Finanzgericht Köln, 9 K 2291/17

Datum:	21.04.2021
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	9. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	9 K 2291/17
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2021:0421.9K2291.17.00

Rechtskraft:	rechtskräftig

Tenor:

Die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften für 2010 vom 14.09.2015, für 2011 vom 14.09.2015 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 09.02.2016 und für 2012 vom 14.09.2015 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 05.02.2016 werden unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen vom 26.07.2017 dahingehend geändert, dass die festgestellten Einkünfte aus Gewerbebetrieb als solche aus selbständiger Arbeit festgestellt werden und die sonstigen Feststellungen zum Gewerbesteuermessbetrag und zur tatsächlich zu zahlenden Gewerbesteuer aufgehoben werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollsteckenden Betrags abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrags leisten.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist umstritten, ob die Dienstleistungen der A GbR zu selbständigen oder zu gewerblichen Einkünften geführt haben. 2

3

Die A GbR betrieb in den Streitjahren ein Rendering-Büro zur Visualisierung von Architekturprojekten. Gesellschafter der GbR waren die Kläger B und C, beides Diplomingenieure und Architekten. Neben den beiden Gesellschaftern waren bei der GbR in den Streitjahren nach ihren Angaben Architekten und ein Mediengestalter unterstützend tätig. Zum 31.12.2012 wurden die Mitunternehmeranteile beider Gesellschafter gegen Gewährung neuer Anteile in die neu gegründete A GmbH eingebracht.

In den Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte 2010 bis 2012 wurden die Einkünfte, wie in den Vorjahren seit der Gründung 2004, als solche aus selbstständiger Tätigkeit i. S. d. § 18 EStG qualifiziert. Die Art des Unternehmens wurde als „... Visualisierung Service“ angegeben. 4

Die Betriebsprüfung qualifizierte die Einkünfte indes als solche aus Gewerbebetrieb gemäß § 15 EStG. Denn es seien weder die Voraussetzungen eines sogenannten Katalogberufs im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erfüllt, noch handele es sich um eine künstlerische Tätigkeit i.S. dieser Vorschrift (vgl. Tz. 2.2.3. BP-Bericht vom 11.06.2015). 5

Der Beklagte schloss sich der Auffassung der Betriebsprüfung an und erließ unter dem 14.09.2015 geänderte Feststellungsbescheide 2010 bis 2012. 6

Die hiergegen von den Gesellschaftern jeweils eingelegten Einsprüche wies der Beklagte mit inhaltlich gleichlautenden Einspruchsentscheidungen unter dem 26.07.2017 als unbegründet zurück. Während des Einspruchsverfahrens waren die Feststellungsbescheide unter dem 09.02.2016 (2011) und unter dem 05.02.2016 (2012) wegen vorliegend nicht relevanter Umstände geändert worden. 7

Die durch die GbR angebotenen Visualisierungs-Dienstleistungen führten nicht zu Einkünften aus selbstständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 EStG. Aufgrund des begrenzten eigenen Gestaltungsspielraums bei der Visualisierung fremder Architektenentwürfe stehe die Anwendung technischer Fertigkeiten und die Beherrschung der entsprechenden Grafik-Software so deutlich im Vordergrund, dass im Rahmen einer Gesamtwürdigung die konkrete Tätigkeit weder dem Berufsbild eines Architekten oder Ingenieurs entspreche noch die Voraussetzungen einer künstlerischen Tätigkeit erfülle. Selbst wenn die Tätigkeit in einzelnen Projekten dem Berufsbild eines Architekten entspräche oder die schöpferische Gestaltungshöhe einer künstlerischen Betätigung erreicht würde, sei nach dem Gesamtbild der Verhältnisse im Rahmen einer gewichtenden Betrachtung eine einheitliche Qualifizierung als gewerbliche Einkünfte angezeigt. Dies gelte insbesondere vor dem Hintergrund, dass die einzelnen übernommenen Aufgaben sich nicht im Vorfeld der einen oder der anderen Kategorie zuordnen ließen, da sich der Mitgestaltungsanteil erst im Laufe des Projekts herausstellen würde. 8

Bei der Abgrenzung zwischen gewerblichen und freiberuflichen Einkünften anhand der Negativabgrenzung sei zugunsten der beiden Gesellschafter der GbR zwar zu berücksichtigen, dass beide Kläger ein Architekturstudium mit dem Abschluss als Diplomingenieur absolviert hätten und beide Mitglieder der Architektenkammer NRW seien. Beide Gesellschafter seien folglich berechtigt, die geschützten Berufsbezeichnungen „Architekt“ und „Diplom-Ingenieur“ zu führen. Für die Anwendung von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG komme es allerdings maßgeblich auf die konkrete Tätigkeit an. Diese müsse sich wenigstens auf einen der Hauptbereiche der Ingenieurs- bzw. Architektentätigkeit erstrecken (vgl. BFH, IV R 34/01, BStBl. II 2003, 761). 9

10

Eine Qualifizierung als freiberufliche Ingenieurstätigkeit scheide bei den Klägern aus. Denn das Berufsbild des Ingenieurs werde durch die Fähigkeit geprägt, auf Grundlage natur- und technikwissenschaftlicher Ergebnisse unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Belange technische Werke zu planen, zu konstruieren und ihre Fertigung zu überwachen (vgl. BFH, IV R 53/00, BFH/NV 01, 1547). Auch wenn zur Visualisierung der fremden Entwürfe ein gewisses technisches Verständnis von Vorteil sein dürfe, liege hier kein Schwerpunkt der Tätigkeit der Kläger.

Die Aufgabe von Architekten sei die gestaltende, technische und wirtschaftliche Planung von Bauwerken, die Beratung, Betreuung und Vertretung des Bauherrn in den mit der Planung und Durchführung eines Bauvorhabens zusammenhängenden Fragen sowie die Überwachung der Ausführung (vgl. BFH, IV 61/61, BStBl. III 1965, 586). Die einzelnen typischerweise zu erbringenden Leistungen eines Architekten seien in der HOAI niedergelegt. Hierbei werde zwischen Grundleistungen und besonderen Leistungen differenziert. 11

Nach den bisherigen Ausführungen der Kläger generiere die GbR auf Basis von Entwürfen anderer Architekten interaktive 3D-Welten und fotorealistische Ansichten der jeweiligen Objekte und animiere diese gegebenenfalls auch. Die Entwurfskonzepte Dritter würden folglich aufgenommen, verstanden und mittels Computergrafik möglichst optimal in Szene gesetzt. Dabei könne die Visualisierung nach Auskunft der GbR auch bereits in frühen Entwicklungsstadien eingesetzt werden, in denen der Architektenentwurf noch nicht vollständig ausentwickelt sei. In diesen Fällen komme es nach Angaben der Kläger regelmäßig auch zu einer Interaktion oder Rückkopplung zwischen den(Fremd-)Architekten auf der einen und den Gesellschaftern der GbR auf der anderen Seite. 12

Dies sei nicht ausreichend, um die Voraussetzungen von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zu erfüllen. Denn sowohl der gestalterische (Erst-)Entwurf als auch die komplette technische und wirtschaftliche Planung des Projekts erfolgten durch die originär vom Bauherrn beauftragten Architekten und gerade nicht durch die Kläger. Auf der Ebene des originär beauftragten Architekten fände der Großteil der gestalterischen und kreativen Arbeit statt. Dieser Architekt erschaffe nach den Vorstellungen seines Kunden quasi „aus dem Nichts“ den Entwurf eines Bauwerks. Hierbei habe er nicht nur gestalterische Elemente zu berücksichtigen, sondern diese vor allem mit den sachlichen und technischen Anforderungen des Kunden in Einklang zu bringen. Diese Leistung decke regelmäßig sowohl die Außengestaltung als auch die Grundrissplanung und die Erfüllung weiterer technischer Spezifikationen und Vorgaben ab. Seine „auf dem Papier“ erdachte Planung müsse folglich - jedenfalls solange es sich nicht um reine Zweckbauten handele - in eine Gesamtvorstellung des von ihm erdachten Projekts münden. 13

Die Beauftragung eines Visualisationsbüros, die Planung grafisch möglichst überzeugend darzustellen und bildlich zu präsentieren, sei als grafische Umsetzung und Übersetzung der technischen Zeichnungen und Pläne in ein für den architektonisch regelmäßig nicht vorgebildeten Bauherrn besser verständliches Medium zu verstehen. Dabei gehe es regelmäßig um die Darstellung der äußeren Wirkung des Bauwerks, insbesondere seiner Fassade. So seien jedenfalls die Referenzprojekte auf der Homepage der GbR zu verstehen. In der Sache liege daher der Schwerpunkt der Rendering-Tätigkeit darin, bereits erschaffene oder erdachte Entwürfe zu übernehmen und mittels hochwertiger Computergrafiken optisch ansprechend darzustellen. 14

Die Visualisierung eines Entwurfs durch Präsentationsmodelle, perspektivische Darstellungen oder digitale Geländemodelle könne zwar grundsätzlich eine Leistung der Architekten in der Leistungsphase II (Vorplanung) nach der HOAI sein. Dies gelte insbesondere für 15

Präsentationshilfen, die für die Klärung im Vorentwurfsprozess noch nicht notwendig seien. Allerdings gehörten zu den Katalogleistungen dieser Leistungsphase auch andere sekundäre Leistungen, wie beispielsweise die Aufstellung eines Finanzierungsplans oder das Mitwirken bei der Kreditbeschaffung. Hieran werde deutlich, dass es sich bei der an dieser Stelle in der HOAI aufgezählten Leistungen der Qualität nach eher um Nebenleistungen handele, die die Haupttätigkeit vorbereiteten oder flankierten. Die auf den Bereich des Renderings spezialisierte GbR biete mithin ausschließlich eine eng begrenzte Teilleistung aus dem breiten Aufgabenfeld einer umfassenden architektonischen Betreuung an.

Im Vordergrund stehe die saubere technische Umsetzung bzw. Darstellung fremder Entwürfe und nicht die aufgrund eigener Fachkenntnisse eines Architekten geschaffenen Arbeitsergebnisse. Die Visualisierung komplexer Entwürfe mittels hochwertiger Computergrafikprogramme erfordere zwar sicherlich erhebliche Fertigkeiten im Umgang mit der Software und ein Verständnis der jeweiligen Entwurfsmaterialien sowie ein gewisses Maß an architektonischem Begleitwissen. Dies rechtfertige jedoch nicht die Annahme, dass die GbR insoweit in einer einem Architekten vergleichbaren Art und Weise tätig werde (vgl. für den Fall einer Datenschutzbeauftragten BFH, IV R 34/01, BStBl. II 2003, 761). Die Tätigkeit tangiere zwar einen eng gefassten Teilbereich, sei aber nicht mit der umfassenden Bauplanung/-begleitung durch einen Architekten vergleichbar. 16

Auch der BFH sehe in der Erbringung von in der HOAI geregelten Leistungen lediglich ein Indiz dafür, dass im Einzelfall möglicherweise eine architektenähnliche Tätigkeit ausgeübt werde (vgl. BFH XI B 88/01, BFH/NV 2002, 1026). Aufgrund der vorstehenden Ausführungen sei eine etwaige Indizwirkung im konkreten Einzelfall jedoch widerlegt. Schwerpunkt der Tätigkeit sei die gekonnte Abbildung und ästhetische Simulation der Entwürfe. Ausschlaggebend für die bestmögliche Herausarbeitung des Wesens der Objekte seien vor allem die technischen Fertigkeiten im Umgang mit der jeweiligen Software und nicht die im Rahmen des Architekturstudiums erworbenen planerischen und gestalterischen Fähigkeiten. Dies werde verstärkt durch die große Bandbreite an eher technisch ausgerichteten Berufsbildern der Mitarbeiter, die neben den Gesellschaftern in der GbR tätig würden, wie z.B. Multimediagestaltern, Fotografen, Grafikern und Bildbearbeitern. Aufgrund der inhaltlichen Beschränkung übe die GbR bei einer wertenden Betrachtung keine Tätigkeit aus, die dem Berufsbild eines Architekten entspreche. 17

Schließlich sei die GbR auch nicht in einem der Kernbereiche der Architektur tätig. Im Vergleich zum originär tätig werdenden Architekten trete die GbR mit ihren eigenen gestalterischen Beiträgen zurück. 18

Soweit sich die Kläger hilfsweise auf eine künstlerische Tätigkeit stützten, sei dies ebenfalls zu verneinen. Denn eine solche könne nur angenommen werden, wenn dem Objekt - hier also der Visualisierung - eine Aussagekraft innewohne, die über die Darstellung der Wirklichkeit hinausgehe (vgl. BFH I R 78/69, BStBl. II 1971, 267), was bei den Klägern im Ergebnis nicht der Fall sei. 19

Hiergegen haben die Kläger jeweils als ehemalige Gesellschafter der A GbR mit Schreiben vom 25.08.2017 Klage erhoben (9 K 2291/17 und 9 K 2294/17) Mit Beschluss vom 21.04.2021 wurden beide Verfahren zur gemeinsamen Verhandlung und einheitlichen Entscheidung gemäß § 73 Abs. 2 FGO verbunden (9 K 2291/17). 20

Zur Begründung tragen die Kläger vor, dass die Anwendung von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG (Katalogberuf „Architekt“) schon daraus folge, dass die Leistungen „Rendern/Visualisierung von Architekturprojekten“ dem üblichen Angebotsportfolio eines 21

Architekturbüros entsprechen. Deshalb sei diese Tätigkeit auch in der HOAI geregelt und danach abrechenbar. Nach der Rechtsprechung des BFH und diverser Finanzgerichte führe bereits dieser Umstand dazu, dass die durch die Kläger angebotenen Visualisierungsleistungen unter die originäre Tätigkeit eines Architekten zu subsumieren seien.

Dies ergebe sich insbesondere aus dem BFH-Beschluss vom 22.04.2010 (VIII B 264/09). 22
Hier werde im ersten Leitsatz ausgeführt, dass es weder hinsichtlich der für die Annahme einer freiberuflichen Tätigkeit erforderlichen Kenntnisse noch hinsichtlich der Ausübung einer einem Ingenieur vergleichbaren Tätigkeit weiterer Darlegungen bedürfe, wenn geltend gemacht werde, dass selbstständig und eigenverantwortlich Leistungen nach den Leistungsstufen 8 und 9 der HOAI erbracht worden seien. Ergänzend werde in Rz. 8 des Beschlusses ausgeführt, dass es sich bei den von dem dortigen Kläger unstreitig erbrachten Leistungen bereits aufgrund gesetzlicher Zuordnung in der HOAI um für den Ingenieurberuf typische Aufgaben handele, deren verantwortliche Wahrnehmung grundsätzlich auch entsprechende theoretische Kenntnisse erfordere. Weitere Darlegungen seien deshalb hierzu nicht erforderlich gewesen. Dass vorliegend die Visualisierungsleistungen an anderer Stelle in der HOAI geregelt und der sogenannten Leistungsphase II zuzurechnen seien, könne keinen Unterschied machen.

Auch aus dem Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 11.02.2000 (3 K 2679/96) 23
folge, dass vorliegend aufgrund der Zuordnung zur Leistungsphase II von selbstständigen Einkünften ausgegangen werden könne. Das Finanzgericht habe dem dortigen Kläger zwar die Qualifikation einer Ingenieurstätigkeit abgesprochen. Dies habe jedoch gerade daran gelegen, dass der dortige Kläger, der nicht über ein Ingenieursstudium verfügt habe, nicht im Bereich der Honorarzone II oder III tätig geworden und damit keine durchschnittlichen bzw. hohen Planungsanforderungen erfüllt habe, sondern aufgrund der Tätigkeiten in Honorarzone I nur geringe Planungsanforderungen habe erfüllen müssen. Als Umkehrschluss folge mithin aus diesem Urteil, dass zumindest ab der Honorarzone II die Planungsanforderungen so hoch seien, dass hierfür das Hintergrundwissen eines Architekten erforderlich sei. Ergänzend sei auf die Aussage der Architektenkammer Nordrhein-Westfalen, Herrn D hinzuweisen, der ausdrücklich bestätigt habe, dass die Tätigkeit der Kläger zur Leistungsphase II gehöre.

Auch die Entscheidung des FG Berlin vom 07.05.1999 (6 B 6479/98) bestätige die 24
Auffassung der Kläger. Denn nach den Äußerungen im ersten Leitsatz werde selbst dann eine freiberufliche Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausgeübt, wenn die Kläger als studierte Architekten und Bauingenieure ausschließlich Tätigkeiten ausübten, für die eine mindere Qualifikation ausreichen würde. Im zweiten Leitsatz des Beschlusses habe das FG zusammengefasst, dass selbst dann, wenn nicht Honorare nach der HOAI, sondern nach anderen Kriterien vereinbart worden seien, dies noch kein Indiz für die Annahme eines Gewerbebetriebs darstelle.

Zudem verliere ein Freiberufler nach der Auffassung des BFH selbst dann nicht seine 25
vollständige Qualifikation, wenn er ausschließlich Tätigkeiten ausübe, für die er lediglich eine mindere Qualifikation benötige (BFH-Urteil vom 12.10.1989, IV R 119/87; sowie FG-Berlin, Beschluss vom 07.05.1999). Auch vorliegend Fall färbe die höhere Qualifikation der Ausbildung auf die konkrete Tätigkeit ab.

Vor dem Hintergrund dieser Rechtsprechung sei kein Raum für die durch den Beklagten 26
vertretene Rechtsauffassung, dass keine eigenschöpferische Tätigkeit vorliege, da die Kläger lediglich die von den originären Architekten erstellten Baupläne und Grundrisse einer Visualisierung zuführen würden, damit die Pläne für die Bauherrn besser nachvollziehbar

seien. Die Kläger erstellten Architekturvisualisierung. Ihre besondere Qualifikation als Architekten sei hierbei ihre Fähigkeit, die Vorgaben der entwerfenden Architekten nicht nur inhaltlich und technisch zu verstehen, sondern darüber hinaus zu interpretieren, um diese bei der Übersetzung in das 3-D-Modell und der perspektivischen Darstellung gegebenenfalls zu modifizieren, so dass der Entwurfsansatz oder das Wesen des Gebäudes besonders klar zur Geltung komme. Diese Modifikationen fänden zwar in Absprache mit dem „Kunden“ statt, seien jedoch Ergebnis der Kreativität und Fachkenntnis der Kläger.

Hierzu müsse grundsätzlich verstanden werden, dass die Darstellung zwar für den Laien eine fotoreale Anmutung hätte, also den Sehgewohnheiten der Menschen von Fotografien entspräche, jedoch meistens in irgendeiner mehr oder weniger auffälligen Form verfremdet sei. Dies könne in Form einer Veränderung des Raumes/Baukörpers, durch Verzerrung der Perspektive, Abstrahierung oder Hervorhebung von architektonischen Details, Kreation spezieller Material- und Oberflächeneigenschaften oder aber auch einfach durch eine besondere Lichtführung und Blickpunktwahl geschehen. Ziel der Visualisierung sei nicht die reine Widerspiegelung der Realität im Sinne von Fotorealismus, sondern einer wahrgenommenen Realität bzw. einer Vision von Realität. 27

Es seien also bei weitem nicht alle Vorgaben durch den Auftraggeber vor Beginn der Arbeiten gemacht. Sie würden im Arbeitsprozess fortlaufend angepasst und diskutiert. Zu dem Zeitpunkt, zu dem die Kläger in ein Bauprojekt eingeschaltet würden, seien die meisten Details zu Konstruktion und Materialwahl noch nicht eindeutig geklärt. Um eine fotoreal anmutende Version erstellen zu können, müssten diese Lücken von den Klägern geschlossen werden. 28

Die Kunden erwarteten dieses architektonische Leistungsspektrum von den Klägern und würden sie ohne diese Kompetenz erst gar nicht beauftragen, die sie als ausgebildete Architekten und Spezialisten für Visualisierung ausmache. In diesem Zusammenhang sei zusätzlich auf die Ausführungen von Herrn Architekt E, ... von der Universität G zu verweisen, der in seiner E-Mail an Herrn Steuerberater F vom 26. Februar 2015 die fachlichen Anforderungen bei der Tätigkeit des Renderns/Visualisierens ausführlich geschildert habe und den Vortrag der Kläger bestätige (vgl. den Auszug auf Bl. 70f. FG-Akte). Hieraus ergebe sich eindrucksvoll, dass es, anders als nach Auffassung des Beklagten, nicht im Wesentlichen auf die Bedienung der entsprechenden Software ankomme. Vielmehr sei ein umfassendes technisches, gestalterisches und planerisches Fachwissen erforderlich, welches nur durch ein Architekturstudium erworben werden könne. Auch aus dem Umstand, dass Rendering/Visualisierung inzwischen umfangreich im Rahmen des Architekturstudium gelehrt werde, lasse sich schließen, dass es sich um ein originäres Tätigkeitsfeld der Architekten handele und schlichtweg zum Ausbildungsverlauf und Berufsbild der heute tätigen Architekten zähle. Die Kläger würden auf der Basis der Grundrissplanung und einer groben Vorgabe des Projekts - natürlich in Absprache mit dem Auftraggeber und dem Bauherrn - das Objekt modifizieren, gestalten und dadurch fachmännisch ergänzen. Eine fachfremde Person könne zudem mit dem bauausführenden Architekten nicht auf Augenhöhe über das Projekt diskutieren. Soweit ausnahmsweise auch „fachfremde“ Mitarbeiter, wie z.B. Mediengestalter, in die Arbeit einbezogen würden, verbliebe die grundsätzliche architektonische Gestaltung und Planung federführend in der Hand der Kläger. Nach Kenntnis der Kläger werde Rendering fast ausschließlich von Architekten angeboten. 29

Heutzutage würden die meisten Architekturbüros, um konkurrenzfähig zu sein, Visualisierungsleistungen anbieten. Setze man die Argumentationskette des Beklagten fort, müssten sämtliche Architekturbüros, die diese Visualisierungen anböten und in Form einer 30

Personengesellschaft geführt würden, wegen dieses Angebots unter die sogenannte Abfärbe- und Infektionstheorie des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG fallen, obwohl es sich um originäre Architektenleistungen gemäß Leistungsphase II der HOAI handele. Dies könne weder vom Gesetzgeber noch von der Rechtsprechung gewollt sein. Um dies zu verhindern, müsste der Bereich des Renderns / der Visualisierung von der sonstigen Architektentätigkeit deutlich getrennt werden. Dies jedoch mache keinen Sinn. Für die Kläger erschließe sich auch kein Sinn darin, dass Rendern zwar Teil des Architekturstudiums sei, eine entsprechende Ausübung jedoch nach Auffassung des Beklagten nicht der typischen Form des Berufsbildes eines Architekten entspreche. Schließlich sei nicht erkennbar, wieso Rendern nicht Teil der Bauplanung sein solle.

Schließlich sei auf das Urteil des FG Münster vom 18.6.2008 (8 K 4272/06 G) zu verweisen. Hier sei ein Webdesigner als Freiberufler eingestuft worden, da er für seine Auftraggeber eigenschöpferisch und damit künstlerisch tätig geworden sei. Auch dem Webdesigner würden durch den beauftragenden Kunden Vorgaben gemacht, sodass auch dort ein Teil der kreativen Vorarbeit schon geleistet sei. Die Weiterentwicklung der grundsätzlichen Vorgaben und die Entwicklung weiterer Ideen zur Fertigstellung des Produkts erfolgten indes durch den Webdesigner selbst. Die grundsätzlichen Aussagen in Rz. 24 des Urteils seien vorliegend übertragbar. 31

Soweit sich der Beklagte z.B. auf ein Urteil des BFH vom 25.10.1963 berufe, könne dies nicht ungeprüft übertragen werden, da zwischen den jeweiligen Streitzeiträumen mehr als 50 Jahre lägen und sich in der Zwischenzeit das Berufsbild des Architekten erheblich verändert habe. Daher vermöge der Beklagte in seinem Schriftsatz vom 30.01.2019 auch mit den Ausführungen auf Seite 2 dritter Absatz nicht zu überzeugen, die nahezu wortgleich aus dieser Entscheidung aus dem Jahre 1963 stammten. 32

Darüber hinaus versuche der Beklagte erfolglos das Rendering als eine Art Nebenleistung zu qualifizieren um damit die Indizwirkung für eine Architektentätigkeit, die aus der Regelung des Renderings in der HOAI folge, zu widerlegen. Die Unterscheidung zwischen Haupt- und Nebenleistung sei der HOAI indes fremd. Es werde lediglich zwischen Grundleistungen und Besonderen Leistungen unterschieden. Beide Leistungsarten, die auch die Tätigkeit der Kläger umfasse, seien in der HOAI umfangreich geregelt und zählten zum grundlegenden Berufsbild des Architekten. 33

Woraus der Beklagte schließe, dass die Kläger nicht im Kernbereich der Architektur tätig seien, sei für die Kläger nicht nachvollziehbar. Das Rendering gehöre sowohl zum Studium als auch zum üblichen Angebotsportfolio eines Architekten. 34

Ergänzend sei letztlich auf das Urteil des BFH vom 08.06.1995 (IV R 80/94, BStBl. II 1995, 776) zu einem Kartographen hinzuweisen. Seine Tätigkeit sei im Ergebnis freiberuflich gewesen, obwohl er bereits von ihm selbst angefertigte farbige Reliefkarten durch Mitarbeiter an Kundenwünsche hat anpassen lassen. Diese Grundsätze gelangten vorliegend zur Anwendung, da das Erstellen von Reliefkarten eine Art von Visualisierung sei. 35

Das vom Beklagten angeführte Urteil des FG des Saarlands vom 05.04.2001 betreffe einen nicht vergleichbaren Sachverhalt, da dort ein ausgebildeter Techniker mit im Wesentlichen organisatorischen Aufgaben betraut worden sei, wofür das Wissen eines Architekten nicht erforderlich gewesen sei. Vorliegend würden die Kläger indes planerisch auf der Basis ihres umfangreichen Fachwissens als Architekten tätig. 36

Die Kläger beantragen, 37

die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften für das Jahr 2010 vom 14.09.2015, für das Jahr 2011 vom 14.09.2015 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 09.02.2016 und für das Jahr 2012 vom 14.09.2015 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 05.02.2016 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 26.07.2017 aufzuheben. 38

Der Beklagte beantragt, 39

die Klage abzuweisen 40

Zur Begründung weist der Beklagte unter Bezugnahme auf die ausführlichen Erläuterungen in den Einspruchsentscheidungen auf den wesentlichen Punkt hin, dass die Kläger in keinem der Kernbereiche der Architektur tätig seien. Neben den originär tätig werdenden Architekten würden sie selbst nicht in hinreichendem Umfang gestalterisch tätig. Sie übten keinen der in § 18 EStG genannten Katalogberufe in Reinform aus. Sie seien zwar als Architekten ausgebildet, übten aber den Beruf des Architekten in seiner typischen Form der Bauplanung sowie Bauleitung faktisch nicht aus. Ihre Tätigkeit sei auch kein ähnlicher Beruf. Die Herstellung von Modellen von Bauwerken weiche von der Planung und Überwachung der Ausführung von Bauwerken so erheblich ab, dass die Ähnlichkeit nicht bejaht werden könne. 41

Die von den Klägern herangezogenen Entscheidungen des BFH vom 22.04.2010 und vom 12.10.1989 beträfen einen nicht vergleichbaren Sachverhalt, da dort die Frage einer architektenähnlichen Tätigkeit für Autodidakten zu klären gewesen sei. Übertragbar seien die Entscheidungen lediglich insoweit, als dass der BFH auf die tatsächliche Tätigkeit abgestellt habe. Entsprechendes habe der Beklagte vorliegend ebenfalls getan. 42

Für eine gewerbliche Tätigkeit spreche schließlich auch das Urteil des FG Saarland vom 05.04.2001 (1 K 356/98, EFG 2001, 746). Das FG habe die organisatorische Tätigkeit im Zusammenhang mit der Erweiterung sowie dem Aus- und Umbau von Gebäuden für die Bauabteilung eines größeren Unternehmens, für die jeweils externe Architekten- und Ingenieurbüros eingeschaltet worden seien, als gewerblich eingestuft. 43

Entscheidungsgründe 44

I. Die Klage ist ganz überwiegend begründet. 45

Die Bescheide des Beklagten über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften für 2010 vom 14.09.2015, für 2011 vom 09.02.2016 und für 2012 vom 05.02.2016 jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 26.07.2017 sind ganz überwiegend rechtswidrig und verletzen die Kläger insoweit in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Kläger mit der A GbR in den Streitjahren keine freiberufliche Tätigkeit i. S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ausübten, sondern gewerbliche Einkünfte i. S. des § 15 EStG erzielten. Die Höhe dieser vom Beklagten gesondert und einheitlich festgestellten Einkünfte ist hingegen zutreffend. 46

1. Die Tätigkeit der Kläger erfüllt nicht die Tatbestandsvoraussetzungen des Gewerbetriebs. Nach § 15 Abs. 2 EStG ist Gewerbebetrieb eine selbständige nachhaltige Betätigung, die mit der Absicht, Gewinn zu erzielen, unternommen wird und sich als Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr darstellt, wenn die Betätigung weder als Ausübung von Land- und Forstwirtschaft noch als Ausübung eines freien Berufs noch als eine andere selbständige Tätigkeit anzusehen ist. Freier Beruf in diesem Sinne ist u.a. gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG die selbständige Berufstätigkeit eines Architekten. 47

Da die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 18 EStG nur von natürlichen Personen und nicht etwa auch von Personengesellschaften erfüllt werden können, ist für die Qualifizierung der Tätigkeit einer Personengesellschaft als freiberuflich erforderlich, dass sämtliche Gesellschafter der Personengesellschaft die Merkmale eines freien Berufs in eigener Person erfüllen (vgl. BFH-Urteil vom 11.06.1985 VIII R 254/80, BStBl. II 1985, 584; BFH-Urteil vom 28.10.2008 VIII R 69/06, BStBl. II 2009, 642). 48

2. Die Tätigkeit beider Kläger als einzige Gesellschafter der A GbR ist nach Überzeugung des erkennenden Senats insbesondere aufgrund der ergänzenden ausführlichen Erläuterungen der Kläger in der mündlichen Verhandlung als selbständige Berufstätigkeit eines Architekten i.S.v. § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG anzusehen. Beide Kläger üben als studierte und eingetragene Architekten ihre Tätigkeit in einem Hauptbereich der Architektur aus. 49

a) Die Berufstätigkeit eines Architekten kann nur derjenige ausüben, der, wie die Kläger, selbst Architekt ist (vgl. BFH-Urteil vom 31.07.1980 I R 66/78, BStBl. II 1981, 121; Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 22.04.2011, 15 K 14/11, juris). Das EStG bestimmt im Einzelnen nicht, wer als Architekt anzusehen ist. Zur Auslegung dieses Begriffes ist auf die Architektengesetze der Länder zurückzugreifen (vgl. BFH-Urteil vom 17.11.1981 VIII R 121/80, BStBl. II 1982, 492; BFH-Urteil vom 12.10.1989 IV R 118-119/87, BStBl. II 1990, 64). 50

Die Berufsbezeichnung ist durch die verschiedenen Länderarchitektengesetze geschützt. § 2 Abs. 1 des in den Streitjahren geltenden Baukammerngesetzes NRW vom 09.12.2008 (BauKaG NRW) verlangt, dass die Angehörigen dieser Berufsgruppe in einer Architektenliste eingetragen sein müssen. Nach § 4 Abs. 1 a) dieses Gesetzes kann die Eintragung nur bei Nachweis der Befähigung zu den in § 1 Abs. 1 BauKaG NRW geregelten Aufgabenbereichen eines Architekten erfolgen, wozu dieser nach § 4 Abs. 1 a) BauKaG NRW grundsätzlich ein abgeschlossenes erfolgreiches Architektur-Hochschulstudium mit vierjähriger Mindeststudienzeit vorweisen muss sowie eine mindestens zweijährige praktische Tätigkeit, in deren Verlauf praktische Kenntnisse und Fähigkeiten in den wesentlichen Teilen der Berufsaufgaben gem. § 1 Abs. 1 BauKaG NRW erworben werden sollen (§ 4 Abs. 1 a) i.V.m. Abs. 6 BauKaG NRW). Diese Berufsaufgaben des Architekten sind die gestaltende, technische, energetische, wirtschaftliche, ökologische und soziale Planung von Bauwerken (§ 1 Abs. 1 BauKaG NRW) 51

Beide Kläger haben die Voraussetzungen von § 4 i.V.m. § 1 BauKaG sowohl in theoretischer als auch praktischer Hinsicht erfüllt, sind als Architekten in der von der Architektenkammer geführten Architektenliste eingetragen und dürfen daher die Berufsbezeichnung „Architekt“ führen. 52

b) Der erfolgreiche Abschluss einer für einen Katalogberuf i.S. des § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG vorgeschriebenen Ausbildung sowie die Eintragung in die Architektenliste reichen indes allein nicht aus. Maßgeblich ist darüber hinaus, wie schon der Wortlaut der Bestimmung sagt, die tatsächlich ausgeübte Tätigkeit (vgl. nur BFH-Urteil vom 18.10.2006, XI R 10/06, BStBl. II 2008, 54). Diese muss zu den typischen Tätigkeiten eines freiberuflichen Architekten gehören. 53

aa) Zu den typischen Tätigkeiten eines freiberuflichen Architekten gehören nach ständiger Rechtsprechung des BFH die gestalterische, technische und wirtschaftliche Planung von Bauwerken (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.1989 IV R 118-119/87, BStBl. II 1990, 64; BFH-Urteil vom 22.01.1988 III R 43-44/85, BStBl. II 1988, 497; BFH-Urteil vom 17.11.1981 VIII R 121/80, BStBl. II 1982, 492; FG Berlin, Beschluss vom 07.05.1999, 6 B 6479/98, juris). 54

Über diese Berufsaufgaben hinaus, die sich im BauKaG NRW in § 1 Abs. 1 widerspiegeln, gehören nach § 1 Abs. 5 BauKaG NRW weitere Tätigkeiten zu den Aufgabenbereichen von Architekten: die Beratung, Betreuung und Vertretung des Bauherrn in den mit der Planung und Durchführung eines Vorhabens zusammenhängenden Fragen sowie die Überwachung der Ausführung. Dazu können außerdem Sachverständigen-, Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten, sowie Dienstleistungen bei der Vorbereitung und Steuerung von Planungs- und Baumaßnahmen und bei der Nutzung von Bauwerken und die Wahrnehmung der sicherheits- und gesundheitstechnischen Belange gehören (vgl. § 1 Abs. 5 BauKaG NRW; vgl. auch BFH-Urteil vom 12.08.1965 IV 61/61 u.a., BStBl. III 1965, 586). 55

bb) Nach Auffassung des erkennenden Senats üben beide Kläger mit den von ihnen im Rahmen der A GbR durchgeführten Architekturvisualisierungen typische Architektentätigkeiten im Bereich der gestalterischen Planung aus. 56

Das Visualisieren/Rendern von Architekturprojekten gehört unstreitig zur typischen Architektentätigkeit dazu. Rendering ist inzwischen unerlässlicher Teil des Architekturstudiums, wird regelmäßig von Architekturbüros im Rahmen der Objektplanung mitangeboten und ist zudem explizit in der HOAI in Leistungsphase 2 (Vorplanung) enthalten. 57

Die Visualisierungsarbeiten der Kläger sind, entgegen der Auffassung des Beklagten, auch als eigenständige gestalterische Planungsleistungen anzusehen. 58

Im Bereich von Rendering kann zwar nicht selbstverständlich von eigenen Planungsleistungen und damit von einer typischen Architektentätigkeit ausgegangen werden. Insbesondere dann, wenn ausschließlich bis ins Detail vorgegebene Pläne in ein Bild umgesetzt werden sollen, dem Visualisierenden keinerlei Umsetzungsspielraum verbleibt und zudem der fotorealen Anmutung keine eigenständige Bedeutung zukommt, kann eine für § 18 EStG ausreichende eigenständige Planungsleistung in Zweifel gezogen werden. 59

Nach Überzeugung des erkennenden Senats, der durch die anschaulichen Erläuterungen der Kläger in der mündlichen Verhandlung bestätigt und bekräftigt wurde, werden die Kläger jedoch regelmäßig in einem (mitunter sogar sehr frühen) Entwurfsstadium bei der Entwicklung von Architekturprojekten miteingebunden, in dem sie mithilfe der Visualisierung am Entwurfsprojekt im Dialog mit den originär beauftragten Architekten gestalterisch planend beteiligt sind. Sie „hauchen“ dem Objekt Leben ein. 60

Nach der Schilderung der Kläger geht der ihnen regelmäßig überreichte erste Entwurf eines Architekturbüros noch nicht in die Tiefe, häufig hat dieser nur eine grobe Struktur. Pläne sind teilweise reduziert, regelmäßig fehlt es an Details. Diese noch fehlenden Details und die vorhandenen Lücken werden von den Klägern gefüllt, damit der Zweck der Visualisierung, dass der Betrachter „mitgenommen wird“, erreicht werden kann. 61

Teilweise ist zwar die Kubatur vorhanden, also die Außenhülle geplant. Zur Überprüfung dieser Kubatur des originär planenden Architekten unterbreiten die Kläger andere, von ihnen entwickelte und fotoreal umgesetzte Kubaturvorschläge. Teilweise ist die Kubatur, das Volumen, klar. Da der Entwurf jedoch auch von Spiegelungen und Reflexionen lebt, besteht die Aufgabe der Kläger darin, diese zu planen und visualisiert darzustellen. 62

Im Entwurf fehlende Details betreffen häufig das Fassadenmaterial. Hier müssen die Kläger z.B. zwischen Glas, Ziegel, Beton, Naturstein, Holz, Putz, Blech oder auch einem Wärme-Verbundsystem entscheiden. Regelmäßig sind auch die Farben noch nicht bestimmt. Gestalterische Planungen finden teilweise auch bei konkreten Ausgestaltungen von als 63

Außenhülle verwendeten Materialien wie z.B. Lamellen statt, wie etwa beim Neubau eines Gebäudes einer Schule in H.

Detailplanungen der Kläger betreffen regelmäßig auch die Fenster. Im Entwurf einfach skizzierte Fenster werden bei der Visualisierung detailliert gestaltet, indem z.B. Fensterbänke und Verschattungen (Jalousien, Rollläden oder Ähnliches) eingesetzt werden. Außerdem sind Rahmen auszusuchen, ebenso wie Beschläge, die Profilstärke und die Aufteilung. 64

Ein Detail, das immer wieder zu entwerfen/gestalten ist, ist die Treppe. In den den Klägern überlassenen Grundrissen befindet sich mitunter lediglich ein Zeichen für den Einbau einer Treppe („Kringel“). Die Treppe ist häufig noch nicht näher bestimmt. Bei einer Visualisierung des Innenraums muss die Treppe jedoch entworfen und zu Ende gedacht werden mit Steigungsmaß, Geländer, Material usw. 65

Auch technische Planungsbereiche sind von der Arbeit der Kläger betroffen. Z.B. berücksichtigen sie statische Aspekte und diskutieren mit dem originär planenden Architekten, wenn dieser z.B. noch keine Stützen eingeplant/eingebaut hat. Statische Voraussetzungen werden kontrolliert und gegebenenfalls gestalterisch vorgeschlagen. Technische bzw. architektonische Details überprüfen die Kläger z.B. auch bei der Dicke von Wänden und von Decken sowie beim Abstand von Fenstern zum Dach usw. 66

Teilweise findet auch eine Einbindung der Kläger in den Formfindungsprozess statt, wie z.B. 2009 bei der Erweiterung einer Halle in Q. Insoweit erfolgt ein freier Umgang mit Raum. 67

Letztlich hat jedes Architekturprojekt nach Angabe der Kläger unterschiedliche Schwerpunkte. 68

Die verwendeten Computerprogramme enthalten zwar technische Werkzeuge und in der sog. Bibliothek werden viele Möglichkeiten vorgeschlagen. Nach den Angaben der Kläger ist jedoch „die Maschine dumm“ und es reicht gerade nicht aus, einfach nur einzelne Elemente aus der sog. „Bibliothek“ in den Plan hineinzusetzen. Vielmehr sind bei der Visualisierung zahlreiche Details zu gestalten und zu entwerfen. 69

Diese Tätigkeit der Kläger unterscheidet sich nach Auffassung des erkennenden Senats deutlich von der Tätigkeit eines Modellbauers, der nach der Entscheidung des BFH vom 25.10.1963 (IV 15/69, BStBl. III 1963, 598) keine einem Architekten vergleichbare Tätigkeit ausübt. Die Beauftragung des Modellbauers erfolgte zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich nach Abschluss der Planungsphase, so dass der Schwerpunkt der Tätigkeit auf der Ausführung nach einem vorgegebenen Plan lag. Demgegenüber werden die Kläger regelmäßig während des Entwurfsprozesses, teilweise sogar in einem sehr frühen Stadium, miteingebunden, und nehmen an diesem Prozess gestaltend und schöpferisch teil. 70

Dass es, anders als nach Auffassung des Beklagten, nicht nur um die Ausführung einer fremden Planung geht, nicht nur von anderen erschaffene/erdachte Entwürfe übernommen und dargestellt werden, sondern auch eigene gestalterische Elemente im Architekturbereich miteinfließen, wird zusätzlich daran deutlich, dass die Kläger bei den Projekten zunächst nach dem Zweck der Visualisierung fragen, wovon die weitere Detailplanung und Gestaltung der Visualisierung abhängt. Nach den Angaben der Kläger haben ihre Visualisierungen zwar fotoreale Anmutungen, jedoch erfolgt meistens in irgendeiner mehr oder weniger auffälligen Form eine Verfremdung. Dies kann in Form einer Veränderung des Raumes bzw. des Baukörpers, durch Verzerrung der Perspektive, Abstrahierung oder Hervorhebung von architektonischen Details, Kreation spezieller Material- und Oberflächeneigenschaften oder 71

aber auch einfach durch eine besondere Lichtführung und Blickpunktwahl geschehen.

cc) Die Anwendbarkeit von § 18 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG wird auch nicht dadurch ausgeschlossen, dass die Kläger im Rahmen ihrer Visualisierungstätigkeit nur Teilbereiche der Entwurfsplanung abdecken. Zum einen ist nur die Tätigkeit in einem Hauptbereich der Architektur, d.h. der gestalterischen, technischen und wirtschaftlichen Planung, ausreichend. Zum anderen sind Spezialisierungen keine Seltenheit und führen, solange sie sich als Teilbereich typischer Tätigkeiten darstellen, nicht zur Unanwendbarkeit der Vorschrift (vgl. BFH-Beschluss vom 22.04.2010, VIII B 264/09, BFH/NV 2010, 1300; BFH-Urteil vom 22.01.1988, III R 43-44/85, BStBl. II 1988, 497; BFH-Urteil vom 12.10.1989, IV R 118-119/87, BStBl. II 1990, 64; FG Berlin, Beschluss vom 07.05.1999, 6 B 6479/98, juris). Aufgrund der komplexen Aufgabenstellung des Bauens sind Spezialisierungen nicht ungewöhnlich und beispielsweise auch bei der Innenraumgestaltung, der Ausschreibung von Handwerkerleistungen oder der Bauleitung zu finden. 72

Eine wesentliche Erwägung des BFH in diesem Zusammenhang zeigt sich auch beim Tätigkeitsbereich der Kläger. So ist die Spezialisierung auf einen Teilbereich auch deshalb unschädlich, weil derjenige, der über ein gründliches und umfassendes theoretisches Wissen in seinem Beruf verfügt, auch relativ einfach erscheinende Probleme in einem größeren Zusammenhang sehen kann und damit sicher zu beurteilen vermag (vgl. BFH-Urteil vom 22.01.1988, III R 43-44/85, BStBl. II 1988, 497; BFH-Urteil vom 12.10.1989, IV R 118-119/87, BStBl. II 1990, 64; vgl. auch FG Berlin, Beschluss vom 07.05.1999, 6 B 6479/98, juris). 73

Dies ist bei der Visualisierungstätigkeit der Kläger der Fall. So können sie die ihnen überlassenen Entwurfsplanungen nicht nur verstehen und interpretieren, sondern verfügen nach ihrer Schilderung aufgrund ihrer Ausbildung zum Architekten und ihrer Tätigkeit mit Architekturprojekten auch über „eine Leichtigkeit“, die man zum Entwerfen braucht. Dieses gelingt nach den Angaben der Kläger aufgrund theoretischer und praktischer Ausbildung intuitiver. 74

Außerdem gelingt der Dialog, der zwischen den Klägern und den originär tätig werdenden Architekten stattfindet, deshalb störungsfrei, weil die gleiche Ausbildung vorhanden ist und die gleiche Sprache gesprochen wird. Beispielhaft haben die Kläger dies am Begriff der Säule verdeutlicht, der vom Laien regelmäßig mit dem zutreffenden Begriff der Stütze verwechselt wird. 75

Entgegen der Auffassung des Beklagten treten die Kläger mit diesen spezialisierten Tätigkeiten auch nicht so weit hinter der Tätigkeit des originär tätig werdenden Architekten zurück, dass es für eine eigene architektonische Planungstätigkeit nicht reicht. 76

Denn genau wie der Beklagte in der Einspruchsentscheidung ausgeführt hat, belegen die Referenzprojekte auf der Homepage der GbR, dass die Visualisierung auf hohem Niveau erfolgt und der Betrachter in der Tat einen bleibenden Eindruck von der Wirkung des Bauwerks bekommt. Zu berücksichtigen ist, auch nach Auffassung des Beklagten, dass es sich bei den zu visualisierenden Objekten regelmäßig nicht um schlichte Gebäude, sondern um komplexe Bauwerke und Wettbewerbsentwürfe handelt. Neben der Vervollständigung der notwendigen Details schaffen die Kläger durch die Perspektivwahl, die Inszenierung der Lichtverhältnisse und die Einbettung in die umliegende Landschaft einen besonderen Eindruck von dem noch nicht existierenden Bauwerk. 77

dd) Aus alledem folgt, dass beide Kläger mit ihren Architekturvisualisierungen als Spezialisten im Bereich der gestalterischen Planung von Bauwerken tätig werden. 78

c) Da die Kläger mit ihrer Tätigkeit bereits als Angehörige eines Katalogberufes freiberufliche Einkünfte erzielen, kann die Frage einer künstlerischen Betätigung offen bleiben. 79

3. Im Übrigen war die Klage abzuweisen. 80

Mit dem schriftsätzlich angekündigten und in der mündlichen Verhandlung gestellten Antrag, die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung von Einkünften für das Jahr 2011 vom 14.09.2015 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 09.02.2016 und für das Jahr 2012 vom 14.09.2015 in Gestalt des Änderungsbescheids vom 05.02.2016, jeweils in Gestalt der Einspruchsentscheidungen vom 26.07.2017, aufzuheben, wenden sich die Kläger auch gegen die mit den Bescheiden vom 09.02.2016 und vom 05.02.2016 erfolgte geringfügige Änderung der Feststellungen der Einkünfte der Höhe nach. Insoweit haben die Kläger aber nicht dargelegt, aus welchem Grunde diese Änderung der Höhe nach rechtswidrig sein sollte. Auch aus den Akten ist dies nicht erkennbar, zumal die Einkünfte im Jahr 2011 sogar reduziert wurden und die Erhöhung der Einkünfte im Jahr 2012 lediglich 655,05 € betrug. 81

II. Die Kostenentscheidung folgt aus §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. Die Klageabweisung im Übrigen für die Jahre 2011 und 2012 wegen der Änderungen der Feststellungen der Höhe nach durch die Änderungsbescheide vom 09.02.2016 und vom 05.02.2016 stellt ein Unterliegen der Kläger zu einem lediglich geringen Teil dar. 82

III. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 83

IV. Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen hierfür gemäß § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen. 84

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE