein als Archiv genutzter Raum unter Berücksichtigung seiner Ausstattung, Lage und Funktion als Teil des häuslichen Arbeitszimmers anzusehen sein (vgl. BFH 18.04.2012 - X R 58/09, BFH/NV 2012, 1768; BFH 26.03.2009 - VI R 15/07, BStBl. II 2009, 598; BFH 19.09.2002 - VI R 70/01, BStBl. II 2003, 139; *Frotscher*, in: *Frotscher*, EStG, § 4 Rn. 768, Stand März 2011; *Nacke*, in: *Littmann/Bitz/Pust*, Das Einkommensteuerrecht, §§ 4, 5 EStG Rn. 1768, Stand Dezember 2016).

63

(2) So liegt es auch im Fall des Klägers. Die beiden betrieblich genutzten Räume in der C-Straße ... bilden eine funktionale Einheit. Nach seinem Vortrag nutzt der Kläger den ersten Raum zur Fertigung, während der zweite Raum der Lagerung und Trocknung sowie Besprechungen mit Regisseuren über die Gestaltung der Modelle diene. Beide Räume dienen damit gleichsam der künstlerischen Betätigung des Klägers als Bühnenbildner, welche in den betrieblich genutzten Räumen von der Ideenentwicklung bis zur Fertigstellung eines Bühnenbildmodells reicht. Soweit der zweite Raum zudem zur Lagerung genutzt wird, kommt

64

ihm darüber hinaus auch die Funktion eines Archivs zu, das nach dem oben Gesagten als Teil eines häuslichen Arbeitszimmers anzusehen ist. Ob dort Akten und Bücher oder wie im Fall des Klägers Bühnenbildmodelle sowie die zu deren Entwurf und Herstellung erforderlichen Materialien zur jederzeitigen Nutzung bereit gehalten werden, macht für die rechtliche Beurteilung keinen Unterschied. Für die Zusammenfassung der beiden Räume als funktionale Einheit spricht zudem, dass der Kläger in seiner vorherigen Wohnung in der A-Straße ... nur einen Raum für seine Tätigkeit als Bühnen- und Kostümbildner genutzt hat, während er die identische Nutzung nach seinem Umzug in die C-Straße ... lediglich auf zwei gegenüberliegende Zimmer aufgeteilt hat. Dass die Räume in der C-Straße ... in anderer Weise genutzt worden wären als zuvor der eine Raum in der A-Straße ... macht der Kläger selbst ebenso wenig geltend wie eine getrennte rechtliche Beurteilung der gegenüberliegenden Zimmer. Dies zeigt sich auch darin, dass die Beteiligten in ihrem Schriftsätzen weit überwiegend und insoweit übereinstimmend auch bezogen auf die Wohnung des Klägers in der C-Straße ... begrifflich lediglich von „dem“ Arbeitszimmer bzw. „dem“ betrieblich genutzten Raum sprechen.

bb) Sowohl der betrieblich genutzte Raum in der A-Straße ... als auch die beiden gegenüberliegenden Zimmer in der C-Straße ... waren in die häusliche Sphäre des Klägers eingegliedert und damit als „häuslich“ i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG zu qualifizieren. 65

aaa) Gehört das Arbeitszimmer - wie im Fall des Klägers - unmittelbar und ohne räumliche Trennung zu der Wohnung oder dem Wohnhaus des Steuerpflichtigen, so ist es regelmäßig auch in dessen häusliche Sphäre eingebunden (vgl. BFH 30.01.2014 - VI B 125/13, BFH/NV 2014, 688; BFH 23.01.2003 - IV R 71/00, BStBl. II 2004, 43). Dies ist zwischen den Beteiligten ebenfalls nicht streitig. 66

bbb) Der Qualifizierung der jeweils betrieblich genutzten Räume als „häusliches“ Arbeitszimmer steht auch nicht entgegen, dass der Kläger dort nach seinem Vortrag bis zur Abgabe des Bühnenmodells Regisseure und Choreographen empfängt. Denn ein „häusliches Arbeitszimmer“ liegt nur dann nicht mehr vor, wenn die betreffenden Räumlichkeiten nach außen erkennbar für den Publikumsverkehr gewidmet und für das Publikum wie z.B. Patienten, Mandanten oder Kunden leicht zugänglich sind. Daran fehlt es aber, wenn diese Personen - wie im Streitfall - erst einen den Privatbereich betreffenden Flur durchqueren müssen, der den Zugang zu den Wohnräumen ermöglicht (vgl. BFH 15.06.2007 - XI B 93/06, BFH/NV 2007, 1650; BFH 20.11.2003 - IV R 3/02, BStBl. II 2005, 203). In einem solchen Fall handelt es sich bei den Räumen trotz nicht unwesentlichen Publikumsverkehrs um ein häusliches Arbeitszimmer i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG (vgl. BFH 15.06.2007 - XI B 93/06, BFH/NV 2007, 1650). 67

2. Dem Kläger steht der unbeschränkte Betriebsausgabenabzug auch nicht über § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 HS 2 EStG zu. Denn das Arbeitszimmer bildet nicht den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung. 68

a) Nach der ständigen Rechtsprechung des BFH ist der "Mittelpunkt" i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 HS 2 EStG - für alle Berufsgruppen gleichermaßen (BFH 27.03.2009 - VIII B 184/08, BStBl. II 2009, 850; BFH 14.07.2010 - VIII B 54/10, BFH/NV 2010, 2053) - nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen zu bestimmen (vgl. BFH 16.09.2015 - IX R 19/14, BFH/NV 2016, 380; BFH 09.08.2011 - VIII R 5/09, zitiert nach juris; BFH 13.11.2002 - VI R 28/02, BStBl. II 2004, 59; BFH 15.03.2007 - VI R 65/05, BFH/NV 2007, 1133, m.w.N.; BFH 22.10.2007 - XI B 12/07, BFH/NV 2008, 47, m.w.N.). Beurteilungsgrundlage ist dabei die gesamte der Erzielung von Einkünften dienende Tätigkeit des Steuerpflichtigen (BFH 27.03.2009 - VIII B 184/08, 69

BStBl. II 2009, 850). Deren Schwerpunkt ist im Rahmen einer umfassenden Wertung der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen festzustellen (vgl. BFH 15.03.2007 - VI R 65/05, BFH/NV 2007, 1133, m.w.N.). Dabei kommt es entscheidend darauf an, ob die Tätigkeit im Arbeitszimmer für das Berufsbild prägend ist (vgl. BFH 16.07.2014 - X R 49/11, BFH/NV 2015, 177; BFH 29.04.2003 - VI R 34/01, BFH/NV 2004, 319; BFH 15.03.2007 - VI R 65/05, BFH/NV 2007, 1133). Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kann in diesem Zusammenhang lediglich eine indizielle Bedeutung beigemessen werden (vgl. BFH 16.09.2015 – IX R 19/14, BFH/NV 2016, 380; BFH 09.08.2011 - VIII R 5/09, zitiert nach juris; BFH 26.06.2003 – IV R 9/03, BStBl. II 2004, 50). Entscheidend ist vielmehr, wo der Steuerpflichtige die für seinen Beruf wesentlichen Leistungen erbringt (BFH 16.09.2015 – IX R 19/14, BFH/NV 2016, 380; BFH 13.11.2002 - VI R 28/02, BStBl. II 2004, 59). Maßgebend ist danach, ob - unter Berücksichtigung der Verkehrsanschauung - das qualitativ für eine bestimmte steuerbare Tätigkeit Typische im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird (BFH 16.09.2015 – IX R 19/14, BFH/NV 2016, 380; BFH 08.12.2011 – VI R 13/11, BStBl. II 2012, 236). Die im Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten müssen für den ausgeübten Beruf so maßgeblich sein, dass sie diesen prägen (vgl. BFH 09.08.2011 - VIII R 5/09, zitiert nach juris; BFH 28.08.2003 - IV R 34/02, BStBl. II 2004, 53; BFH 23.03.2005 – III R 17/03, BFH/NV 2005, 1537). Allein der Umstand, dass die Tätigkeiten im Arbeitszimmer zur Erfüllung der außerhäuslichen Tätigkeit – etwa vor- oder nachbereitend – erforderlich sind, genügt für eine prägende Bedeutung der häuslichen Tätigkeit nicht (BFH 09.08.2011 – VIII R 5/09, zitiert nach juris; BFH 13.11.2002 – VI R 28/02, BStBl. II 2004, 59). Der Mittelpunkt der Betätigung liegt vielmehr dort, wo der Steuerpflichtige diejenigen Handlungen vornimmt und diejenigen Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind (vgl. BFH 16.07.2014 - X R 49/11, BFH/NV 2015, 177; BFH 26.06.2003 – IV R 9/03, BStBl. II 2004, 50; *Frotscher*, in: *Frotscher*, EStG, § 4 Rn. 803a, Stand März 2011).

Übt der Steuerpflichtige mehrere unterschiedliche Tätigkeiten aus, ist zwar nicht erforderlich, dass das Arbeitszimmer den Mittelpunkt "jedweder" oder "einer jeden einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" bilden muss. Gleichwohl bedarf es zunächst der Bestimmung des jeweiligen Betätigungsmittelpunktes der einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, um sodann auf dieser Grundlage den qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätigkeit zu ermitteln (vgl. zur Begründung im Einzelnen sowie zu den gebildeten Fallgruppen BFH 13.10.2003 - VI R 27/02, BStBl. II 2004, 771). In diesem Zusammenhang ist sodann nach der BFH-Rechtsprechung der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit nach dem Mittelpunkt der Haupttätigkeit zu bestimmen (vgl. BFH 16.07.2014 - X R 49/11, BFH/NV 2015, 177; BFH 09.08.2011 - VIII R 5/09, zitiert nach juris; BFH 16.12.2004 - IV R 19/03, BStBl. II 2005, 212). Fehlt für die Feststellung einer solchen Haupttätigkeit eine insoweit indizielle nichtselbständige Vollzeitbeschäftigung auf Grund privat- oder öffentlich-rechtlicher Arbeits- oder Dienstverhältnisse, so ist in Zweifelsfällen zur Feststellung der Haupttätigkeit auf die Höhe der jeweils erzielten Einnahmen, das den einzelnen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung zukommende Gewicht und den auf die jeweilige Tätigkeit insgesamt entfallenden Zeitaufwand abzustellen (BFH 16.07.2014 - X R 49/11, BFH/NV 2015, 177; BFH 09.08.2011 - VIII R 5/09, zitiert nach juris). Die Gewichtung dieser einzelnen Indizien ist nach den Umständen des Einzelfalls zu bestimmen (BFH 16.07.2014 - X R 49/11, BFH/NV 2015, 177; BFH 09.08.2011 - VIII R 5/09, zitiert nach juris; BFH 16.12.2004 - IV R 19/03, BStBl. II 2005, 212).

b) Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze bildet das Arbeitszimmer des Klägers nicht den Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung.

aa) Dabei sind entgegen der Auffassung des Beklagten die vom Kläger ausgeführte Tätigkeit der Malerei sowie die Verkaufstätigkeit privater Gegenstände über Ebay nicht in die Beurteilung einzubeziehen. Wie der Kläger in seiner Tätigkeitsbeschreibung vom 28.03.2011 ausgeführt hat, hat er die Tätigkeit als freier Maler in den letzten Jahren lediglich sporadisch ausgeübt. Die Verkaufstätigkeit über Ebay ist mangels Gewinnerzielungsabsicht des Klägers einkommensteuerrechtlich nicht von Relevanz. Letzteres ist nach dem Erörterungstermin vom 22.08.2017 zwischen den Beteiligten unstreitig.

bb) Bei der Haupttätigkeit des Klägers als Bühnenbildner liegt der Betätigungsmittelpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer. Vielmehr steht dem ebenso gewichtig und prägend die Tätigkeit des Klägers an den Theatern und Bühnen vor Ort gegenüber. 73

aaa) Die Tätigkeit eines Bühnenbildners umfasst den Entwurf von Bühnenbildern und die Überwachung in der Ausführung derselben. Sie gliedert sich in drei Phasen, nämlich in die Entwurfs-, die Umsetzungs- und schließlich die Phase der Endproben. 74

In der Entwurfsphase erstellt der Bühnenbildner nach eingehender Textanalyse und Recherchen erste Entwürfe, wobei er eng mit dem Regisseur und dem Dramaturgen zusammenarbeitet und die Bühnenbildentwürfe in maßstabsgetreuen Modellen umsetzt. 75

Daran anknüpfend folgt die Phase der Umsetzung. Vor Ort findet zunächst eine Bauprobe statt, um die Originalmaße des Bühnenbildes, den Eindruck und die Umbauten während einer Aufführung zu diskutieren. Dabei werden auf der Bühne die Grundmaße des Bühnenbildentwurfs improvisiert, was der Überprüfung der Proportionen, der Farben, der Beleuchtung etc. in Originalgröße und der Klärung technischer Kleinigkeiten dient. Nach Vornahme eventueller Änderungen des Entwurfs betreut der Bühnenbildner den anschließenden Umsetzungsprozess, wobei er Requisiten aussucht oder entwirft und herstellen lässt. Bei der Technischen Einrichtung kommt das entworfenen Bühnenbild erstmals auf die Bühne, wobei Detailanpassungen vorgenommen werden. Nach der Technischen Einrichtung können ggf. weitere Änderungen aufgrund der zeitlichen Planung, des Theaterbudgets oder der Werkstattkapazitäten erforderlich werden. Das Bühnenbild wird auf Auf-, Um- und Abbau sowie Funktionsfähigkeit überprüft. 76

Hierauf folgt schließlich die Phase der Endproben. Dabei finden die Bühnenproben in Originaldekoration statt. Hierbei ist der Bühnenbildner oftmals zur Anwesenheit verpflichtet, um nötig werdende Feinabstimmungen und ggf. Detailänderungen am Bühnenbild vorzunehmen (die vorstehende Arbeitsbeschreibung eines Bühnenbildners entstammt zusammengefasst Wikipedia zum Stichwort „Bühnenbild“). 77

bbb) Die vorstehende Tätigkeitsbeschreibung eines Bühnenbildners deckt sich mit der vom Kläger gegenüber der Betriebsprüfung und in der mündlichen Verhandlung vom 25.10.2017 gegebenen Beschreibung seiner Tätigkeit. Der Tätigkeitsbeschreibung des Klägers vom 28.03.2011 lassen sich - wenn auch in verkürzter Form - ebenfalls die drei Phasen zur Realisierung des fertigen Bühnenbilds entnehmen, an denen der Kläger, wie dies der oben dargestellten typischen Tätigkeit eines Bühnenbildners entspricht, jeweils mitwirkt. In der mündlichen Verhandlung hat der Kläger hinsichtlich der „Realisationsphase“ zudem ausgeführt, dass zunächst die Bauprobe zur Festlegung der Proportionen stattfindet. Es erfolgten in diesem Zusammenhang Besprechungen mit dem Regisseur, dem Dirigenten und den Werkstätten. Am nächsten Tag erfolge dann die sog. Werkstattabgabe. Bei der Technischen Einrichtung komme das Bühnenbild schließlich das erste Mal auf die Bühne. Ein bis zwei Tage vor der Premiere fänden die Schlussproben statt. Bei der Premiere müsse er zur Repräsentation seines Bühnenbildes selbst mit auf die Bühne. 78

ccc) Unter Zugrundelegung dieser Tätigkeitsbeschreibung und der von der Rechtsprechung zum Tätigkeitsmittelpunkt entwickelten Grundsätze wird offenbar, dass die für die Tätigkeit des Klägers als Bühnenbildner wesentlichen und diesen Beruf prägenden Tätigkeiten entgegen der Auffassung des Klägers jedenfalls nicht ausschließlich im Arbeitszimmer, sondern in einem für die Realisation des fertigen Bühnenbildes ebenso qualitativ gewichtigem Umfang außerhalb des Arbeitszimmers vor Ort an den Bühnen unter Einbeziehung der Werkstätten erbracht werden. Dies hat zur Folge, dass der Tätigkeitsmittelpunkt des Klägers nicht im Arbeitszimmer liegt. Denn die Tätigkeit eines Bühnenbildners erschöpft sich nicht – wie der Kläger behauptet – in dem bloßen Entwurf eines Bühnenbildes als Modell, was zweifellos den Tätigkeitsmittelpunkt im Arbeitszimmer des Klägers begründet hätte. 79

Der Senat stellt nicht in Abrede, dass der Kläger aufgrund einer eingehenden Recherche und geistigen Auseinandersetzung mit der umzusetzenden Oper die maßgeblichen Ideen zur Gestaltung des Bühnenbildes in seinem Arbeitszimmer entwickelt und diese Ideen in einem ersten Schritt künstlerisch in einem maßstabgetreuen Modell umsetzt. Dass es sich dabei um eine für den Beruf des Bühnenbildners wesentliche Tätigkeit handelt, bedarf keiner weiteren Ausführung. 80

In diesem Zusammenhang darf jedoch nicht unbeachtet bleiben, dass es sich bei den Arbeiten des Klägers im Arbeitszimmer lediglich um vorbereitende, auf die Erstellung des Bühnenbildes in Originalgröße gerichtete Tätigkeiten handelt. Denn dies stellt die nach den Verträgen vom Kläger zu erbringende Leistung dar. Der Kläger wird in den vorliegenden, als Werkverträge konzipierten Vereinbarungen durchgehend „für die bühnenbildnerische Ausstattung“ des betreffenden Werkes verpflichtet. Diese vom Kläger übernommene Hauptleistungspflicht erschöpft sich nicht in dem bloßen Entwurf und der Erstellung eines Bühnenbildmodells, sondern umfasst alle Tätigkeiten, die erforderlich sind, dass letztendlich das fertige Bühnenbild in Originalgröße zur Verwendung durch das beauftragende Theater zur Verfügung steht. Die sich an die Vorbereitungsphase im Arbeitszimmer anschließende Realisationsphase, welche in das fertige Bühnenbild mündet, ist für die Tätigkeit des Klägers als Bühnenbildner ebenso wesentlich und prägend. Dass der Kläger währenddessen – wie er ausführt – weder schöpferisch noch werkschaffend tätig wird, ist für den Senat nicht entscheidungserheblich. Denn dieser Umstand ist allein der Tatsache geschuldet, dass der schöpferische Akt zur Erstellung des Bühnenbildes regelmäßig bereits in der vorhergehenden Entwurfsphase ihren Abschluss gefunden hat. 81

Ebenso spricht es nicht gegen die Annahme eines Tätigkeitsschwerpunktes, dass der Kläger selbst bei der Erstellung des Bühnenbildes nicht in handwerklicher Weise mitwirkt. Auch wenn der Kläger nicht selbst mit „Hand anlegt“, nimmt er in der Realisationsphase und während der Proben dennoch Überwachungstätigkeiten wahr, ohne die der von ihm vertraglich geschuldete Erfolg, nämlich die bühnenbildnerische Ausstattung des Auftrag gebenden Theaters für ein bestimmtes Stück nicht zu erreichen wäre. Denn in jeder Phase der praktischen Umsetzung des zunächst lediglich als Modell vorhandenen Bühnenbildes kann die Vornahme von Änderungen, Detailanpassungen und Feinabstimmungen erforderlich werden, die sich u.a. aufgrund der zeitlichen Planung, des Theaterbudgets oder der Werkstattkapazitäten ergeben können. Die Wahrnehmung einer „Bauüberwachung“ im klassischen Sinne ist entgegen der Auffassung des Klägers für die Annahme einer wesentlichen Tätigkeit nicht erforderlich. 82

Dass die vom Kläger gegenüber den Theatern übernommenen Tätigkeiten in der Realisationsphase – mögen diese auch nur in seiner bloßen Präsenz zur Abstimmung unmittelbar erforderlich werdender Anpassungen des Bühnenbildes liegen – der Erstellung 83

des Bühnenbildmodells in der Gewichtung gleichwertig gegenüberstehen, findet sich in den vorgelegten Verträgen des Klägers bestätigt. Denn danach schuldet der Kläger nicht nur die Ablieferung eines Bühnenbildmodells, sondern insbesondere auch die Anwesenheit bei erforderlichen Vorarbeiten, bei der Bauprobe, den Dekorations- und Beleuchtungsproben, den technischen Proben und den Schlussproben bis hin zur Premiere. Darüber hinaus hatte er an Beratungsterminen mit den Werkstätten teilzunehmen und die Bühne bei der Ausführung seiner Entwürfe zu unterstützen. Diese Präsenzplichten des Klägers sind in den vorliegenden Verträgen als Hauptleistungspflichten konzipiert, die nicht hinter der Ablieferung der Bühnenbildentwürfe und –modelle zurücktreten. Dass die Anwesenheitspflichten keinen Selbstzweck erfüllen, versteht sich in diesem Zusammenhang von selbst.

Soweit der Kläger behauptet und exemplarisch für das Theater Chemnitz und die Oper Leipzig unter Zeugenbeweis gestellt hat, dass seine vertraglichen Präsenzplichten vor Ort allein der Kontrolle der ordnungsgemäßen Umsetzung seines Urheberrechts und der Erzielung unmittelbaren Einvernehmens dienen, bestätigt gerade dies die Wesentlichkeit der vom Kläger übernommenen Überwachungstätigkeit für die Realisierung des von ihm entworfenen Bühnenbildes, die ohne die Präsenz des Klägers in dieser wichtigen Realisationsphase nicht zu erreichen wäre. Da der Senat den Vortrag des Klägers insoweit als wahr unterstellen kann und nicht in Abrede stellt, bedurfte es der Vernehmung des vom Kläger benannten Zeugen, Herrn Dr. Helmich, nicht (vgl. zur Wahrunterstellung z.B. BFH 24.04.2007 – I R 64/06, BFH/NV 2007, 1893). 84

Für die Auffassung des erkennenden Senats, den Tätigkeitsschwerpunkt des Klägers jedenfalls nicht allein im Arbeitszimmer zu sehen, spricht des Weiteren, dass der Beruf des Bühnenbildners nach der Verkehrsauffassung wesentlich durch die Tätigkeit an der Bühne geprägt wird. Dies zeigt sich u.a. daran, dass der Kläger bei der Premiere zur Repräsentation des fertigen Bühnenbildes selbst auf der Bühne vorgestellt wird und folglich mit dem „Endprodukt“ und nicht lediglich mit dem Modellentwurf in Verbindung gebracht wird. 85

Schließlich indiziert auch der zeitliche Umfang, in dem der Kläger mit der praktischen Umsetzung seiner Bühnenbilder durch die betreffenden Opern und Theater befasst war, dass die von ihm vorgenommenen Unterstützungs- und Überwachungsleistungen nicht hinter die Tätigkeit des Klägers im Arbeitszimmer zurücktreten. So sei exemplarisch nur für das Streitjahr 2007 erwähnt, dass der Kläger an insgesamt 142 Tagen außerhalb seines Arbeitszimmers an Bauproben, Beleuchtungsproben, Endproben, sonstigen Proben, Premieren und Besprechungen teilgenommen sowie Werkstätten aufgesucht hat. Zwar mag man dem Kläger zugestehen, dass sich die Zahl der Tage, an denen er tatsächlich auswärts tätig ist, aufgrund der teils weit entfernten Opern und Theater unter Berücksichtigung der An- und Abreisetage verringern würde. Denn auch unter Abzug dieser Tage, an denen der Kläger sich aber dennoch außerhalb seines Arbeitszimmers aufhält und die seiner Auswärtstätigkeit an den Bühnen und Werkstätten zuzurechnen sind, verbliebe immer noch ein zeitlicher Umfang, der die Auswärtstätigkeit unter dem lediglich als Indiz wirkenden zeitlichen Aspekt keinesfalls als unbedeutend erscheinen lassen würde. 86

cc) Soweit der Kläger in den Streitjahren neben seiner Tätigkeit als Bühnenbildner auch als Kostümbildner tätig gewesen ist, verhält sich dies hinsichtlich der Tätigkeiten des Klägers im Einzelnen ähnlich, so dass auch insoweit der Tätigkeitsmittelpunkt jedenfalls nicht allein im Arbeitszimmer belegen ist. So hat der Kläger in seiner Tätigkeitsbeschreibung vom 28.03.2011 ebenso ausgeführt, dass nach Abgabe der Entwürfe detaillierte Besprechungen mit der Kostümleitung und den Gewandmeistern stattfänden, er Materialien auszusuchen habe, Anproben stattfänden und er an Endproben und der Premiere teilzunehmen habe. Ob 87

letztendlich bezüglich der Tätigkeit als Kostümbildner wegen der geringeren Gewichtigkeit der Auswärtstätigkeiten möglicherweise der Tätigkeitsmittelpunkt insoweit im Arbeitszimmer gesehen werden könnte, kann im Ergebnis jedoch dahinstehen, da jedenfalls der Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit des Klägers nach dem oben Gesagten nicht im Arbeitszimmer liegt. Der Tätigkeit des Klägers als Kostümbildner kommt neben seiner Haupttätigkeit als Bühnenbildner nur eine untergeordnete Bedeutung zu. Dies zeigt sich zum einen daran, dass die Beteiligten diesen Tätigkeitsbereich des Klägers in ihren Ausführungen nahezu unberücksichtigt lassen. Zum anderen geht die Tätigkeit des Klägers als Kostümbildner, jedenfalls soweit nach den vorliegenden Verträgen ersichtlich, meist in der Tätigkeit des Klägers als Bühnenbildner auf. So schuldet der Kläger nach einigen der vorliegenden Verträge neben der Bühnenbildnerischen Ausstattung auch die kostümbildnerische Ausstattung eines Werkes, während Verträge ausschließlich über die kostümbildnerische Ausstattung eines Werkes sich in den Akten jedenfalls nicht finden lassen.

dd) Soweit der Kläger schließlich in den Streitjahren neben seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit zumindest zeitweise im Streitzeitraum auch Einkünfte aus Kapitalvermögen und sonstige Einkünfte aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielt hat, ist schon nicht ersichtlich und vom Kläger auch nicht geltend gemacht, dass er sein jeweiliges Arbeitszimmer im Zusammenhang mit diesen Einkünften überhaupt genutzt hat, so dass das Arbeitszimmer insoweit ebenfalls nicht den Tätigkeitsmittelpunkt bildet. 88

ee) Der Beklagte hat daher zu Recht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers nicht im Arbeitszimmer verortet und ihm nur einen begrenzten Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 HS 1 EStG i.H.v. 1.250 € zugestanden. Dies gilt auch für das Streitjahr 2006, in dem der Kläger von der A-Straße ... in die C-Straße ... in D verzogen ist. Denn der Betrag von 1.250 € steht dem Kläger für das gesamte Streitjahr nur einmal zu, auch wenn er in einem Veranlagungszeitraum mehrere Arbeitszimmer genutzt hat (vgl. BFH 09.05.2017 – VIII R 15/15, BStBl. II 2017, 956 m.w.N.). 89

3. Der Beklagte war schließlich auch nicht aus verfahrensrechtlichen Gründen daran gehindert, den die jeweiligen Arbeitszimmer betreffenden Betriebsausgabenabzug des Klägers in den Streitjahren auf 1.250 € zu begrenzen. Dies gilt sowohl für den Einkommensteuerbescheid 2009, der zum Zeitpunkt seiner Änderung aufgrund der Betriebsprüfung am 08.12.2011 ohnehin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand und daher gem. § 164 Abs. 2 Satz 1 AO jederzeit geändert werden konnte, als auch für die Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008. Diese konnten jeweils nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO geändert werden. 90

Nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekannt werden, die zu einer höheren Steuer führen. 91

a) Tatsache ist alles, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Tatbestandes sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften materieller oder immaterieller Art (BFH 19.11.2014 – VIII R 12/12, zitiert nach juris; BFH 08.12.1998 – IX R 14/97, BFH/NV 1999, 743; BFH 18.12.1996 - XI R 36/96, BStBl. II 1997, 264; *Peters*, in: Pfirmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 173 Rn. 11, Stand Juli 2017). Art und Umfang der vom Kläger im Streitzeitraum außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers wahrgenommenen Tätigkeit als Bühnenbildner stellen Tatsachen i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO dar. 92

b) Diese Tatsachen sind dem Beklagten erst nachträglich bekannt geworden. Eine Tatsache ist nachträglich bekannt geworden, wenn sie das Finanzamt bei Erlass des zu ändernden Steuerbescheids noch nicht kannte (BFH 13.01.2011 – VI R 61/09, BStBl. II 2011, 479; BFH 13.09.2001 - IV R 79/99, BStBl. II 2002, 2 m.w.N.). Maßgeblicher Zeitpunkt für den Kenntnisstand ist die abschließende Zeichnung des für die Steuerfestsetzung zuständigen Beamten (BFH 13.01.2011 – VI R 61/09, BStBl. II 2011, 479; BFH 27.11.2001 - VIII R 3/01, BFH/NV 2002, 473). Bei Erlass der aufgrund der Betriebsprüfung geänderten Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 war dem zuständigen Sachbearbeiter des Beklagten Art und Umfang der Tätigkeit des Klägers als Bühnenbildner außerhalb seines Arbeitszimmers nicht bekannt. Vielmehr sind diese Umstände dem Beklagten erst im Laufe der Betriebsprüfung, die Ende März 2011 begonnen wurde, offenbar geworden. 93

Soweit der Kläger behauptet, dem Beklagten seien diese Umstände bereits aufgrund des im Mai 2007 gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 geführten Rechtsbehelfsverfahrens bekannt gewesen, so trifft dies nicht zu. Der damalige steuerliche Berater des Klägers hat in dem Einspruchsschreiben vom 14.05.2007 angegeben, dass der Kläger die Auftrag gebenden Theater im Rahmen seiner Bühnenbildnerischen Tätigkeit ausschließlich „gelegentlich“ zu Besprechungen, Proben etc. aufsuche. Im anschließenden Telefonat wurde ausweislich des vom zuständigen Sachbearbeiter des Beklagten gefertigten Aktenvermerks weiterhin behauptet, dass der Kläger als Bühnenbildner nur im Design tätig und nur zur Vorstellung und Abnahme der Bühne im Theater sei. Diese Angaben treffen ausweislich der eigenen Tätigkeitsbeschreibung des Klägers vom 28.03.2011, der während der Betriebsprüfung vorgelegten Verträge sowie nach den ebenfalls erst im Rahmen der Betriebsprüfung vorgelegten Aufstellungen über die den Verpflegungsmehraufwendungen zugrunde liegenden Auswärtstätigkeiten nicht zu. Wie oben ausgeführt war der Kläger im Streitzeitraum nicht nur quantitativ in immensem Umfang (jeweils mehr als 130 Tage pro Streitjahr!) außerhalb seines Arbeitszimmers tätig, sondern hat dort auch für die Umsetzung des von ihm entworfenen Bühnenbildes qualitativ wesentliche Überwachungstätigkeiten wahrgenommen, die für die Realisierung des fertigen Bühnenbildes in Originalgröße unerlässlich waren. Demgegenüber wurde das tatsächliche Ausmaß der Auswärtstätigkeiten des Klägers während des Einspruchsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 2005 nahezu heruntergespielt. Denn davon, dass der Kläger nur „gelegentlich“ und nur „zur Vorstellung und Abnahme der Bühne“ im Theater sei, kann nach den erst während der Betriebsprüfung im Jahr 2011 und damit nachträglich gewonnenen Erkenntnissen keine Rede sein. 94

c) Die nachträglich bekannt gewordene Tatsache der Art und des Umfangs der vom Kläger als Bühnenbildner außerhalb seines Arbeitszimmers wahrgenommenen Tätigkeit ist auch rechtserheblich. Denn eine nachträglich bekanntgewordene Tatsache ist nur dann nicht i.S.d. § 173 Abs. 1 Nr.1 AO rechtserheblich, wenn das Finanzamt auch bei Kenntnis der Tatsache schon zum Zeitpunkt des Erlasses des zu ändernden Bescheides mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu keiner anderen Entscheidung gelangt wäre (vgl. BFH 14.12.1994 – XI R 80/92, BStBl. II 1995, 293). Davon kann unter Berücksichtigung der obigen Ausführungen nicht ausgegangen werden. 95

d) Schließlich war der Beklagte auch nicht nach dem Grundsatz von Treu und Glauben an der Änderung der Einkommensteuerbescheide 2005 bis 2008 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gehindert. Der Beklagte musste Art und Umfang der Auswärtstätigkeiten des Klägers nicht deswegen als bekannt gegen sich gelten lassen, weil ihm ein Ermittlungsfehler zur Last gelegt werden könnte. 96

aa) Die Finanzbehörde ist an der Änderung eines Steuerbescheides zulasten des Steuerpflichtigen gehindert, wenn ihr die tatsächlich erst später bekannt gewordenen Tatsachen bei ordnungsgemäßer Erfüllung ihrer Amtsermittlungspflicht nicht verborgen geblieben wären (vgl. BFH 28.06.2006 - XI R 58/05, BStBl. II 2006, 835; BFH 24.01.2002 - XI R 2/01, BStBl. II 2004, 444; *Rüsken*, in: Klein, AO, 13. Aufl. 2016, § 173 Rn. 80). Allerdings kann der Steuerpflichtige sich auf eine Ermittlungspflichtverletzung der Finanzbehörde nicht berufen, wenn er seinerseits nicht den ihm obliegenden Erklärungs- und Mitwirkungspflichten in zumutbarer Weise nachgekommen ist (vgl. BFH 28.04.2006 – VI B 131/05, BFH/NV 2006, 1445; BFH 26.06.2013 – I R 4/12, BFH/NV 2013, 1925; *Peters*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 173 Rn. 178, Stand Juli 2017). Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige zu steuerungsrelevanten Tatsachen keine, unvollständige, ungenaue oder unrichtige Angaben gemacht hat (vgl. z.B. BFH 20.04.2004 – IX R 39/01, BStBl. II 2004, 1072; *Peters*, in: Pfirrmann/Rosenke/Wagner, BeckOK AO, § 173 Rn. 178, Stand Juli 2017). Ob den Steuerpflichtigen daran ein Verschulden trifft, ist unerheblich (vgl. BFH 21.06.1968 – VI R 135/66, BStBl. II 1968, 698). Erklärungen sowie das Verschulden eines von ihm beauftragten Steuerberaters muss der Steuerpflichtige sich zurechnen lassen (vgl. z.B. BFH 09.11.2001 – VIII R 18/08, BFH/NV 2012, 370 zum Verschulden eines Steuerberaters bei der Erstellung einer Steuererklärung).

bb) Nach diesen Grundsätzen ist schon keine Ermittlungspflichtverletzung des Beklagten erkennbar. Selbst wenn dies der Fall wäre, könnte der Kläger sich jedenfalls nicht zulasten des Beklagten darauf berufen. 98

Im Rahmen der Bearbeitung der am 16.04.2007 beim Beklagten eingegangenen Einkommensteuererklärung 2005 gelangte der zuständige Sachbearbeiter des Beklagten zu der Auffassung, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Klägers darstelle und begrenzte daher den Betriebsausgabenabzug im Einkommensteuerbescheid 2005 vom 11.05.2007 insoweit auf 1.250 €. Dass der Beklagte dem hiergegen gerichteten Einspruch des Klägers mit geändertem Einkommensteuerbescheid 2005 vom 06.06.2007 abhalf, beruht nicht auf einer Ermittlungspflichtverletzung. Zwar ergaben sich aus dem Einspruchsschreiben vom 14.05.2007 Zweifel daran, ob der Kläger tatsächlich die Auftrag gebenden Theater lediglich „gelegentlich“ aufgesucht hat, zumal der Kläger in seiner Gewinnermittlung in nicht unerheblichem Umfang Reisekosten als Betriebsausgaben geltend gemacht hat. Diesen Zweifeln ist der Beklagte jedoch vor Erlass des Abhilfebescheides nachgegangen. Er hat ausweislich des Aktenvermerks vom 14.05.2007 aufgrund des Einspruchs mit dem damaligen Steuerberater des Klägers telefoniert und die Arbeitszimmerproblematik nochmals thematisiert. Erst aufgrund des Telefonats erfolgte die Abhilfe. Mehr, als sich zur weiteren Sachaufklärung an den Kläger bzw. an seinen steuerlichen Berater zu wenden, war von dem Beklagten nicht zu erwarten. Vor diesem Hintergrund war auch ein nochmaliges Aufgreifen der Arbeitszimmerproblematik in den Folgejahren nicht erforderlich, in denen die geltend gemachten Betriebsausgaben insoweit vollumfänglich jeweils anerkannt worden sind. 99

Selbst wenn man die Ermittlungsbemühungen des Beklagten vor Erlass des Abhilfebescheides für unzureichend halten wollte, könnte der Kläger sich jedenfalls nicht darauf berufen. Denn wie oben ausgeführt hat der damalige Steuerberater Art und Umfang der Tätigkeit des Klägers als Bühnenbildner außerhalb des Arbeitszimmers unzutreffend dargestellt und damit durch die Fehlvorstellung des Sachbearbeiters den Erlass des Abhilfebescheides 2005 vom 06.06.2007 und der insoweit ebenfalls fehlerhaften Einkommensteuerbescheide der Folgejahre 2006 bis 2008 verursacht. Dies muss der Kläger sich zurechnen lassen. 100

III. Die prozessualen Nebenentscheidungen beruhen auf den §§ 136 Abs. 1 Satz 1, 139 Abs. 101
3 Satz 3, 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO und 708 Nr. 10, 709 Satz 2, 711 Satz 1 und 2 der
Zivilprozessordnung (ZPO).
