Finanzgericht Münster, 8 K 3186/21 E

Datum:	18.08.2022
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	8. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	8 K 3186/21 E
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2022:0818.8K3186.21E.00
Sachgebiet:	Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid 2020 vom 02.09.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.11.2021 wird dahin geändert, dass die Einkommensteuer auf 34.363 EUR festgesetzt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

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

Tatbestand

Die Beteiligten streiten darüber, ob das häusliche Arbeitszimmer des Klägers den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Tätigkeit bildet. 1

Der Kläger war im Streitjahr ledig und erzielte Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit aus seiner Arbeit als psychologischer Gutachter. Er wurde vor allem in Überprüfungsverfahren der Strafvollstreckungskammern beauftragt, teils auch von Einrichtungen des Maßregelvollzugs. Die Gutachten verfasste er im häuslichen Arbeitszimmer; ein anderer Arbeitsplatz stand ihm dazu nicht zur Verfügung. 2

3

Im Rahmen der Gewinnermittlung für das Streitjahr 2020 erklärte er Betriebsausgaben für ein häusliches Arbeitszimmer in Höhe von 2.384,64 EUR. Der Beklagte erließ am 21.07.2021 einen erklärungsgemäßen Einkommensteuerbescheid 2020, der unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stand. In den Erläuterungen wurden Informationen und Unterlagen im Zusammenhang mit dem Arbeitszimmer angefordert.

Der Kläger reichte diese Unterlagen ein und erläuterte seine Tätigkeit. Er gab an, das Ausarbeiten und Schreiben der Gutachten sowie die umfangreiche Aktenauswertung fänden in seinem Arbeitszimmer statt. Diese Tätigkeiten stellten den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit dar. Außerhalb des Arbeitszimmers fänden zwar Explorationen und Untersuchungen sowie Gerichtstermine statt, dies aber zeitlich in einem untergeordneten Rahmen, für Juli 2021 zum Beispiel drei Wochenstunden extern zu 40 Stunden am Schreibtisch. Er schätze, das Verhältnis liege insgesamt zwischen 1 zu 3 und 1 zu 5. 4

Mit Bescheid vom 02.09.2021 änderte der Beklagte den Einkommensteuerbescheid 2020 und setzte die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer auf 1.250 EUR herab. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Zur Begründung führte der Beklagte aus, dass fraglich sei, ob das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit als psychologischer Gutachter bilde. Entscheidend sei der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit. Da die Tätigkeit des Klägers ohne die Explorationen, Untersuchungen und Gerichtstermine nicht möglich sei, sei das häusliche Arbeitszimmer nicht der Mittelpunkt der Tätigkeit. 5

Der Kläger legte dagegen Einspruch ein und führte aus: Neben der deutlich überwiegenden zeitlichen Komponente liege auch der Mittelpunkt der Tätigkeit dort. Die Befunderhebung und die Gespräche mit dem zu beurteilenden Patienten seien zwar Teil der Arbeit. Das geschuldete Arbeitsergebnis sei aber das Gutachten. Der wesentliche Teil der Arbeit sei die Auswertung der vorliegenden Informationen aus früheren Gutachten und Befunderhebungen. Die Exploration solle nur den aktuellen Zustand des Patienten erfassen, der aber in einen zeitlichen Kontext zur bisherigen Entwicklung zu setzen sei. Er sei kein Psychotherapeut. Er arbeite sich erst umfangreich in vorangegangene Gutachten ein, führe dann das Probandengespräch und werte dann alles in Form eines neuen Gutachtens aus. Die Erstellung des Gutachtens sei kein „Herunterschreiben“, sondern die eigentliche Tätigkeit. 6

Auf die Einspruchsbegründung und den weiteren Schriftverkehr zwischen den Beteiligten wird wegen der Einzelheiten Bezug genommen. 7

Mit Einspruchsentscheidung vom 29.11.2021 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Der maßgebliche inhaltliche, qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit des Klägers liege (auch) in der Exploration der Probanden. Für die Einschätzung der aktuellen und zukünftigen Situation des Probanden sei diese Tätigkeit unerlässlich. Es handele sich dabei nicht nur um eine vorbereitende Begleittätigkeit, die dazu führen würde, dass der Mittelpunkt der Tätigkeit im Arbeitszimmer läge. Anders als im Sachverhalt, der der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21.02.2003 (VI R 84/02) zugrunde gelegen habe, könne die Exploration nicht anderen Personen übertragen werden. Vielmehr komme der Gesprächsführung eine entscheidende Rolle zu. Die Tätigkeit des Klägers sei mit der Tätigkeit eines medizinischen Gutachters vergleichbar (Verweis auf BFH, Urteil vom 23.01.2003, IV R 71/00). 8

Mit der dagegen erhobenen Klage verfolgt der Kläger sein Ziel weiter und wiederholt und vertieft seine Ausführungen aus dem Verwaltungsverfahren. 9

Der Kläger beantragt, 10

den Einkommensteuerbescheid 2020 vom 02.09.2021 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.11.2021 dahin zu ändern, dass die Einkommensteuer auf 34.363 EUR festgesetzt wird. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen. 13

Er verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. 14

Die Sache ist am 23.06.2022 vor dem Berichterstatter erörtert und am 18.08.2022 vor dem Senat mündlich verhandelt worden. Auf die Sitzungsniederschriften, insbesondere auf die protokollierte Anhörung des Klägers im Erörterungstermin, wird Bezug genommen. 15

Entscheidungsgründe

Die zulässige Klage ist begründet. Der angefochtene Bescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO). Die Aufwendungen des Klägers für sein häusliches Arbeitszimmer sind in der von ihm erklärten Höhe zu berücksichtigen. 16

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 Einkommensteuergesetz dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung den Gewinn nicht mindern. Nach Satz 2 der Vorschrift gilt dies nicht, wenn für die betriebliche oder berufliche Tätigkeit kein anderer Arbeitsplatz zur Verfügung steht. Nach Satz 3 ist die Höhe der abziehbaren Aufwendungen im Fall des Satz 2 auf 1.250 EUR begrenzt, wenn nicht das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet. Im Streitfall verfügt der Kläger – was zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig ist – über keinen anderen Arbeitsplatz. Die allein streitige Frage, ob das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bildet, ist im Sinne des Klägers zu beantworten. 17

Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, ist das häusliche Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen, der lediglich eine einzige berufliche Tätigkeit -- teilweise zu Hause und teilweise auswärts -- ausübt, Mittelpunkt seiner gesamten Betätigung, wenn er dort diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Der Mittelpunkt bestimmt sich also nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen. Wo dieser Schwerpunkt liegt, ist im Wege einer Wertung der Gesamttätigkeit des Steuerpflichtigen festzustellen. Im Rahmen dieser Wertung kommt dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers lediglich eine indizielle Bedeutung zu. Die Entscheidung, ob die in einem Arbeitszimmer verrichteten Tätigkeiten den Beruf insgesamt prägen oder ob ihnen lediglich eine unterstützende Funktion zukommt, beruht allein auf Tatsachenfeststellungen und deren Würdigung, die ausschließlich den Finanzgerichten obliegt (BFH, Urteil vom 23.01.2003, IV R 71/00, BStBl II 2004, 43). Wenn sowohl die zu Hause als auch die auswärts ausgeübten Tätigkeiten für das Berufsbild wesentlich und prägend sind, bildet das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt (BFH, Urteil vom 28.08.2003, IV R 34/02, BStBl II 2004, 53). 18

19

Nach dieser Maßgabe bildet das Arbeitszimmer des Klägers den Mittelpunkt seiner gesamten beruflichen Tätigkeit. Kern der Gutachtertätigkeit ist es, unter Ermittlung der erforderlichen Tatsachengrundlagen eine Prognoseentscheidung zu treffen und nachvollziehbar zu begründen. Alleiniger wesentlicher Schwerpunkt der Tätigkeit sind die im Arbeitszimmer ausgeübten Tätigkeiten der Auswertung der Akten und der Exploration durch die darauf aufbauenden, für das Treffen und die Begründung der Prognoseentscheidung erforderlichen Recherche-, Rechen-, Bewertungs- und Schreibarbeiten.

Dabei ist zunächst – was insoweit auch zwischen den Beteiligten unstreitig sein dürfte – davon auszugehen, dass das Treffen und Begründen der Prognoseentscheidung jedenfalls *einen* wesentlichen und die Tätigkeit prägenden Teil-Akt der Gesamttätigkeit bildet. 20

Diese Tätigkeit besteht aus dem Abfassen des Gutachtens und den zugrundeliegenden Berechnungen und Vorhersagen, wozu die vorhandenen und erhobenen Daten herangezogen werden. Das Aktenstudium und die Gerichtstermine dienen – was inzwischen (anders hingegen noch in der Begründung des Änderungsbescheids) ebenfalls unstreitig sein dürfte – nur der Vor- und Nachbereitung dieser Tätigkeit. 21

Nach Auffassung des Senats stellt die Exploration keinen weiteren wesentlichen und prägenden Teil der Tätigkeit dar. Diese Würdigung stützt sich auf die folgenden Umstände: 22

- Gegenstand und Ziel der Gutachteraufträge sind das Treffen und Begründen einer Prognoseentscheidung. Die Exploration ist zwar – was auch der Kläger nicht bestreitet – ein wichtiger Baustein für die Prognoseentscheidung. Bereits die Möglichkeit, ein Gutachten auch ohne Exploration zu verfassen – die wegen der Freiwilligkeit der Teilnahme des Probanden an der Exploration stets besteht (zur Möglichkeit der Verweigerung der Exploration BGH, Urteil vom 12.02.1998, 1 StR 588/97, BGHSt 44, 26; vgl. BGH, Beschluss vom 25.05.2011, 2 StR 585/10, juris) –, ist jedoch ein starkes Indiz dafür, dass sie der eigentlichen Tätigkeit, dem Treffen und Begründen der Prognoseentscheidung, nicht gleichwertig ist. Denn die Auftraggeber der Gutachter knüpfen die Beauftragung damit offensichtlich nicht an die Bedingung, dass eine Exploration durchgeführt wird. 23

- Der Kläger hat zudem nachvollziehbar dargelegt, dass die Exploration weitgehend standardisiert ist und überdies zu einem guten Teil bereits bekannte Fakten nachzeichnet. Auch diese Tatsache spricht dagegen, der Exploration einen gleichwertigen Status neben dem Treffen und Begründen der Prognoseentscheidung einzuräumen. 24

- Die Exploration wird überdies nur in einem von zwei bzw. drei im Gutachten herangezogenen Analyseinstrumenten verwendet, nämlich im Rahmen der idiographischen Analyse. Die anderen Analyseinstrumente (Ermittlung der Basisraten der Rückfallquote und Berechnung genauerer Wahrscheinlichkeiten anhand abstrakter Parameter des Einzelfalls) sind unabhängig von der Exploration. 25

- Nach Auffassung des Senats kommt es nicht darauf an, ob die Exploration höchstpersönlich durchzuführen ist. Zwar ist dies bei psychiatrischen Gerichtsgutachten zur Feststellung der Schuldfähigkeit der Fall (vgl. Bundesgerichtshof – BGH –, Beschluss vom 25.05.2011, 2 StR 585/10, juris; vgl. § 407a Abs. 3 Zivilprozessordnung). Selbst wenn diese Rechtsprechung – wofür allerdings einiges spricht – auch bei forensischen Gutachten Anwendung finden sollte, ändert dies aber nichts an der dargelegten Einstufung der Exploration als Vorbereitungshandlung. Zum einen ist nicht jede Tätigkeit, die höchstpersönlich erledigt werden muss, prägender Teil der Gesamttätigkeit. Dies wird deutlich an der Anhörung eines Gutachters in einem Gerichtstermin: Obwohl auch dies eine 26

höchstpersönliche Pflicht ist, handelt es sich um eine bloße Nachbereitung, weil die wesentliche und prägende Arbeit bereits bis zum Abschluss des schriftlichen Gutachtens geleistet wurde. Zum anderen ändert die Pflicht zur höchstpersönlichen Durchführung der Exploration nichts an der Tatsache, dass der typische Gutachtenauftrag des Klägers nicht von der Möglichkeit der Exploration abhängt (vgl. wiederum BGH, Urteil vom 12.02.1998, 1 StR 588/97, BGHSt 44, 26).

- Der zeitliche Umfang stellt jedenfalls kein Indiz dafür dar, dass die Explorationen einen Schwerpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit des Klägers bilden. Zwar schwanken die diesbezüglichen Schätzungen des Klägers (Angabe von 20 bis 33 % im Einspruch und Angabe von unter 10 % im Erörterungstermin). Jedenfalls nimmt die Exploration aber keinen überwiegenden zeitlichen Anteil ein, sodass sich aus der quantitativen Komponente kein Indiz gegen das häusliche Arbeitszimmer als Tätigkeitsmittelpunkt ableiten lässt. 27

Insgesamt gelangt der Senat daher zu der Einschätzung, dass die Exploration – ähnlich zur Tätigkeit der Beschaffung und Lektüre der Akten – auf einer Vorbereitungsebene stattfindet und die eigentliche, die Gesamttätigkeit als einziger Schwerpunkt prägende Tätigkeit die Auswertung der im Vorbereitungsstadium ermittelten Tatsachen ist. 28

Die Entscheidung über die Kosten beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 29

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 30

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE