
Datum: 05.07.2010
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 4254/06 E,Ki
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2010:0705.15K4254.06E.KI.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgabenrecht

Tenor:

Soweit die Klage die ESt-Festsetzung 2003 betrifft, wird das Verfahren eingestellt.

Der ESt-Bescheid 2004 vom 22.11.2005 in Gestalt der EE vom 06.09.2006 wird dahingehend geändert, dass die Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von ... EUR und die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von ... EUR berücksichtigt werden.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte zu 88 % und die Klägerin zu 12 %.

Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der jeweilige Kostenschuldner darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrags abwenden, soweit nicht der jeweilige Kostengläubiger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Tatbestand:

Streitig ist noch die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer im Streitjahr 2004. Hinsichtlich des Streitjahres 2003 hatte die Klägerin (Klin.) erst Klage erhoben; diese hat sie jedoch mit Schriftsatz vom 28.06.2010 zurückgenommen. 2

Die Klin. war im Streitjahr 2004 als Professorin hauptamtlich in der eigenständigen Lehr- und Forschungseinheit "Verbundstudium BWL mit Studienrichtung Wirtschaftsrecht" im Fachbereich Wirtschaft der Fachhochschule (FH) C tätig. Sie erbrachte ihr Lehrdeputat ausschließlich in diesem berufsbegleitenden Verbundstudiengang, bei dem es sich um ein Fernstudium handelt. Im Verbundstudienkonzept des Landes NRW mit drei Hochschulstandorten gibt es insgesamt vier Professorenstellen für das Fachgebiet Wirtschaftsrecht, davon eine an der FH C, welche mit der Klin. besetzt war. Den hauptamtlichen Professoren und Professorinnen des Verbundstudiengangs obliegt in Anrechnung auf ihr Lehrdeputat die Erstellung von Studienbriefen als Selbststudienmaterial, welche die Vorlesungen in dem Studiengang BWL mit der Studienrichtung Wirtschaftsrecht vollständig ersetzen. Im Rahmen freiwilliger Übungen geben die Professoren den Studierenden an jedem zweiten Samstag im Semester zusätzlich die Gelegenheit, den selbst erarbeiteten Lehrstoff zu vertiefen. Da die Übungen für die in zwei Gruppen eingeteilten Studierenden versetzt an den Samstagen angeboten werden, sind die Professoren fast jeden Samstag im Semester an der FH. Des Weiteren müssen die Professoren des Verbundstudiengangs Prüfungen abnehmen. Diese werden im Fachbereich Wirtschaftsrecht ganz überwiegend durch ebenfalls an die Studierenden versandte Klausuren durchgeführt. Das Institut für Verbundstudien des Landes NRW in I nimmt als zentrale Dienstleistungsorganisation Aufgaben der Selbstverwaltung, Aufgaben im Bereich der Didaktik und Evaluation, der Gestaltung und des Layouts der Studienbriefe wahr. Es ist auch für Druck und Vervielfältigung der Studienbriefe und deren Verteilung an den Hochschulstandorten des Verbundstudiums zuständig. 3

Die Lehrverpflichtung der Klin. belief sich auf 18 Wochenstunden. Hiervon deckte sie 12 Wochenstunden durch die Erstellung von Studienbriefen und die restlichen 6 Wochenstunden durch Präsenzveranstaltungen in Form von Übungen und Seminaren ab. In den vorlesungsfreien Zeiten erstellte die Klin. Klausuren und korrigierte sie. 4

Neben der Lehrtätigkeit war es auch Aufgabe der Klin., sich auf dem Gebiet der Forschung und Entwicklung zu betätigen. Die von ihr für Forschung und Entwicklung eingeworbenen Drittmittel wurden überwiegend für die Aufstockung personeller Kapazitäten eingesetzt. Im Rahmen durch das Bundesministerium für Wissenschaft und Forschung geförderter Projekte erstellte die Klin. unter anderem eine virtuelle Lernumgebung im Wirtschaftsrecht. 5

Als Mitglied des Fach- und Prüfungsausschusses für den Verbundstudiengang BWL mit der Studienrichtung Wirtschaftsrecht, als Mitglied der Fachkommission der Verbundstudiengänge und dortige Vertreterin der FH C, als Gutachterin in Evaluations- und Akkreditierungsverfahren für deutsche und österreichische Forschungsprogramme der Wissenschaftsministerien und als Mitglied des Arbeitskreises Multimedia an Fachhochschulen NRW nahm die Klin. zudem in diesem Rahmen anfallende Termine wahr, erstellte Gutachten, Stellungnahmen und andere Ausarbeitungen. 6

Im Rahmen ihrer selbständigen Tätigkeit erstellte die Klin. als Autorin insbesondere Lehrbücher. Als Referentin war die Klin. über das Bundesgebiet verteilt für das Halten von Seminaren oder die Seminarbetreuung tätig oder stellte Lernmaterialien über Internet. Die hierbei am Schreibtisch zu erbringenden Tätigkeiten erledigte die Klin. im häuslichen 7

Arbeitszimmer. Zu Art und Umfang der selbständigen Tätigkeit der Klin. wird auf die Aufstellungen der Klin. in ihrer Einkommensteuer(ESt)-Erklärung 2004 sowie auf das Protokoll zu dem am 13.01.2010 durchgeführten Erörterungstermin verwiesen.

Der Bruttoarbeitslohn der Klin. aus ihrer Professorentätigkeit betrug im Streitjahr 2004 ... 8
EUR. Ihre Einnahmen aus selbständiger Autoren- und Referententätigkeit betragen insgesamt ... EUR.

Die Klin. hatte sich in ihrer Eigentumswohnung ein Arbeitszimmer eingerichtet, in dem sich 9
auch ein mit dem Hochschulrechenzentrum verbundener Rechnerarbeitsplatz befand. Die auf dieses Arbeitszimmer entfallenden Aufwendungen betragen in 2004 insgesamt 11.643 EUR.

Der Beklagte (Bekl.) erkannte die von der Klin. bei den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit 10
geltend gemachten Aufwendungen für ihr Arbeitszimmer mit ESt-Bescheid 2004 vom 22.11.2005 nur in Höhe von 1.250 EUR an. Einen darüber hinausgehenden Abzug von Aufwendungen ließ er mit der Begründung nicht zu, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung der Klin. darstellen würde. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit berücksichtigte der Bekl. nicht die von der Klin. erklärten Werbungskosten in Höhe von 741 EUR, sondern den höheren Werbungskosten-Pauschbetrag in Höhe von 920 EUR. Die im Rahmen der Einkünfte aus selbständiger Arbeit geltend gemachten Pkw-Kosten (Aufwendungen für Kfz-Versicherung, Kfz-Steuer und ADAC-Beitrag sowie Pkw-Fahrtkosten in Höhe von 4.362 km x 0,70 EUR, hiervon tatsächlich 1.734 km zur Erzielung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und 2.628 km zur Erzielung der Einkünfte aus selbständiger Arbeit) berücksichtigte der Bekl. bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit in Höhe von 1.309 EUR (4.362 km x 0,30 EUR).

Mit ihrem gegen den ESt-Bescheid 2004 vom 22.11.2005 gerichteten Einspruch machte die 11
Klin. geltend, dass die Aufwendungen für ihr Arbeitszimmer unbeschränkt abzugsfähig seien, weil das häusliche Arbeitszimmer Mittelpunkt ihrer gesamten beruflichen und betrieblichen Tätigkeit sei. Sie nutze das Arbeitszimmer für ca. 70 % ihrer unselbständigen Tätigkeit als Professorin der FH C sowie für ihre gesamte selbständige Tätigkeit als Autorin und Referentin. Das ihr zugewiesene Dienstzimmer in der FH C nutze sie während der Vorlesungszeiten nur an Samstagen im Zusammenhang mit der Durchführung von Präsenzveranstaltungen, für die Studienfachberatung und für administrative Zwecke des Verbundstudiums. An den übrigen Tagen der Woche stehe es den in ihren Forschungs- und Entwicklungsprojekten beschäftigten wissenschaftlichen Mitarbeitern und studentischen Hilfskräften mangels ausreichender räumlicher Kapazitäten des Fachbereichs Wirtschaft der FH C im Universitätshauptgebäude zur Verfügung. Die im Zusammenhang mit dem Hauptamt anfallenden Aufgaben für verschiedene Gremien von ihr zu erstellenden Gutachten, Stellungnahmen und Ausarbeitungen würde sie ebenfalls im häuslichen Arbeitszimmer erledigen.

Mit Einspruchsentscheidung (EE) vom 06.09.2006 wies der Bekl. den Einspruch als 12
unbegründet zurück. Die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer seien gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 6b Sätze 2 und 3, 1. HS. Einkommensteuergesetz (EStG) nur mit dem Höchstbetrag von 1.250 EUR als Betriebsausgaben bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit abzugsfähig, da das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung der Klin. darstelle. Der Aufgabenbereich der Klin. befinde sich schwerpunktmäßig in deren Lehrtätigkeit (Vorlesungen, Seminare, Abnahme von Prüfungen etc.), die typischerweise außerhalb des Arbeitszimmers in den Räumen der FH C vollzogen würde. Es sei daher nicht davon auszugehen, dass der qualitative Mittelpunkt der gesamten Betätigung der Klin. in ihrem häuslichen Arbeitszimmer angenommen werden könne. Auch

die Verwaltungstätigkeit einschließlich der Mitwirkung in universitären Gremien sowie die Betreuung der Studenten und Doktoranden würden in der FH stattfinden, wo auch die Mitarbeiter zu betreuen seien. Unabhängig vom quantitativen Umfang der Arbeit der Klin. im häuslichen Arbeitszimmer und an der FH könne unter qualitativen Gesichtspunkten bei einem Professor nicht angenommen werden, dass der Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer liege. Der qualitative Schwerpunkt der Arbeit eines Professors sei die Lehre. Diese werde zwangsläufig an der FH ausgeführt und schließe den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer aus.

Hiergegen hat die Klin. Klage erhoben, mit der sie vertiefend vorträgt, dass ihr häusliches Arbeitszimmer den Mittelpunkt ihrer gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung darstelle. 13

Der Bekl. verkenne, dass sie, die Klin., keine Tätigkeit eines Hochschullehrers im herkömmlichen Sinne ausübe und daher ihre Tätigkeit gerade nicht schwerpunktmäßig außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers liege. Charakteristisch für die berufsbegleitenden Verbundstudiengänge seien die Studienbriefe, die als Fernstudienmaterial an allen Hochschulen, die sich an einem Verbundstudiengang beteiligen, eingesetzt würden. Die Vorlesungen würden durch diese vollständig ersetzt. Sie, die Klin., erbringe ihr Lehrdeputat im Wesentlichen durch die Erstellung dieser schriftlichen Studienbriefe. Während der klassische Hochschullehrer neben seiner Forschungstätigkeit und der Vorbereitung der Lehrtätigkeit einen wesentlichen Teil seiner Tätigkeit außerhalb seines Arbeitszimmers verbringe, würden die Studienbriefe das geradezu charakteristische, wesensbegründende Merkmal eines Fernstudiengangs darstellen. Sie, die Klin., würde diese Studienbriefe im häuslichen Arbeitszimmer ausarbeiten und aktualisieren. Das Abhalten von Übungen und die Abnahme von Prüfungen würden in Qualität und auch im Hinblick auf die zeitliche Inanspruchnahme deutlich hinter der Erstellung der Studienbriefe und der Korrektur von Übungen zurücktreten. Zudem würden Prüfungen im Wirtschaftsrecht ganz überwiegend durch Klausuren durchgeführt werden. Die Aufgaben hierfür erstelle sie in ihrem häuslichen Arbeitszimmer. Danach würden diese in der Kopierstelle vervielfältigt und im Prüfungszeitraum an die Studierenden verteilt werden. Auch die Korrektur, Bewertung und Benotung der Klausuren erfolge im häuslichen Arbeitszimmer. Damit liege die prägende Tätigkeit eines Hochschullehrers im Rahmen eines Verbundstudiums in dem Erstellen und Überarbeiten von Studienbriefen sowie in der Korrektur, Bewertung und Benotung von Klausuren. 14

Da für den wissenschaftlichen Mitarbeiter und die studentischen Hilfskräfte keine zusätzlichen Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt würden, seien diese in ihrem, das der Klin., Dienstzimmer in der FH tätig. Der Hinweis des Bekl. auf den ihr vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Arbeitsplatz gehe somit fehl. Dieser Arbeitsplatz würde im Rahmen der ordnungsgemäßen Durchführung des Lehr- und Forschungsauftrags vollständig von anderen Personen genutzt. Ihr selbst stehe in den Räumlichkeiten der FH C unter der Woche kein Arbeitsplatz zur Verfügung. 15

Die Klin. beantragt sinngemäß, 16
den ESt-Bescheid 2004 vom 22.11.2005 in Gestalt der EE vom 06.09.2006 dahingehend zu ändern, dass für ihr häusliches Arbeitszimmer weitere Aufwendungen in Höhe von 10.393 EUR berücksichtigt werden.

Der Bekl. beantragt, 18

19

die Klage abzuweisen.

Zur Begründung verweist der Bekl. auf die Ausführungen in seiner EE und weist ergänzend darauf hin, dass der Klin. ein Arbeitsplatz beim Arbeitgeber zur Verfügung stehe. 20

Wegen weiterer Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und auf die vom Bekl. vorgelegten Verwaltungsvorgänge Bezug genommen. 21

Entscheidungsgründe: 22

Soweit sich die Klage auf das Streitjahr 2003 bezog, war das Verfahren nach § 72 Abs. 2 Satz 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) einzustellen, da die Klin. die Klage insoweit mit Schriftsatz vom 28.06.2010 zurückgenommen hat. 23

Die Klage betreffend das Streitjahr 2004, über die der Senat im Einvernehmen der Beteiligten gemäß § 90 Abs. 2 FGO ohne mündliche Verhandlung entscheidet, ist überwiegend begründet. 24

Der ESt-Bescheid 2004 vom 22.11.2005 in Gestalt der EE vom 06.09.2006 ist überwiegend rechtswidrig und verletzt die Klin. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Aufwendungen der Klin. für ihr häusliches Arbeitszimmer sind zwar in voller Höhe als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzugsfähig, doch können sie sich aufgrund der vorzunehmenden teilweisen Zuordnung dieser Aufwendungen und auch der Pkw-Kosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht in voller Höhe steuermindernd auswirken. 25

Die Aufwendungen der Klin. für ihr Arbeitszimmer stellen Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG bzw. Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 EStG dar, weil sie durch die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit der Klin. veranlasst sind. Soweit die Aufwendungen auf die Nutzung des Arbeitszimmers für die selbständige Autoren- und Referententätigkeit der Klin. entfallen, handelt es sich um Betriebsausgaben gemäß § 4 Abs. 4 EStG bei den Einkünften aus selbständiger Arbeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG und soweit sie auf die Nutzung als Fachhochschulprofessorin entfallen, handelt es sich um Werbungskosten gemäß § 9 Abs. 1 EStG bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG. 26

Gemäß § 4 Abs. 5 Nr. 6 b EStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung und § 9 Abs. 5 EStG in Verbindung mit dieser Vorschrift dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung hierfür den Gewinn bzw. den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten nicht mindern. Dies gilt nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 vom Hundert der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit beträgt oder wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. In diesen Fällen wird die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 1.250 Euro begrenzt; die Beschränkung der Höhe nach gilt nicht, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. 27

Ein Arbeitszimmer ist Mittelpunkt im Sinne des § 4 Abs. 5 Nr. 6 b Satz 3, 2. HS. EStG, wenn der Steuerpflichtige im Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Der "Mittelpunkt" bestimmt sich somit nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der beruflichen und betrieblichen Betätigung des Steuerpflichtigen (BFH, Beschlüsse vom 24.07.2006 VI B 28

112/05, BFH/NV 2006, 2071; vom 23.12.2005 VI B 62/05, BFH/NV 2006, 737 und vom 07.07.2004 VI R 67/02, BFH/NV 2005, 33; Urteile vom 16.12.2004 IV R 19/03, BStBI II 2005, 212; vom 29.04.2003 VI R 78/02, BStBI II 2004, 76; vom 09.04.2003 X R 75/00, BFH/NV 2003, 917; vom 23.01.2003 IV R 71/00, BStBI II 2004, 43; vom 13.11.2002 VI R 82/01, BStBI II 2004, 62). Wo er liegt, kann nur im Wege einer umfassenden Wertung der gesamten Tätigkeit festgestellt werden. Im Rahmen der umfassenden Wertung der Gesamttätigkeit im Einzelfall kommt dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers lediglich eine indizielle Bedeutung zu (BFH, Urteile vom 16.12.2004 IV R 19/03, BStBI II 2005, 212 und vom 13.11.2002 VI R 28/02, BStBI II 2004, 59). Dabei kann das häusliche Arbeitszimmer selbst dann (noch) den Mittelpunkt einer beruflichen Betätigung bilden, wenn die außerhäuslichen Tätigkeiten überwiegen (BFH, Urteile vom 16.12.2004 IV R 19/03, BStBI II 2005, 212; vom 09.04.2003 X R 75/00, BFH/NV 2003, 917; vom 23.01.2003 IV R 71/00, BStBI II 2004, 43; vom 13.11.2002 VI R 82/01, BStBI II 2004, 62 und vom 13.11.2002 VI R 104/01, BStBI II 2004, 65). Diese Rechtsprechung ist auf alle Berufsgruppen anzuwenden (BFH, Beschluss vom 15.12.2005 XI B 87/05, BFH/NV 2006, 2045), auch auf Hochschullehrer (BFH, Beschluss vom 22.10.2007 XI B 12/07, BFH/NV 2008, 47).

Geht der Steuerpflichtige mehreren betrieblichen und beruflichen Tätigkeiten nach, ist der Mittelpunkt anhand einer Gesamtbetrachtung aller von ihm ausgeübten Tätigkeiten zu bestimmen (BFH, Urteile vom 16.12.2004 IV R 19/03, BStBI II 2005, 212 und vom 23.09.1999 VI R 74/98, BStBI II 2000, 7). Danach ist der jeweilige Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung nicht isoliert für einzelne Tätigkeiten, sondern nur für sämtliche Tätigkeiten des Steuerpflichtigen zu bestimmen (BFH, Beschluss vom 24.06.2009 VIII B 134/08, juris; Urteile vom 14.12.2004 XI R 13/04, BStBI II 2005, 344; vom 13.10.2003 VI R 27/02, BStBI II 2004, 771 und vom 23.09.1999 VI R 74/98, BStBI II 2000, 7). Die Abzugsbeschränkung setzt ihrem Wortlaut nach allerdings nicht voraus, dass das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt "jedweder" oder "einer jeden einzelnen betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" bilden muss. Maßgeblich ist vielmehr die "gesamte betriebliche und berufliche" Betätigung des betreffenden Steuerpflichtigen, so dass sich auch in diesem Sinne eine Einzelbetrachtung der jeweiligen Betätigungen verbietet; denn es geht gerade darum, alle Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit zu erfassen (vgl. BFH, Urteile vom 13.10.2003 VI R 27/02, BStBI II 2004, 771 und vom 21.02.2003 VI R 14/02, BFH/NV 2003, 855). Gleichwohl bedarf es zunächst der Bestimmung des jeweiligen Betätigungsmittelpunktes der einzelnen beruflichen und betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen, um sodann auf dieser Grundlage den qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätigkeit zu ermitteln (vgl. BFH, Urteile vom 16.12.2004 IV R 19/03, BStBI II 2005, 212 und vom 13.10.2003 VI R 27/02, BStBI II 2004, 771). Bildet das häusliche Arbeitszimmer den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer Einzeltätigkeit oder mehrerer Einzeltätigkeiten, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen, so muss das Gericht anhand der konkreten Umstände des Einzelfalles wertend entscheiden, ob die Gesamttätigkeit gleichwohl einem einzelnen qualitativen Schwerpunkt zugeordnet werden kann und ob dieser im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Abzustellen ist dabei auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung, nicht auf die Vorstellung des betroffenen Steuerpflichtigen (BFH, Urteil vom 13.10.2003 VI R 27/02, BStBI II 2004, 771). Bei der Beurteilung des qualitativen Schwerpunktes kommt bei Einkünften aus mehreren Einkunftsarten der Bestimmung des Mittelpunktes der Haupttätigkeit ein besonderes Gewicht zu. Liegt der Mittelpunkt der Haupttätigkeit nicht im häuslichen Arbeitszimmer, indiziert dies regelmäßig, dass auch der qualitative Schwerpunkt der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen nicht im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Als Haupttätigkeit ist jede nichtselbständige Vollzeitbeschäftigung eines Steuerpflichtigen auf Grund eines privatrechtlichen Arbeits-/Angestellten- oder öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses anzusehen. Insoweit kann typisierend davon ausgegangen werden, dass der vollzeitbeschäftigte Arbeitnehmer dem

Arbeitgeber regelmäßig seine "normale" Arbeitszeit und damit seine "volle" Arbeitskraft schuldet (vgl. BFH, Urteil vom 16.12.2004 IV R 19/03, BStBl II 2005, 212). Im Einzelfall sind hiervon teilweise abweichend, ggf. alternativ oder kumulativ die Höhe der jeweils erzielten Einnahmen, das den einzelnen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung zukommende Gewicht und der auf die jeweilige Tätigkeit insgesamt entfallende Zeitaufwand zu gewichten (vgl. BFH, Urteil vom 16.12.2004 IV R 19/03, BStBl II 2005, 212).

Ausgehend von diesen Grundsätzen sind im Streitfall die Aufwendungen für das Arbeitszimmer der Klin., das unstrittig in die häusliche Sphäre der Klin. eingebunden und damit ein häusliches Arbeitszimmer ist, in voller Höhe abzugsfähig. Nach einer wertenden Gesamtbetrachtung der konkreten Umstände des Streitfalls bildete das häusliche Arbeitszimmer im Streitjahr 2004 den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung der Klin. 30

Der Mittelpunkt der Haupttätigkeit der Klin., welcher regelmäßig Indiz für den qualitativen Schwerpunkt der Gesamttätigkeit der Klin. ist, liegt im häuslichen Arbeitszimmer. Haupttätigkeit der Klin. ist ihre Tätigkeit als Professorin an der FH C. Hierbei handelt es sich um eine nichtselbständige Vollzeitbeschäftigung auf Grund eines öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnisses, im Rahmen derer die Klin. regelmäßig ihre "normale" Arbeitszeit und damit ihre "volle" Arbeitskraft schuldet. Auch bei Gewichtung der Höhe der jeweils erzielten Einnahmen, das den einzelnen Tätigkeiten nach der Verkehrsauffassung zukommende Gewicht und der auf die jeweilige Tätigkeit insgesamt entfallende Zeitaufwand ist die Haupttätigkeit der Klin. in ihrer nichtselbständigen Tätigkeit zu sehen. Der Senat sieht die Gewichtung nach den Umständen des vorliegenden Einzelfalls deutlich auf der nichtselbständigen Tätigkeit der Klin. Der Brutto-Arbeitslohn stand in 2004 zu den Einnahmen aus selbständiger Tätigkeit im Verhältnis 70 % zu 30 %. Die zeitliche Gewichtung liegt bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit, im Rahmen derer die Klin. eine Lehrverpflichtung von 18 Wochenstunden zu erfüllen hat, wobei der tatsächliche zeitliche Aufwand der Klin. aber weit mehr als einen zeitlichen Aufwand von 18 Wochenstunden ausmachen dürfte. 31

Der Mittelpunkt dieser Haupttätigkeit der Klin. befand sich in ihrem häuslichen Arbeitszimmer. Die Aufgaben der Klin. als Professorin an der FH C erstreckten sich auf die Forschung und Lehre, sonstige im Zusammenhang mit ihrer Tätigkeit stehende Verwaltungstätigkeiten wurden weitgehend vom Institut für Verbundstudien des Landes NRW in I übernommen. Die Klin. hat wesentliche Teile ihrer Tätigkeit für Forschung und Lehre im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt. Da für die zur Durchführung des Lehr- und Forschungsauftrags unter Verwendung von Drittmitteln eingestellten wissenschaftlichen Mitarbeiter und studentischen Hilfskräfte in der FH C keine zusätzlichen Räumlichkeiten zur Verfügung gestellt wurden, waren diese laut Vortrag der Klin. in ihrem Dienstzimmer tätig. Mithin konnte die Klin. ihren Arbeitsplatz in der FH C in der Woche nicht nutzen. Die Arbeiten, die im Rahmen der Lehr- und Forschungstätigkeit am Schreibtisch anfielen, erledigte die Klin. daher im häuslichen Arbeitszimmer, insbesondere die Erstellung und Aktualisierung von Studienbriefen, die Erstellung bzw. Vorbereitung und Korrektur von Klausuren und Prüfungen und die Vorbereitung der wöchentlichen Übungen. Zwar musste die Klin. für die Erfüllung ihres Lehrauftrags auch regelmäßig ihr häusliches Arbeitszimmer verlassen und die FH C aufsuchen, insbesondere weil sie dort in der Vorlesungszeit samstags Übungen abhielt. Doch hat die Klin. nach Überzeugung des Senats die für ihren Lehrauftrag in qualitativer Hinsicht wesentlichen und prägenden Leistungen mit der Erstellung und Aktualisierung von Studienbriefen, mit denen die Klin. 2/3 ihrer Lehrverpflichtung abgedeckt hat, erbracht. Anders als ein herkömmlicher Hochschulprofessor (für den der Mittelpunkt der gesamten 32

Tätigkeit in finanzgerichtlichen Verfahren bereits mehrfach in der Hochschule gesehen wurde, FG Münster, Urteil vom 07.12.2006, 14 K 5248/04 E, EFG 2007, 663; FG München, Urteil vom 26.10.2005, 1 K 3540/05, juris; für einen Fachhochschulprofessor FG Köln, Urteil vom 13.10.2004, 10 K 1408/99, EFG 2004, 1755) hat die Klin. ihren Lehrauftrag in Form von Vorlesungen nicht auch in der Hochschule erfüllt, da die Vorlesungen vollständig durch die für die berufsbegleitenden Verbundstudiengänge charakteristischen und an die Studierenden versandten Studienbriefe ersetzt werden. Mit den Übungen wird lediglich das von den Studierenden Erlernte vertieft. Dass diese Übungen für die Studierenden freiwilliger Natur sind, spricht auch dafür, dass die wesentlichen Grundlagen des Studiums durch die Studienbriefe und nicht durch die Übungen gesetzt werden. Auch die Abnahme von Prüfungen, der ebenfalls erhebliche Bedeutung im Rahmen der Lehrverpflichtung zukommt, erfolgt regelmäßig durch das Erstellen von Klausuren, die von der Klin. anschließend zu korrigieren waren. Die Tätigkeit der Klin. in Ausschüssen und anderen Gremien ist auch der nichtselbständigen Tätigkeit zuzurechnen, weil sie aus dieser erwachsen sind. Es handelt sich aber nach Auffassung des Senats um hinter den eigentlichen Lehr- und Forschungsauftrag zurücktretende Tätigkeiten. In qualitativer Hinsicht wurde zudem die Tätigkeit der Klin. in den Ausschüssen und anderen Gremien mehr durch die von ihr hierfür erstellten Gutachten, Stellungnahmen und Ausarbeitungen geprägt als durch Wahrnehmung etwaiger Termine hierfür.

Auch der Mittelpunkt der Tätigkeit der Klin. als wissenschaftliche Schriftstellerin befand sich im häuslichen Arbeitszimmer. Die Klin. erledigte dort fast sämtliche Arbeiten, die im Zusammenhang mit dieser Tätigkeit anfielen. 33

Den Mittelpunkt der von der Klin. ausgeübten Referententätigkeit sieht der Senat hingegen zwar nicht im häuslichen Arbeitszimmer, gleichwohl kann die Gesamttätigkeit dem qualitativen Schwerpunkt der Professorentätigkeit zugeordnet werden. Auch wenn die Klin. für die Vorbereitung der Seminare etc. deutlich mehr Zeit aufgebracht haben dürfte als für das Halten der Seminare etc., stellt in qualitativer Hinsicht das Halten der Seminare an sich die wesentliche und prägende Leistung dar. Die Bedeutung dieser außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers ausgeübten Referententätigkeiten sinkt aber bei einer wertenden Betrachtung der gesamten Tätigkeiten der Klin., d.h. insbesondere unter Einbeziehung ihrer nichtselbständig ausgeübten Professorentätigkeit, auf ein zu vernachlässigendes Maß herab. Sie stellte im Vergleich zu ihrem Hauptberuf "Fachhochschulprofessorin im Verbundstudiengang" eine Nebenbeschäftigung dar, die die wesentlich prägenden Elemente des Hauptberufs nicht völlig verdrängen konnte. 34

Die Aufwendungen der Klin. für ihr häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 11.643 EUR in 2004 waren - so zwischen den Beteiligten einverständlich - nach dem Verhältnis des im Rahmen ihrer nichtselbständigen Tätigkeit erhaltenen Bruttoarbeitslohns zu den von ihr erzielten Bruttoeinnahmen aus selbständiger Tätigkeit als Werbungskosten den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG bzw. als Betriebsausgaben den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit gemäß § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Bei einem Bruttoarbeitslohn der Klin. von 66.580 EUR in 2004 und Einnahmen aus der selbständigen Autoren- und Referententätigkeit in Höhe von insgesamt 28.278 EUR in 2004 sind die Aufwendungen für 2004 für das häusliche Arbeitszimmer dementsprechend zu 70 % den Werbungskosten und zu 30 % den Betriebsausgaben zuzuordnen. Für das häusliche Arbeitszimmer sind somit bei den Werbungskosten zu den Einkünften aus § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Aufwendungen in Höhe von 8.150 EUR und bei den Betriebsausgaben zu den Einkünften aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG Aufwendungen in Höhe von 3.493 EUR zu berücksichtigen. 35

Die von der Klin. geltend gemachten Fahrtkosten sind entgegen der bisherigen steuerlichen Berücksichtigung den Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit bzw. den Betriebsausgaben zu den Einkünften aus selbständiger Tätigkeit jeweils anteilig - entsprechend ihres Anfalls bei den jeweiligen Tätigkeiten - zuzuordnen. Die von der Klin. für 2004 für den betrieblich bzw. beruflich genutzten Pkw geltend gemachten Aufwendungen hat der Bekl. zu Recht nur in Höhe von insgesamt 1.309 EUR (4.362 km x 0,30 EUR) anerkannt. Werden die tatsächlichen Kosten wie vorliegend nicht im Einzelnen nachgewiesen, gelten Pkw-Kosten mit einem Pauschbetrag von 0,30 EUR je gefahrenen Kilometer als abgegolten. Die von der Klin. gesondert geltend gemachten Aufwendungen für Kfz-Versicherung, Kfz-Steuern und ADAC-Beitrag sind mit diesem Pauschbetrag von 0,30 EUR pro gefahrenen Kilometer bereits abgegolten und finden keine zusätzliche Berücksichtigung. Die Aufwendungen in Höhe von 1.309 EUR sind allerdings in Höhe von 520 EUR (1.734 km x 0,30 EUR) als Werbungskosten den Einkünften aus § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und in Höhe von 789 EUR (2.628 km x 0,30 EUR) als Betriebsausgaben den Einkünften aus § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen. Die Änderungen bei den Pkw-Kosten sind, auch obwohl die Klin. diese hier nicht streitig gestellt hat, gemäß § 177 Abs. 2 AO zuungunsten der Klin. zu berücksichtigen. Nach dieser Vorschrift sind, soweit die Änderung eines Steuerbescheids zugunsten des Steuerpflichtigen reicht, zuungunsten und zugunsten des Steuerpflichtigen solche materiellen Fehler zu berichtigen, die nicht Anlass der Änderung sind. Die Berichtigung bei der Berücksichtigung der Pkw-Kosten liegt vorliegend in diesem von § 177 Abs. 2 AO vorgegebenen Rahmen und ist daher vorzunehmen.	36
Für die Klin. ergeben sich daher für das Streitjahr 2004 folgende Einkünfte:	37
Einkünfte aus selbständiger Arbeit, § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG:	38
Einnahmen ... EUR	39
bislang anerkannte Betriebsausgaben - 8.494 EUR	40
Änderung bei Aufwendungen für Arbeitszimmer	41
(bislang 1.250 EUR anerkannt, nun 3.493 EUR) - 2.243 EUR	42
Änderung bei Pkw-Kosten (bislang in Höhe von	43
1.309 EUR anerkannt, nun nur noch 789 EUR) <u>+ 520 EUR</u>	44
Einkünfte § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG: ... EUR	45
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG:	46
Bruttoarbeitslohn ... EUR	47
in ESt-Erklärung erklärte Werbungskosten (und wegen	48
des höheren Werbungskosten-Pauschbetrags	49
nicht berücksichtigt) - 741 EUR	50
Änderung bei Aufwendungen für Arbeitszimmer - 8.150 EUR	51
Änderung bei Pkw-Kosten (bislang bei Einkünften aus	52
	53

nichtselbständiger Arbeit nicht berücksichtigt) - 520 EUR

Einkünfte § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG: ... EUR.	54
Die Berechnung der sich danach ergebenden ESt wird dem Bekl. übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).	55
Mit der Klagerücknahme hinsichtlich der ESt 2003 trägt die Klin. insoweit gemäß § 136 Abs. 2 FGO die Kosten des Verfahrens. Die Kostenentscheidung hinsichtlich der ESt 2004 folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	56
... ..	57