

**Werbungskosten: Musiker machen Musik sitzen nicht am Schreibtisch**

Ein Musiker und Komponist, der ein Zimmer in seiner Mietwohnung mit einem Schallschutz ausstattet (hier: kostete ihn das 5 000 €), kann den Aufwand in vollem Umfang als Werbungskosten vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen. Das Finanzamt darf die steuerliche Berücksichtigung nicht auf die Regelung für häusliche Arbeitszimmer begrenzen, weil die sich auf Zimmer bezieht, in denen Büromöbel (zentral: der Schreibtisch) stehen.

Quelle: Wolfgang Büser

**Anteilige Mietkosten eines Arbeitsraums in der Mietwohnung als Betriebsausgaben; Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bei einem Musiker; Begriff des häuslichen Arbeitszimmers**

**Gericht:** BFH

**Datum:** 28.08.2003

**Aktenzeichen:** IV R 53/01

**Entscheidungsform:** Urteil

**Referenz:** JurionRS 2003, 16326

**ECLI:** [keine Angabe]

**Verfahrensgang:**

vorgehend:

FG München - 29.08.2001 - AZ: 1 K 2155/00

**Rechtsgrundlagen:**

§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG

§ 126 Abs. 3 Nr. 2 FGO

**Fundstellen:**

BFHE 203, 324 - 329

BB 2003, 2731

BFH/NV 2004, 119-120 (Volltext mit amtl. LS)

BStBl II 2004, 55-57 (Volltext mit amtl. LS)

DB 2003, 2683-2684 (Volltext mit amtl. LS)

DStR 2003, VI Heft 50 (Kurzinformation)

DStRE 2004, 3-5 (Volltext mit amtl. LS)

DStZ 2004, 2 (Volltext mit red. LS)

EStB 2004, 7 (Volltext mit amtl. LS)

FR 2004, 165-167

GStB 2004, 2

HFR 2004, 101-102

INF 2004, 82-83

KÖSDI 2004, 14013-14014 (Kurzinformation)

NJW 2004, 631-632 (Volltext mit red./amtl. LS)

NVwZ 2004, 640 (red. u. amtl. Leitsatz)

NWB 2003, 3950

StBW 2003, 3-4

StuB 2003, 1137

---

## BFH, 28.08.2003 - IV R 53/01

### Redaktioneller Leitsatz:

Das häusliche Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen, der seine berufliche und/oder betriebliche Tätigkeit teilweise in seinem Arbeitszimmer und teilweise außer Haus ausübt, ist "Mittelpunkt" i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG, wenn der Steuerpflichtige im Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind.

### Gründe

#### 1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind Eheleute und werden zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte im Streitjahr (1998) als Musiker und Komponist Einkünfte aus selbständiger Arbeit.

2 Für die Tätigkeit als Musiker und Komponist nutzte der Kläger einen 18 qm großen Raum der von den Eheleuten gemeinsam bewohnten Mietwohnung. In den Raum hatte er 1997 mit einem Kostenaufwand von 9.755,00 DM eine Schallschutzzelle (Soundblocker) einbauen lassen. Im Streitjahr machte der Kläger für diesen Raum anteilige Mietkosten in Höhe von 4.714,59 DM in vollem Umfang als Betriebsausgaben bei seinen Einkünften aus selbständiger Arbeit geltend.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Raumaufwendungen nur in Höhe von 2.400,00 DM als Betriebsausgaben an, weil der Raum als häusliches Arbeitszimmer den Abzugsbeschränkungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterfalle und nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers gebildet habe.

4 Mit ihrer dagegen nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage führten die Kläger aus, dass das Studio der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit des Klägers sei. Er sei akademischer Musiker, Komponist und Arrangeur in der Stilrichtung Modern Jazz. Er spiele Klarinette, Querflöte und Saxofon und wirke bei wechselnden Gruppen in Konzerten im In- und Ausland mit. Daneben komponiere er und arrangiere eigene und fremde Werke, Konzerte und Tonträgeraufnahmen. Zusammen mit A habe er Anfang 1998 eine Band gegründet, die auch CDs mit eigenen Kompositionen herausgebe. Bis 1997 habe er einen externen Raum als Studio angemietet und mit dem Umzug sein Studio in der jetzigen, größeren Wohnung eingerichtet. Dort liege der qualitative und quantitative Schwerpunkt seiner gesamten Betätigung. In dem Studio übe, komponiere und arrangiere er allein sowie mit Kollegen täglich zwischen 6 und 12 Stunden; dies gelte auch für die Reisetage, soweit die Reise erst am Nachmittag angetreten werde. Im Streitjahr habe er 140 Auftritte in B und außerhalb gehabt. Im Studio habe er demgegenüber an 300 Tagen

zwischen 3 bis 12 Stunden gearbeitet. Als Konzertmusiker müsse er täglich wenigstens 5 Stunden üben, um das Niveau zu halten. Bei seinen zweistündigen Konzerten spiele er 10 Soli á 3 Minuten. Jedes Solo müsse in mehrstündiger Übung vorbereitet werden. Gerade die Improvisation beim Jazz erfordere einen höheren Vorbereitungsaufwand als bei anderer Musik.

- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2001, 1592 veröffentlichten Gründen ab.
- 6 Mit der Revision rügen die Kläger die fehlerhafte Auslegung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG . Sie wiederholen zunächst ihr erstinstanzliches Vorbringen und führen ergänzend aus: Neben dem quantitativen liege auch der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit des Klägers in dem Arbeitszimmer. Dort sei er dauerhaft tätig und erarbeite die Musikstücke, die Soli, welche das Bild des Jazzmusikers prägten. In den Konzertsälen werde nur das zu Hause Erarbeitete umgesetzt. Soweit er daneben als Arrangeur und Komponist tätig sei, liege der qualitative Schwerpunkt der Tätigkeit ebenfalls im Arbeitszimmer. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG sei als Ausnahme zum Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG weit auszulegen. An den Begriff des Mittelpunktes dürften keine hohen Anforderungen gestellt werden. Schließlich müsse der Begriff des Mittelpunktes i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG ebenso ausgelegt werden wie der Begriff des Mittelpunktes i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 und 3 EStG . Danach läge der Mittelpunkt der gesamten Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer, da der Kläger in den Konzertsälen und Jazzlokalen Mitteleuropas stets nur vorübergehend tätig sei. Eine andere Beurteilung würde zu einer extremen Fehlbeurteilung der subjektiven Leistungsfähigkeit des Klägers führen. Auch das Bundesverfassungsgericht (BVerfG) habe in seinem Urteil vom 7. Dezember 1999 2 BvR 301/98 (BVerfGE 101, 297) ausgeführt, dass die Erforderlichkeit der Aufwendungen ein sachgerechtes Differenzierungskriterium sei. Seien die Aufwendungen daher notwendig, müsse ein unbeschränkter Abzug möglich sein. Diese Voraussetzungen lägen beim Kläger vor. Es könne keinen Unterschied machen, ob der Kläger ein Studio angemietet oder in seiner Wohnung eingerichtet habe. Im Übrigen sei der Raum schon nicht als häusliches Arbeitszimmer im Sinne der Rechtsprechung (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. September 2002 VI R 70/01 , BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139) anzusehen. Der Raum werde vielmehr zum Üben, Arrangieren und Komponieren genutzt. Das zentrale Möbelstück sei nicht der Schreibtisch, sondern die Schallschutzkabine.
- 7 Die Kläger beantragen sinngemäß,  
  
die Vorentscheidung aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid 1998 in der geänderten Fassung vom 9. Februar 2001 insoweit abzuändern, als Aufwendungen für das Arbeitszimmer zusätzlich in Höhe von 2.315,00 DM als Betriebsausgaben anerkannt werden und die Einkommensteuer auf ...DM festgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt,  
  
die Revision zurückzuweisen.
- 9 Zur Begründung nimmt es Bezug auf die Ausführungen in der Vorentscheidung und führt u.a. ergänzend aus: Für eine weite Auslegung der Ausnahmeregelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG sei im Hinblick auf das generelle Abzugsverbot von Kosten für ein häusliches Arbeitszimmer kein Raum. Auch sei es --wegen der unterschiedlichen Anknüpfungsmerkmale-- nicht geboten, den Begriff Tätigkeitsmittelpunkt in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 und 3 EStG und den Begriff Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit einheitlich auszulegen. Im Hinblick auf die in den Kalenderjahren 1999 und 2000 erklärte Reisetätigkeit von 226 bzw. 199 Tagen müsse bezweifelt werden, ohne dass es darauf ankomme, dass die Schlussfolgerung, die Auswärtstätigkeit stelle den geringeren Teil der Tätigkeit dar, zutreffend sei.
- 10 **II.**

Die Revision der Kläger ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

**11** 1.

Die vom FG getroffenen Feststellungen erlauben keine abschließende Entscheidung darüber, ob die geltend gemachten Aufwendungen deshalb in voller Höhe abziehbar sind, weil der vom Kläger genutzte Raum nicht als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG anzusehen ist.

**12** a)

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer den Gewinn grundsätzlich nicht mindern. Dies gilt nicht, wenn die betriebliche oder berufliche Nutzung des Arbeitszimmers mehr als 50 % 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 nach Satz 3 1. Halbsatz der Vorschrift in der für das Streitjahr geltenden Fassung die Höhe der abziehbaren Aufwendungen auf 2.400,00 DM begrenzt. Die Begrenzung entfällt darüber hinaus ganz, wenn das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

**13** b)

Der Begriff des häuslichen Arbeitszimmers ist im Gesetz nicht näher bestimmt. Es ist davon auszugehen, dass der Gesetzgeber an den von der Rechtsprechung vor Einführung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG durch das Jahressteuergesetz (JStG) 1996 vom 11. Oktober 1995 (BGBl. I 1995, 1250) geschaffenen Begriff anknüpfen wollte (BFH-Urteile in BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139; vom 16. Oktober 2002 XI R 89/00 , BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185; vom 5. Dezember 2002 IV R 7/01 , BFHE 201, 166, BStBl II 2003, 463 [BFH 05.12.2002 - IV R 7/01] , und vom 23. Januar 2003 IV R 71/00 , BFHE 201, 269). Danach erfasst die Abzugsbeschränkung das häusliche Büro, d.h. einen Arbeitsraum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist und vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher oder verwaltungstechnischer Arbeiten dient. Der Nutzung entsprechend ist das häusliche Arbeitszimmer daher typischerweise mit Büromöbeln eingerichtet, wobei der Schreibtisch regelmäßig das zentrale Möbelstück darstellt (BFH-Urteile in BFHE 200, 336, BStBl II 2003, 139; in BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185; vom 13. November 2002 VI R 164/00 , BFHE 201, 86, BStBl II 2003, 350; in BFHE 201, 269, jeweils mit Nachweisen zur früheren Rechtsprechung).

**14** Demgegenüber wurden Räume, die ihrer Ausstattung und Funktion nach nicht einem Büro entsprachen, nicht als Arbeitszimmer bezeichnet, wie etwa eine Werkstatt (BFH-Urteile vom 22. Juni 1961 IV 277/59, Der Betrieb --DB-- 1961, 1375, und vom 19. August 1998 XI R 90/96, BFH/NV 1999, 41), ein Lagerraum (BFH-Urteile in DB 1961, 1375, und vom 19. September 1990 X R 110/88, BFHE 162, 82, BStBl II 1991, 208), die Praxisräume einer Sprachpädagogin (BFH-Urteil vom 21. März 1995 XI R 93/94 , BFH/NV 1995, 875) und auch die Notfallpraxis eines Arztes (BFH-Urteil vom 30. August 1994 IX R 126/92 , BFH/NV 1995, 764).

**15** c)

Ausgehend von diesen Grundsätzen hat der BFH die im selbst genutzten Einfamilienhaus eingerichtete Notfallpraxis (Senatsurteil in BFHE 201, 166, BStBl II 2003, 463 [BFH 05.12.2002 - IV R 7/01] ) und das in der angemieteten Wohnung befindliche Tonstudio (BFH-Urteil in BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185) nicht als häusliches Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG angesehen.

**16** d)

Auf Grund der (bisherigen) Feststellungen des FG ist dem Senat keine Entscheidung möglich, ob der vom Kläger für seine Musiker- und Komponistentätigkeit genutzte Raum als häusliches Arbeitszimmer im oben dargestellten Sinne anzusehen ist. Nach den Feststellungen des FG ist der Raum u.a. mit einer Schallschutzzelle (sog. Soundblocker) ausgestattet. Dies deutet darauf hin, dass er nicht ohne weiteres dem oben dargestellten Raumtypus zugeordnet werden kann. Indes rechtfertigt das Vorhandensein einer Schallschutzkabine allein noch nicht die Annahme, dass der 18 qm große Raum als Tonstudio oder als vergleichbare Räumlichkeit anzusehen ist. Das FG wird daher in tatsächlicher Hinsicht im Einzelnen festzustellen haben, wie der Raum im Streitjahr eingerichtet und ausgestattet war und ob ihm die Schallschutzkabine und gegebenenfalls weitere technische Vorrichtungen der Art und dem Umfang nach das Gepräge gegeben haben.

**17**     **2.**

Für den Fall, dass das FG im zweiten Rechtsgang zu dem Ergebnis gelangt, der vom Kläger genutzte Raum sei als Arbeitszimmer i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 EStG anzusehen, weist der Senat zur Vermeidung weiterer Streitigkeiten darauf hin, dass er die Auslegung des Merkmals "Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Tätigkeit" in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG durch das FG für zutreffend hält. Das FG hätte in diesem Fall die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer zu Recht nur in Höhe von 2.400,00 DM zum Abzug als Betriebsausgaben zugelassen.

**18**     **a)**

Das häusliche Arbeitszimmer eines Steuerpflichtigen, der seine berufliche und/oder betriebliche Tätigkeit teilweise in seinem Arbeitszimmer und teilweise außer Haus ausübt, ist "Mittelpunkt" i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 Halbsatz 2 EStG, wenn der Steuerpflichtige im Arbeitszimmer diejenigen Handlungen vornimmt und Leistungen erbringt, die für den konkret ausgeübten Beruf wesentlich und prägend sind. Der "Mittelpunkt" bestimmt sich mit anderen Worten nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen. Wo er liegt, kann nur im Wege einer umfassenden Wertung der Gesamttätigkeit festgestellt werden. Die diesbezügliche Würdigung aller Umstände des Einzelfalles obliegt in erster Linie den Finanzgerichten. Im Rahmen dieser Wertung kommt dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers lediglich eine indizielle Bedeutung zu (vgl. u.a. BFH-Urteile vom 13. November 2002 VI R 82/01, BFHE 201, 93; VI R 104/01, BFHE 201, 100; in BFHE 201, 269).

**19**     **b)**

Ausgehend von diesen Grundsätzen hat das FG zutreffend dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des (ggf.) häuslichen Arbeitszimmers keine entscheidende Bedeutung beigemessen. Die Nutzung durch den Kläger war weder so intensiv, dass sie als Indiz für die Annahme des Tätigkeitsmittelpunktes im häuslichen Arbeitszimmer gesprochen hätte, noch so geringfügig, dass sie als Indiz dagegen gesprochen hätte. Die daran anschließenden Feststellungen des FG, dass die Tätigkeit des Klägers als Musiker ganz wesentlich durch seine etwa 140 auswärtigen Auftritte geprägt sei und die häuslichen Arbeiten nur deren Vorbereitung gedient hätten, verletzen weder Denkgesetze noch Erfahrungssätze.

**20**     **c)**

Nicht zu folgen vermag der Senat demgegenüber den Ausführungen der Kläger, dass die gesetzessystematische Auslegung eine darüber hinausgehende Auslegung des Begriffs "Mittelpunkt" erfordere. Die Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 3 EStG zum Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen stellt, anders als die Kläger meinen, keine erweiternde Auslegung des in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG verwendeten Begriffs "Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit" dar. Vielmehr erfasst Satz 3 ausschließlich diejenigen Sachverhalte, in denen der Steuerpflichtige gerade über keinen betrieblichen Tätigkeitsmittelpunkt verfügt. Die dortige Verweisung auf Satz 2 der Vorschrift betrifft daher nur die Höhe der

Pauschbeträge (vgl. Schmidt/Heinicke, Einkommensteuergesetz , Kommentar, 22. Aufl., § 4 Rz. 572). Satz 3 kann daher weder für die Auslegung des Begriffs Mittelpunkt i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG noch i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG herangezogen werden.

**21** d)

Ebenso wenig teilt der Senat die verfassungsrechtlichen Bedenken der Kläger. Insoweit nimmt der Senat Bezug auf die Ausführungen in dem BVerfG-Urteil in BVerfGE 101, 297 und in den BFH-Urteilen vom 23. September 1999 VI R 74/98 (BFHE 189, 438, BStBl II 2000, 7) und in BFHE 201, 27, BStBl II 2003, 185.

---

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.